



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PROGRAMA DE PÓS- GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO

TRAÇOS DE PERSONALIDADE SOMBRIA E A TEORIA DO COMPORTAMENTO
PLANEJADO NO JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DO AUDITOR

FORTALEZA
2022

LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO

TRAÇOS DE PERSONALIDADE SOMBRIA E A TEORIA DO COMPORTAMENTO
PLANEJADO NO JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DO AUDITOR

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, como requisito à obtenção do título de Doutor em Administração e Controladoria. Área de concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Orientador(a): Prof.^a Dr.^a Márcia Martins
Mendes De Luca

FORTALEZA
2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- A69t Araujo, Lorena Costa de Oliveira.
Traços de personalidade sombria e a Teoria do comportamento planejado no Julgamento e tomada de decisão do auditor. / Lorena Costa de Oliveira Araujo. – 2022.
242 f.
- Tese (doutorado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2022.
Orientação: Prof. Dr. Márcia Martins Mendes De Luca.
1. Julgamento e tomada de decisão. . 2. Auditoria. . 3. Teoria do Comportamento Planejado. . 4. Personalidade sombria. . I. Título.

CDD 658

LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO

TRAÇOS DE PERSONALIDADE SOMBRIA E A TEORIA DO COMPORTAMENTO
PLANEJADO NO JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DO AUDITOR

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará, como requisito à obtenção do título de Doutor em Administração e Controladoria. Área de concentração: Contabilidade, Controladoria e Finanças.

Orientador(a): Prof.^a Dr.^a Márcia Martins
Mendes De Luca

Aprovada em : ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Márcia Martins Mendes De Luca (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof.^a Dr.^a Alessandra Carvalho de Vasconcelos
Universidade Federal do Ceará (UFC - CE)

Prof.^a Dr.^a Denise Maria Moreira Chagas Correa
Universidade Federal do Ceará (UFC - CE)

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima
University of Illinois at Urbana-Champaign (UIUC, Illinois - EUA)

Prof. Dr. Guillermo Oscar Braunbeck
Universidade de São Paulo (USP -SP)

A Deus.
A minha família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, pois sem Ele nada seria possível.

Um agradecimento especial ao meu pai, meu principal incentivador e responsável por eu ter entrado no doutorado. Obrigada por sempre acreditar em mim, me mostrar que eu posso ir além e que posso superar todos os obstáculos. Essa conquista é para você.

A minha mãe que aguentou todos os meus desabafos, choros, desesperos, sempre me incentivando e me fazendo acreditar que iria dar certo. Mãe, seu exemplo de garra e perseverança é o motivo de eu não desistir nas dificuldades.

A minha querida irmã, minha outra metade, minha pessoa no mundo, obrigada por ser quem você é; obrigada por não largar a minha mão e me ajudar a conseguir chegar no final desse processo. Você sabe o papel que teve nisso tudo. Como ela sempre me diz: “Vai que é tua Tafarel”. E é verdade, é nossa!

Ao meu esposo, amigo, confidente, companheiro. Paolo, sem seu incentivo, nada disso seria possível. Obrigada pelo ombro amigo e por estar sempre ao meu lado, numa parceria de vida.

Aos meus filhos, Guilherme, Gustavo e Maria Giulia, eu agradeço a paciência, carinho e a compreensão das minhas ausências e por me dar força para prosseguir.

Agradeço a todos os colegas e amigos que me ajudaram nessa caminhada, principalmente a Jislene, amiga querida que Deus colocou no meu caminho, e ao Romulo, que me ajudou com os programas estatísticos.

Ao Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, pelo apoio, estrutura e dedicação.

Aos professores do PPAC, agradeço por cada ensinamento e conhecimento transmitido, cada um teve um papel fundamental na minha trajetória para alcançar meu sonho.

Um agradecimento especial ao Professor Alan Góis, profissional incrível de uma grande sabedoria e humanidade, que mesmo não estando mais entre nós, teve um papel fundamental no desenvolvimento do tema e do projeto dessa tese. A ele a minha gratidão eterna.

À professora, orientadora e amiga Márcia De Luca, pela atenção, dedicação e carinho. Seus aconselhamentos foram fundamentais para o sucesso desta pesquisa. Você é luz no meu caminho e exemplo de sucesso e inspiração para todos. Agradeço todos os dias a Deus por ter lhe colocado nos meus caminhos.

Por fim, agradeço a banca, Prof^ª. Alessandra, Prof^ª. Denise, Prof. Gerlando e Prof. Guillermo, pela disponibilidade e contribuições de melhoria para o desenvolvimento da pesquisa.

RESUMO

Nos últimos anos, o processo de *Judgment and Decision-Making* (JDM) vem despertando o interesse dos pesquisadores da área contábil e tem merecido investigação de ordem empírica, em busca da compreensão da forma como os indivíduos processam informações e dos fatores que influenciam o julgamento e a tomada de decisão no campo da auditoria. Um dos fatores que vem ganhando destaque na literatura são os traços de personalidade sombria que influenciam como os indivíduos interagem com seu ambiente, coletam, processam informações e tomam decisões. Dessa forma, fundamentada na Teoria do Comportamento Planejado, esta tese propõe que o julgamento e a tomada de decisão do auditor é função da atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido. Entretanto, supõe-se que essa relação é moderada negativamente pelos traços de personalidade sombria (*dark tetrad*) dos auditores. Dessa forma, o objetivo desta pesquisa é analisar o efeito dos traços de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação entre os fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – e o julgamento e tomada de decisão dos auditores. Para tanto, realizou-se um estudo descritivo, por meio de pesquisa do tipo *survey*, de natureza quantitativa, tendo como população os auditores independentes brasileiros registrados no Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, e uma amostra final de 311 respondentes cujos questionários apresentaram respostas válidas. Para alcançar os objetivos desta tese, utilizou-se os tratamentos estatísticos: estatística descritiva, teste não paramétrico Kruskal-Wallis, Modelagem de Equações Estruturais pelos Mínimos Quadrados Parciais (PLS–SEM) e Análise Multigrupos nos Mínimos Quadrados Parciais (PLS–MGA). Os resultados dão indícios de que, no âmbito da auditoria, os três fatores condicionantes estabelecidos na Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – exercem um efeito positivo e significativo no julgamento e tomada de decisão dos auditores quanto à materialidade, à continuidade e aos principais assuntos de auditoria. Em relação às variáveis de controle, os resultados apontam que o gênero do auditor e o tipo de firma de auditoria a qual pertence têm efeito sobre o julgamento e tomada de decisão do auditor. Em relação a moderação dos traços de personalidade, os resultados obtidos demonstraram que esta tese é aceita somente para os fatores condicionantes Normas subjetivas e Controle comportamental percebido, que apresentaram influência negativa dos traços de personalidade sombria no julgamento e tomada de decisão do auditor, validando que auditores com elevados traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*) manifestam tendências à insensibilidade, impulsividade, manipulação, criminalidade, grandiosidade, gozo de crueldade e má conduta, sugerindo que auditores com esses traços ignoram os códigos de ética (normas subjetivas), e utilizam o seu conhecimento (controle comportamental percebido) para realizar julgamentos e tomadas de decisão para atingir os seus objetivos, prejudicando, assim, a qualidade do seu julgamento e tomada de decisão. No tocante ao fator condicionante Atitude – ceticismo profissional, os traços de personalidade sombria influenciaram positivamente a sua relação com o julgamento e a tomada de decisão, rejeitando o preconizado nesta tese. Ademais, os resultados dão indícios que a moderação por traços de personalidade é análoga ao do constructo *dark tetrad* para os traços maquiavelismo, narcisismo e psicopatia, exceção identificada para o sadismo que não moderou a relação atitude, controle comportamental percebido e julgamento e tomada de decisão, demonstrando a influência diferenciada desse traço de personalidade no ambiente da auditoria. Dentre as contribuições desta pesquisa, destaca-se a validação empírica do poder preditivo da Teoria do Comportamento Planejado na determinação comportamental do julgamento e tomada de decisão dos auditores, considerando os traços de personalidade, e a criação de um modelo que engloba, além da atitude, norma subjetiva e controle comportamental percebido, traços de personalidade do auditor, que se

mostrou um construto moderador da relação com efeitos sobre o julgamento e tomada de decisão.

Palavras-chave: Julgamento e tomada de decisão. Auditoria. Teoria do Comportamento Planejado. Personalidade sombria.

ABSTRACT

In recent years, the Judgment and Decision-Making (JDM) process has aroused the interest of researchers in the accounting area and has merited empirical investigation, seeking to understand the way individuals process information and the factors that influence judgment and decision-making in the field of auditing. One of the factors that has been gaining prominence in the literature is the dark personality traits that influence how individuals interact with their environment, collect and process information and make decisions. Thus, based on the Theory of Planned Behavior, this thesis proposes that the auditor's judgment and decision-making is a function of attitude, subjective norms and perceived behavioral control. However, it is assumed that this relationship is negatively moderated by the auditors' dark personality traits (dark tetrad). Thus, the objective of this research is to analyze the effect of dark personality traits (dark tetrad) on the relationship between the conditioning factors of the Theory of Planned Behavior - attitudes, subjective norms and perceived behavioral control - and the judgment and decision making of auditors. For this purpose, a descriptive study was carried out, through survey research, of a quantitative nature, with the population of Brazilian independent auditors registered at the Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, and a final sample of 311 respondents whose questionnaires presented valid answers. To achieve the objectives of this thesis, statistical treatments were used: descriptive statistics, non-parametric Kruskal-Wallis test, Partial Least Squares Modeling of Structural Equations (PLS-SEM) and Partial Least Squares Multigroup Analysis (PLS-MGA). The results indicate that, within the scope of the audit, the three conditioning factors established in the Theory of Planned Behavior – attitudes, subjective norms and perceived behavioral control – have a positive and significant effect on the auditors' judgment and decision-making regarding materiality, continuity and key audit matters. Regarding the control variables, the results indicate that the auditor's gender and the type of audit firm to which he belongs have an effect on the auditor's judgment and decision-making. Regarding the moderation of personality traits, the results showed that this thesis is accepted only for the conditioning factors Subjective norms and Perceived behavioral control, which showed a negative influence of dark personality traits on the auditor's judgment and decision-making, validating that auditors with high dark personality traits (Dark Tetrad) manifest tendencies towards insensitivity, impulsiveness, manipulation, criminality, grandiosity, enjoyment of cruelty and bad conduct, suggesting that auditors with these traits ignore ethical codes (subjective norms), and use their knowledge (perceived behavioral control) to make judgments and decision-making to achieve their goals, thus impairing the quality of their judgment and decision-making. With regard to the conditioning factor Attitude – professional skepticism, the dark personality traits positively influenced their relationship with judgment and decision-making, rejecting what was advocated in this thesis. Furthermore, the results indicate that moderation by personality traits is analogous to the dark tetrad construct for Machiavellianism, narcissism and psychopathy traits, an exception identified for sadism that did not moderate the relationship attitude, perceived behavioral control and judgment and decision making, demonstrating the differentiated influence of this personality trait in the audit environment. Among the contributions of this research, we highlight the empirical validation of the predictive power of the Theory of Planned Behavior in the behavioral determination of auditors' judgment and decision-making, considering personality traits, and the creation of a model that encompasses, in addition to the attitude, subjective norm and perceived behavioral control, personality traits of the auditor, which proved to be a moderating construct of the relationship with effects on judgment and decision making.

Keywords: Judgment and decision making. Audit. Theory of Planned Behavior. Dark personality.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Teoria do Comportamento Planejado	28
Figura 2 – Responsabilidades sobre a avaliação da capacidade de continuidade	38
Figura 3 – Modelo teórico - conceitual da pesquisa	72
Figura 4 – Fórmula do efeito da variável latente moderadora	88
Figura 5 – Questão de pesquisa, hipóteses, objetivos e procedimentos estatísticos	90

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade	39
Quadro 2 – Arquétipos de clima éticos	53
Quadro 3 – Características relacionadas às personalidades do <i>Dark Tetrad</i>	69
Quadro 4 – Mensuração das variáveis externas	83
Quadro 5 – Variáveis da pesquisa	85
Quadro 6 – Resultados dos testes de hipóteses	148
Quadro 7 – Resumo dos resultados dos objetivos específicos 3 e 4	156

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – População da pesquisa: Associados IBRACON – 2020	76
Tabela 2 – Julgamento e tomada de decisão da materialidade	81
Tabela 3 – Perfil dos respondentes	91
Tabela 4 – Estatística descritiva dos fatores Atitude, Normas subjetivas e Controle Comportamental Percebido	94
Tabela 5 – Estatística descritiva do Julgamento e tomada de decisão dos auditores	97
Tabela 6 – Estatística descritiva – Traços de personalidade sombria	101
Tabela 7 – Nível dos traços de personalidade	102
Tabela 8 – Correlação de Pearson	104
Tabela 9 – Análise fatorial	104
Tabela 10 – Teste <i>Kruskal-Wallis</i> das características sociodemográficas dos auditores por julgamento e tomada de decisão	105
Tabela 11 – Teste <i>Kruskal-Wallis</i> das características sociodemográficas dos auditores pelos fatores da TPB	107
Tabela 12 – Teste <i>Kruskal-Wallis</i> das características dos auditores e traços de personalidade sombria dos auditores	108
Tabela 13 – Teste <i>Kruskal-Wallis</i> por fator e nível de traço de personalidade sombria	110
Tabela 14 – Teste <i>post hoc Dunn- Bonferroni</i>	111
Tabela 15 – Confiabilidade Composta, <i>Alfa de Cronbach</i> e AVE	115
Tabela 16 – Análise Fatorial Confirmatória	116
Tabela 17 – Confiabilidade Composta, <i>Alfa de Cronbach</i> e AVE – ajustada	119
Tabela 18 – Validade discriminante – <i>Fornell – Larcker</i> (1981)	120
Tabela 19 – Teste de colinearidade (<i>VIF -Variance inflation factor</i>)	122
Tabela 20 – Resultados da Modelagem de Equações Estruturais - TPB	122
Tabela 21 – Resultados da Modelagem de Equações Estruturais – Variáveis de controle	130
Tabela 22 – Resultados da Modelagem de Equações Estruturais – Outros efeitos	133
Tabela 23 – Modelo estrutural por análise multigrupo	136
Tabela 24 – Resultados da Modelagem de Equações Estruturais moderado pelos traços de personalidade sombria	143

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AF	Análise Fatorial
CEO	<i>Chief Executive Officers</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
JDM	<i>Judgment and Decision-Making</i>
MEE	Modelagem em Equações Estruturais
PAA	Principais Assuntos de Auditoria
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PLS:	<i>Partial Least Squares</i>
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
SEM	<i>Structural Equation Model</i>
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TPB	<i>Theory of Planned Behaviour</i>
TRA	<i>Theory of Reasoned Action</i>
VC	Validade Convergente
VL	Variável Latente

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Contextualização.....	12
1.2 Questão de pesquisa.....	16
1.3 Objetivos geral e específicos.....	17
1.4 Declaração de Tese.....	18
1.5 Justificativa e Contribuição.....	19
1.6 Estrutura do trabalho.....	23
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	24
2.1 Origens dos estudos do Julgamento e Tomada de Decisão.....	24
2.2 Teoria do Comportamento Planejado.....	28
2.2.2 Atitude.....	42
2.2.2.1 Ceticismo.....	44
2.2.2.1.1 Mente questionadora.....	48
2.2.2.1.2 Suspensão de julgamento.....	48
2.2.2.1.3 Busca de conhecimento.....	49
2.2.3 Normas subjetivas.....	50
2.2.4 Controle Comportamental Percebido.....	56
3 METODOLOGIA.....	76
3.1 Tipologia da pesquisa.....	76
3.2 População e amostra.....	77
3.3 Mensuração das variáveis.....	78
3.3.1 Atitude.....	79
3.3.2 Normas Subjetivas.....	80
3.3.2.1 Órgãos reguladores – código de ética.....	80
3.3.2.2 Clima ético.....	80
3.3.3 Controle Comportamental percebido.....	81
3.3.3.1 Conhecimento.....	81
3.3.3.2 Experiência.....	82
3.3.4 <i>Dark Tetrad</i>	82
3.3.5 Julgamento e tomada de decisão do auditor.....	83
3.3.6 Variáveis de controle.....	85
3.3.7 Técnica Estatística.....	88
4 RESULTADOS.....	93

4.1	Estatística descritiva.....	93
4.2	Teste <i>KRUSKAL-WALLIS</i>	108
4.3	Validação do modelo de mensuração.	117
4.4	Avaliação da validade do modelo estrutural.....	125
4.4.1	Avaliação do VIF (<i>Variance inflation factor</i>) e capacidade de predição Q^2	125
4.4.2	Resultados da Modelagem de Equações Estruturais – TPB, efeito F^2 e nível de R^2 das variáveis latentes.....	126
	A Tabela 20 apresenta o resultado da Modelagem de equações estruturais – TPB, efeito do F^2 e nível de R^2 das variáveis latentes.	126
4.4.2.1	Efeito da Atitude - ceticismo profissional sobre o julgamento e tomada de decisão dos auditores (materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria) - <i>H1 (a, b, c)</i>	128
4.4.2.2	Efeito da Norma subjetiva - Código de ética e normas profissionais sobre o julgamento e tomada de decisão dos auditores (materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria) - <i>H2 (a, b, c)</i>	130
4.4.2.3	Efeito do Controle comportamental percebido - conhecimento sobre o julgamento e tomada de decisão do auditor (materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria) - <i>H3 (a, b, c)</i>	132
4.4.1	Variáveis de controle e o efeito no julgamento e tomada de decisão	134
4.4.2	Efeito de interdependência dos fatores Atitude, Normas Subjetivas e Controle Comportamental percebido.....	137
4.4.3	Análise multigrupo por nível dos traços de personalidade sombria	139
4.4.3.1	Efeito dos altos traços de personalidade sombria sobre a relação atitude - ceticismo profissional e julgamento e tomada de decisão do auditor	142
4.4.3.2	Efeito dos altos traços de personalidade sombria sobre a relação normas subjetivas – código de ética e normas profissionais e julgamento e tomada de decisão	143
4.4.3.3	Efeito dos altos traços de personalidade sombria sobre a relação controle comportamental percebido - conhecimento e julgamento e tomada de decisão.....	145
4.4.4	Análise da moderação por traços de personalidade sombria	147
5	CONCLUSÃO	157
	REFERÊNCIAS	165
	ANEXO A - SCALE TO MEASURE PROFESSIONAL SKEPTICISM	207
	ANEXO B - CODE OF PROFESSIONAL ETHICS	208
	ANEXO C - CLIMA ETHICAL	209

ANEXO D – KNOWLEDGE	210
ANEXO E - THE SHORT DARK TRIAD (SD3)	212
ANEXO F - ASSESSMENT OF SADISTIC PERSONALITY (ASP)	213
ANEXO G – CASE 1	214
ANEXO H – CASE 2	220
ANEXO I – APROVAÇÃO COMITÊ DE ÉTICA	224
APÊNDICE A	229

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O julgamento e a tomada de decisão profissional, conhecidos na literatura internacional como *Judgment and Decision-Making* (JDM), são considerados a pedra angular da contabilidade e da auditoria (TROTMAN; TAN; ANG, 2011). Como um campo de pesquisa, o JDM examina a qualidade e os fatores que influenciam os julgamentos e decisões de indivíduos e grupos como gerentes, auditores, analistas financeiros, contadores e os normatizadores que fazem julgamentos e decisões cruciais no exercício de suas profissões.

O JDM é algo imprescindível na contabilidade e na auditoria, visto que, na elaboração das demonstrações contábeis, os profissionais exploram a relação da multiplicidade de caminhos para elaboração dos números contábeis (WATTS; ZIMMERMANN, 1986).

Além desses julgamentos comuns aos auditores e contadores, existem outros ligados diretamente ao processo de auditoria, tais como definição de materialidade, identificação de áreas de riscos, estratégia de auditoria, procedimentos de auditoria a serem executados, amostragem, continuidade operacional, tipo de relatório e a identificação dos principais assuntos de auditoria a serem divulgados, necessitando que auditores exerçam, no exercício da sua profissão, julgamento e tomada de decisão.

Nelson e Tan (2005) afirmam que o JDM é um tipo de pesquisa que usa uma lente psicológica para entender o processo de julgamento e tomada de decisão. Dessa forma, para atender tal objetivo essa temática vem sendo investigada utilizando elementos da psicologia, como os traços de personalidade, e de teorias comportamentais (BIRNBERG; LUFT; SHIELDS, 2007), em que a tomada de decisão não é vista apenas sob a perspectiva da deliberação racional, mas como uma elaboração cognitiva do indivíduo.

Uma das teorias pertinentes para análise das decisões e comportamentos dos indivíduos é a Teoria do Comportamento Planejado, internacionalmente conhecida como *Theory of Planned Behavior* (TPB), de Icek Ajzen (1991). Essa teoria vem sendo utilizada, tornando-se um referencial teórico-metodológico útil nas investigações sobre comportamento do indivíduo diante de uma tomada de decisão, pois utiliza variáveis pessoais e sociais para explicá-lo.

A TPB preconiza que o determinante imediato do comportamento ou da ação é a intenção que se refere ao quanto as pessoas estão dispostas a tentar e se esforçar para realizar

um comportamento ou ação (AJZEN; FISHBEIN, 1977). A teoria estabelece ainda, que o comportamento é influenciado pela atitude, pela norma subjetiva e pelo controle comportamental percebido do indivíduo.

A atitude se refere ao grau com que uma pessoa tem uma avaliação favorável ou desfavorável em relação a um comportamento (AJZEN, 1991). A norma subjetiva é um fator social que corresponde à pressão social percebida para manifestar ou não determinado comportamento (AJZEN, 2005). Por sua vez, o controle comportamental percebido corresponde à facilidade ou dificuldade percebida pelo indivíduo em exibir o comportamento (AJZEN, 1991).

Na TPB, o comportamento pode ser entendido como uma ação ou um comportamento percebido em ação (AJZEN, 1991). Na presente pesquisa, o comportamento percebido em ação, objeto de análise, é o julgamento e a tomada de decisão do auditor. Com base nos preceitos da Teoria do Comportamento Planejado, pode-se inferir que o julgamento e a tomada de decisão do auditor são influenciados pela sua atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido.

Diversos investigadores sugeriram que as atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido (AJZEN, 1991; BENTLER; SPECKART, 1981; KLEINKE, 1984; KRAUS, 1995) podem ter uma influência direta no comportamento ou na ação, não necessariamente tendo a intenção como mediadores. Destarte, nessa tese, a influência das atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido, fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado, são analisadas diretamente no julgamento e tomada de decisão do auditor.

Detalhadamente, observa-se que, de acordo com a TPB, o primeiro fator influenciador do julgamento e da tomada de decisão de um indivíduo é a atitude, que se refere à disposição para responder favoravelmente ou desfavoravelmente frente à tomada de decisão (AJZEN, 1991). A literatura preconiza que, no desempenho de suas funções, uma das atitudes mais importantes realizadas pelo auditor é a de ceticismo profissional, que estabelece que o auditor deve ter uma atitude cética ao avaliar as evidências de auditoria e das informações repassadas pela administração da empresa, com o intuito de exercer seus julgamentos e tomada de decisões com qualidade (HURTT, 2010; NELSON, 2009; NOLDER; KADOUS, 2018).

O segundo fator, de acordo com a TPB, que influencia o julgamento e a tomada de decisão de um indivíduo, diz respeito às normas subjetivas que se referem à sua percepção quanto à pressão social exercida para que realize ou não o comportamento em questão

(AJZEN, 1991). A literatura identifica como determinantes para as normas subjetivas, no âmbito da auditoria, a influência externa dos órgãos reguladores (FRANCIS, 2004; NELSON, 2003; SCHIPPER, 2003) e as influências internas como o clima ético da empresa onde o auditor atua (BARNETT; VAICYS, 2000, BUCHAN, 2005, WOODBINE, 2006), entre outros. Na presente tese, são utilizados esses dois constructos – influência externa e influência interna – por entender que no ambiente no qual o auditor atua, as variáveis: i) órgãos reguladores, ao determinarem as normas profissionais de conduta e comportamento, acabam por definir regras de comportamento como independência, objetividade, integridade e competência para melhorar a qualidade do julgamento e tomada de decisão do auditor; e ii) clima ético, que consiste nas dimensões éticas da cultura organizacional percebidas pelos empregados, ou seja, reflete as percepções compartilhadas de como é o comportamento correto e como se deve lidar com as situações éticas em uma organização, afetando diretamente a tomada de decisão do auditor no exercício de sua profissão.

O terceiro fator, de acordo com a TPB, que influencia o julgamento e a tomada de decisão de um indivíduo, é o controle comportamental percebido, que se refere à percepção dos indivíduos sobre as habilidades, recursos e oportunidades que possuem para realizar o comportamento (AJZEN, 1991). Ajzen (1991) argumenta que quanto mais recursos e oportunidades os indivíduos percebem-se como possuindo, maior a sua capacidade de controlar o seu comportamento (HENLE; REEVE; PITTS, 2010; KIM; HAN, 2010; KIM et al., 2013). Dessa forma, uma maior percepção de controle, ou seja, dominar o conhecimento e o nível de experiência, corresponde a uma maior probabilidade de que o indivíduo desempenhe um comportamento, no caso desta tese, o julgamento e tomada de decisão (MARTINS; SERRALVO; JOÃO, 2014).

Além dos fatores estabelecidos pela TPB, Bazerman (1994) ressalta que o processo de julgamento e tomada de decisão não depende tão somente do entendimento sistemático da formação – atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido – do auditor, mas também, exige uma atenção aos traços de sua personalidade para, assim, assimilar por completo todas as fases do processo de JDM (TVERSKY; KAHNEMAN, 1974). Sobre o assunto, Ajzen (1991) afirma que o comportamento de um indivíduo está diretamente relacionado com os seus traços de personalidade.

Os traços de personalidade referem-se ao conjunto de qualidade e defeito particular e manifesto, responsável pela constituição da individualidade dos seres humanos e influencia o indivíduo diante de uma tomada de decisão (SPAIN; HARMS; LEBRETON, 2014). Dessa forma, os traços de personalidade podem moderar a relação entre a atitude, normas

subjetivas e controle comportamental percebido e, conseqüentemente, o julgamento e a tomada de decisão do auditor, afetando-o positivamente ou negativamente.

Nos últimos anos, um corpo de pesquisadores vêm investigando elementos da personalidade dos julgadores e tomadas de decisão, que podem influenciar na sua conduta e até podem explicar casos de fraudes financeiras praticadas no ambiente empresarial, que têm abalado o mundo corporativo (NAIR; KAMALANABHAN, 2010), mas também podem evidenciar dinamismo estratégico e desempenho empresarial (CHATTERJEE; HAMBRICK, 2007).

Dentre os diversos traços de personalidade, a tétrede sombria dos traços de personalidade, conhecido na literatura internacional como *Dark Tetrad*, tem ganhado destaque na literatura (JONES; PAULHUS, 2014; PAULHUS; WILLIAM, 2002). *Dark Tetrad* representa traços subclínicos de personalidade presentes na população de forma geral e são fundamentados na literatura da psicologia social. Por meio de um questionário do tipo autorrelato, é possível identificar tendências, sem a presunção de diagnosticar transtornos psiquiátricos (FURNHAM; RICHARDS; PAULHUS, 2014). De forma similar aos estudos seminais do *Dark Tetrad*, este estudo não se propõe a analisar a abordagem patológica destes traços (ALMEIDA; LARANJEIRA; DRACU, 1996), e sim discuti-la no âmbito da abordagem dimensional e, portanto, não patológica.

A *Dark Tetrad* compõe-se a partir de quatro traços de personalidade: narcisismo, maquiavelismo, psicopatia e sadismo (JONES; PAULHUS, 2014; PAULHUS; WILLIAM, 2002). Os narcisistas são caracterizados pela grandiosidade, percepção de visão e o carisma; os maquiavélicos pela manipulação, estratégia e a tática; os psicopatas pela impulsividade, criatividade e o bom pensamento estratégico do indivíduo; e os sádicos pelo prazer na crueldade e dominância (D'SOUZA et al., 2019; JONES; PAULHUS, 2014). A literatura preconiza que esses traços de personalidade estão relacionados a atitudes não éticas (JONES; PAULHUS, 2014; PAULHUS; WILLIAM, 2002).

Embora a maioria dos estudos preocupe-se em detectar comportamentos negativos de indivíduos que exteriorizam os traços do *Dark Tetrad*, há pesquisas que contrariam essa vertente, evidenciando os dois lados – o positivo e o negativo (FURNHAM, 2016; JUDGE et al, 2009). Judge et al. (2009) argumentam que os traços sombrios de personalidade podem ser percebidos como socialmente desejáveis ou indesejáveis, e influem em comportamentos positivos e/ou negativos no ambiente empresarial.

Desse modo, esses traços de personalidade podem favorecer que os auditores cheguem a posições de alto escalão nas empresas de auditoria, porém, uma vez em posições

de liderança, o efeito negativo dessas personalidades, devido às suas características como insensibilidade, impulsividade, manipulação, criminalidade, grandiosidade, gozo de crueldade e má conduta (PAULHUS, 2014), é mais acentuado, podendo distorcer o julgamento e tomada de decisão do auditor, oportunizando o surgimento de fraudes corporativas como o caso da Enron, que culminou com a extinção de uma das maiores empresas de auditoria do mundo, a Arthur Andersen (BODDY, 2006).

Ademais, cabe destacar que a TPB reconhece a importância potencial de outras variáveis no comportamento do indivíduo diante de uma tomada de decisão, tais como gênero, escolaridade, tipo de firma de auditoria (*Big4*), idade, cargo, região e sua especialização na auditoria. Essas variáveis são consideradas fatores de fundo na teoria do comportamento planejado, e espera-se que estas variáveis influenciem o comportamento, ainda que indiretamente, por seus efeitos na atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido (AJZEN, 2015).

1.2 Questão de pesquisa

Kerlinger (1980) afirma que um problema de pesquisa é uma questão que mostra uma situação que necessita de discussão, investigação, decisão ou solução. No caso desta tese, a motivação é a investigação do efeito moderador dos traços de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação entre a atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido e o julgamento e tomada de decisão dos auditores no exercício das suas atividades profissionais, à luz da teoria do comportamento planejado.

Como peça fundamental para o bom funcionamento do mercado financeiro, a opinião do auditor é de grande relevância para que os *stakeholders* possam exercer os seus papéis e realizarem as suas transações. Entretanto, nas últimas décadas diversos escândalos contábeis, envolvendo firmas internacionais e brasileiras, vêm demonstrando que a auditoria tem apresentado falhas no seu processo de julgamento e tomada de decisão, levantando questionamentos sobre esse processo e a sua qualidade.

As pesquisas sobre julgamento e tomada de decisão têm se concentrado na avaliação da qualidade dos julgamentos dos auditores (JAMAL; TAN, 2010; KAHNEMAN; 2003; NYGREN; WHITE, 2005; SARTORELLI, 2015; TROTMAN; TAN; ANG, 2011; YANG, 2013), descrevendo como os julgamentos são feitos; determinando quais os fatores que impactam esses julgamentos e as motivações; além de formas de melhorar os julgamentos

dos auditores, preparar e fornecer informação contábil aos seus usuários, dentre outros (LIBBY, 1979; TROTMAN; WRIGHT; WRIGHT, 2005).

Entretanto, os pesquisadores vêm tentando desenvolver uma compreensão mais profunda dos processos cognitivos subjacentes ao julgamento dos auditores (KAHNEMAN, 2003). Dessa forma, tem-se ampliado os estudos do JDM para abranger variáveis e processos anteriormente estudados apenas na psicologia. Os pesquisadores obtiveram *insights* sobre mecanismos abrangentes que orientam o julgamento e a tomada de decisões, contribuindo para aprofundar suas análises e entender melhor o comportamento do auditor diante do processo de julgamento e tomada de decisão.

Bonner (2008) afirma que, para os agentes que tomam decisões, existem dois tipos de fatores que supõem limitações: primeiro, as características da sua mente e, em segundo lugar, os contornos externos ou o ambiente. Dessa forma, objetivando aprofundar o entendimento do processo de JDM utiliza-se a Teoria do Comportamento Planejado para investigar o julgamento e a tomada de decisão do auditor, visto que esta teoria contribui para compreender os fatores relacionados à decisão do indivíduo, adicionando a esse modelo o efeito moderador dos traços de personalidade sombria do auditor (*Dark Tetrad*).

Nesse sentido, Watts e Zimmermann (1986) asseveram que o estudo aprofundado dessa relação pode aumentar o poder preditivo desse processo, uma vez que vieses de escolha poderiam ser minimizados.

Diante dos argumentos aqui citados, pretende-se, então, responder à seguinte questão de pesquisa: Qual o efeito dos traços de personalidade sombria (*Dark tetrad*) nos fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – no julgamento e tomada de decisão dos auditores?

1.3 Objetivos geral e específicos

Esta tese tem o objetivo geral de analisar o efeito dos traços de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação entre os fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – e o julgamento e tomada de decisão dos auditores.

A fim de auxiliar na construção, no atendimento e na obtenção de resposta à questão de pesquisa e do objetivo supramencionado, o estudo tem os seguintes objetivos específicos:

i) Explorar o perfil do auditor quanto ao gênero, escolaridade, tipo de firma de auditoria, idade, cargo, região do Brasil e sua especialização na auditoria;

ii) Analisar o efeito direto dos fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado no julgamento e tomada de decisão dos auditores quanto à materialidade, à continuidade operacional e aos principais assuntos de auditoria;

iii) Verificar se existem diferenças entre as características dos auditores (gênero, escolaridade, tipo de firma de auditoria, idade, cargo, região do Brasil e especialização) nos fatores condicionantes atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido e no julgamento e tomada de decisão dos auditores quanto à materialidade, à continuidade operacional e aos principais assuntos de auditoria;

iv) Examinar se existem diferenças entre os níveis dos traços de personalidade sombria nos fatores condicionantes atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido, julgamento e tomada de decisão e traços de personalidade sombria;

v) Analisar o efeito de interdependência dos fatores condicionantes atitude (ceticismo), normas subjetivas (código de ética e normas profissionais e clima ético) e controle comportamental percebido (conhecimento e experiência);

vi) Analisar o efeito moderador por traço de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação atitude (ceticismo), normas subjetivas (código de ética e normas profissionais e clima ético), controle comportamental percebido (conhecimento e experiência) e o julgamento e a tomada de decisão dos auditores.

1.4 Declaração de Tese

Depreende-se que auditores com elevados traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*) manifestam tendências à insensibilidade, impulsividade, manipulação, criminalidade, grandiosidade, gozo de crueldade e má conduta (PAULHUS, 2014), sugerindo uma predisposição maior (uma tendência natural) para comportamentos oportunista, antiético, de manipulação de relatórios contábeis, gerenciamento de resultados, fraudes, auto-promoção, ignorando a atitude de ceticismo profissional (atitude), códigos de éticas e climas éticos das firmas de auditoria a qual pertencem (normas subjetivas), utilizando, assim, o seu conhecimento e experiência (controle comportamental percebido) para realizar julgamentos e tomadas de decisão para atingir os seus objetivos, prejudicando a qualidade do seu julgamento e tomada de decisão e, conseqüentemente, a qualidade da

auditoria (AMERNIC; CRAIG, 2010; BUCHHOLZ; LOPATTA; MAAS, 2014; HOBSON; RESUTECK, 2008; OLSEN et al. 2013).

Dessa forma, considerando que os traços de personalidade são importantes fatores que orientam o comportamento do indivíduo (LOTFI et al., 2016) e o sugestionam diante de uma tomada de decisão (SPAIN; HARMS; LEBRETON, 2014), esta tese estabelece que, à luz da Teoria do Comportamento Planejado, auditores com elevados traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*) manifestam tendências à insensibilidade, impulsividade, manipulação, criminalidade, grandiosidade, gozo de crueldade e má conduta (PAULHUS, 2014), influenciando negativamente a atitude de ceticismo profissional de manter uma avaliação crítica das evidências de auditoria, as normas subjetivas estabelecidas no código de ética para manter a independência, utilizando, assim, o seu conhecimento (controle comportamental percebido) para realizar julgamentos e tomadas de decisão a fim de atingir os seus objetivos, prejudicando a qualidade do seu julgamento e tomada de decisão.

1.5 Justificativa e Contribuição

Inicialmente, parece razoável afirmar que há legitimidade na questão de se investigar o processo antecedente à tomada de decisão do auditor, ou seja, o efeito dos traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*) na relação entre a atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido e o julgamento e tomada de decisão dos auditores no exercício profissional. Trata-se de uma “inquietação” merecedora de atenção no âmbito das ciências sociais, dado o papel de grande relevância dos auditores no contexto do mercado de capitais, uma vez que, no exercício de sua profissão, o auditor é responsável por trazer validade e confiabilidade às demonstrações contábeis divulgadas pelas empresas, instrumento utilizado pelos *stakeholders* para a tomada de decisão de investimento, concessão de empréstimos, negociações de compra e venda etc.

No desenvolvimento do seu trabalho, o auditor deve ter sempre presente que se obriga a proteger os interesses da sociedade e a respeitar as normas de conduta que regem os profissionais de auditoria, comprometendo-se a realizar julgamento e tomada de decisão de alta qualidade para gerar informações adequadas aos *stakeholders*.

Um julgamento e tomada de decisão do auditor de baixa qualidade pode levar a sérias consequências financeiras para os indivíduos que tomam as decisões (*stakeholders*), para as empresas para as quais trabalham (firmas de auditoria), em razão de eventuais processos judiciais contra as firmas de auditoria, e ainda, consequência para outros que dependem de

seu trabalho, como as Instituições Financeiras, nas decisões de concessão de crédito, os investidores, na tomada de decisão de investir em uma determinada empresa, clientes e fornecedores, ao decidirem transacionar com uma firma (ERICKSON; MAYDEW; FELIX, 2000), o que justifica a importância do tema pesquisado.

Além disso, a baixa qualidade na decisão de auditores pode ter consequências na viabilidade das firmas de auditoria e no meio de subsistência das pessoas por elas empregadas, comprometendo, inclusive, a eficácia e eficiência dos mercados de capitais (GLOVER; PRAWITT; WOOD, 2008).

No âmbito mais específico, o julgamento e tomada de decisão dos auditores pode afetar a reputação de tal profissional no mercado, sua avaliação de desempenho, remuneração, retenção de emprego, promoção (BONNER, 2008) e gerar responsabilidades legais.

Ademais, outro fator que justifica a importância do tema pesquisado é que a investigação dos fatores que influenciam o julgamento e a tomada de decisão do auditor independente acaba também por auxiliar os órgãos reguladores no processo de fortalecimento da confiabilidade para assegurar as informações divulgadas e, assim, solidificar o mercado de capitais, criando condições para atrair e promover a permanência dos investidores. Com isso, o auditor é visto como um vértice importante, ao fazer parte da infraestrutura do mercado, trazendo veracidade às informações públicas.

Para a realização deste estudo utiliza-se a Teoria do Comportamento Planejado, internacionalmente conhecida como *Theory of Planned Behavior* (TPB), uma das teorias mais influentes e populares para a pesquisa do comportamento humano em outras ciências (AJZEN, 2002) e que tem sido utilizada em várias áreas de pesquisa, incluindo medicina (ARCHER et al., 2008; CONNER et al., 2007; HAGGER; CHATZISARANTIS, 2009; LIDDELOW; MULLAN; NOVORADOVSKAYA, 2020; MCEACHAN et al., 2011), *marketing* (CRESPO; DEL BOSQUE, 2008; CHOU et al, 2020; HANSEN, 2008; YAGHOUBI; BAHMANI, 2010; KING; DENNIS; WRIGHT, 2008), turismo (ERUL; WOOSNAM; MCINTOSH, 2020; HAN, 2015; QUINTAL; LEE, SOUTAR, 2010), informática (ALEXANDRAKIS; CHORIANOPOULOS; TSELIOS, 2020; GEORGE, 2004; GOPI; RAMAYAH, 2007), decisões de carreira (BAGLEY; DALTON; ORTEGREN, 2012; BYRNE; WESTON; CAVE, 2020; DALTON; RADTKE, 2013), empreendedorismo (VAMVAKA; STOFOROS; PALASKAS; BOTSARIS, 2020) e comportamento humano em geral (BAUDOUIN; WONGSAWAT; SUDNONGBUA, 2020; KOBBELTVEDT; WOLFF, 2009; PERUGINI; BAGOZZI, 2011).

No campo da auditoria, a TPB vem sendo utilizada para identificar comportamento anti-ético ou disfuncional dos auditores diante do conflito entre a independência do contador/auditor e o cliente (BUCHAN, 2005; CARPENTER, REIMERS, 2005; TAN et al., 2015), do reporte de erros no relatório de auditoria (CHADEGANI, MOHAMED; ISKANDAR, 2015), na intenção de denunciar (RUSTIARINI; SUNARSIH, 2017); nas decisões de compartilhamento de conhecimento na execução do trabalho de auditoria (CHENG, 2017) e nas decisões de utilização do sistemas de suporte de auditoria (DOWLING, 2009). Entretanto, a TPB pode ser utilizada para entender comportamentos do auditor de uma forma geral, como, por exemplo, o comportamento de atendimento às normas profissionais de auditores, comportamento na tomada de decisão nas tarefas relacionadas às deliberações sobre, por exemplo, a materialidade, o tipo de opinião e a continuidade operacional, que melhore a qualidade, relevância e utilidade das informações contábeis divulgadas das empresas, entre outras.

Dessa forma, vê-se que, embora a literatura aponte o forte poder preditivo da TPB na determinação comportamental em relação a uma gama complexa de comportamentos, pesquisadores ainda não utilizaram a TPB para estudar o comportamento do auditor diante do julgamento e da tomada de decisões sobre as tarefas realizadas na execução de uma auditoria.

Assim, esta tese identifica uma lacuna e oportunidade para analisar as atitudes (natureza da pessoa), normas subjetivas (influência social) e controle comportamental percebido, que podem influenciar no comportamento do auditor diante do julgamento e tomada decisão no exercício da sua profissão, sendo essa relação moderada pelos traços de personalidade do auditor.

A ideia de que os fatores internos e externos ao auditor podem contribuir para a qualidade do julgamento e tomada de decisão não é nova na pesquisa de JDM de auditoria. As taxonomias utilizadas por Bonner (2008), Libby e Luft (1993) e Nelson e Tan (2005), por exemplo, incluem uma categoria “pessoa”, ambiente e tarefa. No entanto, o *framework* desenvolvido nesta tese inclui a variável traço de personalidade que já foi objeto de análise em outros trabalhos, porém não foram encontrados estudos utilizando o conjunto de traços de personalidade sombria, conhecido como *Dark Tetrad* (maquiavelismo, narcisismo, psicopatia e sadismo) e, de forma conjunta, com as demais variáveis, no contexto da auditoria e no julgamento e tomada de decisão do auditor. O *Dark Tetrad* é um constructo da psicologia que abarca quatro traços de personalidade, não patológicos – narcisismo, psicopatia, maquiavelismo e sadismo –, que têm despertado interesse da comunidade

científica para detectar o comportamento de indivíduos. Tais traços de personalidade podem influenciar a qualidade do julgamento e tomada de decisão dos auditores.

Acredita-se que os resultados deste estudo podem ajudar a fomentar pesquisas nacionais sobre a temática, sobretudo por apresentar a discussão sobre o *Dark Tetrad* no âmbito do julgamento e tomada de decisão dos auditores. Adicionalmente, pode contribuir para a área científico-contábil, pois a maioria dos estudos que discute o julgamento e tomada de decisão na área contábil não se concentra em avaliar os aspectos psicológicos do tomador de decisão associados a esse processo.

Os resultados deste estudo têm contribuições para a literatura e para a prática dos auditores, firmas de auditoria e órgãos reguladores. Ao utilizar a teoria do comportamento planejado no ambiente de auditoria e investigar o efeito da atitude, norma subjetiva e controle comportamental percebido no julgamento e tomada de decisão dos auditores, o estudo fornece orientações para as empresas de auditoria e órgãos reguladores sobre como se processa essa tarefa e os fatores que a influenciam, seja no âmbito interno do tomador de decisão, seja nos fatores ambientais, auxiliando-o na identificação de mecanismos que melhorem o processo de julgamento e tomada de decisão dos auditores, reduzam o risco de auditoria e, conseqüentemente, melhorem a qualidade da auditoria.

Ressalta-se que os resultados podem se mostrar úteis para o recrutamento e a seleção de indivíduos para atividade de auditoria, ao identificar traços de personalidade, competência e experiência e sua influência na tomada de decisão, considerando-se como uma alternativa para melhorar a composição das equipes de auditoria e possibilitar melhores resultados na análise de evidências e emissão de opinião. Salienta-se ainda, que a identificação de fatores externos relacionados ao ambiente do auditor, como o clima ético da empresa, auxilia as firmas de auditoria a entenderem a percepção dos auditores sobre tais instrumentos e se eles influenciam o julgamento e a tomada de decisão e inibem comportamentos inadequados.

Ademais, como apontado por Hurley (2019), muitos estudos que relacionaram variáveis com o julgamento e a tomada de decisão utilizaram estudantes, entretanto os efeitos podem divergir a depender do julgamento necessário e do participante da pesquisa. Desse modo, identificar os efeitos dos traços de personalidade no julgamento e tomada de decisão em auditores – proposta desta tese – amplia a contribuição para a literatura.

Além disso, estudar o JDM dos próprios auditores permite identificar as alternativas encontradas por esses profissionais para lidar com suas convicções pessoais, limitações

individuais e, ao mesmo tempo, atender as pressões ambientais que podem nem sempre ser convergentes.

Por último, aos gestores e investidores, essa pesquisa permite conhecer com maior clareza o processo de JDM com o intuito de garantir a criação de mecanismos de auditoria confiáveis nas empresas de modo a mitigar os riscos de auditoria.

1.6 Estrutura do trabalho

O trabalho está estruturado em cinco seções, sendo esta introdução a primeira. Na segunda seção é feita uma revisão da literatura que fundamenta a pesquisa, finalizando com as hipóteses e o modelo teórico – conceitual da tese. A terceira seção é destinada a apresentar os procedimentos metodológicos, definição da amostra, procedimentos de coleta e análise de dados. Na quarta seção são apresentados e discutidos os resultados da pesquisa empírica realizada. E, por último, na quinta seção são apresentadas as conclusões da tese, contribuições, limitações e sugestões para pesquisas futuras.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção apresenta a base teórica – Teoria do Comportamento Planejado – e a revisão de literatura realizadas sobre os construtos investigados – atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido, traços de personalidade sombria e julgamento e tomada de decisão.

2.1 Origens dos estudos do Julgamento e Tomada de Decisão

O julgamento e a tomada de decisão, internacionalmente conhecida como *Judgment Decision Making* (JDM), é um subcampo de pesquisa da contabilidade comportamental que começou na década de 1960 (ASHTON, 2010). A pesquisa de julgamento e tomada de decisão é realizada para entender julgamentos e decisões individuais ou de grupo (TROTMAN; TAN; ANG, 2011). Segundo Trotman, Tan e Ang. (2011), estudos sobre JDM em auditoria possuem uma diversidade de ideias, em linhas gerais, enfocam os fatores que impactam o processo e suas razões, como melhorar o processo de auditoria, testar teorias que abordam o processo cognitivo da tomada de decisão, entretanto, a maioria versa sobre qualidade do julgamento.

Bonner (2008) versa que os primeiros estudos sobre JDM em auditoria ocorreram por volta da década de 1960, tendo como ponto central o julgamento do auditor no processo de análise do ambiente de controle com foco na melhoria da eficiência operacional e foram realizados antes que se tivesse uma ideia clara das teorias e métodos de pesquisa em JDM, como, por exemplo, os trabalhos de Bruns (1966), Dyckman (1964) e Jensen (1966).

Na década de 1970, a pesquisa versava sobre políticas utilizadas em auditoria, ou seja, se concentrava em analisar como o auditor respondia a determinadas questões quando certas situações eram apresentadas. Ashton (1974) analisou como formulavam sua opinião sobre falência, ou não, de determinadas empresas, mediante a apresentação de seus respectivos índices (indicadores) financeiros, e a partir de tais estudos elaborou-se o primeiro modelo linear de decisão. Joyce (1976) investigou a extensão e a natureza dos julgamentos tendo como métrica a atividade de planejamento de auditoria. Entretanto, tais estudos procuravam abordar a existência de consenso entre os participantes, a importância relativa dos fragmentos de informação para os auditores, a forma funcional de julgamento (se linear ou não-linear), sem adentrar no conceito de qualidade de julgamento (TROTMAN; TAN; ANG, 2011).

Ainda na década de 1970, houve uma migração de estudos sobre julgamento de auditores para uma nova vertente, utilizando o conceito de heurísticas (representatividade, disponibilidade e ancoragem) de Tversky e Kahneman (1974) para analisar as decisões dos auditores que usavam informações estatísticas, como apresentados nos trabalhos de Libby (1979), Swieringa et al. (1976) e Uecker e Kinney (1977).

A década de 1980 foi um momento extremamente estimulante para a pesquisa de JDM (TROTMAN; TAN; ANG, 2011), pois continuaram os avanços nos estudos sobre as temáticas citadas anteriormente e os estudos avançaram além dos sistemas de controle interno para incluir percepção de independência (SHOCKLEY, 1981), materialidade (MESSIER, 1983), avaliação de desempenho (KAPLAN E RECKERS, 1985; LUCKETT E HIRST, 1989; WRIGHT, 1982), previsões (DANOS; IMHOFF, 1983), risco inerente (COLBERT, 1988) e funções de auditoria interna (ABDEL-KHALIK; SNOWBALL; WRAGGE, 1983). No entanto, surgiram novas vertentes com foco: i) na busca de informações na fase anterior à tomada de decisão, decompondo a questão do julgamento em dois pedaços: seleção da informação e processamento da informação, a exemplo dos estudos de Libby (1989) e Trotman (2005), ii) a decisão em grupo e no processo de revisão como no trabalho de Abdel-Khalik, Snowball e Wragge (1983); e iii) em pesquisas sobre a influência da *expertise* no processo de julgamento e tomada de decisão a exemplo a pesquisa de Libby (1983). Trotman, Tan e Ang (2011) salientam que, nesse momento histórico da pesquisa, o centro das investigações passou a ser a exatidão (acurácia) das decisões, como nos estudos de Ashton (1985). No final da década de 1980 teve-se ainda alguns estudos de confiabilidade como os de Joyce e Biddle (1981), Bamber (1983) e Cohen e Kida (1989).

Outro fluxo de pesquisa de JDM de auditoria que começou no início dos anos 1980 foi o uso da tomada de decisão em grupo, análise do processo de revisão de auditoria pelos auditores hierarquicamente superiores (ABDEL-KHALIK; SNOWBALL; TROTMAN et al., 1983; WRAGGE, 1983; SOLOMON, 1982) e a investigação dos auxiliares de decisão como nas pesquisas de Butler (1985) e Libby (1989).

A década de 1990 foi muito frutífera para a pesquisa em JDM por meio do aprofundamento dos estudos sobre *expertise* de auditoria. Como exemplo, tem-se os trabalhos de Frederick (1991), que investigou a diferença de *expertise* entre auditores sênior e assistente; Nelson (1993), que examinou o aprendizado baseado em experiências em laboratório; Libby e Frederick (1990), que examinaram o aprendizado baseado em experiências práticas; Choo e Trotman (1991), que investigaram algumas diferenças na estrutura de conhecimento e nos julgamentos de auditores experientes e inexperientes;

Bédard e Biggs (1991), ao relacionarem a *expertise* a qualidade da auditoria, utilizando três métricas: consistência com normas profissionais, com normas da firma e com o nível de consenso entre os auditores; Bonner e Lewis (1990), quando estudaram como o conhecimento (*expertise*) e a capacidade inata dos participantes em realizar atividades de auditoria contribuem para qualidade do julgamento do auditor; e, por último, tem-se o trabalho de Abdolmohammadi e Shanteau (1992), que pesquisou quais atributos os integrantes da carreira de auditoria julgavam mais importantes para um *expert* em auditoria. Os resultados apontam para a importância de características cognitivas na composição de características desejáveis em um *expert* na área de auditoria.

Ainda na década de 1990, estudos como os de Jamal, Johnson e Berryman (1995) e Zimbelman (1997) começam a focar o julgamento de atividades em auditoria, mais especificamente quando da utilização de normas voltadas à prevenção de fraudes e seu impacto no planejamento de auditoria. Hoffman e Patton (1997) também estudaram o efeito do julgamento de auditores, abordando especificamente o risco de fraude na presença de informações relevantes e irrelevantes.

Três dos temas mais proeminentes de pesquisa nos anos 2000 estão relacionados a relações interpessoais (NELSON; TAN, 2005), o processo de revisão de auditoria (BRAZEL; AGOGLIA; HATFIELD, 2004; RICCHIUTE, 2004; TAN; YIP-OW, 2001; TAN; TROTMAN, 2003; TURNER, 2001) e as negociações auditor/cliente (GIBBINS; SALTERIO; WEBB., 2001; GIBBINS; MCCRACKEN; SALTERIO, 2005; NG; TAN, 2003; TROTMAN et al., 2005).

Após grandes fraudes financeiras, o *International Auditing and Assurance Standards Board* – IAASB emitiu a ISA 240 (2014), que estabeleceu que o auditor é responsável por obter segurança razoável se as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes, sejam elas fraudes ou erros, o que gerou uma nova linha de pesquisa nos anos 2000. Pesquisas sobre esse tema foram desenvolvidas por Asare e Wright (2004), Chen, Khalifa e Trotman (2015), Hamilton (2016), Wilks e Zimbelman (2004), Carpenter (2007), Hoffman e Zimbelman (2009), Trotman, Simnett e Khalifa (2009) e Hunton e Gold (2010).

Outro tipo de pesquisa de JDM de auditoria que se iniciou nos anos 2000 refere-se à avaliação de desempenho do auditor/qualidade da auditoria nos julgamentos dos órgãos reguladores (HOFFMAN; JOE; MOSER, 2003; JOE; VANDERVELDE, 2007; KADOUS, 2001; PEECHER; PIERCEY, 2008).

Posteriormente, uma nova temática investigada nos anos 2000 refere-se à influência dos fatores ambientais sobre o tipo de julgamento dos auditores. Essas pesquisas analisaram

o ambiente complexo de sistema de informação contábil (AGOGLIA et al., 2007), ambientes de auditoria de múltiplos clientes onde informações de uma decisão anterior são comparadas a informações de outro cliente (BHATTACHARJEE; MALETA; MORENO, 2007), diferentes técnicas de avaliação (NELSON; TAN, 2005), a fonte do trabalho de auditoria (GLOVER; PRAWITT; WOOD, 2008), estilos de liderança (NELSON; PROELL; RANDEL, 2016), níveis incrementais de *accountability* (revisão, justificativa, *feedback*) (DEZOORT; HARRISON; TAYLOR, 2006), cooperação do cliente com o auditor (GRIFFITH; NOLDER; PETTY, 2018), e a atitude de ceticismo profissional do auditor (QUADACKERS; GROOT; WRIGHT, 2014; BOWLIN; HOBSON; PIERCEY, 2015; BRAZEL et al., 2016).

Destaca-se que estes estudos abordaram uma ampla gama de julgamentos de auditoria: continuidade operacional (CARVALHO JUNIOR et al, 2017; SEOL, 2006); previsão de falência e opiniões de auditoria (JOE, 2003), controle de risco e escopo planejado de testes substantivos (AGOGLIA et al., 2007; BREWSTER, 2011; O'DONNELL; PERKINS, 2011; PLUMLEE; RIXOM; ROSMAN, 2015), julgamentos de materialidade (ACITO; BURKS; JOHNSON, 2009; DEZOORT; HOLT; STANLEY, 2019; DEZOORT; HARRISON; TAYLOR, 2006; KEUNE; JOHNSTONE, 2012; NG, 2007; NG; TAN, 2007), detecção de erro de procedimentos analíticos (MORENO et al., 2007), a dependência externa de auditoria (BHATTACHARJEE; MALETA; MORENO, 2007; GLOVER; PRAWITT; WOOD, 2008) e a identificação dos principais assuntos de auditoria a serem divulgados nos relatórios de auditoria (BRASEL et al. 2016; GIMBAR; HANSEN; OZLANSKI, 2016).

Por último, vê-se uma tendência das pesquisas em JDM em retornar a estudar a influência das características pessoais dos auditores e do ambiente em que atuam na qualidade do julgamento e tomada de decisão do auditor aprofundando as análises através da incorporação de conceitos e teorias da psicologia, como pode ser observado nas recentes pesquisas de Ahmad (2019), Al- Balga et al. (2018), Dastanpoor (2018), Hurley (2015), Hurley (2017), Hurley (2019), Jamal e Tan (2010), Nygren e White (2005), O'Donnell e Schultz (2005), Salehi e Hurley (2019), Sartorelli (2015) e Yang (2013).

De acordo com Armitage e Christian (2003), dentre as muitas teorias da psicologia formuladas sobre o comportamento humano, uma obteve destaque mediante sua grande utilização em pesquisas acadêmicas: a Teoria do Comportamento Planejado, que tem uma forte utilidade preditiva para uma grande gama de comportamentos. A seguir, apresentam-se os preceitos dessa teoria, que fundamenta a presente tese.

2.2 Teoria do Comportamento Planejado

O arcabouço teórico desta tese é baseado na Teoria do Comportamento Planejado de Ajzen (1991), internacionalmente conhecida como *Theory of Planned Behaviour* (TPB). A TPB é uma estrutura teórica que explica os processos individuais de comportamento diante de uma ação, e foi proposta por Ajzen (1991), como uma evolução da Teoria da Ação Racional ou *Theory of Reasoned Action* (TRA) (FISHBEIN; AJZEN, 1975).

A Teoria da Ação Racional é considerada como uma corrente derivada da psicologia social, e foi desenvolvida inicialmente por Fishbein (1967), sendo posteriormente expandida com o auxílio de Ajzen (1991). Partindo do princípio da racionalidade humana, a Teoria da Ação Racional considera que os indivíduos fazem uso das informações disponíveis, bem como avaliam as consequências dos seus comportamentos, com o objetivo de decidirem pela sua realização ou não. Diversas áreas do conhecimento têm utilizado esta teoria na tentativa de entender o comportamento dos indivíduos frente à tomada de decisão (SABLE et al., 2006).

Os principais objetivos da TRA residem na possibilidade de predição e no entendimento do comportamento do indivíduo frente à tomada de decisão, com a ressalva de que este comportamento é resultado de escolhas conscientes por parte da pessoa e da precisão na intenção de realizá-lo (FISHBEIN; AJZEN, 1975). Assim sendo, Ajzen (1991) diz ser necessário identificar os determinantes das intenções, uma vez que não se busca apenas predizer o comportamento humano, mas também entendê-lo.

Ajzen e Fishbein (1977) definem intenção como o quanto as pessoas estão dispostas a tentar, quanto esforço elas estão dispostas a exercer para realizar o comportamento. Ajzen (1991) explica que a intenção de uma pessoa é função de dois determinantes básicos: i) Atitude que reflete a natureza pessoal; e ii) Normas subjetivas que refletem a influência social. Ajzen (1991) complementa, ainda, afirmando que a intenção pode ser modificada em qualquer momento, modificando o curso de ação, pois variáveis como o tempo, as crenças salientes e as novas informações podem influenciar na mudança de intenções.

Com relação às crenças salientes, referem-se as que primeiro vêm à mente quando o entrevistado é abordado com questões abertas sobre o comportamento. Assim, quanto maior a crença saliente negativa, maior também será a possibilidade de mudança de intenção. É bastante comum, com a aproximação de uma situação na qual a mudança seja arriscada, a

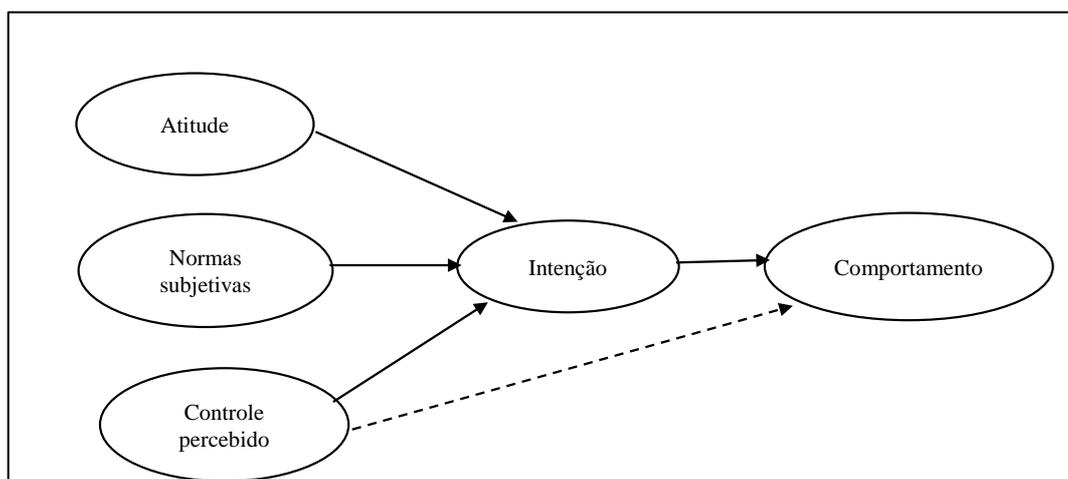
crença saliente tornar-se negativa, a ponto de modificar as intenções e, conseqüentemente, a decisão (AJZEN, 1991).

Outro fator importante relaciona-se à informação na contrapartida da confiança e do compromisso, ou seja, independente de uma nova informação ser relevante a ponto de mudar a intenção, a partir do momento em que haja confiança na informação anterior, a intenção não será modificada (AJZEN, 1991). Ademais, Ajzen (1991) acrescenta que o modelo proposto nesta teoria somente tem sucesso quando aplicado a comportamentos nos quais a pessoa exerce um domínio volitivo, ou seja, quando ela, de fato, tem a ação do querer.

Apesar da Teoria da Ação Racional ser bem-sucedida na explicação do comportamento, o modelo tem sido questionado porque não contempla outros fatores como hábitos e controle sobre o comportamento (MOUTINHO; ROAZZI, 2010). Em função disso, a ampliação da Teoria da Ação Racional resultou na criação da Teoria do Comportamento Planejado (TPB).

A TPB prevê que o comportamento de um indivíduo é afetado por três determinantes: atitudes em relação ao comportamento, normas subjetivas e controle comportamental percebido, como demonstrado na Figura 1.

Figura 1 – Teoria do Comportamento Planejado



Fonte: Ajzen (1991).

A Teoria do Comportamento Planejado (TPB) inclui, além dos determinantes comportamentais (atitude) e normativos (normas subjetivas), o controle comportamental percebido, sendo este a percepção que um indivíduo apresenta com relação a poder executar o comportamento que deseja adotar (AJZEN, 1991). Esse novo fator reflete as avaliações das pessoas sobre como é fácil ou difícil para elas realizar um comportamento (AJZEN, 1991), através das percepções dos indivíduos sobre as habilidades, recursos e oportunidades

que possuem para realizar o comportamento. Ajzen (1991) argumenta que, quanto mais recursos e oportunidades os indivíduos percebem como possuidores, maior é sua capacidade de controlar seu comportamento.

O controle comportamental percebido, representado pela linha pontilhada na Figura 1, reflete a hipótese da interação Intenção x Controle Comportamental Percebido, isto é, dentre indivíduos que expressam o mesmo nível de intenção de realizar um determinado comportamento, aqueles com maior percepção de controle tendem a ser mais firmes na realização do comportamento do que aqueles com menor percepção de controle (AJZEN, 1991).

Nas próximas seções aprofunda-se a discussão dos determinantes comportamentais, intenção, atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido, conforme a TPB, e identificam-se na literatura variáveis utilizadas como *proxy* para esses constructos.

2.2.1 Intenção e Comportamento

O comportamento humano ocorrido na tomada de uma determinada ação é complexo e difícil de ser explicado (SKINNER, 1980). Todavia, trata-se de um objeto de amplo interesse em pesquisas acadêmicas de diferentes escopos. Na TPB, o comportamento pode ser entendido como uma ação ou um comportamento percebido em ação (AJZEN, 1991).

Toda ação realizada pelos indivíduos passa necessariamente por um planejamento. No âmbito da auditoria, o ato de determinar a materialidade a ser utilizada no trabalho, por exemplo, precisa de um planejamento: quanto à identificação do critério mais apropriado (lucro, ativo, patrimônio líquido, receita), se tem representatividade dentro dos números contábeis daquela empresa, identificar se esse número mitiga o risco de auditoria, entre outros fatores. Todos esses detalhes referem-se às intenções que antecedem as ações.

As ações, portanto, são dominadas pelas intenções. Ajzen (1991) acredita que é possível saber quais serão suas ações a partir do momento em que é possível prever as intenções em relação a essas atividades.

De acordo com a Teoria do Comportamento Planejado, a intenção comportamental é o passo antecedente ao comportamento. Quanto maior for a intenção comportamental de agir, maior é a possibilidade de o indivíduo realmente agir (AJZEN; MADDEN, 1986). Destarte, as intenções comportamentais, segundo Fishbein e Ajzen (1975), seriam um resumo da motivação necessária para a expressão de dado comportamento, ou seja, seriam

o reflexo anterior a um comportamento e ela seria influenciada pela atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido.

Entretanto, algumas pesquisas têm sugerido que a atitude, norma subjetiva e controle comportamental percebido podem ter uma influência direta no comportamento ou na ação, não necessariamente tendo a intenção como mediador (AJZEN, 1991; BENTLER; SPECKART, 1981; KLEINKE, 1984; KRAUS, 1995). Destarte, nesta tese, a influência das atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido serão analisadas diretamente no comportamento/ação.

O comportamento em ação, objeto de análise nesta tese, refere-se aos julgamentos e tomadas de decisões do auditor realizados no exercício da sua profissão com o intuito de emitir uma opinião, no caso, se as demonstrações contábeis estão livres de erros materiais e se foram elaboradas de acordo as normas contábeis.

Simon (1979) afirma que o ato de decidir é essencialmente uma ação humana, comportamental e envolve a seleção consciente ou inconsciente de determinadas ações, entre aquelas que são fisicamente possíveis para o agente e para aquelas pessoas sobre as quais ele exerce influência e autoridade.

Hastie (2001) afirma que o processo de julgamento e tomada de decisões envolve o processo pelo qual as pessoas combinam desejos e crenças para escolher um curso de ação em um conjunto de opções. O autor complementa que tal processo contempla a identificação de alternativas, opções ou cursos de ações; a avaliação e ponderação de eventos incertos ou advindos do risco de fatores adversos; e os resultados que se deseja e as consequências desses resultados.

A base da literatura comportamental indica que há diferenças entre o julgamento e a tomada de decisão. A tomada de decisão, segundo Eysenck e Keane (2007), envolve resolução de problemas, pois os indivíduos tentam fazer a melhor escolha a partir de uma série de opções; enquanto o julgamento é avaliado pelo grau de precisão e pode ter consequência indireta por meio das decisões tomadas (HASTIE, 2001). Nesse sentido, a tomada de decisão refere-se a todo o processo de escolha de um curso de ação (HASTIE, 2001).

Complementando o entendimento, Bonner (1991) ressalta que o termo julgamento se refere a formar uma ideia, opinião ou estimativa sobre um objeto, um evento, um estado, ou outro tipo de fenômeno. Julgamento tende a tomar a forma de predição do futuro ou de avaliação de um estado corrente. Por sua vez, o termo decisão refere-se a decidir sobre o assunto em questão e tomar um curso de ação. Decisões tipicamente seguem o julgamento e

envolvem a escolha entre várias alternativas baseada no julgamento sobre inúmeras alternativas e possibilidades, preferências por fatores semelhantes de risco e dinheiro. Em outras palavras, julgamento reflete uma crença e decisão pode refletir tanto crenças como preferências (BONNER, 1991).

Julgamento e tomada de decisão é algo recorrente, imprescindível na auditoria uma vez que ao emitir uma opinião, como, por exemplo, se as demonstrações contábeis de uma empresa estão livres de distorções materiais, realiza diversos julgamentos e tomada de decisão no processo de auditoria. Porém, ao depender do julgamento e tomada de decisão, passa a depender de características individuais de quem julga e toma a decisão, uma vez que a contabilização depende de conhecimento técnico contábil e da habilidade em aplicar a norma contábil, considerando o contexto da operação. E isso também é verificável na realidade, considerando que dois indivíduos com a mesma informação (sobre a operação e seu contexto) não necessariamente interpretam-na da mesma forma, o que por vezes leva a decisões diferentes.

Hartono e Jogiyanto (2004) corrobora o entendimento, destacando que o processo de decisão é expressivamente influenciado pelas expectativas, crenças do indivíduo sobre o assunto e o ambiente que o cerca. No mesmo sentido, Bonner (2008) expõem que as pesquisas sobre processo decisório vêm direcionando o foco para as características dos decisores, em detrimento aos demais elementos do processo. As autoras acrescentam ainda que é de fundamental importância analisar características e o ambiente relacionado aos tomadores de decisão, visto que estes são peças essenciais para o sucesso ou fracasso da tomada de decisão.

Hastie (2001) complementa que, além das características pessoais do tomador de decisão, da capacidade cognitiva depurada para compreender o contexto e decodificar informações úteis ao processo decisório, elementos de ordem comportamental passam a ter maior expressividade. Com isso, confirma-se a relevância dada aos estudos sobre vieses cognitivos no processo decisório.

Os auditores realizam várias tarefas que envolvem julgamento e tomada de decisão para atingir o objetivo final de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, possibilitando ao auditor expressar uma opinião se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

As pesquisas realizadas sobre tarefas de auditoria indicam que grande parte da atividade de investigação inspira-se na emissão de normas profissionais e/ou interesse na área (MALA; CHAND, 2015). Em particular, observam-se pesquisas relacionadas a:

- i) determinação da materialidade (DEZOORT; HOLT; STANLEY, 2019; DEZOORT; HARRISON; TAYLOR, 2006; DEZOORT; HARRISON; TAYLOR, 2006; HOLSTRUM; MESSIER, 1982; JENNINGS; KNEER; RECKERS, 1987; KROGSTAD; ETTENSON; SHANTEAU, 1984; NG, 2007; NG; TAN, 2007);
- ii) avaliações de risco, incluindo o modelo de risco de auditoria (AGOGLIA et al., 2007; BREWSTER, 2011; BONNER; LIBBY; NELSON, 1996; O'DONNELL; PERKINS, 2011; PLUMLEE; RIXOM; ROSMAN, 2015);
- iii) decisões de planejamento de auditoria relacionadas (JOYCE, 1976; ZIMBELMAN, 1997);
- iv) avaliação das evidências de auditoria (NELSON; TAN, 2005);
- v) decisões de correção dos auditores (MALA; CHAND, 2015);
- vi) opiniões emitidas pelos auditores (JOE, 2003; LIBBY; BLOOMFIELD; NELSON., 2001; MUTCHLER; HOPWOOD; MCKEOWN, 1997);
- vii) continuidade operacional (ASHTON; ASHTON, 1989; BIGGS; SELFRIDGE; KRUPRA., 1993; CARVALHO JUNIOR et al, 2017; CUSHING; AHLAWAT, 1996; KENNEDY, 1993; LIBBY, 1979; LORD, 1992; MUTCHLER, 1984; ROSMAN et al., 1999; SARTORELLI, 2015; SEOL, 2006; TAN, 1995; WILKS, 2002); e
- viii) mais recentemente, divulgação dos Principais Assuntos de Auditoria, tarefa de auditoria implementada com a modificação do relatório dos auditores independentes, definida em 2016 pela NBC TA 700 (CFC, 2016d) (BRASEL et al. 2016; GIMBAR; HANSEN; OZLANSKI, 2016).

Nesta pesquisa, são analisados os julgamentos e tomadas de decisão relacionados à materialidade (NELSON; TAN, 2005), à divulgação dos principais assuntos de auditoria (PINTO; MORAIS, 2019; SIERRA-GARCÍA et al., 2019) e à continuidade operacional (NELSON; TAN, 2005), por apresentarem o maior grau de subjetividade do julgador na sua execução (NELSON; TAN, 2005), ou seja, tais decisões envolvem julgamento dos auditores, e por isso, podem estar influenciados pelo viés cognitivo de quem julga e do ambiente onde

o auditor atua, carecendo um aprofundamento e um olhar novo dessas tarefas, especialmente tendo como base uma teoria comportamental não explorada no âmbito dessa atividade, a Teoria do Comportamento Planejado.

Nas próximas subseções, são detalhados os procedimentos de auditoria que serão objeto de análise nesta tese.

2.2.1.1 Materialidade

A materialidade é um conceito central na contabilidade e na auditoria, e quando é devidamente aplicado na preparação e divulgação das demonstrações contábeis deve-se fornecer aos usuários toda e qualquer informação capaz de influenciar sua tomada de decisão (FAUX, 2012),

De acordo com o CPC 00 R1 (2010), a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular. Em outras palavras, a informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca da empresa que reporta a informação.

No mesmo sentido, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 1980) relaciona o conceito de materialidade, à probabilidade de o julgamento de uma pessoa razoável ser influenciado ou ser alterado, pela omissão ou distorção de um determinado item em uma demonstração contábil que esta confiou, de tal modo, que a magnitude deste item possa interferir em seu julgamento.

A este respeito, Spacek (1969) define que um item ou fato é material, se um indivíduo razoavelmente prudente o levasse em consideração para definir uma conduta a ser seguida ou uma decisão a ser tomada como, por exemplo, decidir sobre comprar ou vender ações de uma determinada empresa ou conceder ou não um empréstimo.

Complementando, Tuttle, Coller, Plumlee (2002) afirmam que o conceito de materialidade sustenta a ideia de que distorções nas demonstrações contábeis abaixo de um determinado nível de materialidade não alteram a percepção dos usuários sobre a condição econômica e/ou financeira de uma empresa, presumindo-se que a distorção não é material quando é pequena demais para ter qualquer efeito sobre os preços de mercado.

Cho et al. (2003), Tuttle, Coller e Plumlee (2002), Messier Jr., Martinov-Bennie e Eilifsen (2005), Pinsker, Pitre e Daigle (2009), Houghton, Jubb e Kend (2011) argumentam que a materialidade: (i) permeia o processo de elaboração das informações contábeis até a

sua divulgação, de modo a embasar as decisões sobre que tipo de dados e informações deve ser divulgado nas demonstrações contábeis (*disclosure*); (ii) depende da magnitude e/ou da natureza do item que foi omitido ou distorcido (fatores quantitativos e qualitativos); (iii) é uma questão de julgamento dos preparadores e auditores; e (iv) deve levar em consideração o que é importante para as decisões econômicas e financeiras tomadas pelos usuários com base nas demonstrações contábeis.

É importante salientar que a materialidade não está relacionada apenas aos números apresentados nas demonstrações financeiras. Para o IASB (2015), a materialidade é uma questão de julgamento, que depende dos fatos envolvidos e das circunstâncias de uma entidade específica, ou seja, ela é influenciada não só pelo ambiente interno de negócios, mas também pelas circunstâncias externas. Sobre esse aspecto, o IASB (2017) em seu documento *Practice Statement*, resultante do *Exposure Draft*, amplia o escopo das informações que seriam materiais, ao afirmar que eventos qualitativos podem ser específicos da entidade, ou externos, havendo uma simbiose entre aspectos qualitativos e quantitativos, considerando que a presença de um fator qualitativo diminui o limite quantitativo para sua avaliação (IASB, 2017).

No âmbito da auditoria, os objetivos globais do auditor são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes, possibilitando dessa maneira ao auditor expressar uma opinião se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, assim como, reportar os assuntos identificados (CFC, 2016a). Para atender esse objetivo, o auditor deve obter segurança razoável mediante a obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo (CFC, 2016a). Ressalta-se que o risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes e materiais (CFC, 2016b).

Para fins das normas de auditoria, a materialidade para execução da auditoria significa o valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (CFC, 2016b).

O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento, na execução da auditoria, na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria, de distorções

não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis e na formação da opinião no relatório do auditor independente (CFC, 2016b).

A determinação da materialidade envolve o exercício de julgamento profissional do auditor. Para o cálculo da materialidade, no planejamento do trabalho, o auditor aplica uma porcentagem a um referencial selecionado como ponto de partida para determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Os fatores que podem afetar a identificação de referencial apropriado incluem: i) os elementos das demonstrações contábeis (por exemplo, ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa); ii) se há itens que tendem a atrair a atenção dos usuários das demonstrações contábeis da entidade específica; iii) a natureza da entidade, a fase do seu ciclo de vida, o seu setor e o ambiente econômico em que atua; iv) a estrutura societária da entidade e como ela é financiada; e v) a volatilidade relativa do referencial (CFC, 2016b).

Juma'h (2009) estabelece que na ausência de diretriz de materialidade na norma para apoiar os trabalhos dos auditores, geralmente, usam-se regras práticas, levando em consideração a natureza do item e o tamanho da entidade. Exemplos de regras sugeridas pela literatura (DANTAS, 2016; JUMA'H, 2009; LEITÃO; SCHAİK, 2010; ZHOU, 2012) incluem: i) 5% a 10 % do lucro antes dos impostos; ii) 0,5% a 1% da receita líquida; iii) 0,25 a 0,5% total de ativos; iv) 1% a 3% do patrimônio líquido; v) 1% a 2% do lucro bruto.

Ressalta-se que, ao determinar a materialidade no planejamento, o auditor fornece a base para: (a) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos de avaliação de risco; (b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e (c) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Entretanto, nas circunstâncias específicas da entidade, se houver uma ou mais classes específicas de transações, saldos contábeis para as quais pode se esperar que distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo influenciem as decisões dos usuários, o auditor deve determinar, também, o nível ou níveis de materialidade a serem aplicados a essas classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações (CFC, 2016b).

Dessa forma, ao estabelecer e documentar a materialidade do trabalho a ser executado, o auditor deve deixar claro: (a) materialidade para as demonstrações contábeis como um todo; (b) se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas

de transações, saldos contábeis ou divulgação; (c) materialidade para execução da auditoria; e (d) qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria (CFC, 2016b)

Ressalta-se que as circunstâncias que envolvem a materialidade mudam com o tempo e devem ser reavaliadas a cada período de reporte de uma entidade. Essa avaliação deve incluir uma comparação entre o período corrente e períodos anteriores para que possa haver um julgamento e decisão de quais informações poderiam ser influenciadoras de decisão dos usuários das demonstrações financeiras (IASB, 2015).

Para Pinsker, Pitre e Daigle (2009), um problema a respeito da materialidade envolve a forma como as avaliações são realizadas. Em geral, a materialidade é medida pela própria crença do auditor do que é importante para os usuários e não por uma avaliação direta do efeito destas informações sobre as suas decisões (CHO et al., 2003; PINSKER; PITRE; DAIGLE, 2009). Algumas questões que o auditor considera imateriais podem ser materiais para os investidores, credores e outros *stakeholders* (HOUGHTON; JUBB; KEND, 2011).

A este respeito, Holstrum e Messier (1982) apontaram diferenças consideráveis encontradas nas pesquisas com relação aos níveis de materialidade considerados pelos usuários, preparadores e auditores. Os autores apontam que, em geral, os usuários consideram níveis de materialidade mais baixos do que os preparadores ou auditores, e que os níveis considerados pelos auditores tendem a estar entre aqueles considerados pelos usuários e preparadores. Auditores de grandes firmas de auditoria (*Big-4*) utilizam níveis maiores de materialidade do que auditores de pequenas firmas de auditoria. Diferenças também foram encontradas entre auditores de diferentes Big-N e entre auditores da mesma firma de auditoria (HOLSTRUM; MESSIER, 1982).

Dessa forma, vê-se que a determinação da materialidade (base de determinação e percentual) no contexto da auditoria, é baseado principalmente no julgamento do auditor que é influenciado pela sua experiência em auditoria, no tipo de empresa auditada, nos riscos de auditoria, na avaliação do ambiente de controle internos e etc. Por ser um processo que envolve questões subjetivas, pode ser influenciado pelas crenças do auditor, assim como por fatores ambientes internos e externos a empresa de auditoria.

2.2.1.2 Divulgação dos principais assuntos de auditoria

A inclusão de uma seção relacionada aos Principais Assuntos de Auditoria (PAA) no relatório foi instituída pela NBC TA 701 (CFC, 2016d), que estabelece que os PAAs devem ser divulgados obrigatoriamente pelas entidades listadas em bolsas de valores, e quando

exigido por lei ou regulamento. Além das situações apresentadas, houve alteração na instrução CVM nº 308 (1999), por meio da instrução CVM nº 591 (2017), acrescentando em seu texto que todas as entidades reguladas ou supervisionadas pela CVM com exercício findo em 31 de dezembro de 2017 devem divulgar os PAAs.

Os PAAs surgiram devido à necessidade de maior transparência, informação e entendimento dos procedimentos adotados pelo o auditor, sendo que, além de favorecer a troca de comunicação com as partes interessadas, concede aos usuários acesso às informações que não estavam disponíveis antes, contribuindo para que os investidores entendam a entidade, suas áreas e incorporem essas informações em suas avaliações, e reconheçam a importância da execução do trabalho do auditor (BÉDARD; BESACIER; SCHATT, 2014).

No mesmo sentido, Sirois, Bédard e Bera (2018) asseveram que a divulgação dos PAAs atribuiu à gestão e aos auditores a responsabilidade por uma maior transparência e possibilitou aos usuários o acesso a um conjunto de dados maior para que decidam mais assertivamente, afetando a tomada de decisão do usuário e a capacidade da auditoria de defender seu trabalho.

O auditor deve determinar quais assuntos, entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança, exigiram atenção significativa na realização da auditoria. De acordo com a NBC TA 701 (CFC, 2016e), para fazer tal determinação, o auditor deve levar em consideração o seguinte: i) áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente de controle; ii) julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis identificadas que apresentam alto grau de incerteza na estimativa; e iii) efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativos ocorridos durante o período (CFC, 2016e).

Após a devida identificação, o auditor deverá reportar no seu relatório os Principais Assuntos de Auditoria que são aqueles que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente (CFC, 2016e)

Significância pode ser descrita como a importância relativa de um assunto que pode ser considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos, como a magnitude relativa, a natureza e o efeito do assunto, bem como os interesses manifestados dos usuários previstos ou destinatários das demonstrações contábeis. Essa consideração requer uma

análise objetiva dos fatos e circunstâncias, inclusive a natureza e a extensão da comunicação com os responsáveis pela governança (MANOEL; QUEL, 2017).

Sirois, Bédard e Bera (2018) determinam que a descrição dos PAAs deve apresentar as motivações para a inclusão de cada assunto reportado e como o assunto foi tratado nas demonstrações contábeis e qual a sua conclusão sobre o assunto.

O processo de decisão do auditor para determinar os principais assuntos de auditoria visa a selecionar um número menor de assuntos entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança e tem por base o julgamento do auditor sobre quais assuntos foram os de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Dessa forma, por envolver julgamento e tomada de decisão pode estar influenciado pelas atitudes comportamentais do auditor, as normas subjetivas relacionados ao ambiente em que atua e o controle comportamental percebido pelo auditor ao exercer seu julgamento.

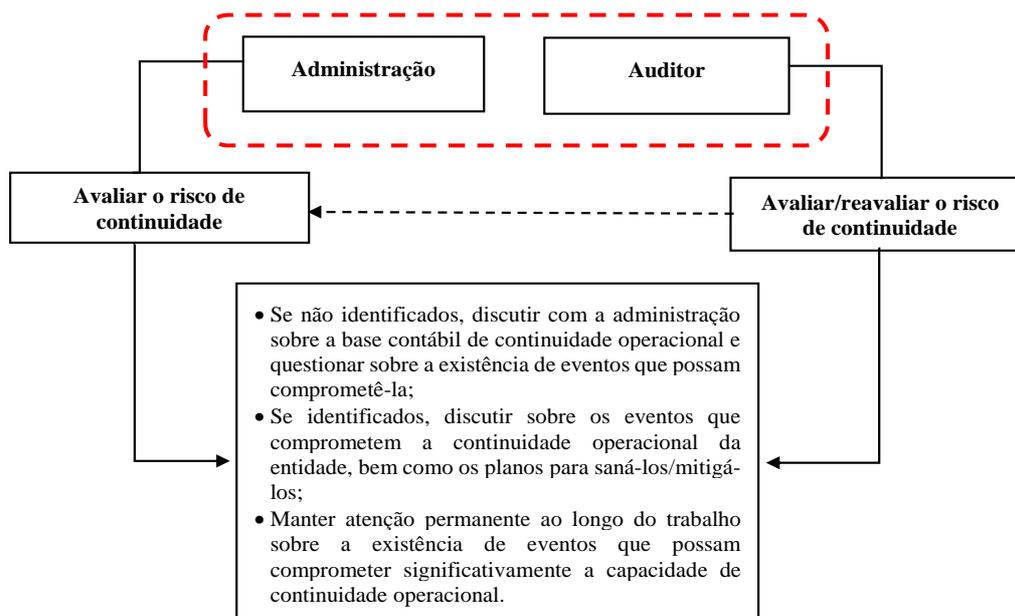
2.2.1.3 Continuidade operacional

As demonstrações contábeis divulgadas pelas empresas são elaboradas utilizando-se a base contábil de continuidade operacional (*going-concern assumption*), que estabelece que a entidade está operando e continuará a operar em futuro previsível. Deste modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco a necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em bases diferentes e, neste caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada (CFC, 2016c).

A NBC TG 26 (CFC, 2017) computa a administração a obrigação de realizar avaliação da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional e em casos de identificação de eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa a empresa deve mudar e elaborar os planos da administração para ações futuras em relação à avaliação da continuidade operacional.

Conforme se observa na Figura 2, a administração da entidade responde por realizar a avaliação e julgamento acerca da capacidade de continuidade operacional, entretanto, cabe ao auditor, discutir sobre a avaliação feita. Não tendo sido realizada tal avaliação, competirá ao auditor adotar procedimentos no sentido de ser verificada a capacidade de continuidade operacional da companhia (CFC, 2016c).

Figura 2 – Responsabilidades sobre a avaliação da capacidade de continuidade



Fonte: Adaptado da NBC TA 570 (CFC, 2016c)

A avaliação elaborada pela administração sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade é parte fundamental no julgamento do auditor sobre o uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional (CORNIER; MAGNAN; MORARD, 1995).

Como o auditor é responsável por emitir uma opinião acerca da adequação das demonstrações contábeis, também é responsável por obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação à adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis e concluir se existe incerteza relevante sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade (ROSMAN; SEOL; BIGGS, 1999).

Para Wilks (2002), a existência de um ou mais dos fatores a seguir pode causar incertezas sobre a continuidade operacional de uma companhia:

- (a) prejuízos operacionais recorrentes ou deficiências no capital de giro;
- (b) inabilidade de pagamento das dívidas no vencimento;
- (c) perda de principal cliente, a ocorrência de catástrofes não seguradas, como abalos sísmicos ou inundações, ou dificuldades incomuns no trabalho; e
- (d) processos legais, legislação, ou assuntos similares que tenham ocorridos e ponham em risco a habilidade da entidade de operar.

A NBC TA 570 (CFC, 2016c) apresenta alguns exemplos de eventos ou condições que, de forma individual ou coletiva, levantem dúvida significativa quanto ao pressuposto de continuidade operacional, conforme pode ser observado no Quadro 1.

Quadro 1– - Eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade

Financeiro
Patrimônio líquido negativo ou capital circulante líquido negativo;
Empréstimos com prazo fixo, próximos do vencimento, sem previsões realistas de renovação ou liquidação; ou utilização excessiva de empréstimos de curto prazo para financiar ativos de longo prazo;
Indicativos de retirada de suporte financeiro por credores;
Fluxos de caixa operacionais negativos indicados por demonstrações contábeis históricas ou prospectivas;
Principais índices financeiros adversos;
Prejuízos operacionais significativos ou deterioração significativa do valor dos ativos usados para gerar fluxos de caixa;
Atraso ou suspensão de dividendos;
Operacional
Intenções da administração de liquidar a entidade ou cessar as operações;
Perda de pessoal-chave da administração sem reposição;
Perda de mercado importante, clientes importantes, franquia, licença, ou principais fornecedores;
Dificuldades trabalhistas;
Escassez de suprimentos importantes;
Surgimento de concorrente altamente competitivo.
Outros
Descumprimento de exigências de capital ou outros requisitos legais ou regulatórios, tais como exigências de solvência ou de liquidez para as instituições financeiras;
Processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que podem, no caso de perda, resultar em indenização que a entidade provavelmente não terá capacidade de saldar;
Mudanças em leis e regulamentos ou política governamental que podem afetar a entidade de maneira adversa;
Catástrofe não segurada ou segurada por valor inferior quando de sua ocorrência.

Fonte: NBC TA 570 (CFC, 2016c)

Se as demonstrações contábeis foram elaboradas utilizando a base contábil de continuidade operacional, mas, no julgamento do auditor, a utilização dessa base pela administração na elaboração das demonstrações contábeis é inapropriada, ele deve expressar uma opinião adversa (CFC, 2016c).

Por outro lado, nos casos em que o uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado, mas existe incerteza relevante, se for feita divulgação adequada da incerteza relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve expressar uma opinião não modificada e incluir uma seção separada sob o título “Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional” e declarar que esses eventos ou condições indicam que existe incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade e que a opinião do auditor não está ressalvada em relação a esse assunto (CFC 570, 2016c).

Por último, se não for feita divulgação adequada de incerteza relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705 (CFC, 2016f) e, na seção base para

opinião com ressalva (adversa) do relatório do auditor, declarar que existe incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade e que as demonstrações contábeis não divulgam esse assunto de forma adequada.

Destaca-se que o julgamento e tomada de decisão supracitados podem ser influenciados pelas atitudes comportamentais do auditor, as normas subjetivas relacionados ao ambiente em que atua e o controle comportamental percebido pelo auditor no exercício da sua atividade profissional. Assim, a seguir, para fins deste estudo, inicialmente analisa-se a Atitude, como um dos determinantes comportamentais estipulado pela Teoria do Comportamento Planejado.

2.2.2 Atitude

Os estudos sobre a atitude têm se tornado crescentes e extensivamente abordados pela psicologia social e sociologia em geral (STEDMAN, 2002). A atitude tem demonstrado ser um importante preditor no comportamento (BORZIO NELOS; BENNETT, 1999) e pode ser descrita como a avaliação geral sobre a favorabilidade (ou não) de uma pessoa em relação a um comportamento (AJZEN, 1991).

Ajzen (1991) assevera que a atitude liga o interesse do indivíduo em realizar determinado comportamento aos resultados que ele espera alcançar. Em outras palavras, é a probabilidade subjetiva de que o comportamento produzirá algum resultado.

Ajzen e Fishbein (1977) citam o psicólogo Herbert Spencer como pioneiro em utilizar o termo atitude em um estudo que envolve a compreensão da atitude realizado por LaPiere (1934). O resultado desse estudo demonstra que a compreensão do conceito de atitude está entre os mais importantes construtos, quando considerada a dimensão do comportamento (AJZEN; FISHBEIN, 1977; CONNER; ARMITAGE, 1998). Foi observado ainda que, com o decorrer do tempo, alguns paradoxos que envolveram este conceito, perpassou por diversas compreensões e dimensões (AJZEN; 2002).

A atitude foi considerada unidimensional por Thurstone (FISHBEIN; AJZEN, 1975), que se referiu à atitude como um aspecto de avaliação favorável ou desfavorável sobre um objeto. Assim como alguns autores aceitam essa característica de dimensionalidade, outros consideram a atitude como um arcabouço multifacetado, resultado da interação de três componentes, denominado de abordagem tripartite, caracterizada por: componente cognitivo, componente afetivo e componente comportamental (AJZEN; FISHBEIN, 1977).

O componente cognitivo (instrumental) refere-se às informações do indivíduo relacionadas ao objeto: consciência da existência deste, crenças sobre as suas características, julgamento, opiniões, descrições, ideias e convicções sobre os seus atributos (AJZEN; FISHBEIN, 1977). Por sua vez o componente afetivo refere-se ao julgamento dos sentimentos e das emoções em relação ao objeto, gerado a partir da experiência afetiva anterior (AJZEN; FISHBEIN, 1977). Por último, o componente comportamental representa as ações explícitas de afirmações verbais referentes ao comportamento, por exemplo: adquirir o objeto, ou não, recomendá-lo ou não (AJZEN; FISHBEIN, 1980).

Para fins desta tese, utiliza-se o conceito unidimensional da atitude. Assim, o construto atitude é determinado, portanto, pelas crenças que o indivíduo possui em relação a dado comportamento, ou seja, pelos resultados que o comportamento gerará. Há de se considerar também a intensidade desse resultado ou dos possíveis efeitos, ou seja, a intensidade das crenças do indivíduo de que o comportamento gerará determinados resultados ou efeitos. Quanto maior a intensidade da crença, maior é a sua importância para a formação das atitudes (AJZEN; DRIVER, 1991; CONNER; NORMAN; BELL, 2002; BENTLEY et al., 2009). Portanto, observa-se que a atitude apresenta impacto direto na determinação do comportamento; fator este de importância ímpar ao considerar o modelo aplicado nesta tese.

No âmbito da auditoria, a atitude é um conceito utilizado com o intuito de melhorar a qualidade da auditoria. A literatura preconiza que o auditor deve ter algumas atitudes para atender ao seu objetivo, que é emitir opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis, como, por exemplo, atitude ética (JIANG, 2018; MARQUES; AZEVEDO-PEREIRA, 2009), atitude de independência (CHENG, 2013; FAN; WOODBINE; KONG et al., 2017; JIANG, 2018) e atitude cética (HURTT, 2010; NELSON, 2009; NOLDER; KADOUS, 2018).

Um dos construtos de atitude que vem ganhando grande relevância, tanto no campo normativo como na literatura, é o ceticismo profissional (NELSON, 2009; NOLDER; KADOUS, 2018). Os auditores, na busca da qualidade da auditoria, necessitam desenvolver uma atitude cética no desempenho de suas funções ao avaliarem as evidências de auditoria e das informações repassadas pela administração da empresa.

Hurt (2010) afirma que o ceticismo profissional pode ser considerado como a propensão de um indivíduo em adiar a conclusão de uma tarefa até que a evidência forneça suporte suficiente para uma explicação sobre determinado fato. Isso inclui ter uma mente questionadora alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou

fraude, e uma avaliação crítica das evidências de auditoria com o intuito de aumentar a qualidade do trabalho e integridade do processo de auditoria e, conseqüentemente, o julgamento e a tomada de decisão dos auditores (ISA 200, 2007).

Hurt (2010) assevera que nenhuma outra área está tão preocupada com o papel de ceticismo profissional como a auditoria. Para esse autor, o ceticismo profissional pode ser considerado como a propensão de um indivíduo em adiar a conclusão de uma tarefa até que a evidência forneça suporte suficiente para uma explicação sobre determinado fato.

Destarte, dada a relação entre os conceitos de atitude e ceticismo profissional preconizados na literatura, em que o ceticismo é um dos construtos de atitude, esta tese investiga se a atitude do auditor interfere na qualidade do julgamento e tomada de decisão, tendo como métrica o ceticismo profissional, considerando algumas das suas características, a saber: i) uma mente questionadora; ii) uma suspensão de julgamento; e iii) a busca de conhecimento, conforme discutidos na seção seguinte.

2.2.2.1 Ceticismo

Na literatura, a primeira menção ao ceticismo pode ser encontrada em escritos filosóficos antigos. Stough (1969) indica que a palavra "cético" deriva de um termo que significa "observar cuidadosamente", "examinar", "considerar". Fogelin (1943) define um cético como aquele que "põe as coisas em questão". Kurtz (1992) afirma que se refere às pessoas que cultivaram dúvidas e suspensão de julgamentos, alegando que os cétricos desejam examinar todos os lados de uma questão; e, para cada argumento em favor de uma tese, eles geralmente podem encontrar um ou mais argumentos opostos a ele.

Dessa forma, o auditor, para atender ao objetivo de emitir uma opinião se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável e obter segurança razoável de que essas demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante, deve apresentar algumas atitudes, entre elas o ceticismo profissional (CFC, 2016a).

Apesar da importância do construto ceticismo profissional, não há consenso na literatura sobre o que é o ceticismo profissional e como isso pode ser medido (HURT, 2003; IAASB, 2015; NELSON, 2009). Uma parte da literatura, incluindo as normas de auditoria, se refere ao ceticismo profissional como uma atitude que inclui uma mente questionadora e uma avaliação crítica da evidência (IAASB, 2016; NOLDER; KADOUS, 2018; PCAOB, 2006). Outra vertente se refere ao ceticismo profissional como uma

mentalidade que influencia o julgamento profissional dos auditores (GLOVER; PRAWITT, 2014; RANZILLA et al, 2011). E, por último, um grupo de pesquisadores trata o ceticismo como um traço de personalidade (COHEN; DALTON; HARP, 2017; HURTT, 2010; QUADACKERS; GROOT; WRIGHT, 2014).

Nelson (2009) discute essa falta de precisão no uso do termo “ceticismo profissional” e categoriza os padrões profissionais e a pesquisa acadêmica como mantendo uma posição neutra ou uma posição de dúvida presuntiva, quando se discute ceticismo profissional. E caracteriza os padrões internacionais de auditoria com uma perspectiva neutra de ceticismo, em que o auditor trabalha duro para reunir e avaliar evidências, mas não assume nenhum viés *ex ante* (NELSON, 2009). Cushing (2000) afirma que os auditores céticos devem tentar ser imparciais na formação de suas crenças; não deve haver viés em uma direção positiva (confiante) ou negativa (suspeita).

Em relação a dúvida presuntiva, Bell et al. (2005) asseguram que o auditor, nas suas análises, assume algum nível de desonestidade pela administração, a menos que a evidência indique de outra forma.

Nesta tese, utiliza-se a visão neutra do profissional cético, e o conceito de ceticismo como uma atitude, baseado na proposição de Nolder e Kadous (2018), em que o ceticismo profissional pode ser definido como uma atitude, que são respostas avaliativas associadas a um alvo, e que, no caso da auditoria, são as evidências produzidas pela administração da empresa para dar suporte aos números evidenciados nas demonstrações financeiras.

As normas de auditoria estabelecem que o ceticismo profissional é uma atitude que inclui uma mente questionadora, estando alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude, e uma avaliação crítica das evidências de auditoria (ISA 200, 2007). No mesmo sentido, Rai e Gusti (2008) a conceituam como uma atitude de curiosidade de um auditor, que inclui questionamentos constantes e avaliação crítica das evidências de auditoria.

Hurtt (2010) argumenta que o ceticismo profissional é essencial para aumentar a capacidade do auditor para identificar e responder às condições que possam indicar possível distorção, com o intuito de melhorar a qualidade da auditoria.

Na essência, o ceticismo profissional também constitui estar cauteloso quanto à evidência de auditoria que contradiga outra evidência ou que ponha em questão a confiabilidade da informação adquirida pelos responsáveis pela governança da instituição. A devida avaliação crítica é imperativa para o auditor tirar conclusões adequadas (POPKIN; STROLL, 2002).

Dessa forma, o ceticismo profissional pode ser considerado formalmente uma parte obrigatória do trabalho dos profissionais de auditoria, uma vez que é essa atitude que pode oferecer a maior garantia possível ao mercado de que as informações apresentadas pelas organizações são de fato fidedignas (HURTT, 2010).

A NBC TA 200 (CFC, 2016a) lista quatro exemplos em que a aplicabilidade do ceticismo profissional permeia a execução de uma auditoria: i) evidências de auditoria que contradigam outras evidências obtidas; ii) informações que coloquem em questão a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usadas como evidências de auditoria; iii) condições que possam indicar possível fraude; e iv) circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria além dos exigidos pelas NBC TA's.

Além disso, a norma ressalta que também é fundamental a manutenção do ceticismo ao longo do trabalho, uma vez que o auditor reduzirá os riscos de: i) ignorar circunstâncias não-usuais; ii) generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria; e iii) uso inadequado de premissas ao determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria e avaliar os resultados destes (CFC, 2016a).

Hurt et al (2013) ressaltam que, devido a importância do conceito de ceticismo profissional na qualidade da execução do trabalho de auditoria, o ceticismo profissional deve ser visto como uma construção multidimensional que caracteriza a propensão de um indivíduo adiar a conclusão até que a evidência forneça apoio suficiente para uma alternativa/explicação sobre outras.

Dessa forma, aceitando a multidimensionalidade do ceticismo profissional, Hurtt et al (2013) identificam seis características que compõem o ceticismo profissional: i) uma mente questionadora, ii) uma suspensão de julgamento, iii) busca de conhecimento, iv) entendimento interpessoal, v) autoestima e vi) autonomia.

Ressalta-se que as três primeiras características do ceticismo profissional se relacionam à maneira como o auditor examina as evidências, pois indicam vontade de procurar e examinar completamente as evidências de auditoria antes de tomar uma decisão (HURTT et al, 2013). O auditor que demonstra ceticismo profissional está disposto a esperar para fazer um julgamento e, como indicado no SAS nº 1, não deve ficar satisfeito com evidências menos que persuasivas (PCAOB, 2006).

A quarta característica, entendimento interpessoal, identifica a necessidade de considerar também os aspectos humanos de um auditor ao avaliar as evidências. Conforme indicado no SAS nº 99 (2002), o auditor pode identificar eventos ou condições que indiquem

incentivos/pressões para perpetrar fraudes, oportunidades de realizar a fraude ou atitudes/racionalizações usadas por indivíduos para justificar uma ação fraudulenta.

Por sua vez, as duas últimas características, abordam a capacidade do indivíduo agir com base nas informações obtidas. Hurtt et al (2013) afirmam que o auditor no exercício da sua profissão deve ter a coragem profissional não apenas para examinar criticamente e talvez descartar as propostas de outros, mas para submeter suas próprias análises ao mesmo tipo de avaliação desapegada e perspicaz.

Para fins desta tese, utilizam-se as características do ceticismo profissional: mente questionadora, suspensão de julgamento e busca de conhecimento, por estarem em consonância com o disposto nas normas de auditoria (ISA 200, 2007; SAS 99, 2012; PCAOB, 2013) e dispostas na literatura (BUNGE, 1991, KURTZ, 1992; POPKIN; STROLL, 2002; HURTT, 2010) como as principais dimensões do ceticismo profissional para melhorar a qualidade do julgamento e tomada de decisão do auditor, uma vez que estão diretamente relacionadas à maneira como o auditor examina as evidências. Além disso, tal procedimento já foi utilizado em outras pesquisas como o estudo de Robinson (2011) em sua tese de doutorado que desenvolveu uma escala, construída a partir da escala de Hurtt (2010), para medir o estado cético dos auditores. Esta escala apresenta apenas três das seis características que compõem o traço cético: suspensão de julgamento, mente questionadora e busca por conhecimento estando em consonância com o procedimento dessa tese.

Na seção seguinte, discute-se cada uma dessas três características do ceticismo profissional: mente questionadora, suspensão de julgamento e busca de conhecimento:

2.2.2.1.1 Mente questionadora

Hurt et al (2013) afirmam que parece não haver dúvida de que um aspecto principal do ceticismo profissional é uma mente questionadora. Sobre o assunto, o SAS n. 99 (2012) declara que o ceticismo profissional exige um questionamento contínuo sobre as informações coletadas e as evidências obtidas ao longo do trabalho de auditoria.

Kurtz (1992) acrescenta que um cético questiona tudo; até seus próprios julgamentos e assevera que os céticos perguntam “O que você quer dizer?”, buscando esclarecimentos e definições e, ainda, “por que você acredita no que faz?”, pesquisando razões, evidências, justificativas ou provas existentes. O questionamento e o duvidar do ceticismo profissional não é apenas uma falta de crença, pois, conforme Kurtz (1992, p. 66), “A dúvida inicia a investigação que leva à formação de crenças”.

Assim, a característica de uma mente questionadora como um aspecto do ceticismo é amplamente apoiada pelos padrões contábeis e de auditoria, literatura e pesquisas em muitas outras disciplinas.

2.2.2.1.2 Suspensão de julgamento

O segundo aspecto do ceticismo profissional é a característica de reter julgamento até que exista um nível apropriado de evidência para fundamentar uma conclusão e é apontada por muitos como uma das principais características dos céticos (BUNGE, 1991; KURTZ, 1992; HURTT *et al.*, 2013). Kurtz (1992) afirma que a suspensão dos julgamentos é um ingrediente necessário da investigação cética.

A suspensão de julgamento pode ser conceituada como um fator do ceticismo profissional que se refere a uma atitude, segundo a qual os auditores adiarão os julgamentos de auditoria até que obtenha informações e evidências suficientes (HURTT, 2010).

Segundo Bunge (1991), os céticos não aceitam ingenuamente a primeira coisa que eles percebem ou pensam; eles não são crédulos. Os indivíduos céticos são críticos; eles querem ver evidências antes de acreditar. Os céticos suspendem particularmente o julgamento a respeito do que não foi verificado (BUNGE, 1991). Os céticos continuam reunindo evidências até que nenhuma pessoa razoável duvide da afirmação declarada (KURTZ, 1992).

No mesmo sentido, Mautz e Sharaf (1961) asseveram que auditores que possuem a característica de suspensão de julgamento não aceitará nenhuma declaração ou explicação sem avaliar criticamente a evidência de auditoria.

2.2.2.1.3 Busca de conhecimento

Outra característica do ceticismo profissional é a busca por conhecimento, que se refere à curiosidade do indivíduo ou desejo de investigar (BUNGE, 1991). O objetivo da investigação é obter informações adicionais para reduzir incertezas de tarefas (GAGNE, 1985). Um indivíduo enfrenta incertezas sempre que novas ou mais complexas tarefas são vivenciadas. As incertezas farão com que um indivíduo cético procure mais informações explícitas (POPKIN; STROLL, 2002). Mautz e Sharaf (1961) sugerem que os auditores céticos estão interessados em buscar conhecimento durante a execução de trabalhos de auditoria.

A busca de conhecimento difere da característica “mente questionadora” porque uma mente questionadora tem algum senso de descrença ou dúvida, enquanto a busca de conhecimento é mais um senso de curiosidade ou interesse geral. Os céticos estão interessados no conhecimento em geral e não estão necessariamente motivados a procurar simplesmente verificar uma conclusão específica ou obter informações específicas (HURTT, 2010).

O conhecimento adquirido pelos auditores é útil para uma variedade de procedimentos e técnicas de auditoria. A ISA 200 (2007) realça a importância de ter conhecimentos relevantes, particularmente quando existe risco de distorção relevante devido a existência de fraude. No caso de altos riscos de fraude, os procedimentos de auditoria devem ser aprimorados e diversificados para obter informação mais autêntica.

A aplicação do ceticismo profissional no exercício da auditoria é um aspecto fundamental para a qualidade do trabalho e integridade do processo de auditoria (PCAOB, 2013), porque os auditores que mantêm uma atitude de avaliação crítica das evidências de auditoria, questionando as evidências contraditórias, a confiabilidade dos documentos, as respostas a indagações e outras informações obtidas junto à administração e aos responsáveis pela governança, tendem a melhorar a qualidade da auditoria, ou seja, aumenta a probabilidade de que o auditor detecte uma falha no sistema contábil do cliente e que a reporte em seu relatório (DeANGELO, 1981).

Nolder e Kadous (2018) afirmam que a atitude de ceticismo profissional é fundamental para a qualidade da auditoria e uma falha na aplicação do ceticismo profissional é frequentemente identificada como uma raiz de deficiência de auditoria. Assim, o ceticismo pode ser visto como a força que impulsiona auditores para reconhecer possíveis erros e irregularidades e para investigar distorções, caso existam (NODER; KADOUS, 2018).

Destarte, afirma-se que a atitude de ceticismo é a principal ferramenta do auditor ante aos grandes desafios que significam identificar fraudes, ou riscos de fraudes, ao longo de um processo de auditoria, e é uma responsabilidade pessoal e profissional que deve ser assumida por cada auditor com o intuito de melhorar a qualidade do julgamento e tomada de decisão do auditor (IFAC, 2012).

2.2.3 Normas subjetivas

Outro elemento relacionado diretamente à determinação do comportamento, de acordo com a Teoria do Comportamento Planejado, é a norma subjetiva, denominado como um fator social, presente em várias teorias e modelos comportamentais, que busca verificar o impacto da influência de terceiros que possa ser considerado importantes para o indivíduo ou de pressões normativas em geral (AJZEN, 1991; BAGOZZI; GURHAN-CANLI; PRIESTER, 2002).

Ajzen (1991) define como norma subjetiva a percepção da pressão percebida em realizar ou não um determinado comportamento. O autor cita que a norma subjetiva é o somatório do produto entre a percepção das crenças mais salientes; a probabilidade de que o comportamento seja aprovado ou desaprovado por referentes importantes, associado à motivação que o indivíduo demonstra em assentir ou não com a opinião destes.

A norma subjetiva deve ser considerada como um construto composto de norma descritiva e injuntiva (CIALDINI; GOLDSTEIN, 2004; RIVIS; SHEERAN, 2003).

Normas descritivas são derivadas das percepções do indivíduo com relação à ação de outros na mesma circunstância, ou seja, o que as pessoas naquela mesma circunstância realizam (FRANCIS, 2004). Uma das formas na qual o indivíduo busca aumentar a efetividade de seu comportamento social, é utilizar a norma descritiva vigente naquele momento, pois, em situações de ambiguidade, ele busca realizar o comportamento mais desempenhado (popular), baseado na crença de que seria o comportamento mais socialmente aceito. É importante considerar que a norma descritiva está fortemente entrelaçada à

semelhança do indivíduo com o grupo de pessoas envolvido com o comportamento, pois, de outro modo, ela não exerceria influência (CIALDINI; GOLDSTEIN, 2004).

Normas injuntivas refletem a percepção do que a pessoa ou os grupos de referência considerados importantes para o indivíduo pensam sobre seu comportamento, se o aprovam ou desaprovam, se acreditam que o indivíduo deveria ou não realizar o comportamento. São definidas pelas regras morais do grupo (WHITE et al., 2008).

Grupos de pressão social muitas vezes consistem em membros da família, amigos, médicos, organizações religiosas e outros. Ajzen (1991) argumenta que os grupos de pressão social têm impacto sobre a tomada de decisão. Pode-se argumentar que quanto mais o indivíduo se percebe com os grupos de pressão social, de como o indivíduo deve executar um determinado comportamento, mais ele é suscetível a adotar o comportamento. Por isso, é importante compreender como as normas subjetivas desempenham um papel significativo na decisão do comportamento.

A utilização desse construto no modelo aqui estudado permite capturar as percepções de influências sociais que podem influenciar na tomada de decisão do auditor.

No âmbito da auditoria, os grupos que podem influenciar a tomada de decisão do auditor podem ser classificados em três dimensões: ambiente profissional (as instituições que regulam a profissão de auditoria); ambiente interno a empresa (clima ético); e ambiente pessoal (pessoas que têm um relacionamento emocional próximo com o auditor) (KLEINMAN; PALMON, 2001).

Em relação às pessoas que têm um relacionamento emocional próximo com o auditor, a literatura estabelece que as comunidades que interagem com os auditores em suas vidas diárias também podem influenciar sua tomada de decisão. Nesses grupos, incluem-se a família do auditor, amigos e outras pessoas que mantêm relações interpessoais próximas com o auditor, e as relações emocionais podem influenciar a intenção do auditor, o que é apoiado pelo estudo de Jeffrey, Dilla e Weatherholt (2004), entretanto, tais influências são de difícil identificação e mensuração.

Diante do exposto, para fins desta tese, as investigações se concentram nos dois primeiros grupos de influência: ambiente profissional (órgãos reguladores) e ambiente interno da empresa (clima ético) discutidas nas próximas subseções.

2.2.3.1 Ambiente profissional – Órgãos reguladores

A regulamentação envolve o licenciamento de firmas e indivíduos para realizar auditorias, designação de normas profissionais, inspeção de auditorias de qualidade, ação disciplinar em caso de não conformidade com padrões e falhas de auditoria. Estas funções são comumente realizadas em nível nacional por reguladores independentes e organizações profissionais de contabilidade (BONNER, 2008).

No ambiente profissional do auditor, os órgãos reguladores como IBRACON, CVM, CFC, exercem influência no julgamento e tomada de decisão através da emissão de regulamentações que definem as regras contábeis, os procedimentos a serem seguidos, responsabilidades e, principalmente, o comportamento apropriado em muitos contextos, por meio do código de ética da profissão (CFC, 2014a; CFC, 2014b) e de normas profissionais dos auditores (NBC PA 290, 2017) (NELSON, 2003; SCHIPPER, 2003).

Coerente com as definições dos propósitos das auditorias, o *Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB* (2009) destaca que o auditor tem a responsabilidade de planejar e executar a auditoria para obter razoável segurança se as demonstrações financeiras estão livres de distorções materiais, ocasionadas por erros ou fraudes. Para tal fim, a estrutura normativa e regulamentar da atividade de auditoria assume papel relevante, em particular quanto se discute sobre a qualidade dos serviços desenvolvidos.

O pressuposto é que o ambiente regulatório deve propiciar o aperfeiçoamento das ações dos auditores, pois reduz os *gaps* de compreensão sobre a abrangência do trabalho, define responsabilidades, define os requisitos profissionais a serem observados para garantir a independência, objetividade e o ceticismo do auditor, e delimita o que não pode ser feito por esses profissionais. Nesse sentido, Jiang (2018) assevera que os órgãos reguladores influenciam a tomada de decisão dos auditores por meio de normas profissionais de conduta. Assim, tais normativos podem ser considerados como uma força externa que influencia o julgamento dos auditores.

Diante disto, a fim de alcançar o interesse público de manter a qualidade da auditoria e exercer seu papel com independência de pensamento e de ações, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC PA 290 (2017) determina que o profissional auditor deve adotar uma postura mental independente e zelar pela sua independência, de modo a evitar fatos e circunstâncias que possam comprometer ou aparentar o comprometimento da integridade, e ainda, ser objetivo e cético, e manter um alto nível de competência.

Em relação ao primeiro requisito da norma, o princípio da objetividade impõe aos auditores a obrigação de não comprometer seu julgamento profissional ou comercial em decorrência de viés, conflito de interesses ou a influência indevida dos outros (NBC PA 290,

2017). Por sua vez, a integridade é um pré-requisito para todos aqueles que agem no interesse público. Para tanto, é essencial que a equipe de trabalho atue e seja vista a atuar com integridade, o que exige não apenas honestidade, mas uma ampla gama de qualidades relacionadas, como justiça, sinceridade e coragem (CFC, 2017; CFC, 2014a).

A norma estabelece ainda, que o auditor deverá ser independente na execução do seu trabalho. A independência é necessária para salvaguardar os membros individuais do engajamento equipe ou empresa de auditoria contra influências que possam comprometer julgamentos e os ajuda a agir com integridade e a exercer objetividade e ceticismo profissional. Também é necessário evitar fatos e circunstâncias significativos a ponto de um terceiro bem-informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluir dentro do razoável que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma entidade de auditoria ou de um membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos (BECKER et al., 1998).

De acordo com a NBC PA 290 (2017), a independência compreende dois aspectos: i) independência da mente que se refere a postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional; e ii) aparência de independência que está relacionada a evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso, provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

A competência profissional envolve o auditor desenvolver e manter o conhecimento profissional e habilidade em um nível apropriado, agindo com cuidado, exaustivamente e em tempo hábil, e atuando diligentemente de acordo com as normas técnicas e padrões profissionais (CFC, 2014a).

Estudos examinaram a associação entre percepções a normativos profissionais e julgamento e tomada de decisão, como os trabalhos de Stevens et al. (2005), que identificaram uma associação positiva entre ambos; e de Leonard et al. (2004), em que também foi identificado que normativos profissionais (códigos éticos) estão associados às normas ou cultura de uma organização e que influencia nas tomadas de decisão. Da mesma forma, Yu (2011) descobre que um sistema legal incluindo regras apropriadas pode afetar o comportamento dos auditores. Fan, Woodbine e Cheng (2013) também examinaram as percepções do auditor sobre questões de independência associadas à normas profissionais e

descobriram que os auditores enfatizam a importância dos mesmos e que seu desempenho também é afetado pelas observações do mesmo. Dessa forma, com base nos estudos empíricos citados, observa-se que os órgãos reguladores, através das normas profissionais, têm efeito no julgamento e tomada de decisão dos auditores.

2.2.3.2 Clima ético

Na literatura atual de ética nos negócios, os esquemas éticos organizacionais permitem pelo menos duas dimensões de análise: o clima ético (VICTOR; CULLEN, 1988; WOODBINE, 2006) e os valores éticos corporativos, também denominado na literatura de cultura ética (FAN; WOODBINE; SCULLY, 2012; HUNT; WOOD; CHONKO, 1989; WOODBINE et al., 2012).

Victor e Cullen (1988) definem o clima ético como percepções prevalentes de práticas e procedimentos organizacionais típicos que têm conteúdo ético e captura a percepção dos funcionários sobre as práticas e procedimentos de conteúdo ético adotados pela empresa e afetam a forma como os indivíduos tomam as decisões nas organizações (VICTOR; CULLEN, 1988).

O clima ético analisa tanto o conteúdo moral das decisões, o que deve ser feito, quanto o processo e a prática de tais decisões, ou seja, como isto deve ser feito, considerando o relacionamento dos indivíduos dentro da empresa e o relacionamento da organização com os *stakeholders* (GEORGE, 1990). O clima ético representa os valores, as práticas e os procedimentos que envolvem comportamentos e atitudes morais da instituição. Além disso, o clima ético poderia influenciar as atitudes e os comportamentos relacionados a conteúdos éticos dos membros de uma organização (TREVINO; WEAVER; REYNOLDS, 2006), funcionando como uma variável contextual de grande relevância para esse tipo de comportamento.

Tendo como base a teoria ética (FRITZCHE; BECKER, 1984) do desenvolvimento moral e as teorias socioculturais das organizações (SCHNEIDER, 1985), Victor e Cullen (1988) afirmam que o clima ético está composto por duas dimensões: o critério ético usado para a tomada de decisão e o *locus* de análise usado como referência nas decisões.

O critério ético se refere às três principais classificações da teoria ética: (a) egoísmo, cujo critério é o interesse próprio; (b) benevolência, baseada no interesse comum; e (c) princípio, que enfatiza a aderência ao princípio. Já o *locus* de análise remete ao grupo de referência na identificação da origem do raciocínio moral na delimitação e aplicação de

critérios éticos em decisões organizacionais. São eles: (a) individual, quando a análise se refere aos interesses pessoais; (b) local, quando a análise recai sobre os interesses do sistema interno à organização, incluindo grupos e equipes; e (c) cosmopolita, quando a análise envolve o sistema social externo à organização (VICTOR; CULLEN, 1988).

A partir dessa concepção, Victor e Cullen (1988) apresentam uma tipologia que combina os três critérios éticos com os três *loci* de análise, resultando em nove quadrantes que eles denominam arquétipos de climas éticos, conforme descritos no Quadro 2.

Quadro 2 – Arquétipos de clima ético

CRITÉRIO ÉTICO	LÓCUS DE ANÁLISE			
	Descrição	Individual	Local	Cosmopolita
Egoísmo	Auto – interesse	Lucro/interesses da empresa	Eficiência	
Benevolência	Amizade	Interesse da equipe	Responsabilidade social	
Princípio	Moralidade pessoal	Regras e procedimentos da organização	Códigos profissionais e leis	

Fonte: Victor e Cullen (1988)

Com base na tipologia de Victor e Cullen (1988), observa-se que as firmas de auditoria apresentam climas éticos baseados em princípios. A moralidade pessoal, tipo de clima em que os indivíduos acreditam que devem agir de acordo com as convicções morais pessoais para a tomada de decisão ética. Na perspectiva da organização, as decisões, com consequências morais, devem enfatizar as crenças pessoais de moralidade. Em relação às regras e procedimentos da organização, percebe-se que as decisões organizacionais são guiadas por regras locais ou padrões fortes e persuasivos, como os códigos de conduta implementados na organização. Por último, quanto aos códigos profissionais e às leis, é percebido que a organização apoia a tomada de decisão baseada nos princípios, em códigos externos, como leis ou códigos de conduta profissionais. Estes códigos externos são considerados como orientadores da tomada de decisão e do comportamento dos trabalhadores no contexto organizacional (VICTOR; CULLEN, 1988).

Dessa forma, o clima ético baseado em princípios que impera no ambiente interno das firmas de auditoria, pautado em códigos profissionais e leis regulamentando a execução do trabalho e do comportamento do auditor, juntamente com as suas convicções morais de comprometimento com a sociedade, influenciam a forma como os auditores realizam o seu julgamento e tomada de decisão.

A seção seguinte discute o controle comportamental percebido e seu efeito no julgamento e tomada de decisão dos auditores.

2.2.4 Controle Comportamental Percebido

Esse construto relaciona-se diretamente à percepção que o indivíduo possui sobre o controle do comportamento, o qual demonstra as crenças do indivíduo sobre o grau de facilidade ou dificuldade em dar cumprimento a uma determinada ação, ou melhor, de poder executar um comportamento que se deseja (AJZEN, 1991).

Ajzen (1991) assevera que a relação de quanto maior a percepção de controle, maior o sucesso do desempenho do comportamento se concretiza, pois, a inclusão do “controle comportamental percebido” poderá exercer influência sobre a intenção de executar um determinado comportamento.

Em se tratando da possibilidade de ter relação direta ou indireta com o comportamento por meio da intenção comportamental, a percepção de controle tem se comprovado um importante componente preditor (BAMBERG; AJZEN; SCHMIDT, 2003; DOLL; AJZEN, 1992; SCHIFTER; AJZEN, 1985).

Ajzen (1991) salienta que, em regra geral, quanto mais forte a intenção de envolver-se em um comportamento, mais provável que ele ocorra, e que uma intenção comportamental só pode transformar-se em comportamento propriamente dito, se o mesmo está sob controle volitivo, ou seja, se a pessoa pode decidir realizar ou não tal comportamento.

A Teoria do Comportamento Planejado, portanto, preconiza que o controle comportamental percebido pode ser utilizado para prever a realização comportamental, tendo duas lógicas sobre essa hipótese. A primeira é que, mantendo-se constante uma intenção, o esforço despendido para tornar o comportamento bem-sucedido pode aumentar quando o controle comportamental é percebido. A segunda é que o controle comportamental percebido muitas vezes pode ser usado como um substituto para uma medida de controle real (AJZEN, 1991).

O controle comportamental percebido é um constructo composto de autoeficácia e controlabilidade. A autoeficácia envolve aspectos que possam facilitar ou dificultar o desenvolvimento do comportamento. Ajzen (1991) define autoeficácia como as crenças na capacidade individual de organizar e executar as ações requeridas para produzir determinada consequência. De acordo com Ajzen (2002), quanto mais elevada a autoeficácia, mais confiante o indivíduo se sente para executar o comportamento. Já a controlabilidade está ligada a fatores de crença referentes ao controle do indivíduo sobre a execução do comportamento (AJZEN, 2002).

Portanto, quando as pessoas possuem atitude positiva relacionada ao comportamento, percebem pressão social positiva para realizá-lo e, acreditando que têm o controle sobre ele, estão mais propensas a realizar esse comportamento (AJZEN, 1991).

No mesmo sentido, Ajzen (1991) argumenta que, caso um evento ou comportamento seja considerado como negativo por um indivíduo, a Teoria do Comportamento Planejado indica que este não seria adotado por ele, pois não aceitaria se envolver num comportamento que considera pernicioso. A pressão social percebida (norma subjetiva), assim como a perspectiva de controle percebido pelo tomador de decisão seriam os outros aspectos a influenciar a tomada de decisão (AJZEN, 1991).

Ajzen (1991) relata que o controle comportamental percebido consiste em dois subfatores: a percepção subjetiva de influências pessoais no comportamento e as dificuldades sentidas na realização do comportamento.

Johnson e Hall (2005) afirmam que a realização de um comportamento é determinada pela probabilidade de vários fatores internos e externos facilitarem ou inibirem um determinado comportamento, considerando inclusive experiências passadas, bem como as dificuldades previstas ou condições facilitadoras.

Sobre o assunto, Ajzen (1991) argumenta que as diferenças individuais tornam os seres humanos praticamente únicos e que alguns comportamentos que poderiam ser similares são diferentes entre os indivíduos. Assim, o componente controle volitivo torna-se estratégico, fazendo com que os indivíduos insiram os fatores planos, metas e ações em suas intenções. Contudo, é preciso diferenciar alguns fatores que podem influenciar o controle volitivo, ou seja, os fatores internos como informação, competências e habilidades podem contribuir ou modificar as intenções do indivíduo e os fatores externos, relacionados com o tempo, a oportunidade e a dependência de outras pessoas para realizar uma ação.

Liao et al. (1999) identificam fatores de controle internos e externos como condições de facilitação que refletem os recursos disponíveis para um indivíduo em completar o comportamento, sugerindo uma associação positiva com o controle comportamental percebido.

Dessa forma, infere-se que para a execução do trabalho de auditoria, os controles comportamentais percebidos que demonstram as crenças do auditor sobre o grau de facilidade ou dificuldade em dar cumprimento a um julgamento e tomada de decisão estão relacionados aos fatores internos como: conhecimento e experiência desse profissional. Quanto maior o nível de conhecimento e experiência do auditor maior será o grau de

facilidade ou dificuldade em dar cumprimento a uma determinada ação; no caso desta tese, o seu julgamento e a tomada de decisão no exercício de sua profissão.

Nas próximas subseções discute-se individualmente o efeito do conhecimento e da experiência – fatores associados ao controle comportamental percebido – no julgamento e tomada de decisão do auditor.

2.2.4.1 Conhecimento

Alavi e Leiner (2001) definem conhecimento como informação combinada com experiência, contexto, interpretação e reflexão. Mala e Chand (2015) definem conhecimento como uma mistura fluida de experiências estruturadas, valores, informação contextual, visão especializada e intuição fundamentada, que proporciona um ambiente e uma estrutura para avaliar e incorporar novas experiências e informação. Bonner (1991) complementa que conhecimento é a informação armazenada na memória de longo prazo; memória de longo prazo é memória que é relativamente permanente.

Jones (2016) sugere que o conhecimento e a decisão estão altamente relacionados: tomar uma decisão requer conhecimento e a própria decisão pode se tornar uma parte do conhecimento. O conhecimento é considerado o ativo mais significativo de uma organização.

No mesmo sentido, Mala e Chand (2015) afirmam que o conhecimento tem sido uma das principais variáveis analisadas pela pesquisa contábil; e essa ênfase certamente é e continuará a ser apropriada, porque o capital intelectual pode ser considerado o maior ativo que as empresas profissionais e os indivíduos possuem. Além disso, auditores precisam de grande quantidade de conhecimento e tipos diferentes de conhecimento para ter alta qualidade de JDM (BONNER, 2008).

Como Waller e Felix (1984) apontam, o auditor profissional adquire uma complexa rede de conhecimento sobre seus anos de experiência, conhecimentos que simplesmente não podem ser obtidos em sala de aula e são imprescindíveis para a execução de um trabalho de auditoria com qualidade.

Há muitas maneiras de classificar o conteúdo do conhecimento que pode ser relevante para JDM relacionado ao ambiente contábil. Uma classificação básica do conhecimento em psicologia é: episódica versus semântica (KLATZKY, 1980).

O conhecimento episódico é voltado para experiências pessoais e inclui características temporal, espacial e atributos sensoriais oriundos dessas experiências, incluindo reações afetivas, em muitos casos (BONNER, 2008).

O conhecimento semântico extrai o significado subjacente das experiências e preserva o significado na forma de conceitos, princípios e afins. Além disso, a memória semântica pode incluir fatores afetivos, considerando que o conceito é geralmente uma coisa "boa" ou "ruim". O conhecimento semântico é claramente relevante para o JDM em todas as áreas da contabilidade (BONNER, 2008).

O conhecimento semântico pode ser de dois tipos: declarativo e processual. O conhecimento declarativo é composto de fatos (por exemplo, que uma luz vermelha significa parar ou que os débitos vão para a esquerda). O conhecimento processual consiste em regras para executar uma tarefa qualificada (por exemplo, se um semáforo é vermelho, então pressione o pedal do freio para trazer o carro para uma parada ou se uma transação aumentar uma conta de ativo e, em seguida, debitar a conta) (BONNER, 2008).

Estudos sobre o conteúdo do conhecimento dos auditores são abundantes. A maioria dos estudos enfoca os efeitos da auditoria semântica e do conhecimento contábil, por exemplo, conhecimento sobre controles internos, erros nas demonstrações contábeis, princípios contábeis e testes substantivos. A pesquisa mostra efeitos positivos consistentes do conhecimento semântico quando ele é relevante para a tarefa específica em questão, como no estudo de Frederick e Libby (1986).

Bonner e Lewis (1990) afirmam que diferentes tipos de conhecimento se relacionam positivamente com a qualidade do JDM, dependendo da tarefa de auditoria envolvida. Eles examinam o conhecimento dos controles internos, procedimentos analíticos e negócios em geral. Coincidentemente, eles encontram pouca correlação entre os diferentes tipos de conhecimento e os auditores com maior experiência. Novamente, isso sugere a sutileza envolvida no detalhamento dos tipos de conhecimento necessários para uma tarefa específica e a importância de medir o conhecimento diretamente, em vez de assumir, por exemplo, que todos os auditores experientes têm conhecimento (BONNER, 2008).

Choo (1996) considera que tanto o conhecimento declarativo quanto o processual afetam positivamente a precisão dos julgamentos dos auditores. Outros estudos investigam tipos mais especializados de conhecimento semântico como o estudo de Tan e Libby (1997) que examinam o conhecimento técnico e tácito de gerência e descobrem que os funcionários e auditores seniores, cujo desempenho no trabalho é mais alto, têm maior conhecimento técnico de auditoria, mas não maior conhecimento tácito do que outros, enquanto gerentes

com avaliações de desempenho mais altas têm maior conhecimento tácito, mas não conhecimento técnico superior.

Vários estudos examinam os efeitos do conhecimento especializado da indústria sobre a qualidade do JDM e encontram principalmente efeitos positivos. Eles também encontraram efeitos positivos na precisão em comparação com os resultados reais (BEDARD; BIGGS, 1991; BONNER; LEWIS, 1990; JAMAL; JOHNSON; BERRYMAN, 1995; OWHOSO; MESSIER; LYNCH, 2002; THIBODEAU, 2003; WRIGHT; WRIGHT, 1997). Embora a maioria desses estudos utilize a experiência específica da indústria como *proxy* para o conhecimento, pode-se inferir, com base nos resultados de Solomon et al. (1999), que essa *proxy* capta conhecimento especializado.

Outra classificação existente na literatura divide o conhecimento obtido em três contextos: conhecimento de domínio geral, conhecimento de subespecialidade e conhecimento de mundo. Conhecimento de domínio geral é conhecimento ganho pela maioria das pessoas através da aprendizagem e experiência. O especialista em auditoria deve ter conhecimento de domínio, ou seja, contabilidade básica e conhecimento sobre auditoria. Conhecimento de subespecialidade é também conhecimento adquirido através de aprendizagem formal e experiência (BONNER; LEWIS, 1990), medido pelo número de atribuições de auditoria recebidas por um auditor, ou seja, o número de vezes que o auditor desempenhou aquela tarefa. O conhecimento de mundo é adquirido por experiências de vida individuais, mas não é influenciado pela experiência (BONNER; LEWIS, 1990).

Diante dessa gama de classificações do conhecimento, esta tese utilizou a classificação de conhecimento semântico de Bonner (2008), que caracteriza o conhecimento em declarativo e processual. A escolha desse tipo de conhecimento fundamenta-se no fato da sua classificação está em congruência com os conhecimentos utilizados pelos auditores nos julgamentos e tomadas de decisão quanto aos procedimentos de auditoria analisados nesta tese – Materialidade, Continuidade e Principais assuntos de auditoria.

Na auditoria, o conhecimento declarativo é comumente adquirido por meio da educação formal, e o conhecimento processual é adquirido, adiante, durante a carreira profissional (WALLER; FELIX, 1984).

Esta literatura indica que pessoas com maior e mais forte conteúdo de conhecimento são mais propensas a recuperar o conhecimento e ser capaz de usá-lo para chegar a um julgamento ou decisão de alta qualidade do que pessoas com um conteúdo de conhecimento menor e mais fraco (LIBBY; LUFTY, 1993), demonstrando que o conhecimento tem efeito na qualidade do julgamento e tomada de decisão dos auditores.

2.2.4.2 Experiência

A experiência, tida como uma das variáveis amplamente utilizadas em vários estudos, pode ser medida pelo intervalo de tempo que foi usado para um trabalho ou tarefa (trabalho). O uso da experiência é com base no pressuposto de que as tarefas realizadas repetidamente fornecem a oportunidade de aprender para fazer o melhor (IDRIS; JAMALI; SJAHRUDDIN, 2019).

A literatura estabelece que a experiência é um indicador importante para a qualificação profissional de um auditor, isto porque os auditores que têm uma maior experiência desenvolvem uma maior capacidade de encontrar erros ou fraudes, nas demonstrações contábeis (LIBBY; FREDERICK, 1990). O trabalho repetido ano após ano, é um fator que pode melhorar a capacidade de concluir tarefas, de avaliar os riscos de um cliente, identificar erros e fraudes e, conseqüentemente, melhora o processo de julgamento e tomada de decisão do auditor.

Ademais, Libby e Fredrick (1990) afirmam que quanto mais experientes os auditores são, maior é a sua compreensão das demonstrações contábeis e seu conhecimento das normas contábeis e de auditoria. Os autores concluíram que a qualidade da decisão do auditor melhora à medida que sua experiência de auditoria aumenta.

Lehmann e Norman (2006) afirmam que os auditores mais experientes podem resolver problemas complexos melhor do que indivíduos menos experientes, porque eles têm um melhor nível de conhecimento. Frederick (1991) corrobora esse entendimento afirmando que o conhecimento adquirido com a experiência pode criar estruturas de conhecimento que diferenciam os auditores experientes dos novatos.

Vários estudos foram realizados utilizando experiência como fator preditivo da qualidade do julgamento e tomada de decisão (BONNER, LEWIS 1990; BONNER; PENNINGTON 1991; LIBBY, FREDERICK, 1990; LIBBY; TAN 1999), considerando diferenças entre auditores novatos e profissionais experientes e identificaram que à medida que os auditores ganham mais experiência, eles são capazes de fornecer melhores julgamentos profissionais.

Ao explicar o efeito da experiência e complexidade da tarefa, Abdolmohammadi e Wright (1982) mostraram que diferenças significativas nos julgamentos foram encontradas entre auditores experientes e outros auditores para projetos não estruturados e tarefas

semiestruturadas. Os resultados mostraram que auditores experientes são capazes de tomar decisões mais precisas sobre tarefas complexas do que auditores inexperientes.

Shelton (1999) investigou o efeito de informações irrelevantes nos julgamentos em andamento de auditores menos experientes em comparação com os julgamentos de auditores mais experientes. Os resultados mostraram que a experiência reduz a influência de informações irrelevantes no julgamento do auditor. Auditores mais experientes (parceiros e gerentes) não são influenciados pela presença de informações irrelevantes na tomada de julgamento. Por outro lado, auditores menos experientes foram influenciados pela presença de informações irrelevantes. Segundo Shelton (1999), auditores experientes podem detectar e corrigir os julgamentos feitos nos exames de auditoria.

Dessa forma, tem-se que a experiência fornece conhecimento acumulado que pode ajudar os profissionais a desenvolver modelos mentais para interpretar e integrar evidências, melhorando o julgamento e a tomada de decisão dos auditores (CHOO, 1996).

Diante do exposto, após apresentados os principais determinantes comportamentais estipulados pela Teoria do Comportamento Planejado – atitudes comportamentais, normas subjetivas e o controle comportamental percebido – a seção seguinte apresenta o conceito e as características dos traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*), que podem moderar a relação entre tais determinantes e o julgamento e tomada de decisão do auditor, discutida nesta tese.

2.2.5 A tétrade sombria dos traços de personalidade (*Dark Tetrad*)

VandenBos (2010, p. 701) define personalidade como uma “configuração de traços e comportamentos que abrange o ajuste de um indivíduo à vida, incluindo características, impulsos, interesses, valores, autoconceito, capacidades e padrões emocionais”.

Myers (2008, p. 553) afirma que personalidade é “o padrão característico de pensamento, sentimento e ação de uma pessoa”, de modo que a personalidade define como uma pessoa é e seu comportamento.

Allport (1961, p.28) argumenta que a personalidade “é a organização dinâmica, dentro do indivíduo, dos sistemas psicofísicos que determinam seu comportamento e modo de pensar característicos”. O autor explica que a expressão “organização dinâmica” citado no seu conceito, refere-se ao fato de a personalidade estar em constante desenvolvimento e transformação. Além disso, salienta que a palavra “psicofísicos” demonstra que não é totalmente mental ou biológica; o corpo e a mente atuam juntos. Por último, ressalta que o

termo “determinam” demonstra que a personalidade é constituída por tendências que ativam ou orientam comportamentos e ideias específicas (ALLPORT, 1961).

No mesmo sentido do conceito de personalidade de Allport (1961), Schultz e Schultz (2013) afirmam que a personalidade se refere a aspectos internos e externos peculiares relativamente permanentes do caráter de uma pessoa que influenciam o comportamento em situações diferentes.

Para fins desta tese, utiliza-se a definição de personalidade de Allport (1961), por entender que um mesmo indivíduo pode se comportar de forma diferente e, circunstancialmente, que a cultura e o ambiente influenciam o comportamento do indivíduo; que cada pessoa é diferente; e ainda, por último, que o referido conceito está em consonância com a abordagem psicológica do traço de personalidade.

Sobre os traços de personalidade, Allport (1961, p.347) os define como uma “[...] estrutura neuropsíquica capaz de tornar muitos estímulos funcionalmente equivalentes, e de iniciar e orientar formas de comportamento adaptativo e expressivo”. Sobre a temática, D’Souza e Lima (2019) asseveram que um traço de personalidade está dentro da pessoa e pode ser compartilhado por vários indivíduos e orientar formas conscientes de comportamento.

Schultz e Schultz (2013) afirmam que os principais enfoques de medição dos traços de personalidade são: (1) inventários objetivos ou de personalidade (autorrelatos); (2) técnicas projetivas; (3) entrevistas clínicas; (4) procedimentos de avaliação comportamental; e (5) amostragem de ideias e experiência.

VandenBos (2010) assevera que os inventários objetivos ou de personalidade (autorrelatos) são dispostos em forma de questionários que requerem declarações ou respostas a uma série de perguntas, fornecidas por um indivíduo quanto ao seu estado, sentimento ou crença.

Ressalta-se ainda a diferença entre a avaliação dos traços clínicos – patológicos – e a dos subclínicos – não patológicos. Sobre a temática, Almeida et al. (1996) afirmam que os distúrbios de personalidade são tratados sob duas abordagens: a categorial e a dimensional. O modelo categorial separa as doenças em categorias distintas e traduz a raiz psiquiátrica da medicina tradicional. Já o modelo dimensional se origina na psicologia e considera os distúrbios de personalidade como variantes extremas de traços de personalidade, que existem normalmente na população, encontradas por meio de técnicas estatísticas, e apresentam distribuição contínua (ALMEIDA et al, 1996).

Na presente tese, utiliza-se o modelo dimensional, por observar aspectos subclínicos dos traços de personalidade, e para capturar os referidos traços utilizam-se os inventários autorrelatos composto por uma escala de intensidade e concordância – *Likert*, junto aos auditores.

Existem diferentes evidências na literatura que sugerem que as personalidades podem ser categorizadas em cinco dimensões, que foram rotuladas de “Big Five” (GOLDBERG, 1990; JUDGE et al., 2009). As cinco grandes dimensões são: extroversão (*extraversion*), afabilidade (*agreeableness*), conscienciosidade (*conscientiousness*), neuroticismo (*neuroticism*) e abertura à experiência (*openness to experience*) ou intelecto/imaginação (*intellectual/imagination*).

A Extroversão engloba características que envolvem comunicação, assertividade, interesse por atividade de lazer e capacidade ativa das pessoas. Níveis elevados nessa característica demonstram capacidade de falar de si mesmo, com um número menor ou maior de pessoas, além da facilidade de conhecer pessoas novas (NUNES; HUTZ, 2006).

A Afabilidade está relacionada às pessoas mais agradáveis, amáveis, generosas, preocupadas, comprometidas, altruístas e disponíveis para ajudar os outros (NUNES; HUTZ, 2006).

Já a característica conscienciosidade refere-se ao grau tanto de controle quanto da luta dos indivíduos para atingir seus objetivos. Pessoas com alto nível dessa característica são mais organizadas, persistentes, motivadas, trabalhadoras, pontuais e ambiciosas (NORONHA; MANSÃO; NUNES, 2012).

O Neuroticismo tem relação com características de vulnerabilidade, que engloba insegurança e dificuldade de tomar decisões (HUTZ; NUNES, 2001).

Por último, a característica Abertura à experiência refere-se à tendência a vivenciar novas experiências, explorá-las ou realizá-las de formas diversas, e interesse pelo meio cultural, estando relacionadas a novas vivências, interesses por atividades sociais e artísticas (AMBIEL; NORONHA; NUNES, 2012).

Apesar de o Modelo “*Big Five*” ser largamente utilizado em pesquisas científicas, há uma discussão no meio acadêmico sobre a quantidade de fatores que reúnem os traços característicos de personalidade. Com o avanço das pesquisas sobre a temática foi desenvolvido o modelo denominado HEXACO ou “Big Six”, que classifica a personalidade em seis dimensões Honestidade - Humildade, Emotividade, Extroversão, Afabilidade, Conscienciosidade, Intelecto-Imaginação-Inconvencionalidade (ASHTON et al., 2004). Vê-

se que a principal diferença entre os dois modelos reside na dimensão da Humildade - Honestidade.

Ainda no processo de desenvolvimento da temática, pesquisas se concentraram no lado desejável e indesejável dos traços de personalidade (JUDGE et al., 2009), trazendo à tona o lado sombrio dos traços de personalidade. Nesse contexto, o *Dark Tetrad* é um constructo da psicologia que abarca quatro traços de personalidade, não patológicos – narcisismo, psicopatia, maquiavelismo e sadismo –, que têm despertado interesse da comunidade científica para detectar o comportamento de indivíduos com tendências à autopromoção, frieza emocional, duplicidade, agressividade e um caráter socialmente maléfico (PAULHUS; WILLIAMS, 2020).

De forma simplificada, o traço de narcisismo é caracterizado por grandiosidade, exibicionismo, autoadmiração, vaidade e busca de atenção. O maquiavelismo, por sua vez, é dotado de características que remetem à manipulação, cinismo, tática e estratégia. Já a psicopatia é caracterizada pelo charme e encanto superficial, impulsividade e ausência de culpa ou remorso. Por último, o sadismo possui características como o gosto de presenciar cenas violentas, de ser cruel e se divertir com isso, além do gosto de sexo casual e de se enaltecer por isso (SILVA et al., 2020). Os quatro traços de personalidade têm em comum a insensibilidade, a desonestidade, a ausência de afabilidade e a manipulação (D'SOUZA, 2016).

D'Souza e Lima (2019) afirmam que o *Dark Tetrad* é um constructo caracterizado por traços subclínicos de personalidade que, embora conceitualmente distintos, possuem empiricamente características sobrepostas. São considerados atributos normalmente distribuídos à população em geral e fundamentados na literatura da psicologia social.

Os indivíduos com personalidade sombria, do tipo narcisismo, psicopatia, maquiavelismo e sadismo, podem se comportar de forma egoísta, a fim de atender seus objetivos pessoais, o que pode levá-los a manipular situações e/ou informações em diferentes contextos, como o corporativo (CAMPBELL et al. 2011; SPAIN; HARMS; LEBRETON, 2014; D'SOUZA, 2016).

Paulhus e Williams (2020) afirmam que os traços de personalidade podem gerar implicações socialmente desejáveis ou indesejáveis sobre os líderes de negócios, como dinamismo estratégico e desempenho empresarial (CHATTERJEE; HAMBRICK, 2007), e negativas para os líderes e partes interessadas como as fraudes financeiras praticadas no ambiente empresarial (NAIR; KAMALANABHAN, 2010).

Apesar da ampla conotação negativa desses traços e do fato de muitos estudos se debruçarem sobre esse aspecto particular, há pesquisas que contrariam tal vertente, evidenciando seu lado positivo (D'SOUZA; ARAGÃO; DE LUCA, 2018).

Furnham (2016) assevera que esses traços podem ajudar um indivíduo a conseguir uma posição de liderança, contudo, Hogan (2007) argumenta que eles tendem a não conseguir manter a posição. Desse modo, esses traços de personalidade podem favorecer que os auditores cheguem a posições de alto escalão nas empresas de auditoria, porém, em posições de liderança, o efeito negativo dessas personalidades é mais acentuado, podendo distorcer o julgamento e tomada de decisão do auditor (BODDY, 2006).

Reforçando esse entendimento, Hobson, Stern e Zimbelman (2020) investigaram o efeito da interação social leve entre auditores e gestores e o efeito no ceticismo profissional do auditor e identificaram que os auditores com mais altos traços da *dark tetrad* (aqueles com níveis mais elevados do núcleo compartilhado entre psicopatia, narcisismo, maquiavelismo e sadismo) são relativamente mais resistentes a lapsos de ceticismo profissional devido aos efeitos da interação social. Isso provavelmente é impulsionado pela insensibilidade dos auditores que apresentam altos traços da *dark tetrad*, falta de empatia e falta de resposta a estímulos sociais.

Nas próximas seções são discutidos os traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*), preconizados na literatura aqui exposta: narcisismo, psicopatia, maquiavelismo e sadismo.

2.2.5.1 Narcisismo

O narcisismo é definido como um padrão invasivo de grandiosidade (em fantasia ou comportamento), necessidade de admiração e falta de empatia presente desde a infância (D'SOUZA; ARAGÃO; DE LUCA, 2018) e está relacionado com a autoestima, importância exagerada, grandiosidade, vaidade, egoísmo, busca de atenção e direito (MORF; RHODEWALT, 1993; RASKIN; TERRY, 1988).

Segundo D'Souza, Aragão e De Luca (2018), nove critérios ou características estão presentes em um indivíduo narcisista, a saber:

- (i) um senso grandioso de importância pessoal;
- (ii) uma preocupação com fantasias de sucesso ilimitado, poder, brilho, beleza ou amor ideal;

- (iii) a crença de que ele é especial e único e só pode ser entendido por outras pessoas especiais;
- (iv) necessidade de admiração excessiva;
- (v) um senso de direito;
- (vi) uma personalidade de exploração interpessoal;
- (vii) falta de empatia;
- (viii) inveja de outros ou uma crença de que os outros invejam a ele; e
- (ix) comportamentos ou atitudes arrogantes.

O narcisismo é, portanto, uma marca de personalidade detectada em indivíduos arrogantes, os quais apresentam um nível anormalmente elevado de autoestima, por acreditarem que são especiais, com direito a louvor e admiração. Percebem os outros como inferiores, muitas vezes agindo de forma insensível e hostil. Essas características comportamentais geralmente se traduzem em interações interpessoais conflitantes e dificultadas pela falta de empatia (PAULHUS; WILLIAMS, 2002).

Estudos apontam que os traços de narcisismo, também, podem ser benéficos à organização. Esses indivíduos são inovadores e conduzem o negócio para ganhar poder e glória. São, portanto, especialistas em suas atuações, apresentam posturas críticas diante dos fatos, cercam-se de todas as informações inerentes à empresa e aos desdobramentos destas para a sua carreira, buscam a admiração pública e não perdem de vista o atingimento dos seus propósitos (MACCOBY, 1999).

Há um consenso de que o narcisismo moderado é essencial para o ser humano (CHATTERJEE; HAMBRICK, 2007). Por essa mesma ótica de descrição, Chatterjee e Hambrick (2007) argumentam que os diretores executivos (*Chief Executive Officers* – CEO) narcisistas tomam decisões estratégicas ousadas, que supostamente destacam seu talento como gestores, contribuindo, conseqüentemente, para o sucesso da empresa.

Ainda sobre o lado positivo do Narcisismo, estudos apontam que a visão, o carisma, a inovação, a habilidade para atrair seguidores, a condução do negócio para ganhar poder e glória e a imagem que traduz a concepção de grandes líderes são elementos que podem torná-los bem-sucedidos no ambiente organizacional (CAMPBELL et al, 2011; CHATTERJEE; HAMBRICK, 2007; O'REILLY et al., 2014; ROSENTHAL; PITTINSKY, 2006), com tendência a uma liderança eficaz (ROSENTHAL; PITTINSKY, 2006). A autoridade, a autossuficiência e a superioridade são positivas para o desempenho organizacional, além de elementos cognitivos como inteligência, criatividade, competência e capacidade de liderança (FARWELL; WOHLWEND-LLOYD, 1998).

Por outro lado, Campbell, Goodie e Foster (2004) afirmam que os narcisistas são confiantes em suas próprias habilidades para realização de tarefas, a ponto de ser constatado excesso de confiança. No que se refere ao aspecto motivacional, Bogart, Benotsch e Pavlovic (2004) ressaltam que os indivíduos com traços de personalidade narcisista reforçam a autoimagem, o exibicionismo de si próprio ou a diminuição da imagem alheia, bem como a exaltação de terceiros em forma de aplausos e adulação (WALLACE; BAUMEISTER, 2002). Hales, Hobson e Resutek (2012) complementam ao apontar evidências de que os indivíduos narcisistas, com o objetivo de apoiar seu ego e sua autoestima, são capazes de inflar o relato de seu desempenho quando há implicações positivas de status social.

No mundo empresarial, as pesquisas sobre a temática apontaram uma correlação positiva entre o Narcisismo e comportamentos antiéticos de manipulação de relatórios contábeis (OLSEN et al., 2013; AMERNIC; CRAIG, 2010), crimes do colarinho branco (BLICKLE et al., 2006), evasão fiscal corporativa (OLSEN; STEKELBERG, 2016) e ocorrência de fraudes (JOHNSON et al., 2013; RIJSENBILT; COMMANDEUR, 2013).

2.2.5.2 Psicopatia

Jones e Paulhus (2014) descrevem a psicopatia como um distúrbio com características emocionais e interpessoais, incluindo: falta geral de afetividade, *insight* defeituoso, ausência de nervosismo, falta de remorso ou vergonha, encanto superficial, mentira patológica, egocentrismo e incapacidade de amor, e fracasso em estabelecer relacionamentos próximos ou íntimos.

Gudmundsson e Southey (2012) afirmam que indivíduos com traços de psicopatia possuem atributos como altos níveis de assertividade e baixos traços de afabilidade, tais como simplicidade, altruísmo, complacência e modéstia. Esses profissionais buscam excitação nas atividades, refletindo positivamente em alta competência nas organizações, ordem, esforço e autodisciplina. Sendo que, estudos revelam que a população em geral possui traços, não patológicos, considerados subclínicos, de psicopatia (JONES; PAULHUS, 2014).

Os resultados dos estudos indicaram que a psicopatia foi positivamente associada ao carisma, mas negativamente associada ao desempenho. Evidenciaram, ainda, que um nível elevado de traços psicopatas não necessariamente impede o progresso e o avanço das organizações empresariais (BABIAK; NEUMANN; HARE, 2010).

A maioria dos participantes com alta pontuação de psicopatia é mantida em cargos executivos de alto escalão, imprimem habilidade na gestão de ocultar desempenhos e

comportamentos que são prejudiciais à organização (BABIAK; NEUMANN; HARE, 2010), buscam lacunas na lei para evitar ou reduzir impostos, manipulam os preços das ações em benefício próprio e envolvem as corporações em práticas ilegais de contabilidade (BODDY, 2006).

Boddy (2006) assevera que os psicopatas corporativos por não apresentarem o efeito inibidor da consciência, são capazes de mentir, persuadir e manipular em busca de alcançar seus objetivos principais: poder, riqueza e status. Podem ser responsáveis por grande parte do mau comportamento organizacional, incluindo fraude contábil, manipulação de estoque, desemprego e danos ambientais por ausência de responsabilidade social.

Ressalta-se que a literatura também aponta o lado positivo da psicopatia, argumentando que os profissionais da área de negócios apresentam uma associação positiva entre carisma, estilo de apresentação, criatividade, bom pensamento estratégico e capacidade de comunicação (BABIAK; NEUMANN; HARE., 2010; BODDY, 2005; WEXLER, 2008). A dominância destemida pode influenciar positivamente o desempenho geral no trabalho e a comunicação, facilitando a convivência com decisões difíceis, pela coragem, firmeza e visão que possuem (WEXLER, 2008; SMITH; LILIENFELD, 2013).

2.2.5.3 Maquiavelismo

Jones (2016) afirma que a expressão maquiavelismo é utilizada para definir um traço de personalidade caracterizado pela destreza, manipulação, bem como a utilização de quaisquer meios necessários para atingir um objetivo de natureza política.

O maquiavelismo reflete uma orientação extremamente egoísta em que um indivíduo está disposto a usar quaisquer meios necessários para atingir seus objetivos, como o engano, manipulação, exploração (MURPHY, 2012). Jones e Paulhus (2011) afirmam que os maquiavélicos são caracterizados como manipuladores, famintos por poder, interessados em si mesmos e como indivíduos cínicos.

Indivíduos com traços marcantes de maquiavelismo são estrategistas, táticos e desenvolvem um estilo de tomada de decisão racional, por considerarem todos os custos e benefícios para a resolução dos problemas (JONES; PAULHUS, 2011).

Jones (2016) cita as principais características maquiavélicas de um indivíduo, a saber:

- (i) crenças cínicas, pragmáticas, misantrópicas e imorais;
- (ii) desapego emocional;
- (iii) motivos agentes e autobenéficos;

- (iv) planejamento estratégico de longo prazo;
- (v) manipulação e exploração; e
- (vi) engano e duplicidade.

Estudos empíricos anteriores asseveram que o maquiavelismo está associado a baixos níveis de amabilidade e consciência (JAKOBWITZ; EGAN, 2006), empatia (WAI; TILIOPOULOS, 2012), cooperação (PAAL; BERECZKEI, 2007), falta de culpa ou remorso quando se comporta de forma egoísta (MURPHY, 2012) e sendo desonesto (LEE; ASHTON, 2005).

A literatura também ressalta que os indivíduos maquiavélicos evidenciam características positivas tais como a estratégia, tática de gestão (JONES; PAULHUS, 2011), adaptabilidade, capacidade de contribuir, cooperar e utilizar estratégias pró-sociais, não somente quando isso é vantajoso para eles (BELSCHAK; HARTOG; KALSHOVEN, 2013).

2.2.5.4 Sadismo

O termo "sadismo" é uma referência a Donatien Alphonse François de Sade (1740-1814), conhecido como o Marquês de Sade, autor de romances libertinos (PAULHUS, 2014). Apesar da palavra sadismo ser frequentemente usada com uma conotação sexual, o comportamento pode se manifestar em outros contextos, como é o caso do chamado sadismo cotidiano (PAULHUS, 2014).

O sadismo está relacionado a humilhar os outros, mostrar um padrão de crueldade ou intencionalmente infligir dor ou sofrimento físico, sexual ou psicológico aos outros, a fim de afirmar poder e domínio ou para prazer (O'MEARA; DAVIES; HAMMOND, 2011).

Pinker (2011) ressalta a existência de uma versão mais branda do sadismo, denominada de sadismo cotidiano, que é identificada na vida cotidiana e pode até ser distribuída normalmente. Este é caracterizado pela tendência a se envolver em cruel, degradante, ou agressivos comportamentos de prazer ou dominância (O'MEARA; DAVIES; HAMMOND, 2011).

O sadismo cotidiano pode ser dividido em sadismo direto e vicário (PAULHUS; DUTTON, 2016). A diferença entre os dois tipos refere-se a forma como a mágoa ou crueldade é infligida: o sádico direto gosta de infligir a crueldade, e o sádico vicário gosta de assistir a crueldade sendo infligida (PAULHUS; DUTTON, 2016).

Os indivíduos com um forte traço sádico cotidiano envolvem-se em ações onerosas e prejudiciais que controlam os estados pessoais de outros indivíduos, e apresentam algumas características como insensibilidade, estímulo, impulsividade, falta de empatia ou falta de remorso (PAULHUS, 2014; PFATTHEICHER; SCHINDLER, 2015; SOUTHARD et al., 2015; TRÉMOLIÈRE; DJERIOUAT, 2016).

Ao contrário dos outros traços de personalidade, o sadismo parece ser mais indicativo de uma exaltação sem objetivo, em que a orientação da procura de despertar é fundamental, tornando o sadismo um comportamento ainda mais perturbador socialmente (TRÉMOLIÈRE; DJERIOUAT, 2016).

O Quadro 3 resume as principais características que são compartilhadas pelos traços de personalidade sombria – *Dark tetrad* (narcisismo, maquiavelismo, psicopatia e sadismo).

Quadro 3– - Características relacionadas às personalidades do *Dark tetrad*

Característica	Narcisismo	Maquiavelismo	Psicopatia	Sadismo
Insensibilidade	++	++	++	++
Impulsividade	+		++	
Manipulação	+	++	++	
Criminalidade		Apenas colarinho branco	++	
Grandiosidade	++		+	
Prazer de crueldade				++

Fonte: Paulhus (2014).

Nota: Um duplo sinal (++) indica elevados níveis de uma dada característica relativos à média da população. Um único sinal de mais (+) indica níveis ligeiramente elevados. Uma entrada em branco indica os níveis médios de uma característica.

Na seção seguinte são discutidas as hipóteses da pesquisa.

2.2.6 Hipóteses

As hipóteses de pesquisa desta tese são elaboradas com base na Teoria do Comportamento Planejado e em achados científicos de pesquisadores que se dispuseram a estudar a temática julgamento e tomada de decisão bem como o *Dark tetrad* no ambiente empresarial.

Fundamentado na Teoria do Comportamento Planejado, tem-se que o julgamento e a tomada de decisão do auditor sobre a materialidade, continuidade operacional e principais assuntos de auditoria, julgamentos essenciais para o bom desempenho de uma auditoria, são

funções de fatores como a atitude, as normas subjetivas e o controle comportamental percebido (FISHBEIN; AJZEN, 1975).

No âmbito da auditoria, a atitude é analisada por meio do ceticismo profissional, que inclui manter uma mente questionadora e alerta para condições que podem indicar possível distorção devido a um erro ou fraude, e uma avaliação crítica da evidência de auditoria (PCAOB, 2006)

Segundo a NBC TA (R1) 200 (CFC, 2016a), para a auditoria ser de qualidade é necessário que o auditor apresente uma atitude de ceticismo que deve acompanhar o auditor desde o processo de planejamento até a avaliação das evidências encontradas para conclusão e emissão do relatório de auditoria.

Assim, o ceticismo pode ser visto como a força que impulsiona auditores para reconhecer possíveis erros e irregularidades e para investigar distorções (NOLDER; KADOUS, 2018), influenciando o julgamento e tomada de decisão do auditor e, por conseguinte, a qualidade do seu trabalho (HURTT, 2010; NELSON, 2009; NOLDER; KADOUS, 2018).

Em relação às normas subjetivas, que se refere às pressões sociais percebidas pelo auditor para adotar ou não um determinado julgamento e tomada de decisão, tem-se a influência externas dos órgãos reguladores por meio do código de ética da profissão (CFC, 2014a; CFC, 2014b) e de normas profissionais dos auditores (NBC PA 290, 2017) (NELSON, 2003; SCHIPPER, 2003) e a influência interna, qualificada pelo clima ético mantido no seu ambiente de trabalho (BUCHAN, 2005, WOODBINE, 2006). Essas influências estabelecem diretrizes de comportamentos éticos que devem ser adotados para melhorar a qualidade do julgamento e a tomada de decisão do auditor e, conseqüentemente, a qualidade da auditoria (FAN; WOODBINE; CHENG, 2013; STEVENS et al., 2005; YU, 2011).

O controle comportamental percebido está relacionado à facilidade ou dificuldade percebida pelo auditor para executar determinado julgamento e tomada de decisão, ou seja, é a percepção sobre a sua capacidade (FISHBEIN; AJZEN, 1975). Na esfera da auditoria, o controle comportamental percebido está relacionado ao conhecimento e a experiência que concede ao auditor a capacidade para controlar e exercer um julgamento e tomada de decisão de qualidade (MARTINS; SERRALVO; JOÃO, 2014).

Essa teoria também propõe que os fatores condicionantes são influenciados por mais fatores como, por exemplo, os traços de personalidade (AJZEN, 1988; CONNOR;

ABRAHAM, 2001), que são um importante fator psicológico que orienta o comportamento do indivíduo (LOTFI et al., 2016).

Como os traços de personalidade tendem a ser antecedentes ao comportamento (RAUCH; FRESE, 2007), esta tese propõe que os traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*) moderam a relação entre atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido e o julgamento e a tomada de decisão do auditor.

De acordo com o FRC (2008), as características individuais, bem como a personalidade dos auditores, são os principais promotores na determinação do comportamento dos auditores e da qualidade do seu trabalho.

Parte-se da premissa de que indivíduos que apresentam elevados traços de personalidade sombria (*Dark tetrad*) compartilham o núcleo central de insensibilidade, como um caráter socialmente malévolo, tendências de comportamento para autopromoção, frieza emocional, duplicidade de atitudes e agressividade (PAULHUS; WILLIAMS, 2002; PAULHUS et al., 2017), que podem fazer com que os indivíduos sejam propensos a comportamentos oportunistas, e até mesmo atos fraudulentos.

No âmbito empresarial, essa constelação de transtornos comportamentais (narcisismo, psicopatia, maquiavelismo e sadismos) pode indicar profissionais propensos a oportunismo e até mesmo atos fraudulentos (D'SOUZA; LIMA, 2019; JONES; PAULHUS, 2014; PAULHUS; WILLIAM, 2002). Assim, o auditor, tido como um indivíduo de grande importância no contexto empresarial, também está sujeito a esses traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*) e a sofrer impacto no exercício de julgamento e tomada de decisão.

A presença de traços de personalidade sombria no auditor é prejudicial para o cliente, porque um auditor com tais características pode fazer avaliações incorretas ou injustas em seu proveito próprio ou para prejudicar clientes, colegas e firma em que trabalha, comprometendo, assim, o processo de auditoria e, conseqüentemente, a credibilidade do julgamento e tomada de decisão e, por último, a sua opinião (TRÉMOLIÈRE; DJERIOUAT, 2016).

Harrison, Summers e Mennecke (2018) demonstraram que o *Dark tetrad* afetam o processo de tomada de decisão ao afirmar que (i) os narcisistas agem de forma antiética para seu próprio benefício pessoal e muda as percepções de suas habilidades para cometer fraude com êxito; (ii) os maquiavélicos não apenas agem de maneira antiética, mas também alteram sua percepções sobre as oportunidades que existem para enganar os outros; (iii) psicopatas racionalizam seus comportamentos fraudulentos; e iv) os sádicos envolvem-se em ações onerosas e prejudiciais que controlam os estados pessoais de outros indivíduos.

Gundry e Liyanarachchi (2007) identificaram uma relação significativa entre os tipos de personalidade dos auditores e comportamentos disfuncionais de auditoria tais como a aprovação prematura e aceitação de explicações fracas dos clientes (DONNELLY; QUIRIN; BRYAN, 2003); ocultação de informações que deveriam ser sinalizadas no relatório de auditoria (ANDANI; MERTHA, 2014); falta de investigação de um problema técnico; e revisão superficial dos documentos do cliente (GHORBANPOUR; DEHNAVI; HEYRANI, 2014); comportamentos que acarretam a redução da qualidade da auditoria.

Dessa forma, espera-se que auditores com elevados traços de personalidade sombria tenham uma predisposição maior (uma tendência natural) para se envolver em relatórios financeiros fraudulentos e tenham impulsos internos mais fortes para servir a si mesmo às custas dos outros (BHASKAR; MAJORS; VITALIS, 2019), ignorando a atitude de ceticismo profissional, códigos de ética e climas éticos das firmas de auditoria a qual pertencem, utilizando, assim, o seu conhecimento e experiência para realizar julgamentos e tomadas de decisão para atingir os seus objetivos, influenciando, portanto, de forma negativa, os julgamentos e tomadas de decisão relacionadas à materialidade, à continuidade e aos principais assuntos de auditoria.

Nesse contexto, apresentam-se as seguintes hipóteses da pesquisa:

H1: A atitude tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H1a), continuidade (H1b) e principais assuntos de auditoria (H1c);

H2: A norma subjetiva tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H2a), continuidade (H2b) e principais assuntos de auditoria (H2c);

H3: O controle comportamental percebido tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H3a), continuidade (H3b) e principais assuntos de auditoria (H3c);

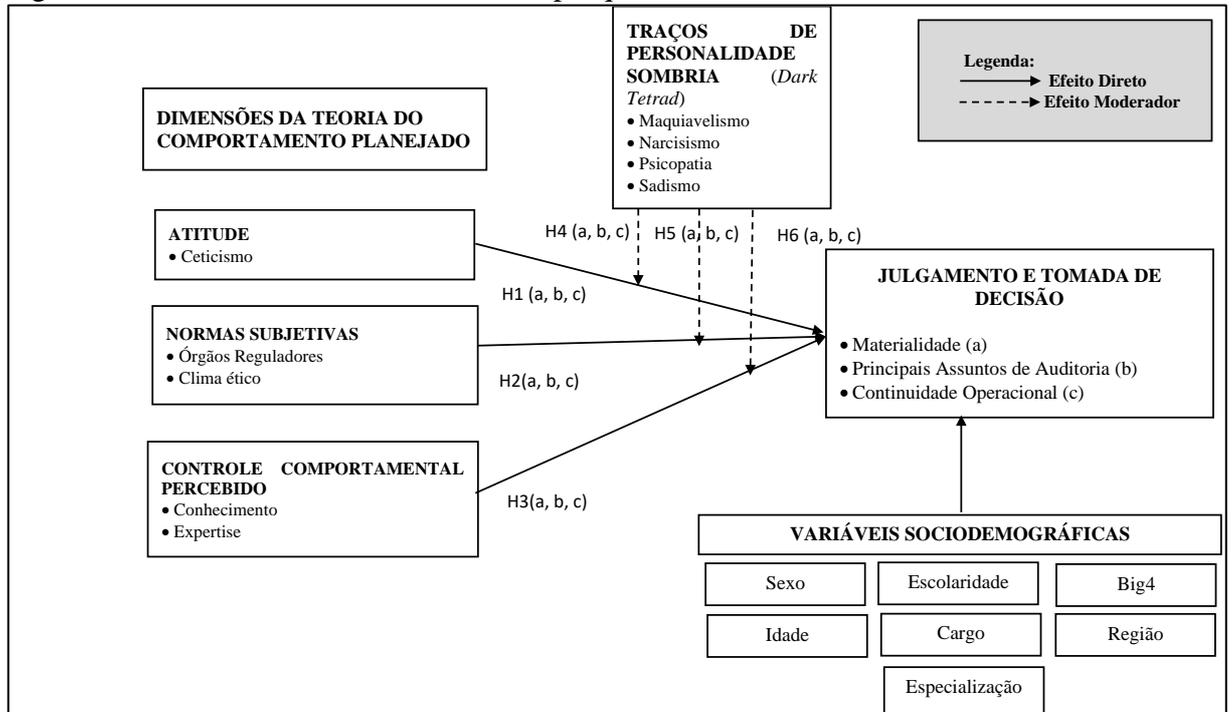
H4: Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação entre a atitude e o julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H4a), continuidade (H4b) e principais assuntos de auditoria (H4c);

H5: Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação entre a norma subjetiva e o julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H5a), continuidade (H5b) e principais assuntos de auditoria (H5c);

H6: Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação entre o controle comportamental percebido e o julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H6a), continuidade (H6b) e principais assuntos de auditoria (H6c).

Diante do exposto, com base na literatura e fundamentado na Teoria do Comportamento Planejado, desenvolve-se o modelo teórico desta tese, conforme demonstrado na Figura 3.

Figura 3 – Modelo teórico – conceitual da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora.

A seção seguinte apresenta a metodologia de pesquisa, detalhando os procedimentos para o alcance dos objetivos e verificação das hipóteses do estudo.

3 METODOLOGIA

A metodologia de pesquisa para a tese é apresentada nesta seção, incluindo a discussão do método de pesquisa, processo de seleção da amostra e a medida para cada variável representativa dos elementos conceituais do estudo, conforme demonstrado na Figura 3 – Modelo teórico - conceitual da pesquisa.

3.1 Tipologia da pesquisa

A utilização de um método de pesquisa em uma tese depende da escolha de uma metodologia que se revele a mais adequada à pergunta de pesquisa e aos objetivos pretendidos pelo pesquisador.

Com a finalidade de atingir o objetivo proposto por este estudo, que é analisar o efeito dos traços de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação entre os fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – e o julgamento e tomada de decisão dos auditores. , foi adotada a pesquisa descritiva uma vez que, de acordo com Kerlinger (1980), quando se tem como objetivo principal testar hipóteses específicas e examinar relações e efeitos entre variáveis, esse tipo de estudo torna-se o mais apropriado.

Segundo Gall, Borg e Gall (2003), o método descritivo observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los, isto é, sem interferência do pesquisador; procura descobrir a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, suas características, causas ou relações com outros fatos. Assim, para coletar tais dados, utilizam-se técnicas específicas, dentre as quais se destacam a entrevista, o formulário, o questionário, o teste e a observação.

Foi escolhido, portanto, o estudo descritivo, via pesquisa tipo *survey*, de natureza quantitativa, indicada neste caso, pois, conforme Malhotra (2001), trata-se de uma técnica em que se recorre a muitos respondentes, utilizando-se de questionários pré-definidos e padronizados. Outro motivo para a escolha dessa técnica é o fato de O'Fallon e Butterfield (2005) indicarem a *survey* como o método mais amplamente aplicado para coletar dados na pesquisa da Teoria do Comportamento Planejado. A pesquisa quantitativa é também recomendada preferencialmente quando o propósito do projeto implica em medir a relação e o efeito entre as variáveis.

Uma *survey* tem como objetivo contribuir para o conhecimento de uma área particular de interesse através da coleta de dados sobre indivíduos ou sobre os ambientes

destes indivíduos feita normalmente através de questionário ou de entrevistas com um grande número de indivíduos, sem que os pesquisadores intervenham em nenhum momento (FORZA, 2002).

O instrumento de pesquisa utilizado nesta tese, disposto no Apêndice A, inclui três partes. A primeira parte é o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), que introduz os objetivos da pesquisa e o significado desta tese e os direitos dos respondentes. Esse instrumento de pesquisa foi aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa com Seres, da Universidade Federal do Ceará, cujo parecer está no Anexo I.

A segunda parte do instrumento contém as afirmações que são usadas para medir as variáveis atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido e um caso com uma situação prática de auditoria, para que os auditores julguem e tomem decisões relacionadas as seguintes tarefas: materialidade, continuidade operacional e principais assuntos de auditoria.

A terceira parte do instrumento é um questionário autoadministrado referente às variáveis sociodemográficas, que contém informações básicas do respondente, incluindo gênero, idade, escolaridade, experiência, cargo que ocupa, empresas de auditoria, região do Brasil e especialização. Tais informações são utilizadas como variáveis de controle nesta tese.

3.2 População e amostra

Grove e Savich (1979) indicam que a consideração da adequação da amostragem é para evitar o viés de seleção e evitar efeitos de interação entre variáveis de seleção e variáveis experimentais. Os autores sugerem ainda, que as amostras selecionadas devem ter dados sociodemográficos ou características que representem situações universais.

Esta tese utiliza como população os auditores independentes brasileiros registrados no IBRACON, órgão representativo dos interesses políticos, profissionais e educacionais dos auditores independentes e agente participante da regulação da atividade de contabilidade e auditoria independente em convergência com as demais entidades reguladoras nacionais; contemplando auditores de empresas Big four e não Big Four localizadas em todas as regiões do Brasil e participantes de toda a cadeia de hierarquias e funções dos auditores (sênior, gerentes, supervisores, diretores e sócios). O questionário foi enviado on-line para os e-mails dos profissionais associados ao referido órgão.

Tabela 1 – População da pesquisa: Associados IBRACON – Outubro de 2020.

Regionais	Estados	Total
1ª Regional	Rio Grande do Norte, Ceará, Piauí, Maranhão, Pará Amazonas, Amapá, Roraima, Acre e Rondônia.	26
2ª Regional	Alagoas, Paraíba, Pernambuco e Sergipe	47
3ª Regional	Rio de Janeiro e Espírito Santo	111
4ª Regional	Minas Gerais, Distrito Federal, Tocantins e Goiás	102
5ª regional	São Paulo, Paraná, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul	612
6ª regional	Rio Grande do Sul e Santa Catarina	63
9ª regional	Bahia	28
Total		989

Fonte: Ibracon (2020).

O período de coleta de dados foi de 10 de janeiro de 2021 a 15 de novembro de 2021. Foram enviados 989 e-mails para os auditores registrados no IBRACON em todo o território brasileiro. Foram obtidas 320 respostas, entretanto, foram excluídas 9 respostas inválidas, ou seja, respostas que não contemplaram a totalidade das questões, ficando uma amostra final de 311 respostas válidas, o que representa uma taxa de resposta de 31%. Essa taxa de resposta está próxima das taxas de resposta de pesquisas semelhantes como, por exemplo, a pesquisa de Marçal e Alberton (2020), que obteve uma taxa de respostas de 20% ao analisar a influência dos traços de personalidade sombria no ceticismo profissional de auditores independentes do Brasil.

3.3 Mensuração das variáveis

A mensuração de cada variável no modelo de pesquisa é discutida nesta seção e inclui os testes de validade de construto e confiabilidade de cada medida.

A validade de cada construto é uma questão importante para avaliar as medidas. Por meio da análise da validade de uma escala, os pesquisadores podem entender a capacidade dessa escala para avaliar a variável-alvo (SERKARAN, 2000). A confiabilidade também é uma questão crucial para avaliar a qualidade das medições. Serkaran (2000) sugere que a confiabilidade pode revelar a precisão da medição e inclui estabilidade e consistência de medição.

Nesta tese, a validade do instrumento de pesquisa é verificada através da realização de pré-teste com uma amostra de 10 auditores membros do IBRACON, da 1ª. Regional, no dia 15/09/2020. A escolha dos participantes foi realizada de maneira não probabilística. Para esta etapa, optou-se pela realização de entrevistas dirigidas (PASQUALI, 1999), com o intuito de avaliar a adaptação linguística na perspectiva do público-alvo e avaliar se os itens,

as instruções e a escala de resposta são compreensíveis e claras (BORSA et al. 2012). Dessa forma, foram verificadas a equivalência semântica, conceitual e operacional do instrumento. Em seguida, o instrumento de pesquisa foi melhorado com base nos comentários e recomendações dos entrevistados e validado a partir do pré-teste.

Com o intuito de verificar o tempo de preenchimento do instrumento, antes da entrevista foi solicitado a 5 dos 10 participantes do pré-teste que respondessem a um exemplar impresso do instrumento, totalizando um tempo de aproximadamente 20 minutos.

A seguir são descritas as formas de mensuração de cada variável adotada no estudo.

3.3.1 Atitude

A atitude tem como *proxy* o conceito de ceticismo e adota como medida a escala de mensuração de ceticismo profissional de Hurtt (2010), com 30 itens, evidenciado no Anexo A. Para fins desta pesquisa, o instrumento de Hurtt (2010) foi adaptado para 15 itens, conforme pesquisa de Robinson (2011).

A partir do instrumento de pesquisa, os participantes indicam sua concordância em uma escala de 10 pontos (0 = Discordo totalmente; 10 = Concordo totalmente) com declarações que refletem as seguintes características do ceticismo profissional: i) mente questionadora, ii) suspensão de julgamento e iii) busca de conhecimento. Cada característica do ceticismo profissional é medida pela média das respostas dos participantes.

Hurtt (2010) não estabelece uma classificação quanto ao nível de ceticismo profissional, entretanto, menciona que acima de 70% já se tem um entendimento de elevado nível de ceticismo profissional. Essa escala foi utilizada nos estudos de Sayed Hussin e Iskandar (2013), que investigaram se as características propostas na escala de Hurtt (2003) são relevantes na determinação do ceticismo profissional no ambiente da Malásia; Peytcheva (2014), que analisou o efeito do ceticismo profissional no desempenho cognitivo do auditor; Sayed Hussin et al. (2017), que examinaram a relação entre ceticismo profissional, experiência e pressão orçamentária na avaliação de risco de distorção pelos auditores e Robinson et. al. (2018), que analisaram o estado de ceticismo profissional dos auditores e estudantes.

3.3.2 Normas Subjetivas

Os construtos que são utilizados nesta tese para representar as normas subjetivas no modelo da Teoria do Comportamento Planejado são órgãos reguladores e clima ético, discutidos a seguir.

3.3.2.1 Órgãos reguladores – código de ética

A mensuração da influência dos órgãos reguladores é medida pelos princípios éticos estabelecidos no código de ética dos contadores (CFC, 2014a; CFC, 2014b) e normas profissionais do auditor emitidas pelo CFC- NBC PA 290 (CFC, 2010). Fan, Woodbine e Scully (2012) desenvolveram uma escala de 7 itens para examinar as percepções dos auditores quanto ao código de ética e normas profissionais, evidenciados no Anexo B. Essa escala foi utilizada nos estudos de Fan, Woodbine, Cheng (2013), que examinaram as atitudes dos contadores australianos e chineses em relação às questões de independência e o impacto nos julgamentos éticos, e no trabalho de Kong et. al. (2017), que analisaram o efeito do ensino de ética e a forma do código de ética (ou seja, baseado em princípios *versus* regras) na tomada de decisão ética dos auditores. Os resultados sugerem que é uma escala estável para medir as percepções dos auditores sobre a independência da auditoria. Por esse motivo, essa escala é usada para medir as percepções dos auditores quanto ao código de ética.

Dessa forma, pede-se aos respondentes que leiam as sete afirmações dos itens e atribuam o seu nível de concordância sobre cada item, com base numa escala de 10 pontos, variando de (0) discordo totalmente a (10) concordo totalmente. Para cada entrevistado, tem-se os escores de suas percepções computados, adicionando as pontuações de todos os itens.

3.3.2.2 Clima ético

A mensuração do clima ético é realizada por meio de uma escala de clima ético utilizada na pesquisa de Woodbine (2006), evidenciado no Anexo C, que usa uma versão abreviada com seis itens identificáveis com base no questionário de clima ético de Victor e Cullen (1987), que descreve formas de padrões de comportamento da empresa. Os resultados da análise fatorial deste estudo mostram que esta versão tem alta confiabilidade e validade. Os entrevistados são obrigados a mostrar seu nível de concordância com base em uma escala de 10 pontos, variando de (0) discordo totalmente a (10) concordo totalmente. As pontuações

para o clima ético percebido dos auditores são calculadas adicionando as pontuações de todos os itens. Essa escala foi utilizada nos estudos de Woodbine (2006), que analisou a relação entre os tipos de clima ético e satisfação no trabalho de empregados chineses de instituições financeiras; Talha et al. (2013), que examinaram o impacto do clima ético organizacional no comportamento percebido de investimento socialmente responsável, com a intenção de se envolver em investimento socialmente responsável como uma variável mediadora; e Jiang (2018), que investigou a intenção ética dos auditores chineses e sua tomada de decisão dentro da relação auditor-cliente.

3.3.3 Controle Comportamental percebido

Os construtos utilizados nesta tese para representar o controle comportamental percebido no modelo da Teoria do Comportamento Planejado são: conhecimento e habilidade discutidos a seguir.

3.3.3.1 Conhecimento

Para a realização deste estudo utiliza-se a classificação de conhecimento em declarativo e processual (BONNER; WALKER, 1994; BONNER, 2008) e é empregado o instrumento proposto no estudo de Bonner e Walker (1994), disposto no Anexo D e adotado na pesquisa de Earley (2001), que examina a aquisição de conhecimento de auditores novatos e investiga se as intervenções de treinamento informal de baixo custo melhoram a aquisição de conhecimento em tarefas complexas de auditoria; e no estudo de Dillar - Eggers e Roberts (2010), que investiga os tipos de prática e certos tipos de *feedback* que os auditores precisam para adquirir conhecimento processual para identificar as causas das variações entre os índices financeiros esperados e reais.

Para a mensuração do conhecimento declarativo são utilizadas 4 questões, que incluem itens sobre: (1) classificações de contas nas demonstrações financeiras; (2) indicadores das demonstrações financeiras, como margem bruta; (3) realização de lançamentos contábeis; e (4) índices de análise das demonstrações financeiras. Estas questões abrangem uma grande parte do conhecimento necessário para a tarefa de análise do conhecimento declarativo. A pontuação de questões corretas do teste é utilizada como medida do conhecimento declarativo.

Em relação ao conhecimento processual são utilizadas 4 questões, que abordam os seguintes conteúdos: i) efeitos das alterações do numerador/denominador sobre os

indicadores financeiros; ii) efeitos dos erros contábeis nos saldos das contas; iii) efeito sobre quais erros podem causar distorções nas contas (super ou sub avaliação); e iv) o tipo de erro que pode causar variações de super ou sub avaliação. A pontuação de questões corretas do teste indica a medida de conhecimento processual.

3.3.3.2 Experiência

Para a mensuração da experiência, neste estudo utiliza-se a medição de Ziegenfuss e Singhapakdi (1994), calculada pelo número de anos que o respondente trabalha como auditor. Essa medida foi utilizada no estudo de Idris, Jamali e Sjahruddin (2019), que examinaram a relação entre a experiência do auditor e o julgamento ético tendo como papel moderador o conhecimento.

Para se estabelecer os níveis de experiência do auditor foi utilizada a classificação de Jund (2001): auditores com experiência de 0 a 5 anos possuem baixo nível de experiência (*trainee* de auditoria e auditor pleno ou semi-sênior); mais de 5 anos a 8 anos possuem médio nível de experiência (auditor sênior e supervisor de auditoria); e acima de 8 anos possuem alto nível de experiência (gerente de auditoria, diretor e sócio).

3.3.4 Dark Tetrad

O conceito da *Dark Tetrad* usa como medida o questionário da *Dark triad* com 27 itens (JONES; PAULHUS, 2014), evidenciado no Anexo E, e avaliação da personalidade sádica com 9 itens (PLOUFFE; SAKLOFSKE; SMITH, 2016), disposto no Anexo F.

Os participantes indicam sua concordância em uma escala de 10 pontos (0 = Discordo totalmente; 10 = Concordo totalmente) com declarações que refletem narcisismo, maquiavelismo, psicopatia e sadismo. Cada traço de personalidade sombria (narcisismo, maquiavelismo, psicopatia e sadismo) é medido pela média das respostas dos participantes. Essa escala foi utilizada nos estudos de Salessi e Omar (2018), que estudaram as características psicométricas da escala *Dark Triad* em um contexto argentino e de Rogoza e Ciecuch (2018), que examinaram a estrutura da *Dark Triad*, em vários níveis teóricos e empíricos diferentes, usando um amplo espectro de indicadores de traços da *Dark Triad*.

A literatura sobre o *Dark Tetrad* (PAULHUS, 2014; PAULHUS; JONES, 2014) mostra que narcisismo, maquiavelismo, psicopatia e sadismo compartilham características semelhantes e estão correlacionados entre si. Dessa forma, para criar uma medida abrangente

chamada *Dark tetrad* que compartilha todas as características de cada traço de personalidade sombria, que são insensibilidade, impulsividade, manipulação, criminalidade, grandiosidade e gozo de crueldade (PAULHUS, 2014), realiza-se, primeiramente, uma correlação de Pearson a fim de confirmar a correlação dos traços de personalidade e, em seguida, uma análise fatorial.

Com o intuito de identificar a robustez estatística da Análise Fatorial fez-se uso dos testes de esfericidade de Bartlett e da estatística Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), cujos resultados são apresentados e discutidos na seção de resultados.

Para se estabelecer os níveis dos traços de personalidade foi adotado o seguinte critério: inicialmente foi mensurada a média de cada indivíduo e do grupo, sendo, na sequência, utilizado o tercil para dividir o grupo em três faixas: baixos traços, traços moderados e altos traços. O cálculo da média foi utilizado por se tratar de prática corrente em estudos na área de psicologia (JONES; PAULHUS, 2014; PAULHUS; WILLIAMS, 2002) e na área contábil (JOHNSON et al., 2013; MAJORS, 2015).

3.3.5 Julgamento e tomada de decisão do auditor

O caso a ser utilizado neste estudo é uma adaptação do protocolo experimental utilizado no trabalho de Assare (1989), disposto no Anexo G, em tese de doutoramento defendida na Universidade do Arizona e do trabalho de Dezoort et al. (2006), disposto no Anexo H, onde os auditores devem ler o contexto e as informações da empresa e das informações obtidas durante a realização da auditoria e efetuar julgamentos e tomadas de decisão referente ao processo de auditoria de uma empresa, a saber: materialidade, continuidade operacional e tipo de relatório de auditoria. Para fins desta tese, utiliza-se o julgamento e tomada de decisão desse caso referente à materialidade e à continuidade operacional, adicionando-se ainda, o julgamento dos principais assuntos de auditoria (PAAs) divulgados no relatório dos auditores.

Para o julgamento e tomada de decisão da materialidade, os auditores devem escolher, com base nas informações disponibilizadas da Cia ABC S/A (Tabela 2), duas informações: i) base sobre a qual irão realizar o cálculo da materialidade – ativo, patrimônio líquido, lucro bruto, receita líquida e lucro antes dos impostos; e ii) o percentual de depreciação a ser aplicado – menor ou maior percentual por base escolhida.

Tabela 2 – Julgamento e tomada de decisão da materialidade

Base	Valor (R\$)	Percentual
Ativo	2.560.000	0,25% a 0,5%
Patrimônio líquido	93.000	1% a 3%
Lucro bruto	1.419.000	1% a 2%
Receita líquida	3.342.000	0,5% a 1%
Lucro antes dos impostos	(240.000)	5% a 10%

Fonte: Dantas (2016), Juma'h (2009), Leitão e Schaik (2010) e Zhou (2012).

Em relação ao julgamento e tomada de decisão da continuidade operacional, os auditores devem fazer três julgamentos, se a Cia ABC S/A possui indícios financeiros de descontinuidade, se possui indícios operacionais de descontinuidade e por último se a Cia ABC S/A apresenta problemas de continuidade operacional que devem ser reportados no relatório de auditoria, sendo convidados a escolher o seu nível de concordância numa escala de 10 pontos, variando de (0) discordo totalmente a (10) concordo totalmente, para cada julgamento.

Por último, o julgamento e tomada de decisão relacionado aos principais assuntos de auditoria, em que foram listados os assuntos mais relevantes sobre a Cia S/A – Continuidade Operacional, Reconhecimento da Receita, Contingência, Teste de recuperabilidade (*impairment*) estoque, Perda estimada com crédito de liquidação duvidosa, Passivos não registrados, Ambiente complexo de controles internos e de tecnologia da informação e solicitado ao auditor escolher o seu nível de concordância numa escala de 10 pontos, variando de (0) discordo totalmente a (10) concordo totalmente.

É de extrema relevância salientar que essas escalas de mensuração adotadas nesta pesquisa foram retiradas e adaptadas de estudos citados anteriormente e, portanto, estão devidamente validadas e testadas, apresentando resultados consistentes, tanto em termos de validade interna (o modo como foi definido o plano amostral mediu aquilo que se queria medir, isolando as verdadeiras relações causais) quanto externa (as verdadeiras relações causais identificadas podem ser aplicadas em outras circunstâncias semelhantes e generalizadas para todo o universo).

Ressalte-se que, como as medidas utilizadas neste trabalho foram retiradas de vários estudos (ASSARE, 1989; BONNER; WALKER, 1994; DEZOORT et al., 2006; FAN, WOODBINE; SCULLY, 2012; HURTT, 2010; JONES; PAULHUS, 2014; PLOUFFE; SAKLOFSKE; SMITH, 2016; VICTOR; CULLEN, 1987), elas são originárias de pesquisas na língua inglesa e traduzidas para a língua portuguesa através da técnica de tradução reversa

(DILLON et al., 1993) pelo autor desta tese e validadas por um linguista certificado, a fim de garantir a manutenção do significado e da precisão das medidas.

3.3.6 Variáveis de controle

As variáveis de controle incluem gênero, idade, escolaridade, tipo de firmas de auditoria, cargo, região e especialização na auditoria. Além disso, essas variáveis são consideradas antecedentes que afetam o processo de julgamento e tomada de decisão, como sugerido por Amerongen e Knechel (2010), Correa (2021), Jiang (2018), Musbah et al. (2016) e assim, diferenças no processo de tomada de decisão podem ser comparadas entre os grupos para essas variáveis.

Os detalhes das medições para as variáveis são apresentados no Quadro 4.

Quadro 4 – Mensuração das variáveis de controle

Variável	Categoria	Base Teórica
Gênero	Masculino e Feminino	Alrabba (2016); Carter et al. (2015); Charness e Gneezy (2012); Correa (2021), D'Souza et al. (2019), D'Souza e Lima (2019), Santos e Cunha (2021).
Idade	Idade, em anos	Carter et al. (2015), D'Souza et al., 2019, D'Souza e Lima (2021), Jiang (2018), Lau eTan (2012).
Escolaridade	Graduação, Especialização/MBA, Mestrado e Doutorado.	Bailey (2019), Correa (2021), Lau eTan (2012), Wang e Calvano (2015).
Firma de auditoria	<i>Big four</i> , Não <i>big four</i>	Correa (2021), Jiang (2018), Santos e Cunha (2021).
Cargo	Assistente, Sênior, Gerente, Supervisor, Diretor e Sócio	Correa (2021), Santos e Cunha (2021), Mcknight e Wright (2011).
Região	1ª Regional, 2ª Regional, 3ª Regional, 4ª Regional, 5ª Regional, 6ª Regional e 9ª Regional	Lucena et al. (2021), Luca et al (2011).
Especialização na auditoria	Instituições Financeiras, Energia Elétrica, Indústrias, Serviços, Agronegócio, Saúde, Seguradoras e Outros.	Amerongen e Knechel (2010), D'Souza et al. (2019), Gul, Fung e Bikki (2009), Lau e Tan (2012).

Fonte: Elaborado pela autora.

A variável gênero foi escolhida pela diferenciação entre masculino e feminino diante dos efeitos no julgamento e tomada de decisão. As pesquisas comportamentais geralmente mostram diferenças de gênero nas habilidades relacionadas a processamento de formação de opinião, comportamento ético e excesso de confiança, constructos esses, que estão intrinsicamente relacionados ao julgamento e tomada de decisão dos auditores (ALRABBA, 2016; CHARNESS; GNEEZY, 2012; CORREA, 2021).

Sobre o assunto, a literatura aponta as diferenças entre os gêneros ao afirmarem que as mulheres são mais avessas ao risco do que os homens (CHARNESS; GNEEZY, 2012); os homens são mais confiantes do que as mulheres (BENGTSSON; PERSSON;

WILLENHAG, 2005); as mulheres possuem habilidades mais fortes de processamento do que os homens (CHUNG; MONROE, 2001). Ressaltam que as auditoras demonstram eficiência significativamente maior do que os homens em tarefas de procedimentos analíticos complexos. A respeito do comportamento ético, alguns estudos mostram que as mulheres tendem a ser mais éticas do que os homens no ambiente de negócios e menos disposta a se envolver em comportamento antiético no local de trabalho para obter recompensas financeiras (ALRABBA, 2016). Ademais, o gênero do indivíduo apresenta fortemente relação com os traços sombrios (CARTER et al., 2015).

Em relação à variável sociodemográfica idade, a literatura apresenta diversidade nos resultados voltada ao julgamento e tomada de decisões (CARTER et al., 2015; JIANG, 2018). O estudo de Kautonem et al (2015) identificou que acadêmicos com maior idade tendem a ter mais experiência de mercado o que é significativo para o julgamento e tomada de decisão do auditor. Ademais, a literatura apresenta que a idade influencia na personalidade dos indivíduos (HAMBRICK, 2007) e está fortemente relacionada com os traços sombrios de personalidade (CARTER et al., 2015).

O nível de escolaridade também está relacionado na literatura como uma característica que influencia o julgamento e tomada de decisão do auditor (JIANG, 2018). Wang e Calvano (2015) indicam que o ensino superior é importante para o raciocínio de um auditor e afetaria a tomada de decisão do auditor.

Já a variável tipo de firma de auditoria, a literatura preconiza que o tipo de firma de auditoria ao qual o auditor pertence, *Big 4 (Big Four)* ou não *Big 4* – influencia o julgamento e tomada de decisão, uma vez que as Firmas *Big 4* apresentam uma maior estrutura de treinamentos, independência, setores responsáveis pela atualização de normativos, sub especialidades e investimentos em tecnologia que influenciam na qualidade e julgamentos dos auditores (CORREA, 2021; BRIGHENTI; DEGENHART; CUNHA, 2016, SIROIS; SIMUNIC, 2011; JIANG, 2018).

Com relação à variável cargo de auditoria, a literatura estabelece que o cargo que o auditor ocupa está relacionada com o nível de conhecimento, experiência, habilidades técnicas, relacionamento interpessoal e habilidades de interação com o cliente, influenciando, assim, o julgamento e tomada de decisão dos auditores (CORREA, 2021; MCKNIGHT; WRIGHT, 2011; SANTOS; CUNHA, 2021).

A variável região diz respeito à localização do auditor dentro do Brasil, e está relacionada à cultura e aos costumes das regiões que podem influenciar o julgamento e a tomada de decisão dos auditores (LUCENA et al., 2021).

Por último, tem-se a variável especialização do auditor. Gul, Fung e Bikki (2009) afirmam que a especialização do auditor em determinada indústria faz com que ele tenha uma compreensão mais ampla das práticas contábeis e tendências do segmento, que pode influenciar o julgamento e a tomada de decisão dos auditores (AMERONGEN; KNECHEL, 2010).

O Quadro 5 apresenta um resumo de todas as variáveis adotadas na pesquisa, bem como a operacionalização de cada uma delas.

Quadro 5 – Variáveis da pesquisa

Variável		Operacionalização
Dependente	Julgamento e tomada de decisão	Caso adaptado dos trabalhos de Assare (1989) e Dezoort et al (2006), em que os auditores deverão fazer três julgamentos e tomada de decisão de auditoria sobre: Materialidade, Continuidade Operacional e Principais assuntos de auditoria.
Independente	Atitude: Ceticismo	Medido pela escala adaptada de mensuração de ceticismo profissional de Hurtt (2010).
	Normas subjetivas: Órgãos reguladores	Afirmações com 7 itens adaptados de Fan, Woodbine e Cheng (2013)
	Normas subjetivas: Clima ético	Afirmações com 6 itens adaptados de Woodbine (2006).
	Controle comportamental percebido: Conhecimento declarativo e processual.	Medido pelo instrumento de Bonner e Walker (1994) que mensura o conhecimento declarativo e processual do auditor.
	Controle comportamental percebido: Experiência	Medido pelo número de anos que trabalha como auditor, conforme Ziegenfuss e Singhapakdi (1994).
Moderadora	Personalidades sombria – <i>Dark tetrad</i>	Narcisismo, sadismo, maquiavelismo e psicopatia são medidos por 27 afirmações de Jones e Paulhus (2014) e a avaliação da personalidade sádica com 9 afirmações de Plouffe, Saklofske e Smith (2016).
Controle	Gênero do Auditor	Variável <i>Dummy</i> , 1 se for masculino e 0 para feminino.
	Idade do Auditor	Diferença entre o ano t e o ano de nascimento.
	Escolaridade	1 se a escolaridade for Graduação, 2 – Especialização / MBA, – – Mestrado e – – Doutorado.
	Firma de auditoria	Variável <i>Dummy</i> , 1 se firma de auditoria <i>Big Four</i> e 0 para firma Não <i>Big Four</i> .
	Cargo	Variáveis categóricas, uma para cada cargo (Assistente, Sênior, Gerente, Supervisor, Diretor e Sócio).
	Região	Variáveis categóricas, definidas conforme regional do IBRACON: 1ª Regional (Rio Grande do Norte, Ceará, Piauí), 2ª Regional (Alagoas, Paraíba, Pernambuco e Sergipe), 3ª Regional (Rio de Janeiro e Espírito Santo), 4ª Regional (Minas Gerais, Distrito Federal, Tocantins e Goiás), 5ª Regional (São Paulo, Paraná, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul), 6ª Regional (Rio Grande do Sul e Santa Catarina) e 9ª Regional (Bahia).
	Especialização na Auditoria	Variáveis categóricas, uma para cada especialização (instituição financeira, energia elétrica, indústria, serviço, agronegócio, saúde, seguradora, outros).

Fonte: Elaborado pela autora.

3.3.7 Técnica Estatística

Para atender aos objetivos propostos nesta tese serão utilizadas as seguintes técnicas estatísticas: estatística descritiva, teste não paramétrico *Kruskal-Wallis*, Modelagem de Equações Estruturais pelos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM) e Análise Multigrupos nos Mínimos Quadrados Parciais (*Multigroup Analysis in Partial Least Squares – PLS-MGA*).

Para atender ao primeiro objetivo específico, que é explorar o perfil do auditor quanto ao gênero, escolaridade, tipo de firma de auditoria, idade, cargo, região do Brasil e sua especialização na auditoria, realiza-se a estatística descritiva com o intuito de caracterizar a amostra, apresentando média, mínima, máxima, desvio padrão e frequência das variáveis dos estudos.

Em relação ao segundo objetivo específico, que é analisar o efeito direto dos fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado no julgamento e tomada de decisão dos auditores quanto à materialidade, continuidade operacional e principais assuntos de auditoria, utiliza-se a Modelagem de Equações Estruturais, visto que, para o estudo proposto, há a necessidade de se promover uma análise de um modelo estabelecido a priori de relações entre construtos formados por indicadores múltiplos, que incluem tanto construtos exógenos quanto construtos endógenos. A técnica de Modelagem de Equações Estruturais pelos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM) é utilizada para a análise dos dados e a estimação do modelo proposto.

A SEM é uma técnica multivariada que atualmente tem sido explorada (HAIR et al, 2005) em várias áreas de estudo como educação, *marketing*, sociologia, psicologia, administração, saúde, demografia, comportamento organizacional, biologia, genética e em contabilidade (LAU; ROOPNARAIN, 2014; NICOLAOU; SEDATOLE; LANKTON, 2011).

Segundo Hair et al. (2005), enquanto técnicas como a regressão múltipla, análise fatorial, análise de variância, entre outras, avaliam uma única relação entre as variáveis dependentes e independentes, a SEM permite a avaliação simultânea de uma série de relações múltiplas distintas com eficiência estatística e que se inter-relacionam, ou seja, uma variável dependente se torna independente em relações subsequentes de dependência (HAIR et al., 2005). Essa técnica fornece ao pesquisador a possibilidade de verificar quão bem as variáveis preditoras explicam a variável dependente e, também, qual das variáveis preditoras é mais significativa. Outra vantagem de utilização do SEM reside no fato de que ela admite

que o erro de mensuração exista. Em outras técnicas multivariadas disponíveis se assume que não existe nenhum erro de mensuração nas variáveis (HAIR et al., 2005).

Ressalta-se que a presente tese se utiliza da Modelagem de Equações Estruturais (MEE) sob a abordagem dos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM), para observar a relação associativa entre os construtos, por meio de um modelo unidimensional para amostras maiores que 200 participantes (HAIR Jr. et al., 2014; WESTON, 2006).

Este estudo segue, portanto, os procedimentos indicados na literatura. Inicialmente, os modelos de mensuração são examinados e, somente após o estabelecimento da validade e da confiabilidade das medidas utilizadas, realiza-se o exame do modelo estrutural, isto é, o modelo que inclui as relações entre construtos é gerado.

Para a estimação do modelo proposto, primeiramente foram construídos modelos de mensuração para cada construto, nos quais são especificadas as relações entre a variável latente (elemento não observável) e os itens das escalas (elementos observáveis). Essas relações são analisadas através da análise fatorial confirmatória, construto a construto, avaliando a confiabilidade e a validade convergente através dos procedimentos de Fornell e Larcker (1981) e de Garver e Mentzer (1999).

Para avaliar a confiabilidade, utilizou-se o coeficiente Alfa de *Cronbach* e a confiabilidade composta (CC), conforme sugerido por Fornell e Larcker (1981) e Garver e Mentzer (1999), que determina que, para serem satisfatórios, os índices precisam apresentar um valor superior a 0,7.

Para avaliar a validade, analisa-se a validade convergente que se define como a extensão em que uma medida se correlaciona positivamente com medidas alternativas do mesmo construto (NASCIMENTO; MACEDO, 2016) e é medida através da variância média extraída (AVE – *Average Variance Extrated*) onde espera-se um valor de AVE superior a 0,5, que indica VC satisfatória e suficiente, o que significa que uma VL explica pelo menos 50% da variância dos seus indicadores (HAIR et al., 2005). Posteriormente, para analisar a validade discriminante, utilizou-se o critério Fornell-Larcker. Em seguida, é construído um modelo de mensuração geral com todas as variáveis latentes e todas as variáveis observadas. Nessa etapa, analisa-se o ajuste geral do modelo.

Para analisar a validade do modelo estrutural que contempla a análise das capacidades preditivas do modelo e os relacionamentos entre os construtos, foram seguidas 5 etapas:

- (1) avaliação da colineariedade através do cálculo do VIF (*Variance inflation factor*);
- (2) avaliação do nível de R^2 das variáveis latentes;

- (3) avaliação da significância e a relevância das relações;
- (4) avaliação dos tamanhos de efeito F^2 ; e
- (5) avaliação da capacidade de predição Q^2 .

Em relação ao terceiro objetivo específico que é analisar o efeito das características dos auditores (gênero, escolaridade, tipo de firma de auditoria, idade, cargo, região do Brasil e especialização) e dos fatores condicionantes atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido no julgamento e tomada de decisão, foram realizados o teste não paramétrico Kruskal-Wallis, devido ao fato de os dados não apresentarem distribuição normal e homogeneidade, constatados através do teste de Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk.

Quanto ao quarto objetivo específico, que é verificar se existem diferenças entre os níveis dos traços de personalidade sombria e os fatores condicionantes atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido, julgamento e tomada de decisão e traços de personalidade, foram realizados o teste não paramétrico Kruskal-Wallis.

Sobre o quinto objetivo específico, que é analisar o efeito de interdependência dos fatores condicionantes atitude (ceticismo), normas subjetivas (código de ética e normas profissionais e clima ético) e controle comportamental percebido (conhecimento e experiência), foi utilizada a técnica da Modelagem de Equações Estruturais pelos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM).

Em relação ao sexto objetivo específico que é analisar o efeito moderador por traço de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação atitude (ceticismo), normas subjetivas (código de ética e normas profissionais e clima ético), controle comportamental percebido (conhecimento e experiência) e o julgamento e a tomada de decisão dos auditores utilizou-se o método “*product indicator*”, que é a soma dos produtos entre cada indicador (item de escala) da variável independente com todos os indicadores da variável moderadora (KENNY; JUDD, 1984).

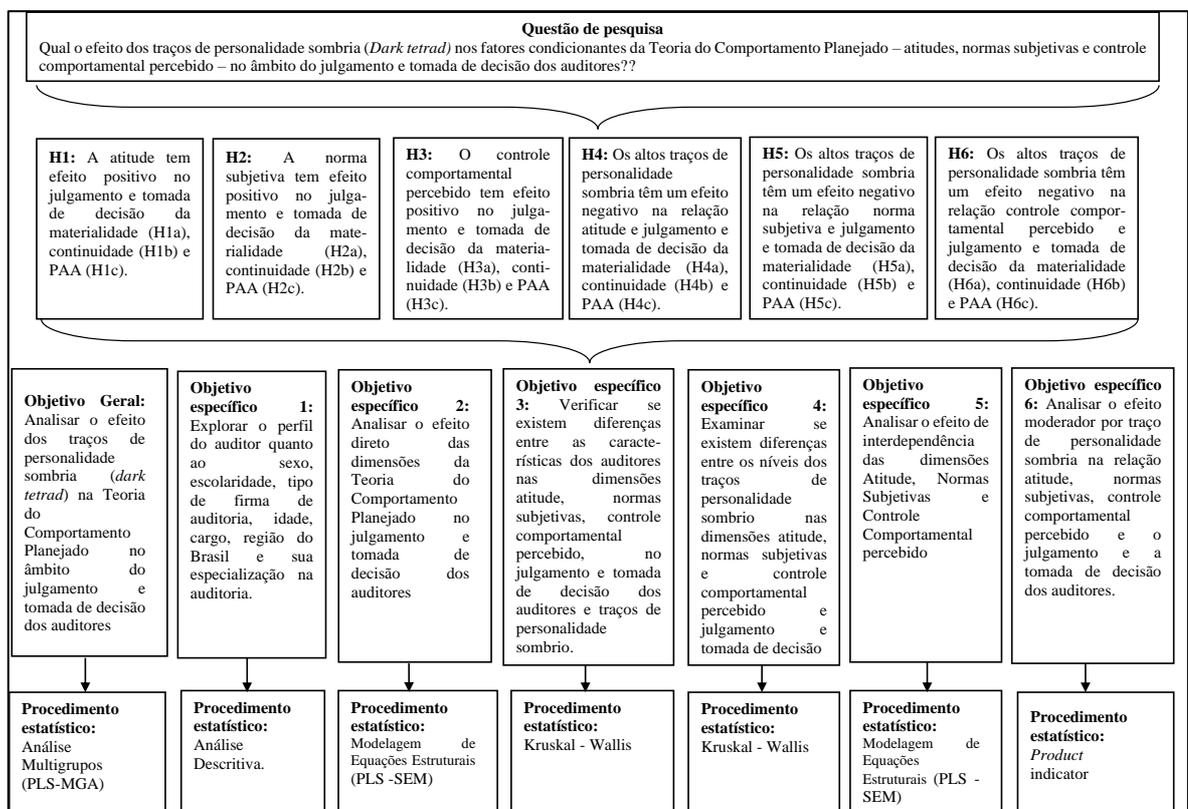
Para atender ao objetivo geral, analisar o efeito dos traços de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação entre os fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – e o julgamento e tomada de decisão dos auditores, em que a variável moderadora traços de personalidade é uma variável categórica, foi utilizada a análise Multigrupos nos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-MGA). Efeitos moderadores ocorrem quando uma variável moderadora influencia o nível dos efeitos diretos entre uma variável independente e uma

variável dependente (HENSELER; FASSOT, 2010). Destarte, uma variável moderadora afeta a direção ou a força da relação entre duas outras variáveis, podendo a variável moderadora ser qualitativa ou quantitativa, sendo que muitas das variáveis são discretas e nominais (BARON; KENNY, 1986). A análise do efeito moderador pode contribuir com um melhor entendimento das relações entre as variáveis estudadas.

Nas pesquisas que se utilizam de variáveis moderadoras, o pesquisador objetiva analisar como o modelo estrutural é ajustado nos diferentes grupos pré-estabelecidos e quais diferenças existem nos coeficientes de regressão, dependendo do valor da moderadora (SHARMA et al, 1981). Um método para tratar da relação de moderação sugerido por estudos mais recentes que se utilizam da Modelagem das Equações Estruturais sob a abordagem dos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM), denominada Análise Multigrupos nos Mínimos Quadrados Parciais (*Multigroup Analysis in Partial Least Squares – PLS-MGA*)

De forma resumida, a Figura 5 apresenta a questão de pesquisa da tese, os objetivos gerais e específicos e os procedimentos utilizados para atingir os objetivos propostos.

Figura 5 – Questão de pesquisa, hipóteses, objetivos e procedimentos estatísticos



Fonte: Elaborado pela autora.

Na seção a seguir são apresentados os resultados dos testes realizados para o alcance dos objetivos desta tese e validação das suas hipóteses, utilizando os métodos estatísticos: Estatística descritiva, teste não paramétrico Kruskal-Wallis, Modelagem das Equações Estruturais sob a abordagem dos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM), Análise Multigrupos nos Mínimos Quadrados Parciais (*Multigroup Analysis in Partial Least Squares* – PLS-MGA) e moderação pelo método “*Product Indicator*”.

4 RESULTADOS

Inicialmente, para a análise dos dados, foram realizadas análises descritivas em que são apresentadas as informações sociodemográficas dos entrevistados - gênero, idade, escolaridade, experiência, cargo que ocupa, empresa de auditoria, região do Brasil e especialização, e, posteriormente, foi realizada a estatística descritiva dos fatores condicionantes – atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido –, do julgamento e tomada de decisão e dos traços de personalidade sombria, apresentados no item 4.1.

Em seguida, realizou o teste Kruskal-Wallis para comparar os fatores condicionantes dentro do modelo – atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido, julgamento e tomada de decisão, usando as características dos auditores e níveis dos traços de personalidade sombria, contemplados no item 4.2.

Após estes procedimentos, foi utilizada a técnica de Modelagem das Equações Estruturais sob a abordagem dos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM), para testar as relações entre os construtos da pesquisa e, por último, testada a moderação, utilizando a Análise Multigrupos nos Mínimos Quadrados Parciais (*Multigroup Analysis in Partial Least Squares* – PLS-MGA) e pelo método “*Product Indicator*”.

De forma a analisar e interpretar os resultados da modelagem de equação estrutural, seguiu-se uma abordagem em duas etapas: (1) avaliar o modelo de mensuração, através da análise fatorial confirmatória e da avaliação da confiabilidade, por meio da Confiabilidade Composta e *Alpha de Cronbach*, assim como avaliação da validade convergente medida através da variância média extraída (AVE – *Average Variance Extrated*) e da validade discriminante por meio do critério Fornell-Larcker (FORNELL; LARCKER, 1981), dispostos no item 4.3.

4.1 Estatística descritiva

A análise descritiva é a primeira etapa da estatística descritiva. Por meio da análise descritiva, os dados são resumidos e descritos os resultados identificados na pesquisa. Os resultados são apresentados em três partes: a primeira parte fornece o perfil dos entrevistados; a segunda parte apresenta os resultados descritivos para as variáveis dependente, independentes e moderadora; e a terceira parte apresenta os níveis dos traços de personalidade sombria dos auditores.

A Tabela 3 apresenta o perfil dos respondentes com suas características, referentes ao gênero, idade, escolaridade, tipo de firma de auditoria, cargo, região e especialização de auditoria.

Tabela 3 – Perfil dos respondentes

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual (%)
Gênero	Feminino	116	37%
	Masculino	196	63%
Idade	20 – 30	96	31%
	31 – 40	135	43%
	41-50	61	20%
	acima de 50	19	6%
Escolaridade	Graduação	188	60%
	Especialização/MBA	102	33%
	Mestrado	19	6%
	Doutorado	2	1%
Firma de auditoria	Big four	165	53%
	Não big four	146	47%
	- Médio porte	69	22%
	- Pequeno porte	77	25%
Cargo	Sênior	59	19%
	Supervisor	66	21%
	Gerente	89	29%
	Diretor	59	19%
	Sócio	38	12%
Região	1ª Regional	26	8%
	2ª Regional	21	7%
	3ª Regional	89	29%
	4ª Regional	41	13%
	5ª Regional	128	41%
	6ª Regional	6	2%
Especialização na auditoria	Agronegócio	9	3%
	Comercio	35	11%
	Energia Elétrica	14	5%
	Indústrias	129	41%
	Instituições Financeiras	23	7%
	Saúde	9	3%
	Seguradora	2	1%
	Serviços	29	9%
Outros	61	20%	

Fonte: Elaborado pela autora.

No tocante ao perfil sociodemográfico, 63% dos respondentes são do gênero masculino e 37% se declararam como do gênero feminino. Esta predominância do gênero masculino frente ao feminino, no escopo das firmas de auditoria, também foi identificada na pesquisa de Haveroth, Silva e Cunha (2019), que verificaram a influência dos traços de personalidade no ceticismo profissional de auditores no Brasil e encontraram uma

predominância do gênero masculino na composição da amostra, dando indícios de que o cerne da auditoria independente seja dominado por indivíduos do gênero masculino. Entretanto, chama-se a atenção para a pesquisa de Jiang (2018), que investigou as Intenções Morais dos Auditores Chineses nos conflitos associados à manutenção da independência no auditor, e identificou uma predominância de participantes do gênero feminino (55,2%) na pesquisa realizada na China.

A maioria dos respondentes estão na faixa etária entre 31 aos 40 anos (43%), seguidos da faixa etária 20 aos 30 (31%). A justificativa para esses resultados pode ser em função da população analisada ser de auditores registrados no IBRACON, que normalmente são profissionais que atuam nessa área a mais tempo, justificando a maior quantidade de profissionais com idade superior a 31 anos (BERND; BEUREN, 2017). Este resultado mostrou que a média de idade dos auditores investigados nesta tese foi superior à média dos auditores participantes da pesquisa de Santos e Cunha (2019), de aproximadamente 30 anos de idade, com a mínima de 19 anos e máxima de 68. Entretanto, destaca-se o resultado similar reportado nas pesquisas de Costa (2019), que identificou que a média da idade dos auditores é de 40 anos; e de Bernd e Beuren (2017), cuja média de idade dos auditores foi de 37 anos.

Em relação à escolaridade, verifica-se que os participantes da amostra possuem o nível de escolaridade concentrado na graduação (60%) e na especialização/MBA (33%). Chama-se a atenção para o baixo percentual de respondentes com nível de mestrado (6%) e doutorado (1%), demonstrando que, no Brasil, após a graduação, os auditores buscam realizar cursos de especialização ao invés de cursos de mestrado e doutorado, expressando pouco interesse na área acadêmica, que envolve docência e pesquisas científicas. A predominância da amostra com algum curso de pós-graduação lato sensu é condizente com os achados das pesquisas de Bernd e Beuren (2017) e Johari et al. (2019).

Quanto ao tipo de firma de auditoria, 53% dos respondentes pertencem ao quadro de funcionários de uma das quatro maiores empresas de auditoria independente do mundo, denominadas “*Big four*”. Conseqüentemente, cerca de 47% da amostra pertence as empresas Não *Big four*, sendo 22% pertencentes as empresas de médio porte, como BDO, Grant Thornton, Nexia Internacional e Baker Tilly, e 25% pertencentes as empresas de pequeno porte. Este resultado não coaduna com os achados da pesquisa de Marçal e Alberton (2020), que analisaram a influência dos “traços sombrios” de personalidade no ceticismo profissional de auditores independentes do Brasil e identificaram que 59% dos participantes da sua pesquisa se enquadraram no grupo de firmas de auditoria “*Não Big 4*”. Entretanto,

chama-se a atenção para a característica da população desta tese, que se refere a auditores registrados no IBRACON, órgão de classe cuja anuidade é um valor expressivo, não sendo possível para algumas empresas de pequeno porte manter seus auditores registrados nesse órgão, o que justifica o perfil diferente aqui encontrado.

Em relação aos cargos ocupados pelos respondentes, verifica-se que a maioria dos respondentes ocupam os cargos de gerente (29%) e supervisor (21%), demonstrando alto nível de senioridade dos profissionais participantes da pesquisa e que representam os cargos de gestão das firmas de auditoria. Este resultado não corrobora o achado da pesquisa de Santos e Cunha (2019), que avaliou o efeito moderador da confiança na influência conjunta da pressão de tempo e complexidade no julgamento e tomada de decisão (JTD) em auditoria, identificando que o cargo predominante na participação do estudo foi o de sênior, representando 53,17% dos auditores participantes. A divergência dos resultados pode ser explicada pelo fato de a população desta tese contemplar auditores registrados no IBRACON, que em sua maioria representam auditores com maiores anos de carreira.

A pesquisa contou com a presença de auditores de todas as regionais do Ibracon, com destaque para a 5ª Regional, que apresentou a maioria das respostas, com 41% dos participantes, seguido da 3ª Regional que apresentou 29% das respostas e a 4ª Regional com 13% dos respondentes. Resultado similar foi identificado no trabalho de Adam e Cunha (2021) sobre a influência do nível hierárquico e instruções construtivas no julgamento da materialidade do auditor, que contou com a presença de auditores de todas as regiões do Brasil, com destaque para a região Sudeste, que neste trabalho é representada pela 3ª e 5ª regionais do Ibracon, que apresentou a maioria das respostas, 75,5% (157). Considerando que os maiores PIB's per capita são dos estados das regiões Sudeste e Sul (IBGE, 2016) e a maior concentração populacional está na região Sudeste, este resultado pode ser justificado.

Identificou-se ainda, uma concentração de auditores especializados no segmento de indústria com 41% da amostra, segmento este que é responsável pela criação de maior riqueza para o Brasil e maior concentração de atividades nas regiões do sudeste do país, em que se obteve maior população de respondentes desta pesquisa.

A Tabela 4 demonstra a estatística descritiva (média, mínimo, máximo e desvio padrão) dos fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado: Atitude – ceticismo profissional; Normas subjetivas – código de ética e normas profissionais e clima ético; e Controle comportamental percebido – conhecimento e experiência.

Tabela 4 – Estatística descritiva dos fatores condicionantes Atitude, Normas subjetivas e Controle comportamental percebido.

Fatores condicionantes		N	Média	Mínimo	Máximo	Desvio – Padrão
ATITUDE						
Ceticismo	Mente questionadora	311	7,89	3,80	10,00	1,30
	Suspensão de julgamento	311	7,67	3,20	10,00	1,44
	Busca por conhecimento	311	9,05	3,00	10,00	1,48
	Total	311	8,21	4,20	10,00	1,22
NORMA SUBJETIVA						
Código de ética e normas profissionais	Independência da mente	311	9,29	5,00	10,00	1,07
	Independência de aparência	311	7,85	3,50	10,00	1,58
	Total	311	8,47	5,00	10,00	1,08
Clima ético	Clima ético	311	8,94	7,33	10,00	0,73
CONTROLE COMPORTAMENTAL PERCEBIDO						
Conhecimento	Conhecimento declarativo	311	8,37	1,75	10,00	1,55
	Conhecimento processual	311	9,13	1,75	10,00	2,10
	Total	311	8,25	3,88	10,00	1,54
Experiência	Experiência	311	7,94	3,00	45	7,18

Fonte: Elaborado pela autora.

Em relação ao resultado do ceticismo profissional, de forma geral, os auditores apresentaram uma média de 8,21 (do máximo de 10), demonstrando um nível elevado de ceticismo profissional, ou seja, acima de 70%, por parte dos auditores pesquisados. Destarte, os resultados dão indícios de que, na realização das suas atividades, os auditores mantêm uma mente questionadora e alerta para condições que podem indicar possível distorção devido a um erro ou fraude e uma avaliação crítica da evidência de auditoria (HURRT, 2010). Este resultado está em consonância com os achados das pesquisas de Cunha et al. (2019) e Bowlin, Hobson e Pierceu (2015), que identificaram altos níveis de ceticismo profissional dos auditores. Entretanto, quando comparado com os resultados do trabalho de Fabiianska et al, (2021), que realizaram um estudo do conceito moderno de ceticismo profissional dos auditores na Ucrânia para determinar o nível de ceticismo profissional, identifica-se diferenças, uma vez que o referido estudo, constatou que os auditores Ucrânicos apresentaram um nível médio de ceticismo profissional.

Dentre as dimensões do ceticismo profissional, destaca-se a busca pelo conhecimento, que apresentou uma média de 9,05. Esta dimensão refere-se à avaliação de evidências, relacionando-se com a forma como a prova é examinada, indicando a vontade de procurar e examinar provas suficientes antes de tomar uma decisão (HURRT, 2010). Dessa forma, níveis altos nessa dimensão indica profissionais altamente engajados, que se preocupam em alcançar quantidade suficiente de conhecimento para tomar suas decisões. Em seguida, apresenta-se as dimensões: mente questionadora (7,89) e suspensão do

juízo (7,67). Esse achado está parcialmente em linha com os achados da pesquisa de Haveroth e Cunha (2019), que identificaram que as dimensões que apresentaram maior destaque na análise foram a busca por conhecimento (27,44), suspensão do juízo (23,78) e mente questionadora (23,68), apresentando uma diferenciação na ordem do segundo e terceiro construto.

Analisados os resultados referentes ao construto Código de ética, de modo geral, os auditores apresentaram uma média de 8,47 (de 10), demonstrando um nível elevado de conduta ética a respeito da independência que deve manter no desenvolvimento dos seus trabalhos, de acordo com o preconizado pelo código de ética da profissão (CFC, 2014a; CFC, 2014b) e das normas profissionais dos auditores (NBC PA 290, 2017). É importante enfatizar que a independência é uma característica necessária para salvaguardar os auditores contra influências que possam comprometer julgamentos e os ajuda a agir com integridade e a exercer objetividade no seu julgamento profissional (KONG et. al., 2017). Este resultado coaduna com os achados da pesquisa de Fan, Woodbine e Cheng (2013), que examinaram as atitudes dos auditores em relação às questões de independência e o impacto nos julgamentos éticos, e identificaram um alto nível de independência dos auditores australianos e chineses.

Ressalta-se ainda que a independência da mente é a sub-dimensão que aparece com maior representatividade entre os auditores, apresentando uma média de 9,29, sugerindo que os auditores adotam uma postura que permite a apresentação de conclusão de forma objetiva e imparcial, sem sofrer influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que o auditor atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional. Este resultado está parcialmente em linha com os achados da pesquisa de Fan, Woodbine e Cheng (2013), que identificaram um nível alto de independência dos auditores chineses, com médias superiores para a independência da mente (6,48) em relação a independência na aparência (5,92). No entanto, os auditores australianos apresentaram pontuações diferentes sendo as médias significativamente mais altas na independência na aparência, sugerindo que, dependendo do país e da cultura a qual o auditor está inserido, pode-se ter diferenças de percepção quanto ao construto mais relevante para a independência dos auditores.

Em relação ao clima ético, identificou-se que os auditores apresentaram uma média de 8,89 (de 10), demonstrando que os valores, as práticas e os procedimentos que envolvem comportamentos e atitudes morais no ambiente das firmas de auditoria são elevados (TREVINO; WEAVER; REYNOLDS, 2006). Identificou-se ainda, com base nas respostas dos auditores, que o tipo de clima ético que impera no ambiente interno das firmas de

auditoria é o baseado em princípios, pautado em códigos profissionais e leis, regulamentando a execução do trabalho e do comportamento do auditor, juntamente com as suas convicções morais de comprometimento com a sociedade. Ressalta-se que, em relação ao tipo de clima, o resultado corrobora os achados da pesquisa de Ismail e Yuhanis (2018), que investigou a influência do clima ético no comportamento ético de trabalho dos auditores do setor público da Malásia e identificou que o clima ético é predominantemente baseado em regras e códigos. Entretanto, não coaduna com a média da pontuação do clima ético de 4,91 (7,0) identificado no referido trabalho, o que demonstra que o clima ético das firmas de auditoria da Malásia apresentou um menor percentual quando comparado com o das firmas de auditoria brasileira.

Os resultados referentes ao conhecimento demonstraram uma média de 8,25 (de 10), evidenciando que os auditores apresentaram um alto nível de conhecimento a respeito de assuntos importantes para o julgamento da adequação dos números apresentados nas demonstrações contábeis, como, por exemplo, assuntos relacionados à escrituração contábil, à elaboração das demonstrações contábeis, à análise das demonstrações contábeis, e aos efeitos e reflexos de ajustes nos indicadores financeiros.

Apesar de ambos os tipos de conhecimentos terem apresentado nível elevado, chama-se a atenção para o fato de que os auditores, respondentes da pesquisa, demonstraram um nível mais alto de conhecimento processual (9,13). Este conhecimento é definido como saber fazer algo ou alguma coisa e está relacionado à realização de uma atividade cognitiva, que permite aos auditores aplicarem uma regra ou um processo, ou ainda executar alguma tarefa (BONNER, 2008), o que exige um maior nível de conhecimento dos auditores. Resultado semelhante foi identificado no estudo de Holm e Sttenholdt (2014), com estudantes de contabilidade, que analisou o papel do conhecimento declarativo e procedimental em execução de tarefas de auditoria e os resultados sugeriram que a importância do conhecimento prévio (conhecimento declarativo) é mitigada pelas habilidades cognitivas (conhecimento processual) necessárias para uma determinada tarefa.

Destaca-se ainda, que os resultados demonstraram que os auditores investigados nesta pesquisa apresentaram média de 7,94 anos de experiência e o máximo de 45 anos, demonstrando uma maior senioridade dos profissionais participantes deste estudo. Ressalta-se que o uso da experiência é baseado no pressuposto de que as tarefas realizadas fornecem repetidamente uma oportunidade de aprender a fazer, melhorando o desempenho no julgamento e tomada de decisão (HERLIANSYAH; ILYAS, 2006). Dessa forma, auditores que trabalharam por muito tempo exercendo suas atividades podem melhorar a capacidade

de concluir tarefas, de avaliar os riscos de um cliente, de identificar erros e fraudes e, conseqüentemente, melhorar o seu processo de julgamento e tomada de decisão. Esse resultado encontra-se abaixo da média de experiência dos auditores de 16 anos identificada no estudo de Idris, Jamali e Sjahrudin (2019), que analisou a relação entre a experiência do auditor e o julgamento ético, tendo como papel moderador o conhecimento.

A Tabela 5 demonstra a estatística descritiva do julgamento e tomada de decisão relacionados à materialidade (base de cálculo e percentual), continuidade operacional, principais assuntos de auditoria; apresentando a média, mínima, máxima e desvio padrão por questão respondida.

Tabela 5– Estatística descritiva do Julgamento e tomada de decisão dos auditores

Questão	N	Média	Mín	Máx	Desvio – padrão
MATERIALIDADE – BASE DE CÁLCULO					
O ativo é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.	311	8,31	5,00	10,00	1,21
O patrimônio líquido é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.	311	5,16	3,00	10,00	1,90
O lucro bruto é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.	311	7,73	4,00	10,00	1,42
A receita líquida é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.	311	8,47	4,00	10,00	1,51
O Lucro antes dos impostos é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.	311	4,60	1,00	10,00	2,60
MATERIALIDADE – PERCENTUAL					
Para o cálculo da materialidade, o auditor deve aplicar o maior percentual a um referencial selecionado com base nas demonstrações contábeis da empresa.	311	3,54	1,25	6,75	0,49
Para o cálculo da materialidade, o auditor deve aplicar o percentual médio a um referencial selecionado com base nas demonstrações contábeis da empresa.	311	5,03	2,00	10,00	1,07
Para o cálculo da materialidade, o auditor deve aplicar o menor percentual a um referencial selecionado com base nas demonstrações contábeis da empresa.	311	8,52	4,00	10,00	1,00
CONTINUIDADE OPERACIONAL					
A Cia ABC possui indícios financeiros de descontinuidade.	311	8,67	3,00	10,00	2,37
A Cia ABC possui indícios operacionais de descontinuidade.	311	8,06	2,00	10,00	2,32
A Cia ABC possui problemas de continuidade operacional que devem ser reportados no relatório de auditoria.	311	9,08	2,00	10,00	2,38
PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA					
Continuidade Operacional	311	8,94	3,00	10,00	2,06
Reconhecimento da Receita	311	5,25	1,00	10,00	2,13
Contingência	311	6,09	2,00	10,00	2,24
Teste de recuperabilidade (<i>impairment</i>) estoque	311	7,05	0,00	10,00	2,40
Perda estimada com crédito de liquidação duvidosa	311	8,36	1,00	10,00	2,38
Passivos não registrados	311	8,30	1,00	10,00	2,35
Ambiente complexo de controles internos e de tecnologia da Informação	311	5,76	2,00	10,00	2,10

Fonte: Elaborado pela autora.

Analisando os resultados, da Tabela 5, referente ao julgamento e tomada de decisão da materialidade, verifica-se que, em relação à base de cálculo, os respondentes apresentaram uma maior média para as bases de receita líquida (8,47), ativo (8,31) e lucro bruto (7,73), demonstrando que, segundo o julgamento dos auditores investigados na pesquisa, essas seriam as bases de cálculos adequadas para determinação da materialidade para a Companhia ABC.

Em contrapartida, as bases que tiveram menor média foram Lucro Antes dos impostos (4,06) e patrimônio líquido (5,16), sugerindo que, de acordo com o julgamento dos auditores participantes da pesquisa, essas bases não representam adequadamente a magnitude numérica das demonstrações contábeis da Companhia ABC.

Ressalta-se que o julgamento da materialidade é determinado principalmente pelo julgamento subjetivo do auditor, pois não há diretrizes claras e padronizadas para tais julgamentos. Para tentar reduzir essa subjetividade, o IAS 320 (2009) recomendou cautelosamente um conjunto de *benchmarks* que podem ser usados para determinar a materialidade e ressalta que o lucro antes dos impostos é frequentemente a base mais usada para definição da materialidade para entidades com fins lucrativos. Quando o lucro antes dos impostos é volátil, outras referências podem ser mais adequadas, como o lucro bruto, a receita e o patrimônio líquido.

No caso apresentado para julgamento da materialidade nessa tese, a Companhia ABC apresentava prejuízos consecutivos referentes ao exercício de 2017 e 2018 que inviabilizavam a utilização da métricas de lucro antes dos impostos, assim como o efeito do prejuízo no grupo do patrimônio líquido, inviabilizava a sua utilização, sendo necessário aos auditores buscarem as demais métricas (ativo, receita e lucro bruto), estando em linha com o julgamento apresentado pelos participantes da pesquisa. Os resultados estão parcialmente alinhados com os achados da pesquisa de Chewning Jr e Higgs (2020), que realizou uma meta-análise com o intuito de resumir a frequência das medidas comumente utilizadas na avaliação da materialidade, e apontou que o lucro antes dos impostos, a receita, o ativo total e o patrimônio líquido estão entre as medidas mais utilizadas entre os estudos investigados; e com o estudo de Eilifsen e Messier Jr (2015), que examinou a orientação de materialidade para oito das maiores empresas de contabilidade dos EUA e identificou os mesmos critérios encontrados em Chewning Jr e Higgs (2020).

Analisando as respostas dos auditores quanto ao percentual de materialidade, verifica-se que a maior média dos respondentes foi para a utilização do menor percentual (8,52) sobre a base selecionada nas demonstrações contábeis da Cia ABC, mostrando um

juízo mais conservador por parte dos auditores participantes da pesquisa. Ressalta-se que, ao utilizar o menor percentual, o valor da materialidade é menor, impactando, assim, na seleção dos saldos e transações que são analisados, nos testes substantivos com um maior volume de análise e na identificação das deficiências a serem reportadas no relatório de auditoria (HOUGHTON; JUBB, KEND, 2011).

O juízo dos auditores pelo menor percentual pode estar influenciado pela natureza da entidade, a fase do seu ciclo de vida, o setor em que atua, o ambiente econômico, a estrutura societária da entidade e o risco de auditoria. Além disso, o fato de ser o primeiro ano de auditoria e a empresa está passando por problemas financeiros, que podem acarretar indícios de descontinuidade operacional, são fatores relevantes na determinação desse juízo. Este resultado está em linha com os achados da pesquisa de Dezoort et al (2006), cujo estudo de caso foi utilizado nesta tese, que analisou a influência que o risco de auditoria e as diretrizes quantitativas têm na avaliação da materialidade do planejamento e no ajuste de distorções relevantes, identificando que os participantes tendem a orientar seus julgamentos de materialidade para a extremidade inferior de uma faixa de materialidade fornecida quando o risco de auditoria é alto, indicando que a faixa de materialidade é baseada na avaliação de risco. O trabalho de Baldauf, Steckeli e Steller (2015) também identificou resultado similar, mostrando que os auditores inquiridos em relação ao percentual de materialidade utilizaram um intervalo percentual mais baixo, demonstrando o conservadorismo de tais profissionais.

No que se refere ao juízo e tomada de decisão de continuidade operacional, verificou-se que os respondentes apresentaram médias semelhantes e sem muita variabilidade para as questões referentes aos indícios de continuidade financeira (8,67), indícios de continuidade operacional (8,06) e reporte dos assuntos de continuidade operacional no relatório de auditoria (9,09). Assim, demonstrou-se que, de forma geral, os auditores participantes da pesquisa identificaram riscos relevantes que causaram incerteza quanto à continuidade operacional da Companhia ABC, tanto financeiro como operacional, que, segundo o seu juízo, devem ser reportados no relatório de auditoria. Esse resultado está em linha com o estudo de Carvalho Junior et al. (2017), que analisou o mapeamento cognitivo cerebral referente ao juízo de continuidade operacional de auditores e contadores, utilizando o mesmo estudo de caso dessa tese, e identificou que ambos os profissionais julgaram pela probabilidade de descontinuidade operacional da empresa analisada.

Ressalta-se que tais resultados apontam para um contexto de incerteza relevante, em que o auditor tem a responsabilidade de julgar e decidir sobre esse cenário ao emitir o relatório de auditoria, pois, caso a entidade apresente qualquer evento que possa colocar em dúvida substancial a sua continuidade operacional, o mesmo deve ser divulgado de forma clara para os usuários (OMER; SHARP; WANG, 2018).

Analisando ainda, o julgamento e tomada de decisão dos Principais assuntos de auditoria, os resultados apontam que os auditores, ao avaliarem as principais áreas de risco, apresentaram os seguintes assuntos mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis da Companhia ABC: i) continuidade operacional (8,94), haja visto os indícios financeiros e operacionais de descontinuidade operacional da empresa; ii) perda estimada com crédito de liquidação duvidosa (8,30), influenciado pela perda do seu principal cliente que gerou uma PCLD no valor de R\$ 150.000,00; e iii) Passivo não registrado (8,30), que está relacionado com a identificação através de circularização de passivos omissos no montante de R\$ 200.000,00.

Em contrapartida, com menor representatividade entre os principais assuntos de auditoria, de acordo com o julgamento dos auditores participantes desta pesquisa, tem-se o reconhecimento da receita (5,25) e o ambiente complexo de controles internos e de tecnologia da informação (5,76), assuntos que, de acordo com as informações dadas no estudo de caso, não apresentaram riscos. Este resultado está parcialmente em linha com os achados da pesquisa de Camargo et. al. (2019), que identificaram que, de forma geral, os principais assuntos de auditoria identificados nos trabalhos de auditoria são valor recuperável de ativos financeiros e não financeiros, Contingências e Pressuposto de continuidade operacional; e de Marques e Souza (2017), que constataram que os PAAs mais reportados foram sobre Recuperabilidade dos ativos (16%), Contingências (15%), Reconhecimento de receitas (13%) e Projeção de resultados futuros para a realização de ativos (10%).

Dando continuidade a estatística descritiva, analisando os traços de personalidade sombria, inicialmente optou-se por fazer a estatística descritiva dos traços de personalidade de forma segregada, apresentado os valores mínimos e máximos, assim como as médias e os desvios-padrão por tipo de traço de personalidade para aprofundar as análises e inferências, conforme descrito na Tabela 6. Ressalta-se que as variáveis analisadas estão em uma escala de 1 a 10.

Tabela 6 – Estatística descritiva – Traços de personalidade sombria

Traços de personalidade	N	Média	Mínimo	Máximo	Desvio – padrão
Maquiavelismo	311	6,02	3,00	9,40	1,48
Narcisismo	311	5,47	2,30	8,80	1,29
Psicopatia	311	3,34	1,30	7,40	1,15
Sadismo	311	2,69	1,00	5,70	1,16

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados, expostos na Tabela 6, demonstram que os auditores participantes da pesquisa evidenciaram como traço de personalidade predominante o maquiavelismo, apresentando uma média de 6,02 e o máximo de 9,40. Indivíduos com traços marcantes de maquiavelismo são caracterizados como manipuladores, famintos por poder, interessados em si mesmos, cínicos, estrategistas, táticos, com predisposição a adotar táticas gerenciais de modo a bater metas e alcançar objetivos próprios para a realização de ganhos pessoais (JONES; PAULHUS, 2011).

Em seguida, tem-se o segundo traço de personalidade predominante entre os auditores: o narcisismo, em que se identificou-se uma média de 5,47 e o máximo de 8,80. Indivíduos com traços narcisistas são caracterizados como um padrão invasivo de grandiosidade, necessidade de admiração e falta de empatia, presente desde a infância, e está relacionado com a autoestima, importância exagerada, grandiosidade, vaidade, egoísmo, busca de atenção e direito (D’SOUZA; ARAGÃO; DE LUCA, 2018).

Este resultado está em consonância com os achados das pesquisas de Janssen (2020) e de Janssen, Hardies e Vanstreelen (2021), que analisaram a influência dos traços de personalidade no ceticismo profissional dos auditores e identificaram que os traços de maquiavelismo e narcisismo são os mais presentes nos auditores. Já o estudo de Marçal e Alberton (2020) identificou que os traços mais presentes nos auditores são narcisismo e maquiavelismo, nessa ordem.

Em contrapartida, o traço de personalidade que teve a menor representatividade foi o sadismo, que apresentou uma média de 2,69 e máximo de 5,47. Este resultado está em linha com o trabalho de Gois, Lima e De Luca (2020), que avaliou a influência do sadismo no julgamento e tomada de decisão do auditor e identificou um baixo traço de personalidade de sadismo entre os auditores.

Aprofundando a análise para se estabelecer os níveis de traços de personalidade sombria dos auditores, foi adotado o seguinte critério: primeiro, mediu-se a média de cada indivíduo e grupo; e, em seguida, utilizaram-se os tercis para dividir o grupo em três níveis: sendo nível baixo, nível moderado e nível alto. Esta classificação é prática corrente nos

estudos na área da psicologia (CAMPBELL et al., 2011; JONES; PAULHUS, 2014) e na área contábil (JOHNSON et al., 2013; MAJORS, 2015). Esse procedimento possibilita a percepção da força dos traços para diferenciar a maior ou menor disposição do indivíduo para imprimir condutas sombrias no ambiente empresarial. Dessa forma, demonstra-se na Tabela 7 a análise da frequência e dos níveis dos traços de personalidade sombria dos auditores da amostra.

Tabela 7 – Nível dos traços de personalidade sombria

Traços de personalidade	Nível Baixo			Nível Moderado			Nível Alto		
	N	%	Amplitude	N	%	Amplitude	N	%	Amplitude
Maquiavelismo	82	26%	<5,15	158	51%	5,15≥7,30	71	23%	≥7,30
Narcisismo	62	20%	<4,48	197	63%	4,48≥6,63	52	17%	≥6,63
Psicopatia	168	54%	<3,37	132	42%	3,37≥5,41	11	4%	≥5,41
Sadismo	179	58%	<2,56	92	30%	2,56≥4,11	40	13%	≥4,11
Total	311	100%		311	100%		311	100%	

Fonte: Elaborado pela autora.

Ao analisar a frequência dos traços de personalidade por nível, com base no tercil, de acordo com a Tabela 7, de maneira geral o resultado demonstrou maior concentração nos níveis moderados e baixos dos traços de personalidade sombria dos auditores. Resultado similar foi identificado no estudo de D'Souza (2016), que analisou os traços de personalidade sombria de gestores de empresas e estudantes, e no trabalho de Silva, Cunha e D'Souza (2020), que investigou a influência do *Dark Tetrad* de executivos no gerenciamento de resultados.

Analisando os traços de personalidade por nível, verifica-se que no nível baixo encontra-se uma predominância dos traços de personalidade da psicopatia (54%) e sadismo (58%), demonstrando uma baixa predisposição dos auditores para esse traço de personalidade. Spain et al. (2014) ressaltam que tais traços de personalidade são comuns em indivíduos, principalmente nos níveis baixos, como se constatou na presente pesquisa, e não geram consequências no ambiente empresarial (D'SOUZA et al., 2019).

No nível moderado encontra-se uma concentração de auditores com traços de personalidade maquiavélica (51%) e narcisista (63%), o que sugere concentração dos auditores com nível moderado de tais traços sombrios. De acordo com D'Souza et al. (2019), há poucas evidências acerca do nível moderado de tais traços e suas possíveis consequências. Este resultado está em linha com os achados da pesquisa de D'Souza (2016), que também encontrou níveis moderados de Maquiavelismo (38%) e Psicopatia (41,1%), ao pesquisar gestores brasileiros.

No nível alto verifica-se que o traço de personalidade que apresenta maior percentual é o maquiavelismo (23%) e narcisismo (17%), estando parcialmente de acordo com os achados da pesquisa de Silva, Cunha e D'Souza (2020), que identificou como nível alto o narcisismo, o maquiavelismo e a psicopatia. Johnson et al. (2013) e Valentine et al. (2017) asseveram que, quando os níveis dos traços de personalidade são altos, podem ser prejudiciais ao ambiente, como no corporativo e, então, demonstrar tendência para práticas ilícitas.

Giammarco et al. (2013) asseveram que os indivíduos com tendência maquiavélica, psicopática ou narcisista acreditam que são melhores ao mentir do que a média das pessoas em vários tipos de situações. Além disso, os maquiavelistas são os que demonstram maior capacidade de enganar, seguidos pelos psicopatas, ficando os narcisistas na terceira posição.

Destaca-se que o sadismo apresentou a menor média em relação aos outros três traços de personalidade; o tercil também reflete o menor valor entre as faixas alta, moderada e baixa, demonstrando uma baixa presença desse traço de personalidade nos auditores participantes da pesquisa.

Ressalta-se que a *Dark Tetrad*, conceitualmente, não é um constructo, mas uma 'constelação' que reúne quatro traços de personalidade (Maquiavelismo, o Narcisismo, a Psicopatia e o Sadismo), que possuem algumas características sobrepostas como, por exemplo, a presença da insensibilidade como característica comum aos quatro traços (PAULHUS, 2014; PAULHUS; JONES, 2014).

Ressalta-se ainda, que existe uma discussão na literatura sobre a identificação e mensuração dos traços sombrios de personalidade, se por construtos individuais ou por um construto que englobe os traços em conjunto (KOEHN et al., 2019). Embora pesquisadores se refiram aos construtos que compõem a *Dark Tetrad* como traços singulares, Wu e Lebreton (2011) afirmam que é mais adequado tratá-los como construtos multidimensionais, que são compostos por traços múltiplos.

A hipótese desta pesquisa foi construída tendo como foco principal o núcleo compartilhado dos quatro traços de personalidade sombria – *Dark tetrad*, em vez das medidas individuais (PAULHUS; WILLIAMS 2002). Qualquer uma dessas personalidades, por si só, insuficientemente, captura a construção teórica de interesse desta pesquisa – *Dark tetrad*. Dessa forma, decidiu-se realizar uma análise fatorial para agrupar os quatro traços e formar o fator *Dark Tetrad*, como sugerido nos estudos de Furnham et al. 2013, Jones e Figueredo (2013), Jones e Paulhus (2014) e Paulhus e Williams (2002).

Com esse propósito, primeiramente foi necessário calcular a correlação de Pearson para demonstrar que o maquiavelismo, narcisismo, psicopatia e sadismo estão correlacionados. A Tabela 8 mostra a correlação de Pearson dentro de cada traço de personalidade sombria.

Tabela 8 – Correlação de Pearson

Traços de personalidade	Maquiavelismo	Narcisismo	Psicopatia	Sadismo
Maquiavelismo	1	,368(**)	,588(**)	,461(**)
Narcisismo	,368(**)	1	,441(**)	,324
Psicopatia	,588(**)	,441(**)	1	,699(**)
Sadismo	,461(**)	,324(**)	,699(**)	1

(**) Significante ao nível 5%

Fonte: Elaborado pela autora.

O resultado da Tabela 8 confirma o que a literatura sobre traço de personalidade sombria preconiza: cada personalidade é moderadamente correlacionada e, portanto, compartilham características semelhantes (PAULHUS, 2014; PAULHUS; JONES, 2014). Os resultados demonstram que a psicopatia e o sadismo são os traços de personalidade mais correlacionados, seguido por Psicopatia e Maquiavelismo, Maquiavelismo e Sadismo, Psicopatia e Narcisismo, Maquiavelismo e Narcisismo e, em seguida, Narcisismo e Sadismo. Este resultado está em linha com os achados da pesquisa de D´Souza e Lima (2015) e Gois, Lima e De Luca (2020), que identificaram uma correlação moderada entre os traços de personalidade sombria. Ressalta-se que para fins de determinação do nível de correlação utilizou-se o seguinte parâmetro: $r = 0,10$ até $0,30$ (fraco); $r = 0,40$ até $0,6$ (moderado); $r = 0,70$ até 1 (forte). (HAIR et al., 2005).

Em seguida uma análise Fatorial (AF) foi executada para criar uma variável chamada *Dark Tetrad*, conforme descrito na Tabela 9.

Tabela 9 – Análise fatorial

Teste de esfericidade de Bartlett			
Qui – quadrado	114,25	Valor p	0,000 (**)
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)	0,821		
Análise fatorial para componentes principais			
Fator	Autos valores	Proporção (%)	Proporção acumulada (%)
Fator 1	2,3974	0,6018	0,6018
Fator 2	0,7452	0,1866	0,7884
Fator 3	0,6109	0,1609	0,9393
Fator 4	0,3191	0,0607	1
Número de observações	311	Números retidos	1

(**) Significante a 5%

Foi realizado teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) na amostra da pesquisa para os traços de personalidade, de forma a verificar o nível de adequação dos dados à análise Fatorial. O resultado do teste foi de 0,821. Este resultado é considerado meritório, segundo os critérios de Pasquali (1999) e Kaiser (1958). Dessa forma, é plausível a aplicação de AF aos traços de personalidade sombria.

Como esperado, uma variável única foi gerada, na qual o percentual de variância compartilhada para todas as variáveis para criar um fator é igual a 60,18%. Consequentemente, esta variável compartilha todas as características de cada traço de personalidade sombria, que são insensibilidade, impulsividade, manipulação, criminalidade, grandiosidade e gozo da crueldade (PAULHUS, 2014).

Posteriormente, agrupou-se os três traços em um fator, dividiu-se pelo tercil para encontrar as três faixas: Baixo, Moderado e Alto, que foram usadas para fazer os testes *Kruskal-Wallis* por fator condicionante da TPB e para realizar o teste de moderação na modelagem de equações estruturais. Espera-se que as diferenças entre os níveis dos traços de personalidade sombria sejam reveladas.

4.2 Teste *KRUSKAL-WALLIS*

Após a estatística descritiva, com o intuito de identificar diferenças significativas entre as características do auditor e o julgamento e tomada de decisão do auditor, procedeu-se o teste *Kruskal-Wallis* para as características - gênero, escolaridade, *Big4*, idade, cargo, região, especialização e o julgamento e tomada de decisão sobre Materialidade, Continuidade e Principais assuntos de auditoria (PAA).

Tabela 10- Teste *Kruskal-Wallis* das características sociodemográficas dos auditores por julgamento e tomada de decisão

Grupos		Materialidade			Continuidade		PAA	
	Grupos	DF	Statistic	Sig	Statistic	Sig	Statistic	Sig
Gênero	Entre grupos	1	0,027	0,033**	3,604	0,049**	3,62	0,048**
	Nos grupos	310						
Escolaridade	Entre grupos	3	2,43	0,165	1,388	0,246	1,481	0,220
	Nos grupos	308						
<i>Big4</i>	Entre grupos	1	0,649	0,042**	0,783	0,037**	0,027	0,030**
	Nos grupos	310						
Idade	Entre grupos	3	1,551	0,201	1,987	0,116	5,629	0,176
	Nos grupos	308						
Cargo	Entre grupos	4	3,346	0,161	0,394	0,813	2,038	0,189
	Nos grupos	307						
Região	Entre grupos	5	0,674	0,643	0,989	0,425	0,987	0,425

	Nos grupos	306						
Especialização	Entre grupos	8	1,645	0,112	1,979	0,159	2,156	0,310
	Nos grupos	303						

**Significante ao nível de 5%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados demonstram que, de maneira geral, as características gênero e tipo de firma de auditoria (*Big4*), apresentam diferenças estatisticamente significante no julgamento e tomada de decisão do auditor de materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria.

Sobre a variável gênero, o resultado sugere que diferenças de gênero nas habilidades relacionadas ao processamento de formação de opinião, comportamento ético, risco e excesso de confiança (BENGTSSON; PERSSON; WILLENHAG, 2005), influenciam o julgamento e tomada de decisão dos auditores, contradizendo os achados da pesquisa de Setiawan e Yogyakarta (2018), que encontrou diferenças significativas ao analisar os julgamentos dos auditores masculinos e femininos que trabalham na contabilidade das empresas na Indonésia; e de Silva, Haveroth e Cunha (2022), que constatou que o gênero não influenciou o julgamento e a tomada de decisão dos auditores internos. No entanto, está em linha com os resultados da pesquisa de Alrabba (2016) e Chung e Monroe (2001), que identificaram diferenças significativas no julgamento e tomada de decisão entre o gênero feminino e masculino. Ademais ressalta-se que os resultados do teste *post hoc* *Dunn-Bonferroni* (resultados não tabulados) evidenciaram que os julgamentos e tomada de decisão dos auditores do gênero feminino foram mais assertivos e conservadores quando comparados com os julgamentos dos auditores do gênero masculino, corroborando os achados da pesquisa de Alrabba (2016), que identificou resultado similar.

Já em relação à variável tipo de firma de auditoria (*Big4*), o resultado demonstra que a firma a qual o auditor pertence influencia o julgamento e tomada de decisão. Ressalta-se ainda, que o teste *post hoc* *Dunn- Bonferroni* (dados não tabulados) evidenciou um julgamento mais assertivo e conservador para os auditores que trabalham nas firmas de auditoria *Big four* quando comparado com os auditores das firmas não *Big 4*. A literatura aponta que essa assimetria pode ser ocasionada pela diferença na estrutura de treinamentos, nível de independência e atualização de normativos e de investimentos em tecnologia que influenciam o julgamento e tomada de decisão dos auditores, conforme reportado nos resultados dos trabalhos de Correa (2021) e Jiang (2018).

Ademais, identificou-se que as características, como escolaridade, idade, cargo, especialização e região não apresentaram diferenças significativas no julgamento e tomada de decisão do auditor. Assim, há indícios de que essas características do auditor não são significativas o suficiente para influenciar o julgamento e a tomada de decisão relativas à materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria. Esses resultados são semelhantes ao estudo de Utami et al. (2017), que analisou a influência do efeito halo, causado pela apresentação do escopo da informação (holística/específica), no julgamento e tomada de decisão imprecisa do risco de distorção relevante. Entretanto, não coaduna com os resultados da pesquisa de Jiang (2018), que investigou a influência de variáveis demográficas de gênero, idade, educação, experiência, empresas e região no julgamento e tomada de decisão ética dos auditores chineses, identificando que o grau de escolaridade, cargo, idade e região influencia o julgamento e a tomada de decisão do auditor.

Dando continuidade aos testes, com o intuito de identificar diferenças significativas entre as características do auditor e os fatores condicionantes da TPB – Atitude – Ceticismo; Norma Subjetiva – Código de ética e normas profissionais, Clima ético; e Controle comportamental percebido – conhecimento –, procedeu-se o teste *Kruskal-Wallis* descrito na Tabela 11.

Tabela 11- Teste *Kruskal-Wallis* das características dos auditores pelos fatores da TPB.

<i>Grupos</i>		<i>Atitude</i>			<i>Código de ética</i>		<i>Clima ético</i>		<i>Conhecimento</i>	
		<i>Df</i>	<i>Statistic</i>	<i>Sig.</i>	<i>Statistic</i>	<i>Sig.</i>	<i>Statistic</i>	<i>Sig.</i>	<i>Statistic</i>	<i>Sig.</i>
Gênero	Entre Grupos	1	7,233	,008*	,008	,929	3,083	,080	1,406	,237
	Nos grupos	310								
Idade	Entre Grupos	3	3,774	,011*	,396	,756	1,188	,314	1,489	,218
	Nos grupos	308								
Escolaridade	Entre Grupos	3	1,869	,135	2,396	,068	1,330	,265	2,674	,291
	Nos grupos	308								
<i>Big 4</i>	Entre Grupos	1	2,851	,092	8,598	,004*	,432	,512	1,118	,047**
	Nos grupos	310								
Região	Entre Grupos	5	2,353	,071	3,788	,203	2,305	,145	1,499	,190
	Nos grupos	306								
Cargo	Entre Grupos	4	1,705	,149	2,184	,071	2,686	,132	1,404	,232
	Nos grupos	307								

(**) Significante a 5%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados apontam que, em relação ao fator condicionante Atitude – ceticismo, verificou-se diferenças estatisticamente significantes entre o ceticismo dos auditores por gênero e idade. Esse resultado demonstra que as características peculiares de cada gênero e a idade do auditor interferem no nível de ceticismo profissional. Identificou-se ainda, que o

auditor do gênero masculino apresenta um maior nível de atitude cética ao avaliar as evidências de auditoria e das informações repassadas pela administração da empresa (NOLDER; KADOUS, 2018). O resultado encontrado diverge do achado no estudo de Haveroth e Cunha (2019), que identificou que os níveis de ceticismo profissional se apresentam semelhantes quanto ao gênero e quanto ao porte da firma de auditoria. No entanto, coaduna com os achados da pesquisa de Sampaio e Cunha (2018) e Janssen, Hardies e Vanstreelen (2021), que afirmam que os homens possuem nível de ceticismo profissional mais alto do que as mulheres.

Em relação à idade, o teste post hoc *Dunn- Bonferroni* apontou diferenças entre o nível de ceticismo dos profissionais da categoria de 20 a 30 anos e as categorias de 41 a 50 e acima de 50; ademais demonstrou ainda, que quanto maior a idade menor o nível de ceticismo profissional do auditor. Esses dados vão ao encontro das afirmações feitas por Nelson (2009), Popova (2012) e Hurtt et al. (2013), de que o traço cético dos auditores pode se modificar com o tempo, podendo conter diferenças entre indivíduos de menos idade e de mais idade, observando ainda que conforme a idade do respondente se eleva, o nível de traço cético diminui, alinhando-se também com os achados da pesquisa de Janssen, Hardies e Vanstreelen (2021).

No tocante ao fator condicionante Norma Subjetiva – código de ética e normas profissionais, identificou-se diferenças estatisticamente significantes entre o nível de percepção de independência dos auditores por tipo de firma de auditoria. Esse resultado demonstra que as características pertinentes à firma de auditoria, Big4 e Não Big4, influencia o nível de conduta ética dos auditores em relação à independência da mente e independência da aparência. O teste post hoc *Dunn - Bonferroni* apontou diferenças entre as categorias *Big4* e Não *Big4*, demonstrando que os auditores das firmas *Big4* da amostra apresentaram um nível de conduta ética maior em relação à independência que deve manter no desenvolvimento dos seus trabalhos, quando comparado com as firmas Não *Big4*. Estes resultados evidenciam que, de acordo com a percepção dos auditores participantes da pesquisa, os auditores que trabalham nas empresas *Big4* apresentam uma menor exposição a sofrer possíveis pressões econômicas do cliente influenciando, assim, a sua independência, o que corrobora os achados da pesquisa de Sirio e Simunic (2016). No entanto, não coaduna com os achados da pesquisa de Jiang (2018), que revela que o código de ética não apresenta impacto no julgamento e tomada de decisão dos auditores chineses de grandes firmas de auditoria.

No que tange ao fator condicionante Norma Subjetiva - clima ético, os resultados apontam que as características dos auditores não apresentaram diferença estatisticamente significativa na percepção dos auditores sobre o clima ético das firmas de auditoria.

O fator condicionante Controle comportamental percebido – conhecimento – apresentou diferença estatisticamente significativa entre o conhecimento dos auditores por tipo de firma de auditoria, revelando maior nível de conhecimento dos auditores que trabalham em empresas do tipo *Big4*. Este resultado pode estar relacionado com o fato de as Firmas *Big 4* possuírem equipes de auditoria com maior experiência e habilidades, pois apresentam uma estrutura melhor de treinamentos e investimentos em capacitação, dentre outros fatores, como identificado no estudo de Degenhart e Cunha (2020).

Aprofundando as análises, com o objetivo de identificar possíveis diferenças entre as características dos auditores e os traços de personalidade sombria, realizou-se um teste não paramétrico Kruskal-Wallis, como demonstrado na Tabela 12.

Tabela 12- Teste *Kruskal-Wallis* das características dos auditores e dos traços de personalidade sombria

Característica	Grupos	Df	Statistic	Sig.
Gênero	Entre Grupos	1	10,036	0,002(**)
	Nos grupos	310		
Idade	Entre Grupos	3	1,779	0,013(**)
	Nos grupos	308		
Escolaridade	Entre Grupos	3	1,478	0,220
	Nos grupos	308		
Big4	Entre Grupos	1	11,014	0,016(**)
	Nos grupos	310		
Região	Entre Grupos	5	1,076	0,373
	Nos grupos	306		
Cargo	Entre Grupos	4	1,522	0,196
	Nos grupos	307		
Especialização	Entre Grupos	8	2,41	0,238
	Nos grupos	303		

(**) Significante a 5%

Fonte: Elaborado pela autora.

Os resultados demonstram que os traços de personalidade não apresentam diferenças significativas em relação às características do auditor escolaridade, cargo, especialização e região. Entretanto, os traços de personalidade apresentaram diferenças significantes para as características idade, gênero e tipo de firma de auditoria (*Big4*).

O resultado demonstra que os traços de personalidade sombria se apresentam distintos quando analisada a idade do auditor, demonstrando uma tendência a diminuição

com a idade. Foster et al. (2003) argumenta que o efeito da idade em relação aos traços de personalidade sombria pode estar relacionado ao fato de que, com o passar dos anos, os indivíduos experimentem o fracasso e aprendam com as próprias limitações (FOSTER et al., 2003; SCHLUETERA; SAKELA, 2022). O resultado aqui encontrado é contraditório aos achados de Spurk e Hirschi (2018), que destacaram que é mais comum comportamento sombrio na faixa etária de indivíduos de mais idade (50-59 anos) se comparado com a faixa etária mais jovem (25-34 anos). Bailey (2019) constatou em seu estudo que a pontuação de narcisismo no indivíduo tende a diminuir com a idade. Góis, Lima e De Luca (2020) identificou que o sadismo foi negativamente associado com a idade. Spurk e Hirschi (2018) asseveram que, para as práticas de recursos humanos, os resultados que englobam a idade são importantes, já que as percepções sobre o ambiente de trabalho estão relacionadas à mudança na personalidade de colaboradores mais velhos.

Identificou-se ainda, que os traços de personalidade sombria se apresentam distintos quando analisados o gênero do auditor, sendo superior para o auditor do gênero masculino. Esta desigualdade para os traços em relação ao gênero do auditor está associada aos aspectos de agressividade, impulsividade e busca por dominância, comportamentos usualmente descritos como masculinos na sociedade. Este resultado está em linha com as pesquisas de Foster et al. (2003) e Jonason e Davis (2018), que identificaram que homens tendem a apresentar maiores escores para os traços de personalidade sombria.

Diferença similar foi identificada para a característica tipo de firma de auditoria (*Big4*), demonstrando ser superior o nível de traço de personalidade sombria para os auditores das firmas de auditoria *Big4*. Os resultados dão indícios que os auditores das firmas de auditoria *Big4* têm uma tendência a ter um maior nível de insensibilidade, impulsividade, manipulação, criminalidade, grandiosidade, gozo de crueldade e má conduta (PAULHUS, 2014). Isto pode ser explicado pelo ambiente fértil, oportuno e atrativo de tais firmas de auditoria para indivíduos com traços de personalidade sombria, onde oferecerem salários mais altos, *networking*, melhores perspectivas de carreira, ambiente desafiador, além de uma maior evidenciação junto aos pares e ao mercado, ambiente interessante pelo prestígio social e pelo exibicionismo em função de posições hierárquicas elevadas que proporciona ao indivíduo, aumentando, assim, seu ego e autoestima (MARÇAL; ALBERTONE, 2020).

Dando continuidade aos testes, procedeu-se uma investigação para tentar identificar possíveis diferenças entre os traços de personalidade sombria e os fatores condicionantes da TPB (Atitude – Ceticismo profissional; Normas Subjetivas – Código de ética e normas profissionais e Clima ético; Controle comportamental percebido – Conhecimento) e o

Julgamento e tomada de decisão (Materialidade, Continuidade e Principais Assuntos de Auditoria).

Tabela 13- Teste *Kruskal-Wallis* por fator e nível de traço de personalidade sombria.

Fator condicionante	Grupo	Df	Statistic	Sig.
Atitude – Ceticismo	Entre Grupos	2	87,333	,000(*)
	Nos grupos	309		
Norma Subjetiva – Código de ética e normas profissionais	Entre Grupos	2	22,044	,036(**)
	Nos grupos	309		
Norma Subjetiva – Clima ético	Entre Grupos	2	8,236	,238
	Nos grupos	309		
Controle comportamental – conhecimento	Entre Grupos	2	61,84	,000(*)
	Nos grupos	309		
JDM -Materialidade	Entre Grupos	2	1,897	,152
	Nos grupos	309		
JDM -Continuidade	Entre Grupos	2	17,786	,041(**)
	Nos grupos	309		
JDM -Principais Assuntos de auditoria	Entre Grupos	2	33,677	,027(**)
	Nos grupos	309		

(*) Significante a 1%; (**) Significante a 5%.

Fonte: Elaborado pela autora.

O resultado do teste não paramétrico *Kruskal-Wallis* demonstra que existem diferenças estatisticamente significantes entre os níveis dos traços de personalidade sombria e os fatores condicionantes Atitude – Ceticismo, Norma subjetiva – código de ética e normas profissionais, Controle Comportamental percebido – conhecimento, JDM – Continuidade e JDM – Principais assuntos de auditoria, com exceção do clima ético e julgamento e tomada de decisão de materialidade, que não apresentaram diferenças significantes.

Esses resultados indicam que o ceticismo profissional do auditor, ou seja, a sua atitude cética ao avaliar as evidências de auditoria, a sua conduta ética, o conhecimento do auditor e o julgamento e tomada de decisão relacionadas a continuidade e principais assuntos de auditoria são diferentes para os níveis baixos, moderados e altos dos traços de personalidade sombria, sugerindo que os traços de personalidade sombria influenciam fatores individuais dos indivíduos (FERRELL; GRESHAM, 1985), como ceticismo, código de ética, conhecimento e, conseqüentemente, afetam seu julgamento profissional (CHATTERJEE; HAMBRICK, 2007).

Para investigar e identificar os grupos que apresentam diferenças foi realizado o teste de *post hoc Dunn- Bonferroni*, cujos resultados estão apresentados na Tabela 14.

Tabela 14- Teste *post hoc* Dunn-Bonferroni

Dependente	Grupo	Grupo	Diferença média (I-J)	Statistic	Sig.	
Atitude – Ceticismo	Baixo	Moderado	0,11	0,18	0,810	
		Alto	2,31	0,23	0,000(*)	
	Moderado	Baixo	-0,11	0,18	0,810	
		Alto	2,20	0,17	0,000(*)	
	Alto	Baixo	-2,31	0,23	0,000(*)	
		Moderado	-2,20	0,17	0,000(*)	
Norma Subjetiva - Código de ética e normas profissionais	Baixo	Moderado	0,17	0,18	0,600	
		Alto	0,97	0,23	0,000(*)	
	Moderado	Baixo	-0,17	0,18	0,600	
		Alto	0,79	0,17	0,000(*)	
	Alto	Baixo	-0,97	0,23	0,000(*)	
		Moderado	-0,79	0,17	0,000(*)	
	Controle comportamental percebido – Conhecimento	Baixo	Moderado	0,64	0,24	0,020(**)
			Alto	2,99	0,31	0,000(*)
Moderado		Baixo	-0,64	0,24	0,020(**)	
		Alto	2,35	0,23	0,000(*)	
Alto		Baixo	-2,99	0,31	0,000(*)	
		Moderado	-2,35	0,23	0,000(*)	
JDM – Continuidade	Baixo	Moderado	0,35	0,39	0,640	
		Alto	2,47	0,50	0,000(*)	
	Moderado	Baixo	-0,35	0,39	0,640	
		Alto	2,12	0,37	0,000(*)	
	Alto	Baixo	-2,47	0,50	0,000(*)	
		Moderado	-2,12	0,37	0,000(*)	
	JDM - Principais assuntos de auditoria	Baixo	Moderado	0,41	0,31	0,380
			Alto	2,74	0,40	0,000(*)
Moderado		Baixo	-0,41	0,31	0,380	
		Alto	2,32	0,30	0,000(*)	
Alto		Baixo	-2,74	0,40	0,000(*)	
		Moderado	-2,32	0,30	0,000(*)	

(*) Significante a 1%; (**) Significante a 5%

Fonte: Elaborado pela autora.

Com o intuito de comparar em par cada nível dos traços que compõem o *Dark Tetrad*, observou-se, por meio do teste de Dunn-Bonferroni (*post hoc test* do teste não paramétrico Kruskal-Wallis), que os indivíduos com altos traços de *Dark Tetrad* exibem diferença significativa ($p = 0,000$) em relação ao Ceticismo profissional na comparação com os indivíduos que imprimem baixos e moderados traços. Analisando as médias dos grupos, vê-se que o nível de ceticismo do auditor aumenta ao passo que os traços de personalidade sombria aumentam, indicando que a presença de traços de personalidade sombria do auditor

influencia o seu nível de ceticismo na execução do seu trabalho, ou seja, na postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria (CFC, 2016).

Este resultado está em linha com os achados da pesquisa de Hobson et al. (2020), que identificaram que auditores independentes cujos traços sombrios de personalidade sejam elevados são menos propensos a confiar nos administradores, reforçando o ceticismo profissional. Isso provavelmente é impulsionado pela insensibilidade, falta de empatia e falta de resposta aos estímulos sociais dos auditores com traços de personalidade sombria. Entretanto, esse resultado contradiz o achado da pesquisa de Marcal e Alberton (2020), que identificou que o maquiavelismo e a psicopatia, perante o conjunto de dados analisados, parecem não apresentar qualquer influência positiva no ceticismo profissional, sendo factível até mesmo uma relação inversa em aspectos de autonomia e autoestima do ceticismo profissional, respectivamente. Já o narcisismo pode influenciar positivamente o atributo de ceticismo profissional ao alavancar a autoestima e a capacidade de questionamento dos auditores, o que demonstra a necessidade de mais pesquisas sobre a temática.

Resultado semelhante foi identificado no teste de Dunn-Bonferroni (*post hoc test* do teste *Kruskal-Wallis*) para o fator condicionante Norma subjetiva – código de ética e normas profissionais, demonstrando que os indivíduos com altos traços de *Dark Tetrad* exibem diferença significativa ($p = 0,000$) em relação ao código de ética e normas profissionais na comparação com os indivíduos que imprimem baixos e moderados traços.

Observa-se uma diminuição na percepção dos auditores quanto ao código de ética e normas profissionais quanto mais alto é o nível dos traços de personalidade sombria, sugerindo que a presença de traços de personalidade alto nos auditores distorce a sua percepção quanto ao código de ética, mais especificamente sobre a independência que o auditor deve manter na execução do seu trabalho. Este resultado está em linha com os achados da pesquisa de Schluetera e Sakela (2022), que afirmam que os traços de personalidade sombria, como maquiavelismo, narcisismo e psicopatia – a Tríade Sombria da personalidade (PAULHUS; WILLIAMS, 2002), são especialmente propensos a ter um impacto disruptivo sobre os fundamentos da auditoria, como a independência do auditor. Entretanto, chama-se a atenção para o estudo de Aprillia e Maharani (2021), que examinou o efeito da tríade sombria entre os contadores da Indonésia e seus códigos de ética, identificando que o narcisismo e a psicopatia têm uma influência positiva sobre o código de ética, enquanto o maquiavelismo tem uma influência negativa.

O resultado do teste de *Dunn- Bonferroni* para o fator condicionante controle comportamental percebido – Conhecimento, apresenta diferenças significativas ($p = 0,000$ e $p = 0,020$) entre os 3 grupos, demonstrando que os diferentes níveis de traços de personalidade dos auditores geram diferenças significativas nos níveis de conhecimento dos auditores. Verificou-se um aumento no nível do conhecimento dos auditores quanto mais alto é o nível dos traços de personalidade sombria, sugerindo que indivíduos com alto traço de personalidade sombria são indivíduos que possuem maior nível de conhecimento declarativo e processual. Este resultado está parcialmente em linha com os achados de Janssen, Hardies e Vanstreelen (2021), que identificaram que os auditores com mais experiência e conhecimento têm maior tendência ao maquiavelismo (comportamento manipulador ou de interesse próprio). Silva et al. (2020) argumentam que indivíduos com personalidade *dark* são altamente estratégicos e inteligentes, utilizando o seu conhecimento para realizar práticas manipuladoras.

Em relação ao fator condicionante julgamento e tomada de decisão, o resultado do teste *Dunn- Bonferroni* demonstrou que os indivíduos com altos traços de *Dark Tetrad* exibem diferença significativa ($p = 0,000$) em relação ao julgamento e tomada de decisão – Continuidade e Principais assuntos de auditoria na comparação com os indivíduos que imprimem baixos e moderados traços. Nos dois tipos de julgamento, verificou-se que quanto maior o nível dos traços de personalidade sombria menor o percentual nos referidos julgamentos. Isso demonstra que, para a JDM de Continuidade, os auditores com personalidade sombria apontaram uma tendência a não identificar problemas de descontinuidade operacional da empresa analisada, assim como, em relação aos Principais assuntos de auditoria, apresentar um número menor de áreas de riscos identificados. Este resultado corrobora o entendimento do estudo de Furnham, Richards e Paulhus (2014) e Johnson et al. (2013), que estabelecem que auditores com altos traços de personalidade sombria podem implicar em diferentes perfis de risco para auditoria, avaliações de risco, planejamento de trabalho e execução de auditoria.

4.3 Validação do modelo de mensuração.

A confiabilidade é examinada usando um teste de consistência interna. De acordo com Hair et al. (2005), o índice de consistência interna busca medir se um instrumento é capaz de reproduzir uma mesma resposta, com erro mínimo, por meio de uma única aplicação do instrumento em uma amostra de indivíduos. Este índice pode, tradicionalmente,

ser verificado utilizando-se o coeficiente Alfa de *Cronbach*. O índice de medida do Alfa de *Cronbach* varia de 0 a 1, em que, 0,70 é considerado o limite inferior de aceitabilidade, porém, para pesquisas exploratórias, os valores 0,60 indicam confiabilidade interna satisfatória (HAIR et al., 2005).

Contudo, este critério assume que os indicadores têm todos a mesma importância. Em alternativa, a literatura vem utilizando a *composite reliability* - confiabilidade composta (CC) – para medir a consistência interna. A CC é utilizada para avaliar se a amostra está livre de enviesamentos e se as respostas são confiáveis (NASCIMENTO; MACEDO, 2016). Esta medida parte do pressuposto de que os indicadores com cargas diferentes podem ser interpretados de igual forma ao *Cronbach Alpha* (HENSELER et al., 2009). A CC varia entre 0 e 1, em que valores mais altos indicam níveis mais elevados de confiabilidade (HAIR et al., 2005). De acordo com Hair et al. (2005), o indicador é confiável quando as cargas externas dos indicadores são superiores a 0,7.

Para avaliar a validade, geralmente são analisados dois tipos: a validade convergente (VC) e a validade discriminante. A Validade Convergente define-se como “a extensão em que uma medida se correlaciona positivamente com medidas alternativas do mesmo construto” (NASCIMENTO; MACEDO, 2016, p. 294) e é medida através da variância média extraída – AVE (*Average Variance Extrated*), onde um valor de AVE superior a 0,5 indica VC satisfatória e suficiente, o que significa que uma VC explica pelo menos 50% da variância dos seus indicadores (HENSELER et al., 2009).

Em relação à validade discriminante, que se refere à medida em que um construto é verdadeiramente distinto dos demais construtos, foi utilizado o critério *Fornell-Larcker* (FORNELL; LARCKER, 1981).

Nesta tese optou-se por calcular as duas medidas de confiabilidade – Alfa de *Cronbach* e Confiabilidade composta, assim como a validade convergente – AVE, descritas na Tabela 15.

Tabela 15- Confiabilidade Composta, Alfa de Cronbach e AVE

Fatores condicionantes	Nº itens	Confiabilidade Composta	Alfa de Cronbach	AVE
Atitude – Ceticismo Profissional				
Mente questionadora	5	0,68	0,67	0,56
Suspensão do julgamento	5	0,67	0,66	0,52
Busca por conhecimento	5	0,69	0,68	0,57
Norma Subjetiva – Código de ética e normas profissionais				
Independência da mente	3	0,93	0,89	0,81

Independência de aparência	4	0,67	0,65	0,51
Norma Subjetiva – Clima ético				
Clima ético	6	0,54	0,52	0,31
Controle comportamental percebido – Conhecimento				
Conhecimento declarativo	4	0,71	0,70	0,58
Conhecimento processual	4	0,69	0,68	0,59
Controle comportamental percebido – Experiência				
Experiência	1	0,51	0,50	0,30
Julgamento e tomada de decisão				
Materialidade - base	5	0,63	0,62	0,49
Materialidade - percentual (%)	3	0,52	0,50	0,31
Continuidade	3	0,97	0,97	0,91
PAA	7	0,71	0,70	0,58
Traços de personalidade				
Maquiavelismo	9	0,92	0,93	0,60
Narcisismo	9	0,94	0,94	0,64
Psicopatia	9	0,95	0,96	0,71
Sadismo	9	0,94	0,94	0,65

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com os resultados expostos da Tabela 15, verificou-se que as escalas utilizadas para medir o fator condicionante Norma Subjetiva – Código de ética e normas profissionais – Independência da mente, Controle comportamental percebido – Conhecimento declarativo, Julgamento e tomada de decisão – Continuidade, são confiáveis e válidas para medir os construtos teóricos abordados no estudo, apresentando resultados de acordo com o preconizado pela literatura, alfa de *conbranch* >0,70, confiabilidade composta > 0,70 e AVE > 0,50.

Entretanto, chama-se a atenção para as escalas Atitude – Mente questionadora, suspensão do Julgamento e Busca de conhecimento; Normas subjetivas – Código de ética e normas profissionais e Independência de aparência; Controle comportamental percebido – Conhecimento processual e Julgamento e tomada de decisão – Materialidade (base) e PAA, que apresentaram resultados em desacordo com o preconizado pela literatura em relação ao alfa de *cronbach* e confiabilidade composto; entretanto atenderam ao AVE superior a 0,50. Ressalta-se que a literatura afirma que, para pesquisas exploratórias, os valores acima de 0,60 indicam confiabilidade interna satisfatória (HAIR et al., 2005), não sendo necessário a exclusão da dimensão.

Identificou-se ainda, que o fator condicionante Controle Comportamental Percebido – Experiência; Normas subjetivas – Clima ético; e Julgamento e tomada de decisão –

Materialidade (percentual) apresentaram resultado abaixo do esperado, tanto para a confiabilidade composta, alfa de *cronbach* e AVE, demonstrando a ausência de confiabilidade e validade da escala desse construto.

Posteriormente, para refinamento das escalas, realizou-se a validação dos construtos a partir de Análise Fatorial Confirmatória (AFC), checando-se os β dos caminhos entre as variáveis latentes e as manifestas, com o objetivo de purificar o modelo. A Tabela 16 apresenta os resultados das cargas padronizadas e R^2 .

Tabela 16 – Análise Fatorial Confirmatória

Fatores condicionantes	Questões	Cargas padronizadas	Erro padrão	T	Sig	R ²
Atitude – Ceticismo Profissional						
Mente questionadora	AT1	0,872				0,76
	AT2	0,846	0,069	14,26	0,012**	0,72
	AT3	0,365	0,075	8,98	0,180	0,13
	AT4	0,860	0,069	14,71	0,030**	0,74
	AT5	0,348	0,073	7,32	0,085	0,12
Suspensão do julgamento	AT6	0,917				0,84
	AT7	0,834	0,065	15,27	0,026**	0,70
	AT8	0,339	0,062	7,17	0,084	0,11
	AT9	0,356	0,065	7,21	0,097	0,13
	AT10	0,838	0,066	15,44	0,032**	0,7
Busca por conhecimento	AT11	0,922				0,85
	AT12	0,262	0,058	7,13	0,090	0,07
	AT13	0,378	0,055	8,96	0,092	0,14
	AT14	0,901	0,054	19,29	0,019**	0,81
	AT15	0,957	0,044	23,47	0,042**	0,92
Norma Subjetiva – Código de ética e normas profissionais						
Independência da mente	CE1	0,863				0,74
	CE2	0,809	0,085	13,79	0,014**	0,65
	CE3	0,915	0,072	19,08	0,021**	0,84
Independência de aparência	CE4	0,988				0,98
	CE5	0,877	0,038	21,36	0,013**	0,77
	CE6	0,328	0,033	7,71	0,087	0,22
	CE7	0,919	0,028	26,22	0,016**	0,84
Norma Subjetiva – Clima ético						
Clima ético	CLE1	0,795				0,63
	CLE2	0,785	0,094	10,93	0,036**	0,62
	CLE3	0,388	0,093	9,27	0,093	0,15
	CLE4	0,319	0,091	9,02	0,082	0,10
	CLE5	0,277	0,114	7,53	0,073	0,08
	CLE6	0,329	0,241	9,01	0,084	0,11
Controle comportamental percebido – Conhecimento						

Conhecimento declarativo	CD1	0,869				0,76
	CD2	0,382	0,088	7,84	0,093	0,15
	CD3	0,807	0,081	12,42	0,022**	0,65
	CD4	0,824	0,078	12,83	0,016**	0,68
Conhecimento processual	CP1	0,859				0,74
	CP2	0,914	0,063	16,23	0,030**	0,84
	CP3	0,923	0,055	15,75	0,029**	0,85
	CP4	0,402	0,056	9,84	0,102	0,16
Controle comportamental percebido – Experiência						
Experiência	EXP1	0,382	0,048	7,54	0,904	0,15
Julgamento e tomada de decisão						
Materialidade – Base	MAT1	0,838				0,70
	MAT2	0,401	0,327	6,25	0,101	0,16
	MAT3	0,769	0,226	5,54	0,018**	0,59
	MAT4	0,753	0,252	6,86	0,024**	0,57
	MAT5	0,408	0,333	6,51	0,103	0,17
Materialidade – Percentual (%)	MAT6	0,426				0,18
	MAT7	0,395	0,051	7,64	0,095	0,16
	MAT8	0,386	0,049	7,53	0,086	0,15
Continuidade	CONT1	0,938				0,88
	CONT2	0,949	0,04	25,08	0,014**	0,90
	CONT3	0,980	0,03	28,74	0,025**	0,96
PAA	PAA1	0,918				0,84
	PAA2	0,401	0,059	7,24	0,097	0,16
	PAA3	0,329	0,072	6,90	0,088	0,11
	PAA4	0,740	0,084	19,64	0,011**	0,55
	PAA5	0,876	0,063	17,37	0,015**	0,77
	PAA6	0,901	0,060	18,66	0,012**	0,81
	PAA7	0,327	0,068	11,83	0,085	0,11
Traços de personalidade sombria						
Maquiavelismo	MAQ1	0,904				0,82
	MAQ2	0,871	0,052	16,319	0,020**	0,76
	MAQ3	0,780	0,063	13,038	0,010**	0,61
	MAQ4	0,744	0,063	12,00	0,013**	0,55
	MAQ5	0,771	0,058	12,771	0,023**	0,59
	MAQ6	0,783	0,062	13,151	0,001*	0,61
	MAQ7	0,790	0,07	10,618	0,032**	0,62
	MAQ8	0,719	0,062	11,346	0,016**	0,52
	MAQ9	0,667	0,063	10,068	0,001*	0,44
Narcisismo	NAR1	0,824				0,68
	NAR2	0,751	0,077	10,991	0,021**	0,56
	NAR3	0,779	0,083	11,573	0,032**	0,61
	NAR4	0,778	0,08	11,557	0,017**	0,61
	NAR5	0,788	0,08	11,759	0,012**	0,62
	NAR6	0,770	0,077	11,375	0,026**	0,59
	NAR7	0,845	0,078	13,064	0,018**	0,71

	NAR8	0,807	0,078	12,177	0,020**	0,65
	NAR9	0,862	0,079	13,483	0,032**	0,74
Psicopatia	PSI1	0,954				0,91
	PSI2	0,895	0,044	21,011	0,010*	0,80
	PSI3	0,822	0,055	16,351	0,012*	0,68
	PSI4	0,902	0,039	21,575	0,020**	0,81
	PSI5	0,769	0,064	14,004	0,035**	0,59
	PSI6	0,816	0,055	16,018	0,014**	0,67
	PSI7	0,657	0,092	10,466	0,021**	0,43
	PSI8	0,796	0,063	15,13	0,026**	0,63
	PS9	0,920	0,04	23,238	0,010*	0,85
Sadismo	SAD1	0,834				0,70
	SAD2	0,709	0,076	10,286	0,021**	0,50
	SAD3	0,789	0,064	11,989	0,025**	0,62
	SAD4	0,769	0,075	11,557	0,027**	0,59
	SAD5	0,791	0,072	12,037	0,032**	0,63
	SAD6	0,852	0,071	13,535	0,017**	0,73
	SAD7	0,858	0,063	13,692	0,013*	0,74
	SAD8	0,790	0,071	12,027	0,025**	0,62
	SAD9	0,851	0,062	13,521	0,001*	0,72

(*) Significante a 1%; (**) Significante a 5
 Fonte: Elaborado pela autora.

Após a execução da análise fatorial confirmatória, identificou-se que 70 indicadores apresentaram uma carga fatorial superior a 0,7, com significância estatística e confiabilidade individual superior a 0,50, estando de acordo com o estipulado por Hair et al. (2005).

Identificou-se ainda, que 21 indicadores apresentaram carga fatorial abaixo de 0,4 e não apresentaram significância estatística, a saber: Atitude – Mente questionadora (AT3, AT5), Atitude – Suspensão de Julgamento (AT8, AT9), Atitude – Busca de conhecimento (AT12, AT13), Normas subjetivas – Independência da aparência (CE6), Normas subjetivas – Clima ético (CLE3, CLE4, CLE5, CLE6), Controle comportamental percebido – Conhecimento Declarativo (CD2), Controle comportamental percebido – Conhecimento Processual (CP4), Controle comportamental percebido – Experiência (EXP1), Julgamento e tomada de decisão – Materialidade - base (MAT2, MAT5), Julgamento e tomada de decisão – Materialidade – percentual (MAT6, MAT7, MAT 8) e Julgamento e tomada de decisão – Principais Assuntos de Auditoria (PAA2, PAA3 e PAA7).

De acordo com Hair et al. (2005), os indicadores com cargas externas consideradas fracas, ou seja, que se encontra na faixa entre 0,4 e 0,7 podem ser eliminados, se for verificado que a confiabilidade do indicador é baixa e a eliminação desse indicador for acompanhada por um aumento substancial da CC e da AVE. Dessa forma, de acordo com

Hair et al. (2005), decidiu-se pela eliminação dos 21 indicadores do modelo. A eliminação desses indicadores resultou na extinção dos fatores condicionantes Norma subjetiva – Clima ético e Controle comportamental percebido – experiência e Julgamento e tomada de decisão – materialidade – percentual. Ressalta-se ainda que os resultados da confiabilidade composta, *Alfa de cronbach* e AVE desses fatores condicionantes demonstraram a ausência de confiabilidade e validade da escala, corroborando a decisão de eliminação do construto.

Procedeu-se o cálculo novamente da Confiabilidade Composta, *Alfa de cronbach* e AVE para identificar os efeitos da exclusão dos indicadores, expostos na Tabela 17.

Tabela 17 - Confiabilidade Composta, Alfa de *Cronbach* e AVE - ajustada

Fatores condicionantes	Nº itens	Confiabilidade Composta	Alfa de <i>Cronbach</i>	AVE
Atitude – Ceticismo Profissional				
Mente questionadora	3	0,94	0,90	0,83
Suspensão do julgamento	3	0,93	0,89	0,82
Busca por conhecimento	3	0,97	0,95	0,90
Norma Subjetiva – Código de ética e normas profissionais				
Independência da mente	3	0,96	0,94	0,90
Independência de aparência	3	0,95	0,96	0,92
Controle comportamental percebido – Conhecimento				
Conhecimento declarativo	3	0,94	0,91	0,86
Conhecimento processual	3	0,96	0,94	0,90
Julgamento e tomada de decisão				
Materialidade - base	3	0,84	0,83	0,70
Continuidade	3	0,97	0,95	0,91
PAA	4	0,94	0,92	0,81
Traços de personalidade				
Maquiavelismo	9	0,92	0,91	0,60
Narcisismo	9	0,94	0,93	0,64
Psicopatia	9	0,95	0,93	0,71
Sadismo	9	0,94	0,92	0,65

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que os fatores condicionantes que tiveram construtos retirados apresentaram os seus valores de Confiabilidade Composta, Alfa de *Cronbach* e AVE aumentados, demonstrando a melhora na confiabilidade e validade dos modelos de mensuração. Dessa forma, após a análise, conclui-se que o modelo de mensuração é adequado em termos de confiabilidade do indicador, consistência interna e validade convergente.

Em relação à validade discriminante, que se refere à medida em que um construto é verdadeiramente distinto dos demais construtos, ou seja, implica que o construto seja único e capte fenômenos não representados pelos outros construtos contidos no modelo (HAIR et al., 2005), as principais formas de avaliar a validade discriminante são: por meio do critério Fornell-Larcker e do teste de diferença de qui-quadrados, sugerido por Bagozzi e Philips (1982). Nesta tese, optou-se pela utilização do primeiro critério por ser o mais utilizado na literatura, em trabalhos de julgamento e tomada de decisão que se utilizam da SEM (HARRISON; SUMMERS; MENNECKE, 2018; MOURA; SANTOS; SANTOS, 2020).

A Tabela 18 apresenta o cálculo da validade discriminante através da análise de cargas cruzadas (*cross loadings*), usando o critério Fornell-Larcker. Nesta análise, comparam-se as raízes quadradas dos valores das AVEs de cada construto com as correlações (de Pearson) entre os construtos (ou variáveis latentes). As raízes quadradas das AVEs devem ser maiores do que as correlações dos construtos (FORNELL; LARCKER, 1981). Os resultados estão expostos na Tabela 18.

Tabela 18 – Validade discriminante – Fornell-Larcker (1981).

	BC	CD	CONT	CP	IA	IM	MAQ	MAT	MQ	NAC	PAA	PSIC	SAD	SJ
BC	0,968													
CD	0,365	0,927												
CONT	0,509	0,349	0,958											
CP	0,332	0,59	0,326	0,952										
IA	0,038	0,023	0,053	0,031	0,959									
IM	0,208	0,396	0,079	0,401	0,175	0,949								
MAQ	0,292	-0,354	-0,031	0,305	0,078	0,402	0,822							
MAT	0,653	0,454	0,473	0,495	0,189	0,428	0,368	0,781						
MQ	0,619	0,457	-0,341	0,466	0,258	0,434	0,251	0,485	0,914					
NAC	0,313	-0,106	-0,041	0,127	0,019	0,079	0,167	0,171	-0,186	0,841				
PAA	0,596	0,439	0,538	0,335	0,102	0,284	0,207	0,491	-0,519	0,247	0,904			
PSIC	0,416	-0,271	-0,301	0,177	0,023	0,123	0,119	0,288	-0,266	0,247	0,243	0,861		
SAD	0,570	-0,549	-0,433	0,554	-0,08	0,442	0,363	0,662	0,516	0,101	0,524	0,297	0,841	
SJ	0,664	0,405	0,447	0,375	0,049	0,377	0,242	0,546	-0,747	0,322	0,547	0,301	0,535	0,911

Fonte: Elaborado pela autora.

Onde: BC - Busca de conhecimento - Atitude, CD - Conhecimento declarativo - Controle comportamental percebido, CONT - Continuidade - JDM, CP - Conhecimento processual - Controle comportamental percebido, IA - Independência de aparência - Normas subjetivas, IM - Independência da mente - Normas subjetivas, MAQ - Maquiavelismo, MAT - Materialidade - JDM, MQ- Mente questionadora - Atitude, NAC - Narcisismo, PAA - Principais Assuntos de Auditoria - JDM, PSIC - Psicopatía, SAD - Sadismo, SJ - Suspensão do Julgamento - Atitude.

Os resultados demonstram que, a respeito dos parâmetros de Fornell e Larcker (1981), as raízes quadradas das AVEs foram maiores do que as correlações dos construtos, constatando-se que há validade discriminante nos dados analisados, atendendo ao critério estabelecido.

Dessa forma, com base nos resultados expostos nesta seção constata-se que o modelo de mensuração proposto atende aos requisitos de confiabilidade, consistência interna, validade convergente e validade discriminante, tornando possível a investigação das relações entre os construtos latentes com o uso de um modelo estrutural.

4.4 Avaliação da validade do modelo estrutural

Esta parte da pesquisa envolve a avaliação da validade do modelo estrutural que contempla a análise das capacidades preditivas do modelo e os relacionamentos entre os construtos, e contempla 4 etapas de avaliação do modelo estrutural (LEE et al., 2011):

- (1) avaliação da colineariedade através do cálculo do VIF (*Variance inflation factor*);
- (2) avaliação do nível de R^2 das variáveis latentes;
- (3) avaliação da significância e a relevância das relações;
- (4) avaliação dos tamanhos de efeito F^2 ; e
- (5) avaliação da capacidade de predição Q^2 .

4.4.1 Avaliação do VIF (*Variance inflation factor*) e capacidade de predição Q^2

A Tabela 19 apresenta o resultado da avaliação da colineariedade através do cálculo do VIF (*Variance inflation factor*).

Tabela 19 – Teste de colinearidade (VIF -*Variance inflation factor*).

Dimensão	Variáveis	VIF
Atitude	Mente questionadora	2,115
	Suspensão do julgamento	2,832
	Busca por conhecimento	2,505
Normas subjetivas	Código de ética - Independência da mente	1,593
	Código de ética - Independência da aparência	1,189
Controle Comportamental percebido	Conhecimento declarativo	1,854
	Conhecimento processual	1,896
Traços de personalidade sombria	Maquiavelismo	1,337
	Narcisismo	1,279
	Psicopatia	1,332
	Sadismo	2,323
Julgamento e tomada de decisão	Materialidade	2,645
	Continuidade	1,963
	Principais assuntos de auditoria	2,528

Fonte: Elaborado pela autora.

Antes de avaliar os coeficientes do modelo estrutural, as variáveis independentes foram sujeitas ao teste da colineariedade (HAIR et al., 2005). Os valores de VIF (*Variance inflation factor*) variaram de 1,189 e 3,115, demonstrando que estão abaixo do valor crítico indicativo de 5 (HAIR et al., 2005). Conclui-se assim, que não há problemas de colineariedade no modelo desta tese.

Adicionalmente, o valor Q^2 de Stone-Geisser do modelo avalia sua relevância preditiva para cada relação estrutural, e o resultado maior do que zero significa que o modelo tem capacidade de predição (HAIR et al., 2017). A execução do procedimento de *blindfolding* resultou em valores maiores que zero, suportando a relevância preditiva do modelo.

Dando sequência ao processo de validação do modelo, procedeu-se a avaliação da significância e a relevância das relações, testando-se as hipóteses da pesquisa. Posteriormente, realizou-se a avaliação do nível de R^2 das variáveis latentes cujos resultados estão apresentados na Tabela 20. Ressalta-se que na PLS-SEM a hipótese de uma relação entre construtos é verificada ou não, de acordo com a significância dos coeficientes estimados para as relações presentes no modelo (BYRNE, 2010).

4.4.2 Resultados da Modelagem de Equações Estruturais – TPB, efeito F^2 e nível de R^2 das variáveis latentes

A Tabela 20 apresenta o resultado da Modelagem de equações estruturais – TPB, efeito do F^2 e nível de R^2 das variáveis latentes.

Tabela 20 – Resultados da Modelagem de Equações Estruturais – TPB

Modelo estrutural – análise de caminho	Coefficiente estrutural	Erro padrão	T	<i>p-value</i>	R^2	f^2	Hipótese	Status
Modelo 1 - Julgamento e tomada de decisão da Materialidade								
Atitude – Ceticismo > JDM - Materialidade	0,557	0,076	12,575	0,000*	0,594	0,511	H1a	Não rejeitada
Norma Subjetiva – Código de ética e normas profissionais > JDM - Materialidade	0,329	0,065	6,103	0,025**		0,149	H2a	Não rejeitada
Controle comportamental percebido – Conhecimento > JDM - Materialidade	0,408	0,084	7,963	0,000*		0,221	H3a	Não rejeitada
Modelo 2 - Julgamento e tomada de decisão de Continuidade								

Atitude – Ceticismo > JDM – Continuidade	0,545	0,306	12,994	0,000*	0,527	0,499	H1b	Não rejeitada
Norma Subjetiva – Código de ética e normas profissionais JDM – Continuidade	0,341	0,076	6,648	0,019**		0,158	H2b	Não Rejeitada
Controle comportamental percebido – Conhecimento > JDM – Continuidade	0,419	0,401	7,392	0,000*		0,236	H3b	Não rejeitada
Modelo 3 - Julgamento e tomada de decisão dos Principais Assuntos de auditoria								
Atitude – Ceticismo > JDM – PAA	0,534	0,192	11,236	0,000**	0,498	0,502	H1c	Não rejeitada
Norma Subjetiva – Código de ética e normas profissionais > JDM – PAA	0,337	0,163	6,241	0,015**		0,153	H2c	Não rejeitada
Controle comportamental percebido – Conhecimento > JDM – PAA	0,406	0,186	7,746	0,000*		0,224	H3c	Não rejeitada

(*) Significante a 1%, (**) Significante a 5%.

Fonte: Elaborado pela autora.

O coeficiente de determinação (R^2) mede a porção da variabilidade explicada pelo modelo. Na área das ciências sociais, devido aos fenômenos de difícil apreensão, a classificação da intensidade do R^2 pode ser da seguinte forma: baixa, $R^2 < 0,20$; média, R^2 entre 0,20 e 0,50; e alta, $R^2 > 0,50$ (HAIR et al., 2005). Dessa forma, os modelos executados nesta tese apresentaram R^2 de efeito alto, acima de 0,50 para os Modelos 1 (Materialidade) e 3 (PAA) e efeito médio abaixo de 0,50 para o Modelo 2 (Continuidade), conforme resultado descrito na Tabela 20.

A avaliação do *effect size* (f^2) é complementar à avaliação do coeficiente de determinação, medindo o impacto da omissão de construtos preditores nos valores de R^2 dos constructos preditos. Valores de f^2 de 0,02, 0,15 e 0,35 são considerados, respectivamente, fracos, médios e fortes (COHEN, 1988; HAIR et al., 2005). Os resultados demonstrados na Tabela 20 mostram efeitos altos para os fatores Atitude e Julgamento e tomada de decisão de Materialidade ($f^2 = 0,511$), Continuidade ($f^2 = 0,499$) e Principais assuntos de auditoria ($f^2 = 0,502$); e efeitos médios para os fatores Normas subjetivas e Julgamento e tomada de decisão de Materialidade ($f^2 = 0,149$), Continuidade ($f^2 = 0,158$) e Principais assuntos de auditoria ($f^2 = 0,153$) e Controle comportamental e Julgamento e tomada de decisão de

Materialidade ($f^2=0,221$), Continuidade ($f^2=0,236$) e Principais assuntos de auditoria ($f^2 = 0,224$). Esse resultado demonstra que a Atitude apresentou alto poder preditivo sobre os Julgamentos e tomada de decisão do auditor e a Norma Subjetiva e Controle comportamental apresentou médio poder preditivo sobre os julgamentos e tomada de decisão do auditor.

Ademais, os achados evidenciados na Tabela 20 confirmam a teoria-base desta investigação – Teoria do Comportamento Planejado, que assevera que a atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido influencia o comportamento do indivíduo (FISHBEIN; AJZEN, 1975), que, nesta tese, é o julgamento e a tomada de decisão dos auditores.

De forma geral, por meio do resultado dos três modelos estruturais, pode-se inferir que o construto mais influente no julgamento e tomada de decisão do auditor é a Atitude-ceticismo profissional, seguido do Controle comportamental percebido e, por último, da Norma subjetiva. A seguir, analisou-se os resultados por fator condicionante.

4.4.2.1 Efeito da Atitude - ceticismo profissional sobre o julgamento e tomada de decisão dos auditores (materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria) - H1 (a, b, c).

Após o processamento dos dados é possível inferir que a Atitude de ceticismo profissional afeta de maneira positiva e significativa o julgamento e a tomada de decisão do auditor referente à materialidade ($\beta=0,557$, $p=0,002$), à continuidade ($\beta=0,545$, $p=0,000$) e aos principais assuntos de auditoria ($\beta=0,534$, $p=0,001$). Tais resultados fornecem evidências que suportam a hipótese de que a atitude tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H1a), continuidade (H1b) e principais assuntos de auditoria (H1c). Destaca-se que a importância do ceticismo em auditoria é reconhecida por autores, como Nelson (2009), Hurtt (2010) e Westermann, Cohen e Trompeter (2014).

Este resultado está em linha com os achados das pesquisas de Bowlin, Hobson e Piercey (2015), Brazel et al. (2016), Quadackers, Groot, Nelson (2009), Hurtt (2010) e Hurtt, Eining e Plumlee (2008), e demonstra que o ceticismo profissional do auditor, caracterizado por manter uma mente questionadora alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria (HURTT, 2010), é uma atitude que exerce efeito positivo sobre todo o processo de auditoria, desde o planejamento, como a determinação da materialidade da auditoria até a avaliação das evidências encontradas para conclusão, incluindo a análise da continuidade operacional

da empresa e a emissão do relatório de auditoria, com a identificação e divulgação dos principais assuntos de auditoria (áreas de riscos), aumentando, assim, a qualidade do julgamento e a tomada de decisão dos auditores e, conseqüentemente, a qualidade da auditoria (ISA 200, 2007).

Ressalta-se que as 3 dimensões – mente questionadora, suspensão de julgamento e busca por conhecimento – apresentaram-se individualmente significantes, demonstrando que influenciam o julgamento e a tomada de decisão do auditor, tanto a nível de materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria (resultados não tabulados). Esse resultado está em linha com os achados da pesquisa de Hurtt (2010) e Hurtt, Eining e Plumlee (2008), entretanto, não coaduna com o resultado identificado na pesquisa de Royae, Nezhad, Azinfar (2003), que verificou não haver uma relação significativa entre os construtos suspensão de julgamento, busca por conhecimento e o julgamento e a tomada de decisão dos auditores iranianos, demonstrando que o assunto necessita de mais estudos empiricos a respeito do fenômeno.

A nível do julgamento e tomada de decisão da materialidade utilizada no trabalho de auditoria, a atitude de ceticismo profissional de manter uma mente questionadora; suspensão de julgamento até obter evidências suficientes, auxilia o auditor no processo de identificação do critério mais apropriado (lucro, ativo, patrimônio líquido, receita) e percentual utilizado no cálculo da materialidade, identificando se esse tem representatividade dentro dos números contábeis daquela empresa, mitigando, assim, o risco de auditoria.

No mesmo sentido, o julgamento e a tomada de decisão de continuidade operacional necessita que o auditor mantenha uma atitude cética na avaliação das evidências relacionadas à avaliação da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional, devendo estar atento à identificação de eventos ou condições que possam levantar dúvida sobre essa capacidade, como, por exemplo: prejuízos operacionais recorrentes ou deficiências no capital de giro; inabilidade de pagamento das dívidas e perda de principal cliente etc. (WILKS, 2002).

Na mesma lógica, o julgamento e a tomada de decisão relacionada aos principais assuntos de auditoria exigem que o auditor mantenha uma atitude de ceticismo profissional, ou seja, alerta para condições que podem indicar possível distorção devido a um erro ou fraude, e uma avaliação crítica da evidência de auditoria, ao identificar os assuntos mais significativos (maior risco) na auditoria das demonstrações contábeis para ser reportado no relatório de auditoria.

Ressalta-se que a atitude de ceticismo é a principal ferramenta do auditor ao longo de um processo de auditoria ante aos grandes desafios que significa identificar riscos. No exercício da profissão de auditor, emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis é uma responsabilidade pessoal e profissional que deve ser assumida com o intuito de melhorar a qualidade do julgamento e tomada de decisão do auditor (BONNER, 2008).

4.4.2.2 Efeito da Norma subjetiva - Código de ética e normas profissionais sobre o julgamento e tomada de decisão dos auditores (materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria) - H2 (a, b, c).

Os resultados apresentados na Tabela 20 demonstram que a Norma subjetiva medida pelo código de ética e normas profissionais do auditor, mais especificamente, pela independência do auditor no exercício das suas atividades afeta significativamente o julgamento e a tomada de decisão do auditor referente à materialidade ($\beta=0,329$, $p=0,012$), à continuidade ($\beta=0,341$, $p=0,030$) e aos principais assuntos de auditoria ($\beta=0,337$, $p=0,019$). Tais resultados fornecem evidências que suportam a hipótese de que a norma subjetiva tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H2a), continuidade (H2b) e principais assuntos de auditoria (H2c).

Este resultado demonstra que as normas subjetivas que representam a influência de terceiros, ou de pressões normativas em geral (AJZEN, 1991), influenciam o comportamento do auditor. No caso desta tese, esse resultado indica que a pressão normativa do código de ética e normas profissionais, que estabelece que o auditor deverá ser independente na execução do seu trabalho, tanto a nível de pensamento, que se refere à postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de terceiros, quanto a nível de aparência, que está relacionada a evitar fatos e circunstâncias que prejudiquem a sua integridade e objetividade profissional do auditor (NBC PA 290, 2017), influenciam o julgamento e a tomada de decisão do auditor de forma direta e positiva.

Isso está relacionado com o fato de que o código de ética e normas profissionais, ao estabelecer que o auditor deve ser independente na execução dos seus trabalhos, estão focados em garantir que auditores sejam responsáveis pelos seus julgamentos e assegurem o cumprimento dos interesses dos *stakeholders*, juntamente com a demonstração de seu compromisso profissional (MELÉ, 2005). Dessa forma, o auditor deve ser independente da empresa cliente, de modo que a opinião da auditoria não seja influenciada por qualquer relação entre eles. Portanto, espera-se que o auditor dê uma opinião profissional imparcial e adequada sobre as demonstrações financeiras.

A nível de julgamento e tomada de decisão da materialidade, a independência, principal meio pelo qual um auditor demonstra que ele pode realizar sua tarefa de forma objetiva, sem influência de terceiros, tem um efeito positivo na capacidade do auditor de determinar de forma independente, qual o montante combinado de distorções que está disposto a aceitar sem considerar que as demonstrações contábeis estejam materialmente distorcidas (NBC TA 570, 2016). Esta fase da determinação da materialidade de auditoria requer muita sensibilidade no julgamento profissional do auditor e é importante, pois representa a base de toda a auditoria. É o momento que são lançados os “pilares” para a condução de todo o trabalho que culminará com a emissão da opinião sobre se as demonstrações contábeis estão ou não materialmente distorcidas (MAGALHÃES, 2010).

No mesmo sentido, a independência do auditor tem um efeito positivo no julgamento e tomada de decisão da continuidade, ou seja, nas análises das evidências de auditoria com relação à adequação do uso da base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis e na sua conclusão sobre a existência de incerteza relevante sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade (NBC TA 570, 2016). Ressalta-se que a independência faz com que o auditor emita sua opinião adequada sobre a veracidade das demonstrações contábeis, sem ser influenciado por ameaças externas e internas à sua independência (MORAS; SOUZA; CUNHA, 2019).

A independência do auditor, que está relacionada a sua capacidade de tomar decisões que sejam objetivas e imparciais, tem um efeito positivo e direto no julgamento e tomada de decisão dos principais assuntos de auditoria. Parte-se do princípio de que os auditores são independentes e divulgarão, sem receio, todos aqueles assuntos que exigiram atenção significativa na realização da auditoria e foram julgados como críticos no desenvolvimento do seu trabalho, tornando o relatório da auditoria mais informativo e fidedigno. Ressalta-se que a independência do auditor é um fator crítico para manter a credibilidade dos auditores externos e, conseqüentemente, a qualidade da auditoria (SCHLUETERA; SAKELA, 2022).

Este resultado está em linha com os achados das pesquisas de Stevens et al. (2005), que examinaram a associação entre percepções a normativos profissionais e julgamento e tomada de decisão e identificaram uma associação positiva entre ambos; e de Fan, Woodbine e Cheng (2013), que examinaram as percepções do auditor sobre questões de independência associadas à normas profissionais e identificaram que seu desempenho (julgamento e tomada de decisão) é afetado pela independência do auditor. E ainda, parcialmente com o estudo de Pflugrath, Martinov-bennie e Chen (2007), que investigou o impacto do código de ética nos julgamentos dos auditores, indicando que a presença de um código de ética tem um impacto

positivo nos julgamentos feitos pelos auditores, mas não nos julgamentos realizados pelos estudantes. Isso sugere que o código de ética, no contexto de maior experiência, pode levar a julgamentos de maior qualidade.

4.4.2.3 Efeito do Controle comportamental percebido - conhecimento sobre o julgamento e tomada de decisão do auditor (materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria) - H3 (a, b, c).

Os resultados do fator condicionante Controle comportamental percebido, evidenciados na Tabela 20, demonstram que o Controle comportamental percebido medido pelo nível de conhecimento declarativo e processual do auditor afeta significativamente o julgamento e a tomada de decisão do auditor referente à materialidade ($\beta=0,408$, $p=0,015$), à continuidade ($\beta=0,410$, $p=0,021$) e aos principais assuntos de auditoria ($\beta=0,406$, $p=0,000$). Tais resultados fornecem evidências que suportam a hipótese de que o controle comportamental percebido tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H3a), continuidade (H3b) e principais assuntos de auditoria (H3c).

Este resultado demonstra que o controle comportamental percebido, ou seja, a percepção dos indivíduos sobre as habilidades, recursos e oportunidades que possuem para realizar o comportamento (AJZEN, 1991), medida nesta tese pelo conhecimento do auditor, ou seja, informação combinada com experiência, contexto, interpretação e reflexão (ALAVI; LEINER; 2001), tem efeito positivo e direto no julgamento e tomada de decisão dos auditores (MARTINS; SERRALVO; JOÃO, 2014).

O auditor, ao longo da sua carreira, adquire uma complexa rede de conhecimento que é imprescindível para a execução de um trabalho de auditoria com qualidade (WALLER; FELIX, 1984). O conhecimento aumenta a capacidade do auditor de resolver problemas, dando ao auditor a habilidade de distinguir e analisar informações. O nível de conhecimento e o tipo de conhecimento - declarativo e processual - dos auditores afetará a maneira como o auditor emite o seu julgamento e tomada de decisão (IDRIS; JAMALI; SJAHRUDDIN, 2019). Quanto mais alto o nível de conhecimento do auditor melhor será o seu julgamento e tomada de decisão na execução do seu trabalho, uma vez que tais auditores terão uma maior sensibilidade para criticar e analisar os eventos contábeis, problemas e conflitos de interesse (HASANUDDIN; SJAHRUDDIN, 2017).

Além disso, o tipo de conhecimento afetará a execução do seu trabalho. O conhecimento declarativo é o conhecimento de fatos e definições como, por exemplo, o que

é um elemento patrimonial ativo, passivo, suas principais características, momento de reconhecimento e mensuração. Já o conhecimento processual consiste em regras ou passos necessários para realizar tarefas qualificadas, como, por exemplo, análise de superestimação de vendas, subestimação de custos e despesas, passivos omissos etc. (TAN; KAO, 1999). Na auditoria, o conhecimento declarativo é comumente adquirido por meio da educação formal, e o conhecimento processual é adquirido durante a carreira profissional (WALLER; FELIX, 1984). Os dois conhecimentos são necessários na análise da adequação das demonstrações contábeis e em todo o processo de julgamento e tomada de decisão da auditoria.

Os achados desta pesquisa refutam os resultados da pesquisa de Suweknyo (2016), que identificou que o conhecimento do auditor não influencia significativamente o julgamento e a tomada de decisão do auditor. Entretanto, estão em linha com os achados das pesquisas de Tan e Kao (1999) e Putri et al. (2016), que identificaram um efeito significativo e positivo do conhecimento sobre o julgamento e tomada de decisão do auditor.

A nível de julgamento e tomada de decisão de materialidade, o auditor deve ter o conhecimento prévio de contabilidade para determinar quais dos elementos das demonstrações contábeis (por exemplo, ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa) representam o universo do patrimônio do cliente, assim como o percentual a ser usado para mitigar o risco de auditoria. Ressalta-se que essa determinação é afetada pelo entendimento que o auditor possui sobre a entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco, e pela natureza e extensão de distorções identificadas em auditorias anteriores e, dessa maneira, pelas expectativas do auditor em relação às distorções no período corrente, sendo necessário um alto nível de conhecimento pelo auditor para esse julgamento (NBC TA 320, 2019).

Da mesma forma, no julgamento e tomada de decisão de continuidade, o auditor deverá utilizar o seu conhecimento contábil, financeiro, além do conhecimento das atividades dos clientes e de seus planos futuros, para identificar indícios de problemas financeiros e operacionais que afetem a capacidade de continuidade operacional da entidade e o uso correto da base contábil de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis (CFC, 2016c).

No mesmo sentido, o julgamento e a tomada de decisão relacionados aos principais assuntos de auditoria exigem que o auditor utilize o seu conhecimento do sistema contábil, controle interno, atividades do cliente, para identificar, dentre os assuntos levantados durante a execução da auditoria, aqueles que são relevantes para os usuários das demonstrações

contábeis, baseados em considerações sobre as necessidades de informações financeiras de tais usuários (BÉDARD; BESACIER; SCHATT, 2014).

Finalizando a análise desta seção, salienta-se que Lee, Cerreto e Lee (2010) afirmam, com base na Teoria da Comportamento planejado, que a situação ideal para a ocorrência de um comportamento acontece quando um sujeito possui percepções intrínsecas positivas sobre uma conduta (atitude de ceticismo), é estimulado por referências externas (normas subjetivas- código de ética - independência) a segui-la e sente-se capaz de realizá-la de forma eficaz (controle comportamental percebido - conhecimento) (AJZEN, 2015). Esse entendimento foi corroborado no âmbito da auditoria, com base nos resultados aqui apresentados e discutidos, demonstrando que a atitude (ceticismo), normas subjetivas (código de ética e normas profissionais) e o controle comportamental percebido têm um efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores.

4.4.1 Variáveis de controle e o efeito no julgamento e tomada de decisão

Além das hipóteses do modelo desta tese, também se avaliou o efeito da inclusão de variáveis de controle no julgamento e tomada de decisão dos auditores. Neste estudo, a inclusão das variáveis de controle foi feita a fim de identificar se essas variáveis têm efeito sobre o julgamento e tomada de decisão dos auditores sobre a materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria. Os resultados estão demonstrados na Tabela 21.

Tabela 21 – Resultados da Modelagem de Equações Estruturais – Variáveis de controle

Modelo estrutural – análise de caminho	Coefficiente estrutural	Desvio padrão	T	p-value
Modelo 1 - Julgamento e tomada de decisão da Materialidade				
Gênero > JDM Materialidade	0,294	0,052	4,648	0,002(**)
Idade > JDM Materialidade	0,069	0,045	1,026	0,182
Escolaridade > JDM Materialidade	0,084	0,049	1,413	0,129
Firma de Auditoria > JDM Materialidade	0,325	0,061	5,027	0,000(*)
Cargo > JDM Materialidade	0,243	0,053	4,552	0,001(*)
Região > JDM Materialidade	0,001	0,026	0,01	0,495
Especialização na auditoria > JDM Materialidade	0,060	0,052	1,284	0,247
Modelo 2 - Julgamento e tomada de decisão da Continuidade				
Gênero > JDM Continuidade	0,254	0,057	5,32	0,002(**)
Idade > JDM Continuidade	0,060	0,041	1,684	0,217
Escolaridade > JDM Continuidade	0,031	0,071	0,451	0,663
Firma de Auditoria > JDM Continuidade	0,342	0,063	5,052	0,001(*)
Cargo > JDM Continuidade	0,098	0,055	1,643	0,107

Região > JDM Continuidade	0,069	0,058	1,237	0,217
Especialização na auditoria > JDM Continuidade	0,087	0,049	1,124	0,251
Modelo 3 - Julgamento e tomada de decisão da Principais Assuntos de Auditoria				
Gênero > JDM Principais Assuntos de Auditoria	0,172	0,048	3,123	0,001(*)
Idade > JDM Principais Assuntos de Auditoria	0,025	0,067	0,376	0,686
Escolaridade > JDM Principais Assuntos de Auditoria	0,089	0,047	1,523	0,103
Firma de Auditoria > JDM Principais Assuntos de Auditoria	0,196	0,058	3,146	0,001(*)
Cargo > JDM Principais Assuntos de Auditoria	0,053	0,045	1,225	0,245
Região > JDM Principais Assuntos de Auditoria	0,059	0,051	1,114	0,235
Especialização na auditoria > JDM Principais Assuntos de Auditoria	0,064	0,059	1,253	0,218

(**) Significante a 5%,

Fonte: Elaborado pela autora.

Em relação às variáveis de controle, os resultados apontam que o gênero do auditor e o tipo de firma de auditoria a qual pertence o profissional têm efeito sobre o julgamento e tomada de decisão do auditor nos procedimentos de materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria, e o cargo do auditor tem efeito positivo sobre o julgamento e tomada de decisão de materialidade.

Estudos relacionados ao gênero na contabilidade e na auditoria sugerem diferenças entre masculino e feminino, destacando-se: as mulheres tendem a ser mais avessas ao risco do que os homens (HARDIES et al., 2013), menos confiantes do que os homens (LEE et al., 2019) e agem de forma mais ética. O'Donnell e Johnson (2003) argumentam que auditores do gênero feminino apresentam maior eficiência no processamento de informações em tarefas mais complexas do que em tarefas menos complexas, enquanto os homens demonstraram ser mais eficientes em tarefas menos complexas do que em tarefas mais complexas.

Crosen e Gneezy (2009) afirmam em seu estudo que é mais provável que os homens vejam uma situação de risco como um desafio que exige participação, enquanto as mulheres interpretam situações de risco como ameaças que incentivam a sua evitação. Dessa forma, os resultados apresentados demonstram que as variações comportamentais entre auditores do gênero feminino e masculino na aversão ao risco podem gerar implicações significativas para o julgamento e tomada de decisão do auditor, no caso desta tese, relacionadas a JDM de materialidade, continuidade e divulgação dos principais assuntos de auditoria.

Este resultado corrobora os achados da pesquisa de Alrabba (2016), que analisou o impacto do código de ética no julgamento profissional dos auditores, e de Chung e Monroe

(2011), que investigaram os efeitos do gênero na complexidade de tarefa no julgamento de auditoria, identificando diferenças de julgamento e tomada de decisão por gênero. Entretanto, não coaduna com o resultado da pesquisa de Setiawan e Yogyakarta (2018), que verificou não haver diferenças significativas entre os grupos dos auditores masculinos e femininos que trabalham na contabilidade das empresas na Indonésia, demonstrando a necessidade de maiores investigações.

No que diz respeito ao resultado da variável tipo de firma de auditoria, a literatura aponta que existem diferenças no julgamento e tomada de decisão de auditores pertencentes às empresas *Big Four* e não *Big four*, uma vez que as firmas de auditoria *Big Four* possuem mais recursos, profissionais altamente capacitados, e um maior interesse em preservar a sua reputação perante o mercado (CHAN, 1993; LEUZ; VERRECHIA, 2000; LEVENTIS; CAMARANIS, 2005).

Arruñada (1999) argumenta que as grandes empresas de auditoria têm uma maior variedade de serviços, devido à sua dimensão, existindo uma maior facilidade na realocação dos recursos quando ocorre uma falha, estando assim menos suscetíveis no que toca ao comprometimento da independência. Lawrence, Minutti e Zhang (2011) demonstram que empresas de auditoria *Big four* tem uma melhor estrutura tecnológica, melhores sistemas de trabalho e profissionais mais qualificados o que pode justificar a diferença de julgamento e tomada de decisão dos auditores identificados neste trabalho. Este achado corrobora os resultados das pesquisas de Pinto e Lemes (2021) que apontam para a associação do tipo de firma de auditoria independente com as escolhas contábeis realizadas.

Em relação à variável cargo do profissional, a literatura preconiza que o cargo que o auditor ocupa está relacionada com o nível de conhecimento, experiência, habilidades técnicas, relacionamento interpessoal e habilidades de interação com o cliente, influenciando, assim, o julgamento e tomada de decisão dos auditores (MCKNIGHT; WRIGHT, 2011) – no caso desta tese, da materialidade. Auditores que ocupam cargo mais elevado na carreira de auditoria possuem alto nível de experiência na determinação da base mais adequada para o cálculo da materialidade, mitigando, assim, o risco de auditoria. Este achado está em linha com os resultados da pesquisa de Santos e Cunha (2021).

As demais variáveis, idade, escolaridade, região e especialização na auditoria, não demonstraram exercer nenhum efeito significativo nos julgamentos e tomada de decisão analisadas nesta tese. Este resultado contradiz o achado da pesquisa de Jiang (2018) que identificou que idade, escolaridade e região influenciam o julgamento e a tomada de decisões éticas dos auditores chineses.

4.4.2 Efeito de interdependência dos fatores Atitude, Normas Subjetivas e Controle Comportamental percebido

A Teoria do Comportamento Planejado pressupõe uma relação de interdependência entre os três fatores condicionantes – Atitude, Normas Subjetivas e Controle Comportamental percebido na intenção comportamental e no comportamento (AJZEN, 2011) Dessa forma, adicionalmente, foram analisadas as relações entre os fatores Atitude, Normas subjetivas e Controle comportamental percebido. Os resultados estão demonstrados na Tabela 22.

Tabela 22 – Resultados da Modelagem de Equações Estruturais – Outros

Variável Independente	Coefficiente estrutural	Erro padrão	T	p-value
Atitude> Norma Subjetiva	0,485	0,044	11,047	0,000*
Atitude> Controle comportamental percebido	0,078	0,075	1,018	0,382
Norma Subjetiva> Atitude	0,065	0,068	1,234	0,147
Norma Subjetiva> Controle comportamental percebido	0,075	0,063	1,082	0,314
Controle Comportamental percebido > Atitude	0,429	0,039	10,957	0,000*
Controle Comportamental percebido> Norma subjetiva	0,082	0,046	1,778	0,123

(**) Significante a 5%.

Fonte: Elaborado pela autora.

Pelos resultados expostos na Tabela 22, identificou-se um efeito positivo e significativo entre o fator condicionante Atitude e Normas subjetivas, demonstrando que a avaliação positiva ou negativa de um comportamento (atitude) exerce um efeito positivo sobre a pressão social para realizar ou não um dado comportamento (normas subjetivas) (AJZEN, 1991).

No âmbito do julgamento e tomada de decisão do auditor, objeto de análise desta tese, este resultado sugere que a atitude de ceticismo profissional do auditor exerce um efeito significativo e positivo sobre o código de ética e normas profissionais, mais especificamente sobre a postura de independência de pensamento e a independência de aparência que o auditor deve manter no exercício da sua profissão.

Dessa forma, o ceticismo profissional é relevante para a avaliação crítica da prova de auditoria e, assim, é uma atitude importante no trabalho de auditoria para a avaliação crítica das evidências de auditoria, incluindo questionar evidências de auditoria contraditórias e a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações obtidas junto à administração. Também inclui a consideração da suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas considerando as circunstâncias (SCHILDER, 2012).

Essa atitude de ceticismo profissional do auditor está diretamente relacionada com a postura do auditor de manter a independência na execução dos seus trabalhos, ou seja, de manter uma postura de imparcialidade, isenção total, ausência de preconceito e de conflitos de interesses, ou seja, o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são suficientemente isentos dos interesses dos clientes para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade (FAN; WOODBINE.; CHENG, 2013).

Jesus (2020) ressalta que quando se menciona ceticismo profissional, não se pode deixar de lado outro conceito que anda de mãos dadas com o trabalho de auditoria; a independência, que se refere mais precisamente à impessoalidade e ausência de interesses pessoais que possam levar a parcialidade em quaisquer análises por parte dos auditores com relação ao seu cliente, corroborando o achado dessa pesquisa.

Ademais, identificou-se que o fator condicionante atitude não está relacionada com o controle comportamental percebido, ou seja, a disposição para responder favoravelmente ou desfavoravelmente frente à tomada de decisão (Atitude) exerce um efeito positivo na percepção dos indivíduos sobre as habilidades, recursos e oportunidades que possuem para realizar o comportamento (Controle Comportamental percebido) (AJZEN, 1991).

Identificou-se ainda que a Norma subjetiva – código de ética e normas profissionais, não possui efeito significativo com os fatores condicionantes Atitude e Controle comportamental percebido.

Constatou-se também que o Controle comportamental percebido apresentou efeito positivo e significativo com a Atitude de ceticismo profissional e não apresentou efeito com a Norma subjetiva – código de ética e normas profissionais.

Este resultado demonstra que a percepção dos indivíduos sobre as habilidades e recursos que possuem para realizar dado comportamento, no caso desta tese o conhecimento declarativo e processual sobre contabilidade, exerce um efeito sobre o ceticismo profissional do auditor. Os auditores com maior e mais forte conteúdo de conhecimento contábil através de uma educação sólida (conhecimento declarativo) e uma formação consistente (conhecimento processual) são mais propensos a recuperar o conhecimento e ser capaz de usá-lo para avaliar as evidências de auditoria e explicações da administração com maior ceticismo e criticidade (SCHILDER, 2012).

Este resultado corrobora em parte os achados de Diógenes, Silva e Costa (2017), que utilizaram a Teoria do comportamento planejado e identificaram que o conhecimento influencia o ceticismo com relação às informações publicitárias verdes e coaduna com os

achados da pesquisa de Janssen, Hardies e Vanstraelen (2021) que identificaram que auditores com mais conhecimentos são mais céticos.

Dando continuidade aos testes, para atender ao objetivo geral desta tese, que é analisar o efeito dos traços de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação entre os fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – e o julgamento e tomada de decisão dos auditores., foi adicionada ao modelo uma variável moderadora traços de personalidade sombria (*Dark tetrad*) e calculada a modelagem de equação estrutural, denominada Análise Multigrupos nos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-MGA).

4.4.3 Análise multigrupo por nível dos traços de personalidade sombria

Dando continuidade aos testes, realizou-se o teste de moderação do tipo análise multigrupo. O teste de moderação considerou a divisão da variável moderadora traços de personalidade sombria em três grupos baixo, moderado e alto traços de personalidade sombria. Para se estabelecer os níveis de traços de personalidade dos auditores, foi adotado o seguinte critério: primeiro, mediu-se a média de cada indivíduo e grupo e, em seguida, utilizaram-se os tercis para dividir o grupo em três níveis: sendo nível baixo, nível moderado e nível alto. Esta classificação é prática corrente nos estudos na área da psicologia (CAMPBELL et al., 2011; JONES; PAULHUS, 2014) e na área contábil (JOHNSON et al., 2013; MAJORS, 2015). Além disso, esse procedimento possibilita a percepção da força dos traços para diferenciar o maior ou menor disposição do indivíduo para manifestar condutas oportunistas no ambiente empresarial (D’SOUZA et al., 2019).

Um método para tratar da relação de moderação sugerido por estudos mais recentes que se utilizam da Modelagem das Equações Estruturais sob a abordagem dos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM), denomina-se Análise Multigrupos nos Mínimos Quadrados Parciais (Multigroup Analysis in Partial Least Squares – PLS-MGA).

Nesta pesquisa, optou-se pela utilização da abordagem de Henseler. Essa abordagem, segundo Hair et al. (2005), é a que tem apresentado maior grau de robustez, entre as demais opções utilizadas para realizar a PLS-MGA nos estudos da área social. A abordagem de Henseler pode ser realizada seguindo os seguintes passos: 1 - inicialmente a amostra de dados é separada de acordo com suas categorias; 2 - sobre, cada uma das amostras das categorias, realiza-se o procedimento de *bootstrapping*, de onde são colhidos os coeficientes de caminho de cada uma das amostras; 3 - os coeficientes de caminho são comparados, aos

pares, entre as categorias, verificando em quantos casos são diferentes; 4 - o número de casos diferentes é dividido pelo número de comparações, resultados acima de 0,95 e abaixo de 0,05 indicam diferenças significativas entre as amostras.

De acordo com Hair et al. (2005), quando se realiza uma análise multigrupo, é essencial que se estabeleça invariância de medição, ou seja, assegurar que, em todos os grupos, os construtos do modelo tenham relacionamentos iguais com seus indicadores. Parte-se da premissa que somente se todos os construtos têm o mesmo conteúdo e significado para seus respondentes, os seus relacionamentos podem ser de fato comparados (HAIR et al., 2005).

Os resultados da análise multigrupo são apresentados na Tabela 23.

Tabela 23 – Modelo estrutural por análise multigrupo - MGA

Modelo estrutural – análise de caminhos	Baixo		Moderado		Alto		(Baixo x Moderado)		(Baixo x Alto)		(Moderado x Alto)	
	B	p-value	B	p-value	B	p-value	β-dif	p-value	β-dif	p-value	β-dif	p-value
Modelo 1 - Julgamento e tomada de decisão da Materialidade												
Atitude>JDM	0,539	0,000*	0,573	0,000*	0,695	0,000*	0,034	0,541	0,156	0,001**	0,122	0,001**
N.S.> JDM	0,326	0,020**	0,335	0,002**	-0,302	0,002**	0,009	0,865	-0,63	0,000*	-0,64	0,000*
C.C. P.>JDM	0,402	0,001*	0,425	0,022**	-0,328	0,042**	0,023	0,913	-0,73	0,000*	-0,75	0,000*
Modelo 2 - Julgamento e tomada de decisão de Continuidade												
Atitude>JDM	0,512	0,000*	0,516	0,000*	0,673	0,000*	0,004	0,282	0,161	0,011**	0,157	0,011**
N.S.> JDM	0,335	0,002**	0,341	0,002**	-0,386	0,001*	0,006	0,495	-0,72	0,000*	-0,73	0,000*
C.C. P.>JDM	0,405	0,001*	0,438	0,001*	-0,345	0,002**	0,033	0,832	-0,75	0,000*	-0,78	0,000*
Modelo 3 - Julgamento e tomada de decisão dos Principais Assuntos de Auditoria												
Atitude>JDM	0,536	0,000*	0,548	0,000*	0,667	0,000*	0,012	0,277	0,131	0,022**	0,119	0,013**
N.S.> JDM	0,357	0,002**	0,372	0,001*	-0,325	0,002**	0,015	0,817	-0,68	0,000*	-0,7	0,001*
C.C. P.>JDM	0,451	0,001*	0,467	0,001*	-0,369	0,001*	0,016	0,653	-0,82	0,000*	-0,84	0,000*

(**) Significante a 5%, (*) Significante a 1%

Fonte: Elaborado pela autora.

Onde: N.S: Norma Subjetiva e C.C.P: Controle Comportamental Percebido.

Inicialmente, identifica-se que os três grupos baixo, moderado e alto apresentaram significância na relação Atitude, Normas Subjetivas e Controle comportamental percebido e julgamento e tomada de decisão dos auditores a nível de materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria.

Verificou-se similaridade dos resultados da relação atitude, norma subjetiva e controle comportamental percebido e o julgamento e tomada de decisão dos auditores com baixos e moderados traços de personalidade. Esse resultado demonstra que o nível moderado dos traços de personalidade sombria revela características desejáveis e positivas de cada traço de personalidade no âmbito da auditoria, em detrimento do lado negativo e oportunístico dos traços de personalidade.

Dessa forma, infere-se que os traços moderados demonstram menor tendência dos auditores em abandonarem a atitude de ceticismo profissional e independência e usarem o conhecimento para realizar julgamentos e tomadas de decisão oportunistas, influenciando, assim, a qualidade da auditoria.

Este resultado alinha-se em parte com os achados da pesquisa de D'Souza et al. (2015), que identificou que os traços moderados da psicopatia exibiram maior aproximação e semelhança com os baixos traços, e os traços moderados do Maquiavelismo se apresentaram mais próximos dos altos traços, enquanto o narcisismo não apresentou nenhuma diferença entre os três níveis. Furtner, Rauthmann e Sachse (2011) ressaltam que os resultados das investigações que discutem os traços de personalidade sombria podem diferenciar-se e tornar-se desejáveis ou indesejáveis, em função da cultura do ambiente geográfico que for objeto de análise, o que pode justificar a diferença dos resultados encontrados.

Os resultados obtidos pela análise multigrupo demonstram que há diferença significativa nos três modelos com a inserção dos traços de personalidade sombria como moderador entre os grupos baixo e alto traço de personalidade sombria e moderado e alto traço de personalidade sombria, pois em todos os casos o resultado de *p-value* da diferença entre grupos foi menor do que 0,05 (HENSELER et al. 2015). Esse resultado sugere que os altos traços de personalidade sombria moderam as relações atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido e julgamento e tomada de decisão dos auditores. Entretanto, vê-se que a moderação exerce efeitos diferentes na relação, sendo positiva para o fator Atitude – ceticismo profissional, e negativo para o fator Normas subjetivas – Código de ética e normas profissionais e Controle Comportamental percebido – Conhecimento, sendo, portanto, rejeitadas as hipóteses H3a, H3b, H3c e não rejeitada as hipóteses H4a, H4b, H4c, H5a, H5b e H5c.

A seguir discute-se os resultados identificados.

4.4.3.1 Efeito dos altos traços de personalidade sombria sobre a relação atitude - ceticismo profissional e julgamento e tomada de decisão do auditor

Os resultados identificados dão indícios que os altos traços de personalidade sombria dos auditores moderam positivamente a relação entre atitude - ceticismo profissional e o julgamento e a tomada de decisão do auditor. Tais resultados fornecem evidências que rejeitam a hipótese que os traços de personalidade sombria do auditor têm um efeito negativo na relação atitude - ceticismo e julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H4a), continuidade (H4b) e principais assuntos de auditoria (H4c).

Os traços de personalidade sombria do auditor têm efeito sobre a atitude de ceticismo profissional, de manter uma mente questionadora e alerta para condições que podem indicar possível distorção devido a um erro ou fraude e uma avaliação crítica da evidência de auditoria, que são essenciais na identificação de erros e na prevenção de fraudes, influenciando, assim, o julgamento e tomada de decisão do auditor. Ressalta-se que, para a auditoria ser de qualidade, é necessário que, durante a execução dos trabalhos, o auditor apresente um alto nível de ceticismo profissional. Tal ceticismo precisa se apresentar desde o processo de planejamento, que envolve a determinação da materialidade, até a avaliação crítica das evidências encontradas para a conclusão do trabalho, como, por exemplo, a análise de continuidade operacional e emissão do relatório de auditoria, através da identificação dos principais assuntos de auditoria a serem reportados (NBC TA - R1 200, 2016).

Dessa forma, os traços de personalidade sombria do auditor desempenham um papel moderador na atitude de ceticismo, uma vez que o maquiavelismo, narcisismo, psicopatia e sadismo compartilham um núcleo comum de traços pouco atraentes e falta de empatia e emocionalidade apropriadas nas interações com os outros (PAULHUS; WILLIAMS, 2002; BOOK; VISSER; VOLK 2015).

Trabalhos recentes de Hobson, Stern e Zimbelman (2020) identificaram que os auditores com altos traços de personalidade sombria apresentam traços socialmente aversivos, falta de emoção no contexto das relações com os outros e são desconfiados, ou seja, evitam confiança injustificada, mesmo na presença de interações sociais com o cliente (BOOK; VISSER; VOLK, 2015; JONES; FIGUEREDO 2013; PAULHUS; WILLIAMS 2002). Ao exercer o ceticismo profissional, os auditores devem interagir com os clientes, coletando evidências e avaliando riscos, porém esse procedimento é dificultado quando o auditor possui altos traços de personalidade sombria (aqueles com níveis mais elevados

do núcleo compartilhado entre psicopatia, narcisismo, maquiavelismo e sadismo), pois é mais resistente às insuficiências do ceticismo profissional (SCHLUETERA; SAKELA, 2022), impactando, assim, no seu julgamento e tomada de decisão. Isso provavelmente é impulsionado pela insensibilidade dos auditores que apresentam altos traços da *dark tetrad*, falta de empatia e falta de resposta aos estímulos sociais.

Os indivíduos mais elevados da Tríade Negra tendem a ter problemas emocionais em processamento (FURNHAM; RICHARDS; PAULHUS, 2013). Esse processamento emocional prejudicado leva à falta de empatia cognitiva, falta de empatia afetiva e incapacidade de identificar e descrever as próprias emoções (FURNHAM; RICHARDS; PAULHUS, 2013; JONASON; KRAUSE, 2013; JONES; FIGUEREDO 2013; JONES; PAULHUS 2014; PAULHUS; JONES 2015). Esses déficits emocionais têm um impacto significativo em como os estímulos sociais são interpretados (JONASON; KRAUSE, 2013). Por exemplo, indivíduos com mais psicopatia e maquiavelismo veem os outros menos agradável e menos confiável após uma interação social de três minutos (ROGERS et al., 2018). Uma vez que um aumento na confiança baseada no afeto decorrente de interação social requer uma resposta emocional, espera-se que indivíduos com mais altos traços de personalidade sombria sejam menos propensos a aumentar sua confiança em resposta à interação social.

Além disso, o maior traço identificado nesta pesquisa entre os auditores é o maquiavelismo, que, segundo Paal e Bereczkei (2007), são indivíduos que não possuem laços afetivos com terceiros e, assim, deveriam agir de forma completamente autônoma, desconsiderando a opinião alheia para a assunção do nível de evidência exigido para uma dada hipótese (HURTT, 2010).

4.4.3.2 Efeito dos altos traços de personalidade sombria sobre a relação normas subjetivas – código de ética e normas profissionais e julgamento e tomada de decisão

Os resultados identificados dão indícios que os altos traços de personalidade sombria dos auditores moderam a relação entre a norma subjetiva – código de ética e normas profissionais do auditor e a tomada de decisão do auditor, fornecendo evidências que não rejeitam a hipótese de que os traços de personalidade sombria do auditor têm um efeito negativo na relação norma subjetiva e julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H5a), continuidade (H5b) e principais assuntos de auditoria (H5c).

Este resultado demonstra que os traços de personalidade sombria do auditor têm efeito negativo sobre às normas subjetivas, que se refere às pressões sociais percebidas pelo auditor para adotar ou não um determinado julgamento e tomada de decisão, ou seja, influencia a percepção sobre o código de ética e normas profissionais (FRANCIS, 2004; NELSON, 2003; SCHIPPER, 2003), que estabelece que o auditor, no exercício da sua profissão, deve manter a independência da mente e aparência, influenciando, por conseguinte, a qualidade do julgamento e a tomada de decisão do auditor.

Esse resultado coaduna com o preconizado na literatura que estabelece que auditores com elevados traços de personalidade sombria apresentam uma tendência natural para se envolver em relatórios financeiros fraudulentos e tenham impulsos internos mais fortes para servir a si mesmo às custas dos outros (BHASKAR; MAJORS; VITALIS, 2019), ignorando assim, o estabelecido no códigos de ética da profissão – manter a independência da mente não comprometendo o seu julgamento e a sua opinião por influência de terceiros e independência de aparência, evitando fatos e circunstâncias, que podem levar a questionamento a respeito da sua integridade e objetividade (BECKER et al., 1998), dando indícios que os auditores podem estar realizando julgamentos e tomadas de decisão para atingir os seus objetivos, influenciando, assim, de forma negativa, os julgamentos e tomadas de decisão relacionadas a materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria.

Ressalta-se que reguladores e normatizadores declaram que a independência do auditor é a base do ambiente da auditoria para a realização de um trabalho de auditoria com excelência. O auditor avalia a adequação das demonstrações contábeis, sendo necessário o mesmo ser independente daqueles que preparam as demonstrações contábeis, permitindo, assim, que o auditor relate possíveis violações no sistema de contabilidade (SCHLUETERA; SAKELA, 2022). Dessa forma, auditores com altos traços de personalidade sombria são propensos a ter um impacto disruptivo sobre os fundamentos da auditoria, como a independência do auditor (SCHLUETERA; SAKELA, 2022; HARRISON et al., 2018), corroborando, assim, os achados desta pesquisa.

Devido à natureza dos traços de personalidade sombria, os estudos que abordam essa temática apontam o interesse próprio como o fator predominante na motivação dos comportamentos (SCHLUETERA; SAKELA, 2022; HARRISON et al., 2018). Através dos conflitos de interesses, a independência do auditor pode ser prejudicada na medida em que a responsabilidade de emitir um julgamento e tomada de decisão objetiva é atenuado pelo interesse próprio do auditor. A explicação de tal comportamento oportunista foi evidenciado no trabalho de Harrison, Summers e Mennecke (2018), ao afirmar que os narcisistas agem

de forma antiética para seu próprio benefício pessoal e muda a percepção de suas habilidades para cometer fraude com êxito; os maquiavélicos não apenas agem de maneira antiética, mas também alteram suas percepções sobre as oportunidades que existem para enganar os outros e se beneficiar dessas ações; os psicopatas racionalizam seus comportamentos fraudulentos; e os sádicos envolvem-se em ações onerosas e prejudiciais que controlam os estados pessoais de outros indivíduos.

O comportamento oportunista pode ser identificado também no trabalho de Brown et al. (2021), que constatou que o comportamento oportunista é significativamente influenciado por altos traços de personalidade maquiavélica. Na mesma linha, para alcançar interesses próprios e perseguir seus objetivos individuais, o maquiavelismo pode ser acompanhado por hipercompetitividade (MUDRACK et al, 2012), motivação auto orientada (HWANG; KIM, 2018) ou ajuste de desempenho com base em incentivos (ROSS; ROBERTSON, 2003).

No mesmo sentido, os achados da pesquisa de Chiaburu et al. (2013) identificaram que o oportunismo está associado a altos traços de psicopatia, uma vez que os psicopatas tendem a acreditar que podem alcançar seu interesse na carreira por outros meios que não a sua competência. Abdel-Meguid et al, (2021) estudaram como os CEOs narcisistas lidam com ganhos e identificaram que os narcisistas são muito mais propensos a usar seu poder discricionário em divulgações para explorar os benefícios que eles contêm para si e para a empresa.

4.4.3.3 Efeito dos altos traços de personalidade sombria sobre a relação controle comportamental percebido - conhecimento e julgamento e tomada de decisão

Os resultados identificados indicam que os traços de personalidade sombria dos auditores moderam negativamente a relação entre controle comportamental percebido - conhecimento e a tomada de decisão do auditor, fornecendo evidências que não rejeitam a hipótese que os traços de personalidade sombria do auditor têm um efeito negativo na relação controle comportamental percebido e julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade (H6a), continuidade (H6b) e principais assuntos de auditoria (H6c).

Este resultado demonstra que os auditores com altos de traços de personalidade sombria podem se comportar de forma egoísta, a fim de atender seus objetivos pessoais, o que pode levá-los a usar o seu conhecimento para manipulações financeiras (D`SOUZA, 2016) e a realizarem julgamentos e tomadas de decisões oportunistas (D`SOUZA; LIMA,

2015), prejudicando, assim, a qualidade do julgamento e tomada de decisão do auditor no exercício da sua profissão.

Ressalta-se que cada um dos traços de personalidade sombria tem uma forte relação inversa com honestidade e modéstia (LEE; ASHTON 2005), são mais propensas a participar de ações egoístas, comportamentos insensíveis ou antiéticos (JONES 2014), estando, portanto, frequentemente associado ao aumento da atividade de fraude (LEE et al. 2013; NATHANSON et al. 2006) e outros comportamentos antiéticos no local de trabalho (SPAIN et al. 2014).

Nagler et al. (2014) afirmam que a inteligência é elevada em personalidades sombrias e, no contexto corporativo, as pessoas que possuem o papel de tomada de decisão podem julgar as estratégias que lhes concederiam melhores benefícios.

No que tange às especificidades de cada traço, o narcisista possui uma visão inflada de si mesmo, tendência para eles se autorrelatarem como sendo indivíduos excepcionais. Consequentemente, os indivíduos com alta desta característica exibem um comportamento que exagera suas habilidades, conhecimentos e inteligência estratégica e não é receptivo a críticas (O'BOYLE et al., 2012). Por sua vez, a psicopatia é caracterizada com um padrão de impulsividade, comportamentos antissociais, frieza emocional, falta de remorso (BURNS et al., 2015), altos níveis de manipulação e empatia (BERG, LILIENFIED, WALDMAN, 2013). Paulhus (2014) indica que um dos elementos-chave do maquiavelismo, além da manipulação e do afeto insensível, é serem manipuladores estratégicos, seguindo uma orientação estratégico-calculada para atingir seus objetivos. Indivíduos sádicos possuem características como gostar de presenciar cenas violentas, de serem cruéis e se divertirem com isso, dentre outras (SILVA et al., 2020). De acordo com Góis, Lima e De Luca (2020), o sadismo cotidiano pode prejudicar o julgamento e tomada de decisão ética, em que, no contexto empresarial, pode afetar informações, inclusive a qualidade da informação contábil. Vê-se que, em sua maioria, os traços de personalidade sombria apresentam a capacidade da utilização de seus conhecimentos de forma egoísta, a fim de atender seus objetivos pessoais, o que pode levá-los a manipular situações e/ou informações em diferentes contextos, como o corporativo (CAMPBELL et al., 2011; SPAIN et al., 2014; D'SOUZA, 2016).

Dessa forma, os achados desta pesquisa dão indícios de que os auditores com altos traços de personalidade sombria usam do conhecimento declarativo e processual para realizar julgamentos e tomadas de decisões oportunistas (D'SOUZA; LIMA, 2015), quer seja através de uma definição errada de materialidade, usando uma base e um percentual que tem representatividade dentro do patrimônio da empresa, ou na negligência de indícios de

descontinuidade operacional e financeiro e dos principais assuntos de auditoria, culminando na divulgação errada do relatório de auditoria, prejudicando o julgamento e a tomada de decisão do auditor e, por conseguinte, a qualidade da auditoria.

Esse achado coaduna com os resultados de Lee e Ashton (2005), os quais indicaram que todos os traços do *Dark Triad* se correlacionam forte e negativamente à dimensão honestidade-humildade, sugerindo uma predisposição maior para comportamentos oportunista, antiético, de manipulação de relatórios contábeis, gerenciamento de resultados e fraudes.

4.4.4 Análise da moderação por traços de personalidade sombria

Nesta seção reportou-se o resultado da moderação por tipo de traço de personalidade – Maquiavelismo, Narcisismo, Psicopatia e Sadismo – nas relações Atitude, Normas Subjetivas e controle comportamental percebido e Julgamento e tomada de decisão, que foi calculada pelo método “*product indicator*”, que é a soma dos produtos entre cada indicador (item de escala) da variável independente com todos os indicadores da variável moderadora (KENNY; JUDD, 1984).

Tabela 24 – Resultados da Modelagem de Equações Estruturais moderado pelos traços de personalidade sombria

Modelo estrutural – análise de caminho	Beta	Erro padrão	T	p-value
PAINEL A – MAQUIAVELISMO				
Modelo 1 - Julgamento e tomada de decisão da Materialidade				
Atitude*Maquiavelismo> JDM -Materialidade	0,598	0,041	12,812	0,000*
Norma Subjetiva*Maquiavelismo> JDM -Materialidade	-0,431	0,052	5,345	0,001*
Controle comportamental percebido*Maquiavelismo> JDM -Materialidade	-0,421	0,049	5,103	0,000*
Modelo 2 - Julgamento e tomada de decisão de Continuidade				
Atitude*Maquiavelismo> JDM – Continuidade	0,545	0,047	11,991	0,000*
Norma Subjetiva*Maquiavelismo – Continuidade	-0,312	0,061	5,113	0,000*
Controle comportamental percebido*Maquiavelismo > JDM – Continuidade	-0,437	0,053	5,392	0,000*
Modelo 3 - Julgamento e tomada de decisão dos Principais Assuntos de auditoria				
Atitude *Maquiavelismo > JDM – PAA	0,486	0,044	11,04	0,000*
Norma Subjetiva*Maquiavelismo > JDM – PAA	-0,337	0,063	6,241	0,000*
Controle comportamental percebido*Maquiavelismo > JDM – PAA	-0,412	0,079	5,746	0,000*
PAINEL B – NARCISISMO				
Modelo 1 - Julgamento e tomada de decisão da Materialidade				
Atitude*Narcisismo> JDM -Materialidade	0,506	0,035	13,425	0,001*
Norma Subjetiva*Narcisismo> JDM -Materialidade	-0,395	0,065	7,403	0,001*

Controle comportamental percebido*Narcisismo> JDM - Materialidade	-0,408	0,082	5,863	0,001*
Modelo 2 - Julgamento e tomada de decisão de Continuidade				
Atitude*Narcisismo> JDM – Continuidade	0,545	0,033	12,974	0,000*
Norma Subjetiva*Narcisismo >JDM – Continuidade	-0,341	0,056	7,648	0,001*
Controle comportamental percebido*Narcisismo > JDM – Continuidade	-0,415	0,087	6,125	0,001*
Modelo 3 - Julgamento e tomada de decisão dos Principais Assuntos de auditoria				
Atitude *Narcisismo > JDM – PAA	0,546	0,042	13,236	0,000*
Norma Subjetiva*Narcisismo > JDM – PAA	-0,337	0,043	7,241	0,001*
Controle comportamental percebido*Narcisismo > JDM – PAA	-0,076	0,075	1,746	0,416
PAINEL C – PSICOPATIA				
Modelo 1 - Julgamento e tomada de decisão da Materialidade				
Atitude*Psicopatia> JDM -Materialidade	0,408	0,084	6,561	0,001*
Norma Subjetiva*Psicopatia> JDM -Materialidade	-0,317	0,058	6,645	0,001*
Controle comportamental percebido*Psicopatia> JDM - Materialidade	-0,189	0,062	2,261	0,031**
Modelo 2 - Julgamento e tomada de decisão de Continuidade				
Atitude*Psicopatia> JDM – Continuidade	0,412	0,079	6,342	0,002*
Norma Subjetiva*Psicopatia >JDM – Continuidade	-0,341	0,056	6,432	0,001*
Controle comportamental percebido*Psicopatia > JDM – Continuidade	-0,204	0,051	4,036	0,021**
Modelo 3 - Julgamento e tomada de decisão dos Principais Assuntos de auditoria				
Atitude *Psicopatia > JDM – PAA	0,329	0,059	6,523	0,001*
Norma Subjetiva*Psicopatia > JDM – PAA	-0,237	0,052	4,241	0,024**
Controle comportamental percebido*Psicopatia > JDM – PAA	-0,112	0,055	1,981	0,049**
PAINEL D – SADISMO				
Modelo 1 - Julgamento e tomada de decisão da Materialidade				
Atitude*Sadismo> JDM -Materialidade	-0,069	0,057	1,237	0,218
Norma Subjetiva*Sadismo> JDM -Materialidade	-0,284	0,052	5,485	0,022**
Controle comportamental percebido*Sadismo> JDM - Materialidade	-0,108	0,011	0,364	0,621
Modelo 2 - Julgamento e tomada de decisão de Continuidade				
Atitude*Sadismo> JDM – Continuidade	-0,025	0,048	0,334	0,428
Norma Subjetiva*Sadismo >JDM – Continuidade	-0,204	0,051	4,036	0,023**
Controle comportamental percebido*Sadismo > JDM – Continuidade	-0,037	0,063	0,441	0,659
Modelo 3 - Julgamento e tomada de decisão dos Principais Assuntos de auditoria				
Atitude *Sadismo > JDM – PAA	-0,027	0,058	0,139	0,824
Norma Subjetiva*Sadismo > JDM – PAA	-0,345	0,157	1,232	0,013**
Controle comportamental percebido*Sadismo > JDM – PAA	-0,009	0,064	1,103	0,918

(**) Significante a 5%, (*) Significante a 1%

Fonte: Elaborado pela autora.

Em relação ao Painel A, os resultados identificados dão indícios que os traços de personalidade maquiavélico dos auditores moderam positivamente a relação atitude e julgamento e tomada de decisão do auditor, e negativamente as relações norma subjetiva – código de ética e normas profissionais do auditor e controle comportamental percebido – conhecimento e a tomada de decisão do auditor, tanto a nível de materialidade, quanto a nível de continuidade e de principais assuntos de auditoria.

Indivíduos com traços de personalidade maquiavélicos, segundo Paal e Bereczkei (2007), são indivíduos que não possuem laços afetivos com terceiros e, assim, deveriam agir de forma completamente autônoma, desconsiderando a opinião alheia para a assunção do nível de evidência exigido para uma dada hipótese (HURTT, 2010), influenciando, assim, o ceticismo profissional do auditor e, conseqüentemente, o Julgamento e a tomada de decisão do auditor. Shafer e Wang (2011), D’Souza e Lima (2015) e Góis (2017) afirmam que, quando indivíduos apresentam elevado nível do traço de maquiavelismo, podem se utilizar de informações contábeis para realizar manipulações, trazendo-lhes benefícios.

Este resultado não coaduna com os achados da pesquisa de Marçal e Alberton (2020) que constataram que o maquiavelismo, perante o conjunto de dados analisados, parece não apresentar qualquer influência positiva no ceticismo profissional, sendo factível até mesmo uma relação inversa em aspectos de autonomia e autoestima, respectivamente.

Entretanto, estão em linha com os achados da pesquisa de Ghaseminezhad, Banimahd e Beshkoh (2021,) que identificaram que as características comportamentais do oportunismo presentes no traço de personalidade do maquiavelismo têm uma relação significativa com o ceticismo dos auditores, demonstrando que à medida que aumenta o nível de oportunismo dos auditores, aumenta também o ceticismo profissional.

No tocante ao resultado negativo da moderação dos traços de personalidade maquiavélico na relação normas subjetivas, controle comportamental percebido – conhecimento e julgamento e tomada de decisão do auditor, pode ser explicado pelo fato dos maquiavélicos se caracterizarem por terem atitudes cínicas, ausência de princípios, oportunismo, desonestidade e manipulação dos outros, de acordo com o seu ponto de vista e seus próprios interesses (JONES; FIGUEREDO, 2013; JONES; PAULHUS, 2014; PAULHUS, WILLIAMS, 2002), fazendo com que o auditor ignore o estabelecido no código de ética da profissão – manter a independência da mente e de aparência e utilize o seu conhecimento para realizar julgamentos e tomadas de decisão para atingir os seus objetivos.

Em relação ao Painel B, os resultados identificados dão indícios que os traços de personalidade narcisista dos auditores moderam positivamente a relação atitude e

juízo e tomada de decisão do auditor e negativamente as relações norma subjetiva – código de ética e normas profissionais do auditor e controle comportamental percebido – conhecimento e a tomada de decisão do auditor, a nível de materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria, com exceção para a relação controle comportamental percebido e juízo e tomada de decisão principais assuntos de auditoria, que não apresentou moderação estatisticamente significativa.

Os indivíduos com traços de personalidade narcisistas apresentam características como autoridade, autossuficiência, superioridade, exibicionismo, exploração, vaidade e senso de direito, ausência de afabilidade, autoestima elevada, autopromoção, insensibilidade, busca de atenção, manipulação interpessoal, capacidade de influenciar e convencer, sensibilidade a críticas e desonestidade (CHATTERJEE; HAMBRICK, 2011; JONES; PAULHUS, 2014; PAULHUS; WILLIAMS, 2002). Dessa forma, auditores com traços de personalidade narcisista possuem uma elevada autoestima e capacidade de questionamento que pode influenciar positivamente o seu ceticismo profissional (PINCUS; LUKOWITSKY, 2010), o que corrobora os achados da pesquisa de Marçal e Alberton (2020).

Ademais, indivíduos com traço elevado de personalidade narcisista podem apresentar tendência a desonestidade, a realização de ação antiética para seu próprio benefício pessoal, pode mudar as percepções de suas habilidades para cometer fraude com êxito (HARRISON; SUMMERS; MENNECKE, 2018) influenciando o auditor a não seguirem o código de ética do auditor – independência e utilizarem o conhecimento para fazer julgamentos e tomadas de decisão em proveito próprio.

Ressalta-se que essa relação não foi identificada para o juízo dos principais assuntos de auditoria, o que pode ser explicado pelo tipo de juízo – PAA, que se refere a uma obrigatoriedade de divulgação de áreas de risco da empresa para os diversos *stakeholders*. O auditor narcisista possui característica como superioridade, exibicionismo e vaidade (JONES; PAULHUS, 2014) que pode gerar uma tendência nesse profissional em querer parecer para o mercado e os pares como um auditor de qualidade, divulgando, assim, os principais assuntos de auditoria, de acordo com o preconizado pela norma, para manter a reputação do seu nome e do seu *status*.

No que se refere ao Painel C, os resultados identificados dão indícios que os traços de personalidade da psicopatia moderam positivamente a relação atitude e juízo e tomada de decisão do auditor e negativamente as relações norma subjetiva – código de ética e normas profissionais do auditor e controle comportamental percebido – conhecimento e a

tomada de decisão do auditor, nos níveis de materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria.

A Psicopatia tem como principais características a impulsividade, a falta de culpa ou remorso em seus atos, egocentrismo e a ausência de empatia (BABIÁK; HARE, 2006; BABIÁK; NEUMANN; HARE, 2010; JONES; PAULHUS, 2014; PAULHUS; WILLIAMS, 2002). Jones e Paulhus (2014), em seus trabalhos seminiais, apontam que existem dois elementos chaves em uma psicopatia, o déficit sentimental e de autocontrole. Dessa forma, um auditor independente que apresente traços de psicopatia tenderia a ser mais cético na conduta de seus serviços, dada a ausência de afeto com terceiros e o interesse em realizar um trabalho de alta qualidade, visando à escalada hierárquica na empresa e a promoção do próprio ego (ALBERTON, MARÇAL, 2020), corroborando assim, o achado da moderação positiva da atitude de ceticismo e o julgamento do auditor verificado nesta pesquisa.

Este resultado não se alinha aos achados da pesquisa de Marçal e Alberton (2020), que identificaram que a psicopatia não apresenta influência positiva no ceticismo profissional, sendo factível até mesmo uma relação inversa em aspectos de autonomia e autoestima, respectivamente.

Ademais, indivíduos que apresentam traços de psicopatia são extremamente manipuladores, amorais, oportunistas, não medem esforços para conseguirem o que almejam e, para isso, podem ultrapassar barreiras impostas por leis (PAULHUS, 2018), sendo mais propensos a cometerem distorções e omissões, podendo chegar a prática de atos de fraude (CAMPBELL et al., 2011; SPAIN et al., 2014; D'SOUZA, 2016). Nesse sentido, auditores que apresentem alto nível dessa personalidade podem ainda, não respeitar as normas do código de ética – independência e utilizar o seu conhecimento para realizar julgamentos e tomadas de decisão que atendam aos seus objetivos pessoais.

Por último, em relação ao Painel D, os resultados identificados dão indícios que o traço de personalidade sadismo não moderou as relações Atitude e Controle comportamental percebido e o Julgamento e a tomada de decisão do auditor da materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria. Entretanto, moderou negativamente a relação norma subjetiva – código de ética e normas profissionais do auditor e o julgamento e a tomada de decisão do auditor, nos níveis de materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria.

O sadismo é um traço sombrio de personalidade e é considerado em estudos com abordagem empresarial sob a visão do sadismo cotidiano (GÓIS; LIMA; DE LUCA, 2020).

Indivíduos com este traço, cotidiano ou não, possuem tendência de se envolverem em comportamentos agressivos e até mesmo cruéis, com aversão a dominação por outros (GÓIS; LIMA; DE LUCA, 2020). No ambiente corporativo, indivíduos com esse traço de personalidade podem tomar decisões oportunistas (D'SOUZA; LIMA, 2015) e maus julgamentos morais (TRÉMOLIÈRE; DJERIOUAT, 2016). De acordo com Góis, Lima e De Luca (2020), o sadismo cotidiano pode prejudicar o julgamento e tomada de decisão ética, podendo fazer com que os auditores que apresentem esse traço de personalidade ignorem os preceitos do código de ética, em relação a manter uma postura de independência da mente e da aparência, influenciando, assim, a qualidade do julgamento e tomada de decisão.

A não moderação do sadismo no fator atitude e controle comportamental percebido pode estar relacionada à utilidade social questionável de tal traço de personalidade. Sobre o assunto, Trémolière e Djeriouat (2016) afirmam que o sadismo é o único traço socialmente aversivo que não oferece nenhuma vantagem em termos de cumprimento de metas. Ao contrário dos comportamentos narcisistas, que são impulsionados por um desejo de superioridade, poder ou fama), as ações sádicas não refletem objetivos específicos. Além disso, chama-se a atenção para o fato de que o traço de personalidade sombria que teve a menor representatividade nos auditores investigados nesta tese foi o sadismo, o que pode estar influenciando esse resultado.

No Quadro 6 pode-se visualizar o resumo de todas as hipóteses da pesquisa e seus resultados.

Quadro 6 - Resultados dos testes de hipóteses

Hipótese	Descrição	Resultado
H1a	A atitude tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade.	Não rejeitada
H1b	A atitude tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores de continuidade.	Não rejeitada
H1c	A atitude tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores dos principais assuntos de auditoria.	Não rejeitada
H2a	A norma subjetiva tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade.	Não rejeitada
H2b	A norma subjetiva tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores de continuidade.	Não rejeitada
H2c	A norma subjetiva tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores dos principais assuntos de auditoria.	Não rejeitada
H3a	O controle comportamental percebido tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade.	Não rejeitada
H3b	O controle comportamental percebido tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores de continuidade.	Não rejeitada
H3c	O controle comportamental percebido tem efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores dos principais assuntos de auditoria.	Não rejeitada
H4a	Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação atitude e julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade.	Rejeitada

H4b	Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação atitude e julgamento e tomada de decisão dos auditores de continuidade.	Rejeitada
H4c	Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação atitude e julgamento e tomada de decisão dos auditores dos principais assuntos de auditoria.	Rejeitada
H5a	Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação norma subjetiva e julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade.	Não rejeitada
H5b	Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação norma subjetiva e julgamento e tomada de decisão dos auditores de continuidade.	Não rejeitada
H5c	Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação norma subjetiva e julgamento e tomada de decisão dos auditores dos principais assuntos de auditoria.	Não rejeitada
H6a	Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação controle comportamental percebido e julgamento e tomada de decisão dos auditores da materialidade.	Não rejeitada
H6b	Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação controle comportamental percebido e julgamento e tomada de decisão dos auditores de continuidade.	Não rejeitada
H6c	Os altos traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação controle comportamental percebido e julgamento e tomada de decisão dos auditores dos principais assuntos de auditoria.	Não rejeitada

Fonte: Elaborado pela autora.

Finalizando a análise desta seção, confirmou-se empiricamente, baseado na Teoria do Comportamento Planejado (TPB), que o julgamento e a tomada de decisão de um auditor, no exercício da sua função, são influenciados pela Atitude de ceticismo, Normas subjetivas – independência, e ao Controle comportamental percebido – conhecimento do auditor e que essa relação é moderada pelos traços de personalidade sombria desse auditor. Ressalta-se que os traços de personalidade moderam positivamente a relação Atitude – Ceticismo e JDM e negativamente a relação normas subjetivas, controle comportamental e JDM, demonstrando que os traços de personalidade sombria não são de todo negativo no ambiente da auditoria.

Constatou-se ainda, que em relação a moderação por traço de personalidade o Maquiavelismo, Narcisismo e Psicopatia seguem a mesma tendência da moderação dos traços de personalidade sombria – *Dark tetrad*, exceção identificada para o Sadismo, que moderou negativamente apenas a relação Normas subjetivas – independência e Julgamento e tomada de decisão do auditor. Estes achados resultam em um avanço à Teoria do Comportamento Planejado, no contexto de auditoria, trazendo luz a aspectos intrínsecos ao auditor, que exercem influência no julgamento e tomada de decisão de auditoria.

O Quadro 7 apresenta uma síntese dos achados dos testes estatísticos referentes aos objetivos específicos 3, 4 e 5, que consistem em verificar se existem diferenças entre as características dos auditores - gênero, escolaridade, tipo de firma de auditoria, idade, cargo, região do Brasil, especialização - e níveis dos traços de personalidade nos fatores

condicionantes atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido, no julgamento e tomada de decisão dos auditores quanto à materialidade, à continuidade operacional e aos principais assuntos de auditoria; além de analisar o efeito de interdependência dos fatores condicionantes atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido.

Quadro 7 – Resumo dos resultados dos objetivos específicos 3, 4 e 5.

Objetivo específico	Descrição	Resultado
Objetivo específico 3	Existe diferença estatisticamente significativa no julgamento e tomada de decisão por gênero do auditor	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no julgamento e tomada de decisão por escolaridade do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no julgamento e tomada de decisão por tipo de firma de auditoria	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no julgamento e tomada de decisão por faixa etária de idade do auditor.	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no julgamento e tomada de decisão por cargo do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no julgamento e tomada de decisão por região do brasil	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no julgamento e tomada de decisão por especialização do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na atitude de ceticismo por gênero do auditor	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na atitude de ceticismo por escolaridade do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na atitude de ceticismo do auditor por tipo de firma de auditoria	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na atitude de ceticismo por faixa etária de idade do auditor.	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na atitude de ceticismo por cargo do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na atitude de ceticismo por região do brasil	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na atitude ceticismo por especialização do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na norma subjetiva por gênero do auditor	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na norma subjetiva por escolaridade do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na norma subjetiva por tipo de firma de auditoria	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na norma subjetiva por faixa etária de idade do auditor.	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na norma subjetiva por cargo do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na norma subjetiva por região do brasil	Rejeitada
Existe diferença estatisticamente significativa na norma subjetiva por especialização do auditor	Rejeitada	
Existe diferença estatisticamente significativa no controle comportamental percebido por gênero do auditor	Rejeitada	
Existe diferença estatisticamente significativa no controle comportamental percebido por escolaridade do auditor	Rejeitada	

	Existe diferença estatisticamente significativa no controle comportamental percebido por tipo de firma de auditoria	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no controle comportamental percebido por faixa etária de idade do auditor.	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no controle comportamental percebido por cargo do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no controle comportamental percebido por região do brasil	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no controle comportamental percebido por especialização do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no traço de personalidade por gênero do auditor	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no traço de personalidade por escolaridade do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no traço de personalidade por tipo de firma de auditoria	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no traço de personalidade por faixa etária de idade do auditor.	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no traço de personalidade por cargo do auditor	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no traço de personalidade por região do brasil	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no traço de personalidade por especialização do auditor	Rejeitada
Objetivo específico 4	Existe diferença estatisticamente significativa na atitude de ceticismo por nível de traço de personalidade.	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa na norma subjetiva por nível de traço de personalidade.	Não rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no controle comportamental percebido por nível de traço de personalidade.	Rejeitada
	Existe diferença estatisticamente significativa no julgamento e tomada de decisão por nível de traço de personalidade.	Não rejeitada
Objetivo específico 5	A atitude tem efeito positivo na norma subjetiva do auditor.	Não rejeitada
	A atitude tem efeito positivo no controle comportamental percebido do auditor.	Rejeitada
	A norma subjetiva tem efeito positivo na atitude do auditor.	Rejeitada
	A norma subjetiva tem efeito positivo no controle comportamental percebido do auditor.	Rejeitada
	O controle comportamental percebido tem efeito positivo na atitude do auditor.	Não rejeitada
	O controle comportamental percebido tem efeito positivo na norma subjetiva do auditor.	Rejeitada

Fonte: Elaborado pela autora.

Os achados demonstram que, em relação ao objetivo específico 3, as características que apresentam diferenças estatisticamente significantes nos fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado – Atitude (gênero e idade), Norma Subjetiva (*Big4*), Controle Comportamental Percebido (*Big4*) – e Julgamento e Tomada de decisão (gênero e *Big4*) e nos traços de personalidade dos auditores (gênero, idade e *Big4*) são, de forma geral, gênero, tipo de firma de auditoria (*Big4*) e idade.

Observa-se indícios que as diferenças de gênero nas habilidades relacionadas a processamento de formação de opinião, comportamento ético e excesso de confiança

(ALRABBA, 2016; CHARNESS; GNEEZY, 2012; CORREA, 2021), assim como o tipo de firma de auditoria ao qual o auditor pertence, se *Big4* ou *Não Big4*, com estruturas diferentes, níveis de treinamento e independência (CORREA, 2021; BRIGHENTI; DEGENHART; CUNHA, 2016, SIROIS; SIMUNIC, 2011; JIANG, 2018) e a idade do auditor, que está atrelada ao nível de experiência, estudos e treinamento (KAUTONEM et al, (2015), geram diferenças estatisticamente significantes nos fatores condicionantes estabelecidos nesta tese.

Já em relação ao objetivo específico 4, os achados dão indícios que os níveis dos traços de personalidade sombria apresentam diferenças estatisticamente significantes nos fatores condicionantes atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido e julgamento e tomada de decisão, com exceção do julgamento e tomada de decisão de materialidade e clima ético.

Esse resultado demonstra que o ceticismo profissional do auditor, ou seja, a sua atitude cética ao avaliar as evidências de auditoria, a sua conduta ética, o conhecimento do auditor e o julgamento e tomada de decisão relacionadas a continuidade e principais assuntos de auditoria são diferentes para os níveis baixos, moderados e altos dos traços de personalidade sombria, sugerindo que os traços de personalidade sombria influenciam fatores particulares dos indivíduos (CHATTERJEE; HAMBRICK, 2007).

Por último, em relação ao objetivo específico 5, os resultados apontam um efeito positivo e significativo entre o fator condicionante Atitude e Normas subjetivas, demonstrando que a atitude de ceticismo profissional do auditor exerce um efeito significativo e positivo sobre a postura de independência de pensamento e a independência de aparência que o auditor deve manter no exercício da sua profissão. Ademais, constatou-se que o Controle comportamental percebido apresenta efeito positivo e significativo com a Atitude de ceticismo profissional, dando indícios que a percepção dos indivíduos sobre as habilidades e recursos que possuem para realizar dado comportamento, ou seja, o nível de conhecimento declarativo e processual sobre contabilidade do auditor exerce um efeito sobre o ceticismo profissional do auditor.

5 CONCLUSÃO

Esta tese tem o objetivo geral de analisar o efeito dos traços de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação entre os fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – e o julgamento e tomada de decisão dos auditores. Para atender a esse objetivo, realizou-se um estudo descritivo, por meio de pesquisa do tipo *survey*, de natureza quantitativa, tendo como população os auditores independentes brasileiros registrados no Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, com uma amostra final de 311 respostas válidas, utilizando os seguintes tratamentos estatísticos: estatística descritiva, teste não paramétrico Kruskal-Wallis, Modelagem de Equações Estruturais pelos Mínimos Quadrados Parciais (PLS -SEM) e Análise Multigrupos nos Mínimos Quadrados Parciais (PLS-MGA).

No tocante ao perfil dos auditores participantes da pesquisa, 63% dos respondentes são do gênero masculino, estão na faixa etária entre 31 aos 40 anos (43%), possuem como nível de escolaridade a graduação (60%), 53% trabalham em firmas de auditoria do tipo “Big four”, ocupando cargos de gerente (29%) e supervisor (21%), 41% fazem parte da 5ª Regional do IBRACON (São Paulo, Paraná, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul) e 41% são especializados no segmento de indústria.

Os resultados apontam que, no âmbito da auditoria, os três fatores condicionantes estabelecidos na Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – exercem um efeito positivo e significativo no julgamento e tomada de decisão dos auditores de materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria.

Dessa forma, os achados da pesquisa sugerem, com base na Teoria da Comportamento planejado, que a situação ideal para a ocorrência de um comportamento acontece quando um sujeito possui percepções intrínsecas positivas sobre uma conduta (atitude de ceticismo), é estimulado a segui-la por referências externas (normas subjetivas - código de ética - independência) e sente-se capaz de realizá-la de forma eficaz (controle comportamental percebido - conhecimento) (AJZEN, 2015). Esse entendimento foi corroborado no âmbito da auditoria, com base nos resultados aqui apresentados e discutidos, demonstrando que a atitude (ceticismo), normas subjetivas (código de ética e normas profissionais) e o controle comportamental percebido têm um efeito positivo no julgamento e tomada de decisão dos auditores.

A atitude de ceticismo profissional do auditor mostrou-se como um dos fatores condicionantes mais fortes no julgamento e tomada de decisão dos auditores, demonstrando que a avaliação geral sobre a favorabilidade do auditor, em manter uma mente questionadora alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria, é um dos aspectos mais importantes como preditor do julgamento e tomada de decisão. Logo, aqueles que consideram o uso de intervenções para melhorar o julgamento e a tomada de decisão da auditoria, como, por exemplo, os órgãos reguladores e as firmas de auditoria, devem se concentrar em empregar controles desses construtos.

Os resultados demonstraram ainda, que o segundo fator mais forte no julgamento e tomada de decisão dos auditores participantes da pesquisa, é o controle comportamental percebido, medido pelo conhecimento declarativo e processual dos auditores, dando indícios de que a percepção do auditor sobre o grau de facilidade ou dificuldade em dar cumprimento aos julgamentos e tomada de decisão, influencia a qualidade da auditoria. Ressalta-se que, no âmbito dos participantes desta tese, os auditores demonstraram um maior nível de conhecimento processual, que se relaciona com a realização de uma atividade cognitiva, o que exige um maior nível de conhecimento dos auditores.

Em relação à Norma subjetiva, que é considerada como um fator social, apresentou o menor efeito sobre o julgamento e tomada de decisão, demonstrando que a percepção da pressão social percebida em realizar ou não um determinado comportamento, no caso desta tese, a independência, estabelecida no código de ética e nas normas profissionais do auditor, influencia positivamente o julgamento e a tomada de decisão dos auditores.

Em relação às variáveis de controle, os resultados sugerem que o gênero do auditor e o tipo de firma de auditoria a qual o profissional pertence têm efeito sobre o julgamento e tomada de decisão do auditor relacionados à materialidade, à continuidade e aos principais assuntos de auditoria, e o cargo tem efeito positivo sobre o julgamento e tomada de decisão de materialidade. Os resultados apontam ainda, que diferenças de gênero nas habilidades relacionadas a processamento de formação de opinião, comportamento ético e confiança dos auditores, diferenças na estrutura de treinamentos, nível de independência e atualização de normativos e de investimentos em tecnologia das firmas de auditoria e o cargo ocupado pelo auditor relacionado com o nível de conhecimento, experiência, habilidades técnicas, relacionamento interpessoal e habilidades de interação com o cliente influencia o julgamento e a tomada de decisão do auditor.

No que tange aos traços de personalidade sombria foi observado que os auditores participantes desta pesquisa apresentaram como traços de personalidade sombria predominantes o maquiavelismo, caracterizado como manipuladores, famintos por poder, interessados em si mesmos, cínicos, estrategistas, e o narcisismo, que está relacionado com a autoestima, importância exagerada, grandiosidade, vaidade, egoísmo, busca de atenção e direito. Os mesmos apresentaram níveis baixo, moderado e alto de traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*). Quanto ao nível elevado, que pode ser prejudicial ao ambiente corporativo e impactar a qualidade da auditoria, observou-se que 23% dos auditores analisados demonstraram nível elevado de maquiavelismo, 17% de narcisismo, 4% de psicopatia e 13% de sadismo, o que mostra que, mesmo em ambiente altamente controlado e regulado como o da auditoria, encontra-se a presença de indivíduos com traços de personalidade sombria.

A respeito do efeito dos traços de personalidade sombria (*Dark tetrad*) na Teoria do Comportamento Planejado no âmbito do julgamento e tomada de decisão dos auditores, os resultados dão indícios de que os altos traços de personalidade sombria moderam as relações entre a atitude, normas subjetivas e controle comportamental percebido e o julgamento e tomada de decisão dos auditores quanto à materialidade, à continuidade e aos principais assuntos de auditoria. Entretanto, os resultados demonstram que a moderação exerce efeitos diferentes na relação, sendo positiva para o fator condicionante Atitude – ceticismo profissional, e negativa para o fator Normas subjetivas – Código de ética e normas profissionais e Controle Comportamental percebido – Conhecimento.

Na atitude de ceticismo profissional, os traços de personalidade sombria exercem um efeito positivo na relação com o julgamento e tomada de decisão, indicando que os auditores com traços de personalidade sombria apresentam traços socialmente aversivos, uma falta de emoção no contexto das relações com os outros, são desconfiados, evitam confiança injustificada, falta de empatia e de resposta a estímulos sociais, tornando o auditor mais cético nas avaliações das evidências de auditoria, impactando, assim, o julgamento e a tomada de decisão e a qualidade da auditoria de forma positiva.

Ressalta-se o achado de aspecto positivo de indivíduos com traços de personalidade sombria, demonstrando que a presença de tais traços de personalidade pode não ser tão prejudicial como, em geral, é apontado, demonstrando que dependendo do ambiente e da tarefa executada os traços de personalidade sombria podem ser favoráveis a execução de alguns julgamentos e tomadas de decisão.

No fator norma subjetiva, os traços de personalidade sombria têm um efeito negativo na relação com o julgamento e a tomada de decisão do auditor, podendo indicar que auditores com elevados traços de personalidade sombria apresentam uma tendência natural para se envolver em relatórios financeiros fraudulentos e tenham impulsos internos mais fortes para servir a si mesmo, tendendo a ignorar o estabelecido no códigos de ética e normas profissionais – manter a independência da mente e independência de aparência na execução dos seus trabalhos, realizando julgamentos e tomadas de decisão para atingir os seus próprios objetivos, influenciando, assim, de forma negativa, a qualidade da auditoria.

Por último, no fator controle comportamental percebido, os traços de personalidade sombria também apresentaram um efeito negativo na relação com o julgamento e a tomada de decisão do auditor, demonstrando que os auditores com altos de traços de personalidade sombria são mais propensos a participar de ações egoístas, comportamentos insensíveis ou antiéticos, a fim de atender seus objetivos pessoais, o que pode levá-los a usar o seu conhecimento para manipulações financeiras e a realizarem julgamentos e tomadas de decisões oportunistas, prejudicando, assim, a qualidade do julgamento e tomada de decisão do auditor.

Em relação à moderação por traço de personalidade, os resultados dão indícios que a moderação é análoga ao do constructo *Dark tetrad* para os traços maquiavelismo e psicopatia, exceção identificada para o narcisismo que não moderou a relação Controle comportamental percebido e PAA e o sadismo, que não moderou a relação atitude, controle comportamental percebido e julgamento e tomada de decisão, demonstrando a influência diferenciada desse traço de personalidade no ambiente da auditoria.

Em relação ao efeito de interdependência dos fatores condicionantes da TPB, os resultados apontam que a atitude de ceticismo profissional do auditor exerce um efeito significativo e positivo sobre o código de ética e normas profissionais, mais especificamente sobre a postura de independência de pensamento e a independência de aparência que o auditor deve manter no exercício da sua profissão, demonstrando, mais uma vez, a importância da atitude de ceticismo no exercício da profissão do auditor.

Ademais, constatou-se que o Controle comportamental percebido apresentou efeito positivo e significativo com a Atitude de ceticismo profissional, demonstrando que a percepção dos indivíduos sobre as habilidades e recursos que possuem para realizar dado comportamento, conhecimento declarativo e processual sobre contabilidade, exerce um efeito sobre o ceticismo profissional do auditor, ao avaliar as evidências e explicações da

auditoria, ou seja, na sua capacidade de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios imparciais em relação à entidade auditada.

Em relação aos resultados do teste de Kruskal-Wallis, identificou-se que no âmbito do fator da Atitude, as características gênero e idade também apresentaram variações no ceticismo profissional dando indícios que auditores do gênero masculino e de idade mais jovem apresentam um maior nível de ceticismo profissional na execução do trabalho de auditoria. No fator norma subjetiva – código de ética, e controle comportamental percebido – conhecimento, as características pertinentes ao tipo da firma de auditoria geram diferenças no nível de conduta ética dos auditores em relação à independência e ao nível de conhecimento dos auditores.

Constatou-se ainda que as características dos auditores gênero, idade e tipo de firma de auditoria apresentaram diferenças nos níveis de traços de personalidade sombria dos auditores, demonstrando uma tendência dos traços de personalidade sombria diminuir com a idade e ser superior para o auditor do gênero masculino e para os auditores que trabalham nas firmas de auditoria *Big4*.

Em suma, esta tese propôs que, à luz da Teoria do Comportamento Planejado, os traços de personalidade sombria do auditor influenciam negativamente a relação atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido e o julgamento e a tomada de decisão no exercício de sua profissão. Os resultados obtidos demonstraram que esta tese é aceita somente para os fatores condicionantes Normas subjetivas e Controle comportamental percebido, que apresentaram influência negativa dos traços de personalidade sombria no julgamento e tomada de decisão do auditor, validando que auditores com elevados traços de personalidade sombria (*Dark Tetrad*) manifestam tendências à insensibilidade, impulsividade, manipulação, criminalidade, grandiosidade, gozo de crueldade e má conduta (PAULHUS, 2014), sugerindo que auditores com esses traços ignoram os códigos de ética (normas subjetivas), e utilizam o seu conhecimento (controle comportamental percebido) para realizar julgamentos e tomadas de decisão para atingir os seus objetivos, prejudicando, assim, a qualidade do seu julgamento e tomada de decisão.

No tocante ao fator condicionante Atitude – ceticismo profissional, os traços de personalidade sombria influenciaram positivamente a sua relação com o julgamento e a tomada de decisão, rejeitando o preconizado nesta tese. Chama-se atenção para o fato de que o maior percentual de influência identificado no julgamento e tomada de decisão de auditoria nesta tese é a do fator condicionante Atitude – ceticismo profissional –, apresentando um $f^2=0,511$, $f^2=0,499$ e $f^2=0,502$ para os julgamentos e tomada de decisão de Materialidade,

Continuidade e Principais assuntos de auditoria, respectivamente, demonstrando a relevância desse fator no exercício da profissão do auditor. Ressalta-se ainda, que este fator condicionante apresentou uma influência positiva sobre as Normas Subjetivas, demonstrando que a sua influência perpassa sobre outros aspectos do trabalho do auditor tais como a postura do auditor de manter a independência na execução dos seus trabalhos – Normas subjetivas (Código de ética), demonstrando uma influência direta e indireta e positiva no trabalho do auditor.

A primeira contribuição desta tese é a validação empírica do poder preditivo da Teoria do Comportamento Planejado na determinação comportamental do julgamento e tomada de decisão dos auditores em procedimentos importantes realizados na execução de uma auditoria, como os julgamentos de materialidade, continuidade e principais assuntos de auditoria, validando que os fatores relacionados à atitude – ceticismo, às normas subjetivas – independência, e ao controle comportamental percebido – conhecimento do auditor, são importantes e relevantes na determinação do julgamento e tomada de decisão, afetando, assim, positiva e significativamente, a qualidade da auditoria, trazendo um avanço para as pesquisas na área.

A segunda contribuição desta tese reside na inclusão dos traços de personalidade sombria na análise da Teoria do Comportamento Planejado, criando um modelo que engloba além da atitude, norma subjetiva e controle comportamental percebido, aspectos da personalidade do auditor, que se mostrou como um construto moderador da relação analisada, trazendo efeitos sobre o julgamento e a tomada de decisão do auditor, demonstrando, assim, o efeito conjunto e interativo desses fatores na JDM.

A terceira contribuição deste estudo é no campo teórico, pois colabora para a área de conhecimento contábil, especialmente para a auditoria, uma vez que permitiu o avanço e o aprofundamento da discussão de aspectos sociais e comportamentais, oriundos de outras áreas como a psicologia, associados ao julgamento e tomada de decisão dos auditores, demonstrando a ligação interdisciplinar da auditoria e psicologia.

A quarta contribuição da pesquisa está relacionada ao avanço da literatura, ao reportar que, em condições reais, traços de personalidade sombria como maquiavelismo, narcisismo, psicopatia e sadismo, presentes em auditores registrados no IBRACON, apresentaram efeito positivo na atitude de ceticismo profissional e efeitos negativos no atendimento ao código de ética e normas profissionais – independência, e no conhecimento do auditor, impactando o julgamento e tomada de decisão do auditor.

Outra contribuição desta pesquisa (quinta) está relacionada à temática *Dark tetrad*, ao demonstrar que o nível moderado de traços de personalidade sombria dos auditores revela características desejáveis e positivas de cada traço de personalidade no âmbito da auditoria, em detrimento do lado negativo e oportunístico dos traços de personalidade. Sugere-se que auditores com traços moderados de personalidade sombria demonstram menor tendência em abandonar a atitude de ceticismo profissional e independência e usar o conhecimento para realizar julgamentos e tomadas de decisão oportunistas, influenciando, assim, a qualidade da auditoria.

Em termos práticos, a sexta contribuição deste estudo refere-se à promoção de um melhor entendimento da relevância dos traços de personalidade sombria no exercício do julgamento e tomada de decisão dos auditores, o que é útil para as firmas de auditoria na seleção e treinamento de seus profissionais, melhorando, assim, a composição das equipes de auditoria e a qualidade das auditorias. Além de, no aspecto das implicações para a prática profissional, os achados deste estudo contribuem na compreensão do perfil dos auditores brasileiros registrados no IBRACON.

Ademais, este estudo contribui para o avanço na compreensão dos traços sombrios em amostras de auditores latino-americanos. Os achados aqui explorados podem servir como base para a elaboração de intervenções em indivíduos com altos escores na tríade sombria, visando a melhor maneira de inseri-los na sociedade.

Na consecução de qualquer pesquisa científica os autores encontram limitações. Dentre as observadas, destaca-se o período de aplicação do questionário, que foi realizado durante a quarentena devido à Pandemia da Covid-19 no Brasil, em que os auditores estavam em *home office*, o que dificultou o contato para sensibilização à resposta do questionário da pesquisa. Além disso, este estudo tem limitações na análise dos resultados, porque a unidade de análise usada é limitada aos auditores brasileiros registrados no IBRACON.

Apesar do rigor estatístico usado nas análises, os resultados desta pesquisa envolvem o autorrelato, e, portanto, podem vir a gerar um viés na autodescrição das características e do comportamento dos pesquisados, isto é, uma propensão do indivíduo relatar um comportamento socialmente aceito. Dessa forma, itens do questionário da *dark tetrad* são propensos a respostas socialmente desejáveis.

Recomenda-se para as próximas pesquisas levar em conta o papel da resposta socialmente desejável (MOOR; ANDERSON, 2019), através da inclusão da Escala de Resposta Desejável de Marlowe Crowne (PAULHUS, 1998), que avalia o grau em que o participante tenta se apresentar de maneira favorável.

Ressalta-se que o trabalho se utilizou de uma situação hipotética de uma empresa, onde os auditores haviam de fazer julgamentos e tomadas de decisões que foram medidas pela escala Likert, refletindo a concordância e a discordância do respondente quanto ao julgamento e à tomada de decisão do auditor, e possibilitando, assim, uma análise atitudinal, sem necessariamente confirmar a ação do julgamento e tomada de decisão, mas apenas uma predisposição. Dessa forma, recomenda-se que em pesquisas futuras utilize-se de experimentos para detectar o comportamento propriamente dito.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se que os estudos alcancem a população não investigada neste estudo como, por exemplo, os auditores registrados no CNAI – Cadastro Nacional dos Auditores independentes, que é uma população maior e mais variada quanto aos cargos ocupados. Pode-se até fazer um comparativo de julgamentos e tomadas de decisões em países diferentes, para tentar perceber similaridades ou divergências culturais. Quanto às variáveis, indica-se que sejam analisados outros fatores (individuais e contextuais) como inteligência, estresse, influência dos humores, novas atribuições, múltiplas responsabilidades, complexidade do julgamento do auditor etc.

Ademais, na perspectiva de pesquisas futuras, novas escalas poderão ser testadas nos construtos que não apresentaram um bom nível de significância, como, por exemplo, experiência, clima ético e base de materialidade. Adicionalmente, sugere-se investigar uma possível relação não linear entre ceticismo, traços de personalidade sombria e julgamento e tomada de decisão, em que a personalidade sombria contribua para a relação ceticismo e julgamento e tomada de decisão, até um certo ponto máximo, ponto a partir do qual o aumento dos traços de personalidade sombria passam a ser deletério para a relação. Por fim, sugere-se uma abordagem qualitativa, o que permitiria um maior aprofundamento dos questionamentos realizados.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KHALIK, A. R.; SNOWBALL, D.; WRAGGE, J. H. The effects of certain internal audit variables on the planning of external audit programs. **The Accounting Review**, v. 58, p. 215–227, 1983.
- ABDEL-MEGUID, A.; JENNINGS, J. N.; OLSEN, K. J.; SOLIMAN, M. T. The impact of the CEO's personal narcissism on non-GAAP earnings. **The Accounting Review**, v. 96, n. 3, p.1-25, 2021.
- ABDOLMOHAMMADI, M.; WRIGHT, A. An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. **The Accounting Review**, v. 62, p. 1–13, 1987.
- ABDOLMOHAMMADI, M. J.; SHANTEAU, J. Personal Attributes of Expert Auditors. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, p. 158-172, 1992.
- ADAM, C.; CUNHA, R. Influence of Hierarchical Level and Construal Instructions on Auditor's Materiality Judgment. *In: 21º USP International Conference in Accounting*, 21, 2019, São Paulo. Anais eletrônicos... 2021.
- AFTHANORHAN, A.; NAZIM, A.; AHMAD, S. A parametric approach to partial least square structural equation modeling of multigroup analysis (PLS-MGA). **International Journal of Economic, Commerce, and Management**, v.2, n.10, 2014.
- AGOGLIA, C. P.; BRAZEL, J. F.; HATFIELD, R. C.; JACKSON, S. B. How Do Audit Workpaper Reviewers Cope with the Conflicting Pressures of Detecting Misstatements and Balancing Client Workloads? **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 29, n. 2, p. 27-43, 2007.
- AHMAD, F. A systematic review of the role of Big Data Analytics in reducing the influence of cognitive errors on the audit judgement. **Revista De Contabilidad - Spanish Accounting Review**, v. 22, n. 2, p. 187-202, 2019.
- AHMAD, M. S. Work ethics: An Islamic prospective. **International Journal of Human Sciences**, v. 8, n.1, 2011.
- AJZEN, I. **Attitudes, Personality, and Behavior**. Chicago: IL: Dorsey, 1988.
- AJZEN, I. The Theory of Planned Behaviour. **Organisational Behaviour and Human Decision Process**, v.50, p. 179–211, 1991.
- AJZEN, I. Perceived behavioural control, self-efficacy, locus of control, and the theory of planned behaviour. **Journal of Applied Social Psychology**, v. 32, p. 665–683, 2002.
- AJZEN, I. **Attitudes, Personality and Behaviour**. 2nd ed. Maidenhead, Berkshire, England: Open University Press, 2005.
- AJZEN, I. Consumer attitudes and behavior: the theory of planned behavior applied to food consumption decisions. **Rivista di Economia Agraria**, n. 2, p. 21-138, 2015.

- AJZEN, I.; DRIVER, B. L. Prediction of Leisure Participation From Behavioral, Normative, and Control Beliefs: an application of the theory of planned behavior. **Leisure Sciences**, v.13, p.185-204, 1991.
- AJZEN, I.; MADDEN, T. J. Prediction of goal-directed behavior: Attitudes, intentions, and perceived behavioral control. **Journal of Experimental Social Psychology**, v. 22, n. 5, p. 453-474. 1986.
- ALAVI, M.; LEIDNER, D. E. Knowledge Management and Knowledge Management Systems: Conceptual Foundations and Research Issues. **MIS Quarterly**, v. 25, p. 107-136, 2001.
- AL-BALGA, M. A.; AL-BALGA, H. B.; AL-BALGA, E. A. Burnout and auditor's judgment decision making: an experimental investigation into control risk assessment. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, v. 22, n. 4, 2018.
- ALEXANDRAKIS, D.; CHORIANOPOULOS, K.; TSELIOS, N. Older Adults and Web 2.0 Storytelling Technologies: Probing the Technology Acceptance Model through an Age-related Perspective, **International Journal of Human-Computer Interaction**, 2020.
- ALMEIDA, O. P.; LARANJEIRA, R.; DRATCU, L. Manual de psiquiatria. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1996. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/110893745/Manual-de-Psiquiatria-Clinica#scribd>
- ALLPORT, G. W. Pattern and growth in personality. Oxford, England: Holt, 1961.
- ALRABBA, H. M. Measuring the impact of code of ethics on the quality of auditors' professional judgment. **Journal of Governance and Regulation**. v 5, n. 4, 2016.
- AMBIEL, R. A.; NORONHA, A. P.; NUNES, M. F. Interesses profissionais e personalidade: um aporte para a integração dos construtos. **Avaliação psicológica** [online], v.11, n. 2, p. 191-201, 2012.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, Statement. **Statement on Auditing Standards (SAS) No. 99**. New York: AICPA, 2002
- AMERNIC, J. H.; CRAIG, R. J. Accounting as a facilitator of extreme narcissism. **Journal of Business Ethics**, v. 96, n.1, p. 79-93, 2010.
- AMERONGEN, N. V. V.; KNECHEL, W. R. Industry Experience Effects and the Auditor's Judgment Performance in the Identification of Client's Business Risks and Entity-Level Controls. **SSRN Electronic Journal**, 2010.
- ANDERSON, J. C.; GERBING, D. W. Structural equation modeling in practice: a review and recommended two-step approach. **Psychological Bulletin**, v. 103, p. 411-23, 1988.
- APRILLIA, W.; MAHANARI, S.N. The Dark Triad and Ethical Behavior. **Advances in Economics, Business and Management Research**, v. 173, 2021.

ARCHER, R.; ELDER, W.; HUSTEDDE, C.; MILAM, A.; JOYCE, J. The theory of planned behaviour in medical education: a model for integrating professionalism training. **Medical Education**, v. 42, p. 771–777, 2008.

ARMITAGE, C. J.; CHRISTIAN, J. From attitudes to behaviour: basic and applied research on the Theory of Planned Behaviour. **Current Psychology: Developmental, Learning, Personality, Social**, v. 22, n. 3, p. 187-195, 2003.

ARRUÑADA, B. The provision of non-audit services by auditors let the market evolve and decide. **International Review of Law and Economics**, v. 19, n. 4, p. 513-531, 1999.

ASARE, S. K. The auditor's going-concern opinion decision: interaction of task variables and the sequential processing of evidence. 185 f. **Tese** (Doctor of Philosophy) – The University of Arizona, Tucson, 1989.

ASARE, S. K.; WRIGHT, A. M. The effectiveness of alternative risk assessment and program planning tools in a fraud setting. **Contemporary Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 325–352, 2004.

ASHTON, A. H. Does consensus imply accuracy in accounting studies of decision making? **The Accounting Review**, n. 60, p. 173–185, 1985.

ASHTON, A. H.; ASHTON, R. H. Sequential belief revision in auditing. **The Accounting Review**, v.63, p. 623–641, 1989.

ASHTON, M. C.; LEE, K., PERUGINI, M.; SZAROTA, P.; DE VRIES, R. E.; DI BLAS, L.; BOIES, K.; DE RAAD, B. A six factor structure of personality-descriptive adjectives: solutions from psycholexical studies in seven languages. **Journal Personality Social Psychology**, v. 86, n.2, p. 356-366, 2004.

ASHTON, R. H. An experimental study of internal control judgments. **Journal of Accounting Research**, v.12, p.143–157, 1974.

ASHTON, R. H. Quality, timing, and luck: looking back at ashton (1974). **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v.29, p. 3–13, 2010.

AWASTHI, V.; PRATT, J. The effects of monetary incentives on effort and decision performance: The role of cognitive characteristics. **The Accounting Review**, p. 797–811, 1990.

BABIAK, P.; NEUMANN, C.; HARE R.D. Corporate psychopathy: talking the walk. **Behavioral Sciences and the Law**, v.28, n.2, p.174-193, 2010.

BAGLEY, P. L.; DALTON, D.; ORTEGREN, M. The factors that affect accountants' decisions to seek careers with Big 4 versus non-Big 4 accounting firms. **Accounting Horizons**, v.26, n. 2, p. 239–264, 2012.

BAGOZZI, R.P.; GURHAN-CANLI, Z.; PRIESTER, J.R. **The Social Psychology of Consumer Behavior**. Open University, Milton Keynes, 2002.

BAGOZZI, R.; PHILLIPS, L. Representing and Testing Organizational Theories: A Holistic Construal. **Administrative Science Quarterly**. v. 27, n. 3, p. 459-489, 1982.

BAILEY, C. D. The joint effects of narcissism and psychopathy on accounting students' attitudes towards unethical professional practices. **Journal of Accounting Education**, v.49, p. 100635, 2019.

BALDAUF, J.; STECKELI, R.; STELLER, M. The Influence of Audit Risk and Materiality Guidelines on Auditor's Planning Materiality Assessment. **Accounting and Finance Research** v.4, n. 4; 2015.

BAMBER, E. M. Expert judgment in the audit team: a source reliability approach. **Journal of Accounting Research**, v. 21, p. 396–412, 1983.

BAMBERG, S.; AJZEN, I.; SCHMIDT, P. Choice of travel mode in the theory of planned behavior: The roles of past behavior, habit, and reasoned action. **Basic and Applied Social Psychology**, v. 25, n. 175, p.188, 2003.

BARNETT, T.; VAICYS, C. The Moderating Effect of Individuals' Perceptions of Ethical Work Climate on Ethical Judgments and Behavioral Intentions. **Journal of Business Ethics**, v. 27, p. 351-362, 2000.

BARON, R. M.; KENNY, D. A. The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. **Journal of Personality and Social Psychology**, v.51, n.6, p. 1173-1182, 1986.

BAUDOQUIN, B. S , WONGSAWAT, P., SUDNONGBUA, S. Using the theory of planned behaviour to predict preventive intention on sexual behaviours among junior high school students in lower Northern region of Thailand. **International Journal of Adolescence and Youth**, n.25, v. 1, p. 364-372, 2020.

BAZERMAN, M. **Judgment in Managerial Decision Making**. 3^a. ed. New York: Wiley, 1994.

BECKER, C. L.; DEFOND, M. L.; JIAMBALVO, J.; SUBRAMANYAM K, R. The effect of audit quality on earnings management. **Contemporary Accounting Research**, v. 15, n. 1, 1994.

BECKER, T.; BERNHARDT, R.; REINHARD, E.; SCHACHNER, M.; WULLIMANN, M. F. Readiness of zebrafish brain neurons to regenerate a spinal axon correlates with differential expression of specific cell recognition molecules. **The Journal of the Society for Neuroscience**, v. 18, p. 5789-5803, 1998.

BÉDARD, J.; BESACIER, N. G.; SCHATT, A. Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience. **International Symposium on Audit Research**, 2014.

- BEDARD, J. C.; BIGGS, S. F. The effect of domain-specific experience on evaluation of management representations in analytical procedures. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, p. 77–90, 1991.
- BEDARD, J. C.; BIGGS, S. F. Pattern recognition, hypotheses generation, and auditor performance in an analytical task. **The Accounting Review**, v. 66, p. 622–642 1991.
- BELL, T. B., PEECHER, M. E.; THOMAS, H. **The 21st Century Public Company Audit**. New York, NY: KPMG LLP, 2005.
- BELSCHAK, F. D.; HARTOG, D. N. D.; KALSHOVEN, K. Leading machiavellians: how to translate machiavellians' selfishness into pro-organizational behavior. **Journal of Management**, v.41, n.7, p. 1934-1956, 2013.
- BENGTSSON, C.; PERSSON, M.; WILLENHAG, P. Gender and Overconfidence. **Economics Letters**, v. 86, p.199-203, 2005.
- BENTLER, P. M.; SPECKART, G. Attitudes cause Behaviors: A structural equation analysis. **Journal of Personality and Social Psychology**, v. 40, p. 226-238, 1981.
- BENTLEY, B.; LENNIE, T.; BIDDLE, M.; MISSOOK, A.; MOSER, D. A.; Demonstration of psychometric soundness of the Dietary Sodium Restriction Questionnaire in patients with heart failure. **Heart & Lung: the journal of critical care**, v. 38, n. 2, p. 121-128, 2009.
- BERND, D. C., BEUREN, I. M. A síndrome de Burnout está associada ao trabalho dos auditores internos? **Gestão & Regionalidade**, v. 33, n. 99, p. 146-169. 2017.
- BHASKAR, L. S.; T. M. MAJORS; VITALIS, A. Are Auditor Negotiations Impaired During Depleting Times? The Importance of Client Characteristics and Auditor Skepticism. **SSRN Electronic Journal**, 2019.
- BHATTACHARJEE, S.; MALETTA, M.; K. MORENO. The cascading of contrast effects on auditors' judgments in multiple client audit environments. **The Accounting Review**, v. 82, n. 5, p.1097–1117, 2007.
- BIGGS, S. F.; SELFRIDGE, M.; KRUPKA, G. A computational model of auditor knowledge and reasoning processes in the going concern judgment. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v.12, p. 82-99, 1993.
- BIRNBERG, J. G.; LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Psychology theory in management accounting research. **Handbook of management accounting research**, v. 1, p. 113-136, Oxford: Elsevier, 2007.
- BIRNBERG, J.; SHIELDS, M. The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions. **Accounting Organizations and Society**, pp 365-832, 1984.
- BLICKLE, G., SCHLEGEL, A., FASSBENDER, P.; KLEIN, U. Some personality correlates of business white-collar crime. **Applied Psychology: An International Review**, v. 55, n.2, p. 220- 233, 2006.

- BODDY, C. R. The implications of corporate psychopaths for business and society: na initial examination and a call to arms. **Australasian Journal of Business and Behavioral**, v.1, n.2, p. 30-40, 2005.
- BODDY, C. R. The dark side of management decisions: Organizational psychopaths. **Management Decision**, v. 44, n.10, p.1461-1475, 2006.
- BODDY, C. R., LADYSHEWSKY, R. K.; GALVIN, P. The influence of corporate psychopaths on corporate social responsibility and organizational commitment to employees. **Journal of Business Ethics**, v. 97, p. 1-19, 2010.
- BOGART, L. M.; BENOTSCH, E. G.; PAVLOVIC, J. D. Feeling superior but not threatened: the relation of narcissism to social comparison. **Basic and Applied Social Psychology**, v.26, n.1, p. 35-44, 2004.
- BONNER, S. E. Is experience necessary in cue measurement? The case of auditing tasks. **Contemporary Accounting Research**, v.8, n.1, p. 253–269, 1991.
- BONNER, S. E. **Judgment and decision making in accounting**. Prentice Hall, 2008.
- BONNER, S. E; LEWIS, B. L. Determinants of auditor expertise. **Journal of Accounting Research**, v. 28, n. 3, p 1–28, 1990.
- BONNER S. E.; LIBBY, R.; NELSON, M. W. Using decision aids to improve auditors' conditional probability judgments. **The Accounting Review**, v.71, n. 2, p. 221–40, 1996.
- BONNER, S. E.; PENNINGTON, N. Cognitive processes and knowledge as determinants of auditor expertise. **Journal of Accounting Literature**, v. 10, p.1-50, 1991.
- BONNER, S.E; WALKER, P.L. The Effects of Instruction and Experience on the Acquisition of **Auditing Knowledge**. **Accounting Review**, v. 69, p. 157-178, 1994.
- BORTOLON, P. M.; SARLO NETO, A.; SANTOS, T. B. Custos de auditoria e governança corporativa. **Revista contabilidade e Finanças**, v. 24, n. 61, 2013.
- BORZIOELOS, G.; BENNETT, P. The Theory of Planned Behaviour as predictor of exercise: The moderating influence of beliefs and personality variables. **Journal of Health Psychology**, v. 4, n. 4, p. 517-519, 1999
- BOUSH, D. M.; FRIESTAD, M.; ROSE, G. M. Adolescent skepticism toward TV advertising and knowledge of advertiser tactics. **The Journal of Consumer Research**, v.21, n. 1, p. 165–175, 1994.
- BOWLIN, K. O.; HOBSON, J. L.; PIERCEY, M. D. The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. **The Accounting Review**, v. 90, n. 4, p. 1363–93, 2015.

BRASEL, K.; DOXEY, M. M.; GRENIER, J. H.; REFFETT, A. Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. **The Accounting Review**, v.91, n.5, p. 1345–62, 2016.

BRAZEL, J. F.; AGOGLIA, C. P.; HATFIELD, R. C. Electronic versus face-to-face review: The effects of alternative forms of review on auditors' performance. **The Accounting Review**, v. 79, p. 949–966, 2004.

BRAZEL, J. F.; JACKSON, S. B.; SCHAEFER, T. J.; STEWART, B. W. The outcome effect and professional skepticism. **The Accounting Review** v. 91, n.6, p. 1577–99, 2016.

BRASIL. **Instrução CVM nº 308** de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, 1999. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst308.html>>. Acesso em 17 abr. 2019

BRASIL. **Instrução CVM nº 591** de 26 de outubro de 2017. Altera a Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst591.html> >. Acesso em 17 abr. 2019.

BREWSTER, B. E. 2016. The effect of client lies on auditor memory resistance and false memory acceptance. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 35, n. 3, p. 33–50.

BRIGHENTI, J.; DEGENHART, L.; CUNHA, P. R. **Fatores influentes nos honorários de auditoria: análise das empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa**. Pensar Contábil, v.18, n.65, p. 16-27, 2016.

BROWN, T. J.; MAJORS, T. M; VANCE, T. W. Incomplete contracts and employee opportunism: how Machiavellianism moderates the effects of impacting an uncompensated objective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 33, n. 2, p. 1-18, 2021.

BRUNS, W. J. The accounting period concept and its effect on management decisions. **Journal of Accounting Research**, v. 4, p. 1–14, 1966.

BUCHAN, H. F. Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behaviour. **Journal of Business Ethics**, v.61, n.2, p. 165–181, 2005.

BUCHHOLZ, F.; LOPATTA, K.; MAAS, K. The strategic engagement of narcissistic CEOs in earnings management, **SSRN Electronic Journal**, 2014.

BUNGE, M. A skeptic's beliefs and disbeliefs. **New Ideas in Psychology**, v. 9, n. 2, p.131–149, 1991.

BURNS, S.; ROBERTS, L. D.; EGAN, S.; KANE, R. Evaluating emotion processing and trait anxiety as predictors of non-criminal psychopathy. **Personality and Individual Differences**, v.81, p.148- 154, 2015.

BUTLER, S. A. Application of a decision aid in the judgmental evaluation of substantive test of details samples. **Journal of Accounting Research**, v. 23, p. 513–526, 1985.

BYRNE, Z. S.; WESTON, J. W.; CAVE, K. Development of a Scale for Measuring Students' Attitudes Towards Learning Professional Skills. **Research in Science Education**, v. 50, n. 4, p. 1417-1433, 2020.

CAMARGO, N. S.; RODRIGUES, F. F.; MACHADO, C. A.; GUERRA, M. Principais assuntos de auditoria e os resultados das empresas listadas na IBRX 100. **Revista Contemporânea De Contabilidade**, v.16, n. 41, p. 162-180, 2019.

CAMPBELL, W. K.; GOODIE A. S.; FOSTER, J. D. Narcissism, confidence, and risk attitude. **Journal of Behavioral Decision Making**, v. 17, n. 4, p. 297-311, 2004.

CAMPBELL, W. K.; HOFFMAN, B. J.; CAMPBELL, S. M.; MARCHISIO, G. Narcissism in organizational contexts. **Human Resource Management Review**, v. 21, p. 268–284, 2011.

CARDOSO, L. R. D. Psicoterapias comportamentais no tratamento da depressão. **Psicologia Argumento**, v.29. n. 67, p. 479-489, 2011.

CARPENTER, T. D. Audit team brainstorming, fraud risk identification, and fraud risk assessment: Implications of SAS No. 99. **The Accounting Review**, v.82, n. 5, p.1119–1140, 2007.

CARPENTER, T. D.; REIMERS, J. L. Unethical and fraudulent financial reporting: Applying the theory of planned behaviour. **Journal of Business Ethics**, v.60, n. 2, p. 115–129, 2005.

CARROLL, J. B. **Human cognitive abilities**: A survey of factor-analytic studies. Cambridge University Press, 1993.

CARTER, G. L.; CAMPBELL, A. C.; MUNCER, S.; CARTER, K. A. A Mokken analysis of the Dark Triad 'Dirty Dozen': Sex and age differences in scale structures, and issues with individual items. **Personality and Individual Differences**, v.83, p. 185-191, 2015.

CARVALHO, L.N.; PINHO, R. C. S. Auditoria: Independência, Estratégias Mercadológicas e Satisfação do Cliente – Um Estudo Exploratório sobre a Região Nordeste. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, n. 34, p. 23-33, 2004.

CARVALHO JUNIOR, C. V. O.; CORNACCHIONE, E.; ROCHA, A. F.; ROCHA, F. T. Cognitive brain mapping of auditors and accountants in going concern judgments. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 28, n. 73, p. 132-147, 2017.

CHADEGANI, A. A.; ISKANDAR, T.; MOHAMED, Z. M. The Influence of Individual Characteristics on Auditors' Intention to Report Errors. **Journal of Business Economics and Management**, v. 3, n. 7, p. 710-714, 2014.

- CHADEGANI, A. A.; MOHAMED, Z.M.; ISKANDAR, T. M. The Influence of Individual Characteristics on Auditors' Intention to Report Errors. **Journal of Economics, Business and Management**, v. 3, n. 7, 2015.
- CHAN, P. M.; EZZAMEL, M.; GWILLIAM, D. Determinants of audit fees for quoted UK companies. **Journal of Business Finance and Accounting**. v. 20, n. 6, 1993.
- CHARNESS, G.; GNEEZY, U. Strong evidence for gender differences in risk taking. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 83, n.1, p. 50–58, 2012.
- CHATTERJEE, A.; HAMBRICK. D. C. It's all about me: narcissistic chief executive officers and their effects on company strategy and performance. **Administrative science quarterly**, v.52, n.3, p. 351-386, 2007.
- CHEN, W.; KHALIFA, A. S.; TROTMAN, K. T. Facilitating brainstorming: Impact of task representation on auditors' identification of potential frauds. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 34, n.3, p. 1–22, 2015.
- CHENG, X. Applying the Theory of Planned Behavior to Influence Auditors' Knowledge-Sharing Behavior. **Tese**. University of South Florida. 2017.
- CHEWNING JR, E. G.; HIGGS, J. L. A meta-analysis of materiality studies. *Advances in Accounting*, v. 17, p. 65-90, 2000.
- CHIABURU, D. S.; MUÑOZ, G. J.; GARDNER, R. G. How to spot a careerist early on: psychopathy and exchange ideology as predictors of careerism. **Journal of Business Ethics**, v. 118, n. 3, p.473-486, 2013.
- CHING, G. Looking into the issues of rewards and punishment in students Looking into the issues of rewards and punishment in students. **International Journal of Research Studies in Psychology**, v. 1, n.44, 2012.
- CHO, S.-Y.; HAGERMAN, R. L.; NABAR, S.; PATTERSON, E. R. Measuring Stockholder Materiality. **Accounting Horizons**, v. 17, p. 63-76, 2003.
- CHOO, F. Auditors' knowledge content and judgement performance: a cognitive script approach. *Accounting*. **Organizations and Society**, v. 21, n.4, p. 339–359, 1996.
- CHOO, F.; TROTMAN, T. The relationship between knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors. **The Accounting Review**, v. 66, n.3, p 464–85, 1991.
- CHOU, S. F.; HORNG, J. S.; LIU, C. H. S.; LIN, J. Y. Identifying the critical factors of customer behavior: An integration perspective of marketing strategy and components of attitudes. *Journal of Retailing and Consumer Services*, v. 55, p. 102113, 2020.
- CHUNG, J.; MONROE, G. S. A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. **Behavioral Research in Accounting**, v.13, n.1, p.111–125, 2001.

CHURCH, J. A.; WHITE, N. J.; AARUP, T.; WILSON, W. S.; WOODWORTH, P.L.; DOMINGUES, C. M. Understanding global sea levels: past, present and future. **Sustainability Science**, v. 3, p. 9 – 22, 2008.

CIALDINI, R. B.; GOLDSTEIN, N. J. SOCIAL INFLUENCE: Compliance and Conformity. **Annual Review Psychology**, v. 55, p.591–621, 2004.

CLARK, R. A.; GOLDSMITH, R. E. Market maven: Psychological influences. **Psychology and Marketing**, v. 22, n. 4, p. 289–312, 2005.

COHEN, J. **Statistical power analysis for the behavioral sciences**. 2nd ed. New York: Psychology Press, 1988.

COHEN, J. R.; DALTON, D. W.; HARP, N. L. Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. **Accounting, Organizations and Society**, 62, 1–20, 2017.

COHEN, J.; KIDA, T. The impact of analytical review results, internal control reliability, and experience on auditors' use of analytical review, **Journal of Accounting Research**, v. 27, p. 263–276, 1989

COLBERT, J. L. Inherent risk: an investigation of auditors' judgments. **Accounting, Organizations and Society**, v.13, p. 111–121,1988.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 – PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO** – Estrutura Conceitual para elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

CONNER, M.; ABRAHAM, C. Conscientiousness and the theory of planned behavior: Toward a more complete model of the antecedents of intentions and behaviors. **Personality and Social Psychology Bulletin**, v. 27, p. 1547–1561, 2001.

CONNER, M.; ARMITAGE, C. J. Extending the theory of planned behaviour: A review and avenues for further research. **Journal of Applied Social Psychology**, v. 28, n.15, p.1429–1464, 1998.

CONNER, M.; LAWTON, R.; PARKER, D.; CHORLTON, K.; MANSTEAD, A. S.; STRADLING, S. Application of the theory of planned behaviour to the prediction of objectively assessed breaking of posted speed limits. **British Journal of Psychology**, v. 98, n. 3, p. 429–453, 2007.

CONNER, M; NORMAN, P.; BELL, R. The theory of planned behavior and healthy eating. **Health Psychol.**, v. 21, n.2, p. 194-201, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC PG 100** - Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade. 2014a.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC PG 200** Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos). 2014b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC PA 290** – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 200** –Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria, 2016a. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1))>. Acesso em: 10 abr. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 320** – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, 2016b. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320(R1))>. Acesso em: 10 abr. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 570** – Continuidade Operacional, 2016c. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA570[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320(R1))>. Acesso em: 10 abr. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 700** - Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. 2016d. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320(R1))>. Acesso em: 10 abr. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 701** - Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. 2016e. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA701[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320(R1))>. Acesso em: 10 abr. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TA 705** – Modificação na opinião do Auditor Independente, 2016f. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA705[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320(R1))>. Acesso em: 10 abr. 2019.

CORMIER, D.; MAGNAN, M.; MORARD, B. The Auditor's Consideration of the Going Concern Assumption: A Diagnostic Model. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v.10, n.2, p. 201–222, 1995.

CORREA, A. B. N. EFEITOS DOS TRAÇOS SOMBRIOS DE PERSONALIDADE NA RELAÇÃO ENTRE CLIMA COMPETITIVO E PARTICIPAÇÃO NO ORÇAMENTO. **Dissertação** (mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós - Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2021.

COSTA, S. C. O efeito da personalidade do auditor, da cultura ética e da pressão do tempo na qualidade de auditoria. **Dissertação** (Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais) - Lisbon School of Economics & Management, Universidade de Lisboa. Lisboa, p. 59, 2019.

CRESPO, A. H.; DEL BOSQUE, I. R. The effect of innovativeness on the adoption of B2C e-commerce: A model based on the Theory of Planned Behavior. **Computers in Human Behavior**, v.24, p. 2830-2847, 2008.

CROSON, R.; GNEEZY, U. Gender Differences in Preferences. **Journal of Economic Literature**, v.47, n. 2, p. 1-27, 2009.

CUNHA, P.R.; SILVA, C.T.; PEYERL, D.A.; HAVEROTH, J. Influência dos traços de personalidade no ceticismo profissional de auditores Independentes. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v.13, 2019.

CUSHING, B.E. Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting. **In 14th Symposium on Auditing Research**, p.1-3, 2000.

CUSHING, B. E.; AHLAWAT, S. S. Mitigation of recency bias in audit judgment: The effect of documentation. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v.15, p.110-122, 1996.

DALTON, D.; RADTKE, R. R. The joint effects of Machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. **Journal of Business Ethics**, v. 117, n. 1, p.153-172, 2013.

DAMASCENA, L. G.; FIRMINO, J. E.; PAULO, E. Estudo sobre os Pareceres de Auditoria: Análise dos Parágrafos de Ênfase e Ressalvas Constantes nas Demonstrações Contábeis das Companhias Listadas na Bovespa. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 2, p. 125-154, 2011.

DANOS, P.; IMHOFF JR, E. A. Factors affecting auditors' evaluations of forecasts. **Journal of Accounting Research**, v.21, p. 473-494, 1983.

DEANGELO, L. Auditor independence, 'low bailing', and disclosure regulation, **Journal of Accounting and Economics**, Aug., 113-127, 1981.

DEGENHART, L.; CUNHA, P. R. da. Influência do Comportamento do Líder no Desempenho da Equipe de Auditoria. **RAGC**, v.8, n.33, p.98-116, 2020

DE-WIT, L.; HUYGELIER, H.; VAN DER HALLEN R.; CHAMBERLAIN, R.; WAGEMANS, J. Developing the Leuven Embedded Figures Test (L-EFT): testing the stimulus features that influence embedding. **PeerJ**, v. 5, 2017.

DEZZORT, T.; HARRISON, P.; TAYLOR, M. Accountability and auditors' materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 4-5, p. 373-390, 2006.

DEZOORT, F.T; HOLT, T.P.H.; STANLEY, J. D. A Comparative Analysis of Investor and Auditor Materiality Judgments. **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, v. 38, n. 3, p. 149-166, 2019.

DILLARD-EGGERS, J.; ROBERTS, M. L. An efficient method for acquiring auditing procedural knowledge. **Advances in Accounting Behavioral Research**, v. 13, p. 89-111, 2010.

DIOGENES, A. P.; SILVA, M. E.; COSTA, J. S. O efeito do ceticismo na atitude e intenção de compra de produtos verdes. **Revista Brasileira de Marketing – ReMark**, v. 16, n. 4. 2017.

DYCKMAN, T. R. The effects of alternative accounting techniques on certain management decisions. **Journal of Accounting Research**, v. 2, p. 91–107, 1964.

DOLL, J.; AJZEN, I. Accessibility and stability of predictors in the theory of planned behavior. **Journal of Personality & Social Psychology**, v.63, p. 754-765, 1992.

DOWLING, C. Appropriate audit support system use: The influence of auditor, audit team and firm factors. **Accounting Review**, v. 84, n. 3, p. 771-810, 2009.

D'SOUZA, M. F. Manobras Financeiras e o Dark Triad: o despertar do lado sombrio na gestão. **Tese**, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2016.

D'SOUZA, M.; ARAGÃO, I. R.; DE LUCA, M. Análise da Ocorrência de Maquiavelismo e Narcisismo no Discurso nos Relatórios Administrativos de Empresas Envolvidas em Escândalos Financeiros. **Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)**, v. 12, n. 3, 2018.

D'SOUZA, M. F.; LIMA, G. A. S. F. The dark side of power: The Dark Triad in opportunistic decision-making. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.8, n.2, p.135-156, 2015.

D'SOUZA, M. F.; LIMA, G. A. S. F. Um olhar sobre os traços do dark triad e os valores culturais de estudantes de contabilidade. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 1, n. 1, p. 161-183, 2019.

D'SOUZA, M. F.; LIMA, G. A. S. F. D.; JONES, D. N.; CARRÉ, J. R. Do I win, does the company win, or do we both win? Moderate traits of the Dark Triad and profit maximization. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 30, n. 79, pp.123-138, 2019.

DURAND, T. L'alchimie de la compétence. **Revue Française de Gestion.**, n.160, p. 261-292, 2006.

- EARLEY, C. E. Knowledge Acquisition in Auditing: Training Novice Auditors to Recognize Cue Relationships in Real Estate Valuation. **The Accounting Review**, v. 76, n. 1, p. 81-97, 2001.
- EILIFSEN, A.; MESSIER JR., W. F. Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms. **Auditing A Journal of Practice & Theory**, v. 34, n. 2, p. 3-26, 2015.
- ERICKSON, M.; MAYHEW, B. W.; FELIX, W. L. Why do audits fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan. **Journal of Accounting Research**, v. 38, n.1, p. 165-194, 2000.
- ERICSSON, K. A. **The road to excellence: The acquisition of expert performance in the arts and sciences, sports, and games.** Mahwah, NJ: Erlbaum, 1996.
- ERUL, E.; WOOSNAM, K.M.; MCINTOSH, W.A. Considering emotional solidarity and the theory of planned behavior in explaining behavioral intentions to support tourism development. **Journal of Sustainable Tourism**, v.28, n. 8, p. 1158-1173, 2020.
- EYSENCK, M. W.; KEANE, M.T. **Manual de psicologia cognitiva.** (5a ed.). Porto Alegre: Artes médicas, 2007.
- FABIANSKA, V.; KUTSYK, P.; BABICH, I.; ILASHCHUK, S.; VORONKO, R.; SAVITSKA, S. Auditor's professional skepticism: A case from Ukraine. **Independent Journal of Management & Production**, v. 12, n. 3, p.281-295, 2021.
- FAN, Y. H.; WOODBINE, G.; SCULLY, G. Chinese auditors' views about independence and employer values. **Asian Review of Accounting**, v. 20, n.1, p. 74–87, 2012.
- FAN, Y. H.; WOODBINE, G.; CHENG W. A study of Australian and Chinese accountants' attitudes towards independence issues and the impact on ethical judgments. **Asian Review of Accounting**, v.21, n.3, p. 205–222, 2013.
- FAY, R. G.; MONTAGUE, N. R. Witnessing Your Own Cognitive Bias: A Compendium of Classroom Exercises. **Issues in Accounting Education**, v. 30, n. 1, pp. 13-34, 2015.
- FARWELL, L.; WOHLWEND-LLOYD, R. Narcissistic Processes: Optimistic Expectations, Favorable Self-Evaluations, and Self-Enhancing Attributions. **Journal of personality**, v. 66, p. 65-83, 1998.
- FAUX, J. Environmental event materiality and decision making. **Managerial Auditing Journal**, v. 27, n. 3, p. 284-298, 2012.
- FÁVERO, L. P. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- FERRELL, O. C.; GRESHAM, L. G. A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing. **Journal of Marketing**, v. 49, n. 3, p. 87–96, 1985
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). **Statement of Financial Accounting Concepts n° 2. Qualitative characteristics of accounting information.** 1980,

Disponível em:
 <<https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1176156317989>> Acesso em: 15 abr. 2019.

FINNEY, S. J.; DISTEFANO, C. Non-normal and categorical data in structural equation modeling. *Structural equation modeling: A second course*, p. 269-314, 2006.

FISHBEIN, M. **Attitude and the prediction of behavior**. Em M. Fishbein (Org.), *Readings in attitude theory and measurement* (p. 477-492). New York: Wiley. 1976.

FISHBEIN, M.; AJZEN, I. **Belief, attitude, intention, and behavior: An introduction to theory and research**. Reading, MA: Addison-Wesley. 1975.

FOGELIN, R. J. **Pyrrhonian Reflections on Knowledge and Justification**. New York, NY: Oxford University Press, 1994.

FORMIGONI, H.; ANTUNES, M. T. P.; LEITE, R. S.; PAULO, E. A Contribuição do Rodízio de Auditoria para a Independência e Qualidade dos Serviços Prestados: Um Estudo Exploratório Baseado na Percepção de Gestores de Companhias Abertas Brasileiras. **Revista de Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte**, v. 19, n.3, p. 149-167, 2008

FORNELL, C.; LARCKER, D. F. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error: algebra and statistics. **Journal of Marketing**, v. 18, n. 1, p.39-59, 1981.

FORZA, C. Survey Research in Operations Management: a Process-based Perspective. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 22, n. 2, p. 152-194, 2002.

FOSTER, J.; CAMPBELL, W. K.; TWENGE, J. Individual differences in narcissism: Inflated self-views across the lifespan and around the world. **Journal of Research in Personality**, v. 37. P. 469-486, 2003.

FRANCIS, J. R. What do we know about audit quality. **The British Accounting Review**, v. 36, n. 4, p.345-368, 2004.

FREDERICK, D. M. Auditors' representation and retrieval of internal control knowledge. **The Accounting Review**, v. 66, p. 240-258, 1991.

FREDERICK, D. M.; LIBBY, R. Expertise and auditors' judgments of conjunctive events. **Journal of Accounting Research**, v. 24, p. 270-290, 1986.

FREDERICK, S. Cognitive Reflection and Decision Making. **Journal of Economic Perspectives**. v.19, p. 25-42, 2005.

FRITZCHE, D. J.; BECKER, H. Linking management behavior to ethical philosophy: An empirical investigation. **Academy of Management Review**, v. 27, p. 166-175, 1984.

FURNHAM, A. **The elephant in the boardroom: The causes of leadership derailment**. Basingstoke: Palgrave MacMillan. 2016.

- FURNHAM, A.; RICHARDS, S. C.; PAULHUS, D. L. The dark triad of personality: a 10 year review. **Social and Personality Psychology Compass**, v.7, n.3, p.199-216, 2014.
- GAGNE, E. D. **The Cognitive Psychology of School Learning**. Boston: Little, Brown and Company, 1985.
- GALL, M.; BORG, W.; GALL, J. P. Educational Research: An Introduction. **Allyn & Bacon**, v. 683, 2003.
- GARVER, M. S.; MENTZER, J. T. Logistics research methods: employing structural equation modeling to test for construct validity. **Journal of Business Logistics**, v. 20, n. 1, p. 33-57, 1999.
- GEORGE, J. Personality, Affect, and Behavior in Groups. **Journal of Applied Psychology**. n.75, p. 107-116, 1990.
- GEORGE, J. F. The theory of planned behavior and internet purchasing. **Internet research**, v.14, n.3, p.198-212, 2004.
- GHASEMINEZHAD, E.; BANIMAHD, B.; BESHKOH, M. The Impact of Machiavellianism Behavior on Auditor Professional Skepticism: A Test of Personality Psychology Theory. **Journal of Accounting Knowledge**, v. 12, n. 1, pp. 69 – 89, 2021.
- GHORBANPOUR, Z.; DEHNAV, H. D.; HEYRANI, F. Examination of Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior Using a Heuristic Model. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**. v. 4, n.1, p. 41–51, 2014.
- GIAMMARCO, E.A.; ATKINSON, B.; BAUGHMAN, H. M.; VESELKA, L.; VERNON, P. A. The relation between antisocial personality and the perceived ability to deceive. **Personality and Individual Differences**, v.54, n.2, p. 246-250, 2013.
- GIBBINS, M. Propositions about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting, **Journal of Accounting Research** ,1984.
- GIBBINS, M.; MCCRACKEN, S.; SALTERIO, S. Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 25. p. 171–193, 2005.
- GIBBINS, M.; NEWTON, J. D. An empirical exploration of complex accountability in public accounting. **Journal of Accounting Research**, v. 32, p. 165–186, 1994.
- GIBBINS, M.; SALTERIO, S.; WEBB, A. Evidence about auditor-client management negotiation concerning client’s financial reporting. **Journal of Accounting Research**, v. 39, n. 3, p. 535–563, 2001.
- GIMBAR, C.; HANSEN, B.; OZLANSKI, M. E. The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. **The Accounting Review**, v. 91, n.6, p.1629–46, 2016.

GLICKSOHN, J.; KINBERG, Z. Performance on embedded figures tests: Profiling individual differences. **Journal of Individual Differences**, v. 30, n. 3, p. 152-162, 2009.

GLOVER, S. M.; PRAWITT, D. F. Practitioner summary: Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. **Current Issues in Auditing**, v.8, n. 2, p. 1–10, 2014.

GLOVER, S. M.; PRAWITT, D. F.; WOOD, D. A. Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. **Contemporary Accounting Research**, v.25, n. 1, p.193-213, 2008.

GÓIS, A. D. **The dark tetrad of personality and the accounting information quality: the moderating effect of corporate reputation**. 2017. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

GÓIS, A. D., LIMA, G. A. S. F.; DE LUCA, M. M. M. Everyday sadism in the business area. **RAUSP Management Journal [online]**. v. 55, n. 3, 2020.

GOLDBERG, L. R. A broad-bandwidth, public-domain, personality inventory measuring the lower-level facets of several five-factor models. In I. Mervielde, I. J. Deary, DeFruyt, & F. Ostendorf (Eds.). **Personality psychology in Europe**, v. 7, p. 7-28, 1999.

GOPI, M.; RAMAYAH, T. Applicability of Theory of Planned Behavior in Predicting Intention to Trade Online: Some Evidence from a Developing Country. **International Journal of Emerging Markets**, v.2, n.4, p. 348-360, 2007.

GRIFFITH, E.E; KADOUS, K.; YOUNG, D. How Insights from the “New” JDM Research Can Improve Auditor Judgment: Fundamental Research Questions and Methodological Advice. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 35, n. 2, p. 1-22, 2016.

GROVE, H. D.; SAVICH, R. S. Attitude research in accounting: A model for reliability and validity considerations. **Accounting Review**, v. 54, p. 522–537, 1979.

GUDMUNDSSON, A.; SOUTHEY, G. Leadership and the rise of the corporate psychopath: What can business schools do about the ‘snakes inside? **Social and Behavioral research in business**, v. 2, p. 18-27, 2012.

GUL, F. A.; FUNG, S. Y.; BIKKI, J. Earnings quality: some evidence on the role of auditor tenure and auditors’ industry expertise. **Journal of Accounting and Economics**, v.47, n.3, p. 265-287, 2009.

GUNDRY, L. C.; LIYANARACHCHI, G. A. Time budget pressure, auditors’ personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. **Pacific Accounting Review**, v. 19, n.2, p. 125-152, 2007.

HAGGER, M. S.; CHATZISARANTIS, N. L. Integrating the theory of planned behaviour and self-determination theory in health behaviour: a meta-analysis. **British Journal of Health Psychology**, v. 14, n.2, p. 275-302, 2009.

HAIR, J.; ANDERSON, R.; TATHAM, R.; BLACK, W. **Análise Multivariada de Dados**. Tradução de Adonai Schlup Sant´anna e Anselmo Chaves Neto. 5 ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAIR JR, J. F.; HULT, G. T. M.; RINGLE, C.; SARSTEDT, M. **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. 2016.

HALLIE, P.P. **Sextus Empiricus: Selections from the Major Writings on Skepticism, Man, and God**. Indianapolis, In: Hackett Publishing Company. 1985.

HALES, J.; HOBSON, J. L.; RESUTEK, R. J. The dark side of socially mediated rewards: how narcissism and social status affect managerial reporting. **Social Science Research Network**, 2012.

HAMBRICK, D. C. Upper echelons theory: an update. **Academy of Management Review**, v. 32, n.2, p. 334-343, 2007.

HAMILTON, E. L. Evaluating the intentionality of identified misstatements: How perspective can help auditors in distinguishing errors from fraud. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 35, n. 4, p. 57–78, 2016.

HAN, H. Travelers' pro-environmental behavior in a green lodging context: Converging value-belief-norm theory and the theory of planned Behavior. **Tourism Management**, v.47, p.164-177, 2015.

HANSEN, T. Consumer values, the theory of planned behaviour and online grocery shopping. **International Journal of Consumer Studies**, v.32, p.128-137, 2008.

HARDIES, K.; BREESCH, D.; BRANSON, J. Gender differences in overconfidence and risk taking: Do self-selection and socialization matter? **Economics Letters**, v. 118, n. 3, p. 442–444, 2013.

HARRISON, A.; SUMMERS, J.; MENNECKE, B. The effects of the dark triad on unethical behavior. **Journal of Business Ethics**, v. 153, p. 53- 77, 2018.

HARTONO, JOGIYANTO. The Recency Effect of Accounting Information. **Gadjah Mada International Journal of Business**, v.6, 2004.

HASANUDDIN, R.; SJAHRUDDIN, H. The Structure of Emotional Intelligence, Spiritual Intelligence and Its Relationship with Work Enthusiasm and Auditor Performance. **World Journal of Business and Management**, v. 3, n. 1, p. 67, 2017.

HASTIE, R. Problems for judgment and decision making. **Annual review of psychology**, v.52, n.1, p.653-683, 2001.

HAVEROTH, J.; CUNHA, P. R. **Influência do Estresse Ocupacional no Ceticismo Profissional de Auditores Independentes**. Trabalho apresentado no XII Congresso ANPCONT, João Pessoa, Brasil, 2018.

- HENLE, C. A.; REEVE, C. L.; PITTS, V. E. Stealing time at work: Attitudes, social pressure, and perceived control as predictors of time theft. **Journal of Business Ethics**, v. 94, n. 1, p. 53–67, 2010.
- HENSELER, J.; FASSOTT, G. **Testing Moderating Effects in PLS Path Models** : An Illustration of Available Procedures. *Handbook of Partial Least Squares*, p. 713-735, 2010.
- HENSELER, J.; RINGLE, C. M.; SARSTEDT, M. A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. **Journal of the Academy of Marketing Science**, v. 43, p.115–135, 2015.
- HENSELER, J., RINGLE, C.M., SINKOWICS, R. R. The use of partial least squares path modeling in international marketing. **Adv. Int. Mark.** v. 20, p. 277–319, 2009.
- HERLIANSYAH, Y., ILYAS, M. Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan dalam Auditor Judgment. Paper Presented on Simposium Nasional Akuntansi IX Padang, 2006.
- HERPEN, M. F.; VAN, M. Pay, promotions, and performance: essays on personnel economics s.n. **Tese de doutorado**, University of Groningen, Netherlands, 2007.
- HOBSON, J. L.; RESUTEK, R. J. More than money: the effects of social status and narcissism on manager reporting behavior, **SSRN Electronic Journal**, 2008.
- HOBSON, J.L.; STERN, M.T; ZIMBELMAN, A.F. The Benefit of Mean Auditors: The Influence of Social Interaction and the Dark Triad on Unjustified Auditor Trust. **Contemp Account Res**, v.37, p. 1217-1247, 2020.
- HOFFMAN, V. B.; JOE, J. R.; MOSER, D. V. The effect of constrained processing on auditors' judgments. **Accounting, Organizations and Society**, v.28 n. 8, p.699–714, 2003.
- HOFFMAN, V. B.; PATTON, J. M. Accountability, the dilution effect, and conservatism in auditors' fraud judgments. **Journal of Accounting Research**, v. 35, p. 227–38, 1997.
- HOFFMAN, V. B.; ZIMBELMAN, M. F. Do strategic reasoning and brainstorming help auditors change their standard audit procedures in response to fraud risk? **The Accounting Review**, v.84, n. 3, p. 811– 837, 2009.
- HOGAN, R. **Personality and the Fate of Organizations**. Mahwah, NJ: Erlbaum, 2007.
- HOLSTRUM, G. L.; MESSIER JR.; W. F. A review and integration of empirical research on materiality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 2, n. 1, p. 45-63, 1982.
- HOLM, C.; STEENHOLDT, N. Explaining Differences in Learning Outcomes in Auditing Education - The Importance of Background Factors, Prior Knowledge and Intellectual Skills. **Review of European Studies**, v. 6, n. 2; 2014.
- HOOPER, D.; COUGHLAN, J.; MULLEN, M. R. Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit. **The Electronic Journal of Business Research Methods**, v. 6, p. 53-60, 2008.

HOOKWAY, C. **Scepticism**. New York, NY: Routledge, 1990.

HOUGHTON, K. A.; JUBB, C.; KEND, M. Materiality in the context of audit: The real expectations gap. **Managerial Auditing Journal**, v. 26, p. 482-500, 2011.

HU, L. T.; BENTLER, P. M. Cutoff Criteria for Fit Indexes in Covariance Structure Analysis: Conventional Criteria versus New Alternatives. **Structural Equation Modeling**, v.6, p.1-55, 1999.

HUNT, S. V.; WOOD, B.; CHONKO, L. Corporate ethical values and organizational commitment in marketing. **Journal of Marketing**, v. 53, n.3, p. 9–90, 1989.

HWANG, K.; KIM, H. Are ethical consumers happy? Effects of ethical consumers' motivations based on empathy versus self-orientation on their happiness. **Journal of Business Ethics**, v. 151, n. 2, p.579-598, 2018.

HUNTER, J. Cognitive Ability, Cognitive Aptitudes, Job Knowledge, and Job Performance. **Journal of Vocational Behavior**, v. 29, p. 340-362, 1986.

HUNTON, J.; GOLD, A. A field experiment comparing the outcomes of three fraud brainstorming procedures: Nominal group, round robin and open discussion. **The Accounting Review**, v. 85, n.3, p. 911– 935, 2010.

HURLEY, P. J. "Ego depletion: Applications and implications for auditing research". **Journal of Accounting Literature**, v. 35, p. 47-76, 2015.

HURLEY, P. J. Ego Depletion and Auditors' Busy Season. **Behavioral Research in Accounting**: Fall, v. 29, n. 2, p. 25-35, 2017.

HURLEY, P. J., Ego Depletion and Auditors' JDM Quality Northeastern U. **Accounting, Organizations and Society**, 2019.

HURTT, R. K.; BROWN-LIBURD, H.; EARLEY, C.; KRISHNAMOORTHY, G. Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 32, n.1, p.45-97, 2013.

HURTT, R. K.; EINING, M.; PLUMLEE, D. Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education. **Working paper**. University of Wisconsin Madison, 2003.

HURTT, R. K.; EINING M.; PLUMLEE, D. An Experimental Examination of Professional Skepticism. **Working paper**. 2008.

HURTT, R. K. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 29, n.1, p. 149–171, 2010.

HUTZ, C. S.; NUNES, C. H. **Escala fatorial de ajustamento emocional/neuroticismo (EFN)**. São Paulo: Casa do Psicólogo, 2001.

IDRIS, M. H.; JAMALI, H.; SJAHRUDDIN, H. Investigating the moderating role of knowledge: The relationship between auditor's experience and ethical judgment. **Advances in Social Sciences Research Journal**, v. 6, n. 2, p. 491-503, 2019.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). **ISA 200** - Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. New York, NY: IFAC, 2007.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). **Invitation to comment – enhancing audit quality in the public interest- a focus on professional skepticism, quality control, and group audits**. New York, NY. 2015.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). **Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements**. New York, NY: The International Federation of Accountants. 2016.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change**. [S.l.] : IFAC, 2012 Disponível em: https://www.ifac.org/system/files/publications/exposedrafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf Acesso em: 25 set. 2019.

ISMAIL, S.; YUHANIS, N. Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditor. **Asia-Pacific Journal of Business Administration**, v.2, n.1, 2018.

JAKOBWITZ, S.; EGAN, V. The dark triad and normal personality traits. **Personality and Individual Differences**, v.40, n.2, p. 331-339, 2006.

JAMAL, K.; TAN, H. T. Joint effects of principles-based versus rules-based standards and auditor type in constraining financial managers' aggressive reporting. **The Accounting Review**, v. 85, n. 4, p. 1325–1346, 2010.

JAMAL, K.; JOHNSON, E. J.; BERRYMAN, R. G. Detecting framing effects in financial statements. **Contemporary Accounting Research**, v. 12, n. 21, 1995.

JAMAL, K.; TAN, H. T. Joint effects of principles-based versus rules-based standards and auditor type in constraining financial managers' aggressive reporting. **The Accounting Review**, v. 85, n. 4, p. 1325–1346, 2010.

JANSSEN, S. **The ins and outs of professional skepticism: insights into the effects of professional skepticism traits on the inputs, process and outputs of the audit**. Maastricht University. 2020.

JANSSEN, S.; HARDIES, K. VANSTRAELEN, A.; ZEHMS, K. M. Auditors' Professional Skepticism: Traits, Behavioral Intentions, and Actions **SSRN Electronic Journal**. 2021.

JEFFREY, C.; DILLA, W.; WEATHERHOLT, N. The impact of ethical development and cultural constructs on auditor judgments: A study of auditors in Taiwan. **Business Ethics Quarterly**, v.14, n.03, p.553–579, 2004.

JENNINGS, M.; KNEER, D.C.; RECKERS, P.M.J. A reexamination of the concept of materiality: Views of auditors, users, and officers of the court. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 6, n.2, p. 104–115, 1987.

JENSEN, R. E. An experimental design for study of effects of accounting variations in decision making. **Journal of Accounting Research**, v.4, p. 224–238, 1966.

JESUS, M. S. S. Ceticismo, Independência e Emissão de Opinião. **Dissertação** (Mestrado em auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, p. 77, 2020.

JIANG , R. An Investigation of the Moral Intentions of Chinese Auditors: Conflicts Associated with Maintaining Independence in Auditor–client Relationship Situations. **Tese**. Curtin University, 2018.

JOE, J. R. Why press coverage of a client influences the audit opinion. **Journal of Accounting, Research**, v.41, n. 1, p. 109–133, 2003.

JOE, J. R.; VANDERVELDE, S. D. Do auditor provided non-audit services improve audit effectiveness? **Contemporary Accounting Research**, v. 24, n. 2, p. 467–487, 2007.

JOHARI, R. J.; SANUSI, Z. M.; ZAREFAR, A. Auditor’s Ethical Judgments: The Influence of Moral Intensity, Ethical Orientation and Client Importance. **International Journal of Financial Research**, v.10, n. 3, 2019.

JOHNSON S. E.; HALL, A. The prediction of safe lifting behavior: an application of the theory of planned behavior. **Journal of Safety Research**, v.36, n.1, p. 63-73, 2005.

JOHNSON, E.N.; KUHN, J. R.; APOSTOLOU, B.; HASSELL, J.M. Auditor perceptions of client narcissism as a fraud attitude risk factor. **Auditing: a journal of theory & practice**. v.32, n.1, p. 203-219, 2013.

JONASON, P. K.; DAVIS, M. D. A gender role view of the Dark Triad traits. **Personality and Individual Differences**, v. 125, p. 102-105, 2018.

JONASON, P. K.; KRAUSE, L. The emotional deficits associated with the Dark Triad traits: Cognitive empathy, affective empathy, and alexithymia. **Personality and Individual Differences**. v.55, n. 5, p. 532-537, 2013.

JONES, D. N. The nature of Machiavellianism: Distinct patterns of misbehavior. In V. ZeiglerHill; D.K. Marcus (Eds.), **The dark side of personality**. American Psychological Association, 2016.

JONES, E.E.; DAVIS, K.E. From acts to dispositions: The attribution process in person perception. **Advances in experimental social psychology**, v. 2, p. 219-266, 1965.

JONES, D. N.; FIGUEREDO, A. J. The core of darkness: Uncovering the heart of the Dark Triad. **European Journal of Personality**, v.27, n.6, p. 521–531, 2013.

JONES, D. N.; PAULHUS, D. L. The role of impulsivity in the Dark Triad of personality. **Personality and Individual Differences**, v.51, n.5, p. 679-682, 2011.

JONES, D. N.; PAULHUS, D. L. Introducing the short dark triad (SD3) a brief measure of dark personality traits. **Assessment**, v.21, n.1, p.28-41, 2014.

JOYCE, E. J. Expert judgment in audit program planning, **Journal of Accounting Research**, v. 14, p. 29–60, 1976.

JOYCE, E. J.; BIDDLE, G. C. Are auditor's judgments sufficiently regressive? **Journal of Accounting Research**, v.19, p.323–349, 1981.

JUDGE, T. A.; PICCOLO, R. F.; KOSALKA, T. The bright and dark side of leader traits: a review and theoretical extension of the leader trait paradigm. **The Leadership Quarterly**, v. 20, n. 6, p. 855-875, 2009.

JUMA'H, A. H. The implications of materiality concept on accounting practices and decision making. **Inter Metro Business Journal**, v. 5, n. 1, p.22, 2009.

KADOUS, K. Improving jurors' evaluations of auditors in negligence cases. **Contemporary Accounting Research**, v. 18, n. 3, p. 425–44, 2001.

KAHNEMAN, D. A perspective on judgment and choice: Mapping bounded rationality. **American Psychologist**, v. 58, n. 9, p. 697-720, 2003.

KAISER, Henry F. The varimax criterion for analytic rotation in factor analysis. **Psychometrika**, v. 23, n. 3, p. 187-200, 1958.

KANFER, R.; L.; ACKERMAN, P.; ACKERMAN, P.L.: Motivation and Cognitive Abilities: An Integrative/Aptitude-Treatment Interaction Approach to Skill Acquisition. **Journal of Applied Psychology**, v. 74, p. 657-690, 1989.

KAPLAN, S. E.; RECKERS, P. M. J. An examination of auditor performance evaluation. **The Accounting Review**, v. 60, p. 477–487, 1985.

KENNEDY, J. Debiasing audit judgment with accountability: A framework and experimental results. **Journal of Accounting Research**, v. 31, p. 231-245, 1993.

KENNY, D. A.; JUDD, C. M. Estimating the nonlinear and interactive effects of latent variables. **Psychological Bulletin**, v. 96, n.1, 201–210, 1984.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual / São Paulo: EPU: EDUSP – Editora da Universidade de São Paulo, 1980.**

KIM, Y.; HAN, H. Intention to pay conventional-hotel prices at a green hotel—a modification of the theory of planned behaviour. **Journal of Sustainable Tourism**, v.18, n. 8, p. 997–1014, 2010.

KIM, E.; HAM, S.; YANG, I. S.; CHOI, J. G. The roles of attitude, subjective norm, and perceived behavioural control in the formation of consumers' behavioural intentions to read menu labels in the restaurant industry. **International Journal of Hospitality Management**, v. 35, p. 203–213, 2013

KING, T.; DENNIS, C.; WRIGHT, L. T. Myopia, customer returns and the theory of planned behavior. **Journal of marketing management**, v.24, n. 1, p.185-203, 2008.

KLATZKY, R. Human Memory: Structures and Processes. **The American Journal of Psychology**, v. 93, n. 4, 1980.

KLEINKE, C. L. Two Models for Conceptualizing the Attitude- Behavior Relationship. **Human Relations**, v. 37, n. 4, p. 333-350, 1984.

KLEINMAN, G.; PALMON, D. **Understanding Auditor – Client relationships: A multi-faceted analysis**, Markus Wiener, Princeton, NJ, 2001.

KOBBELTVEDT, T.; WOLFF, K. The Risk-as-feelings hypothesis in a theory-of-planned-behaviour perspective. **Judgment and Decision Making**, v.4, n.7, p. 567-586, 2009.

KOEHN, M. A., OKAN, C.; JONASON, P. K. A primer on the Dark Triad traits. **Australian Journal of Psychology**, v. 71, n. 1, p. 7-15, 2019.

KONG, C.; FAN, Y. H.; CHEN, Y.; JIANG, R.; TAYLOR, G. The codes of ethics for accountants (principles versus rules)—A student sample evidence. **Journal of Business Education**, v.14, p. –28, 2017.

KRAUS, S. J. Attitudes and the prediction of behaviour: a meta-analysis of the empirical literature. **Personality and Social Psychology**, v. 21, p. 58-75, 1995.

KROGSTAD, J. L.; ETTENSON, R. T; SHANTEAU, J. Context and experience in auditor's materiality judgments. Auditing: **A Journal of Practice and Theory**, v.4, p.54-73, 1984.

KURTZ, P. **The New Skepticism: Inquiry and Reliable Knowledge**. Buffalo, New York: Prometheus Books, 1992

LAPIERE, R. T. Attitudes Versus actions. **Social Forces**, v. 13, n. 2, p. 230 – 237, 1934.

LAU, C. M.; ROOPNARAIN, K. The effects of nonfinancial and financial measures on employee motivation to participate in target setting. *The British Accounting Review*, v. 46, n. 3, p. 228-247, 2014.

LAU, C. M.; TAN, S. L. Budget Targets as performance measures: the mediating role of participation and procedural fairness. **Advances in Management Accounting**, n.20, p. 151-185, 2012.

LAWRENCE, A.; MINUTTI-MEZA, M.; ZHANG, P. Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? **The Accounting Review**, v. 86, p. 259-286, 2011.

LEE, K.; ASHTON, M. C.; WILTSHIRE, J.; BOURDAGE, J. S.; VISSER, B. A.; GALLUCCI, A. Sex, power, and money: Prediction from the dark triad and honesty–humility. **European Journal of Personality**. v.27, n. 2, p. 169–184, 2013.

LEE, K.; ASHTON, M. C. Psychopathy, Machiavellianism, and narcissism in the Five-Factor Model and the HEXACO model of personality structure. **Personality and Individual Differences**, v.38, n.7, p.1571-1582, 2005.

LEE, J.; CERRETO, F.; LEE, J. Theory of Planned Behavior and Teachers' Decisions Regarding Use of Educational Technology. **Educational Technology & Society**. v.13, p. 152-164, 2010.

LEE, L.; PETTER, S.; FAYARD, D.; ROBINSON, S. On the use of partial least squares path modeling in accounting research. *International Journal of Accounting Information Systems*, v.12 n.4, p. 305-328, 2011.

LEE, H. S.; NAGY, A. L.; ZIMMERMAN, A. B. Audit partner assignments and audit quality in the United States. **The Accounting Review**, v. 94, n. 2, p. 297–323, 2019.

LEHMANN, C. M.; NORMAN, C. S. The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation. **Behavioral Research in Accounting**, v. 18, n. 1, p. 65-83, 2006.

LEITAO, J. M.; DANTAS, J. A. Materialidade em Auditoria Financeira no Setor Público: A Prática Internacional e a Opinião de Especialistas Brasileiros. **Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília**, v. 19, n. 1, p. 146-166, 2016.

LEON, P.S.G. Roma non locuta est: the recognition and enforcement of foreign judgments in South Africa. **Comparative and International Law Journal of Southern Africa**, v.16, n 3, p. 325 – 349, 1983.

LEONARD, L.; CRONAN, T.; KREIE, J. What influences IT ethical behavior intentions - Planned behavior, reasoned action, perceived importance, or individual characteristics?. **Information & Management**. v.42, p. 143-158, 2004.

LEUZ, C.; VERRECCHIA, R. The economic consequences of increased disclosure. **Journal of Accounting Research**, v. 38, P. 91-124, 2000.

LEVENTIS, S.; CARAMANIS, C. Determinants of audit time as a proxy of audit quality. **Managerial Auditing Journal**. v. 20, n. 5, 2005.

LIAO, Q.; GURUNG, A.; LUO, X.; LI, L. Workplace management and employee misuse: Does punishment matter? **Journal of Computer Information Systems**, v. 50, n. 2, p. 49–59, 2009.

LIBBY, R. The impact of uncertainty reporting on the loan decision. **Journal of Accounting Research**, v. 17, p. 35–57, 1979.

LIBBY, R. Determinants of performance in accounting decisions, in: K. R. Bindon, ed., 1983 **Accounting Research Convocation**, p. 77–88, 1983.

- LIBBY, R.; J. LUFT. Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. **Accounting, Organizations and Society**, v.18, n.5, p.425–50, 1993.
- LIBBY, R.; TAN, H. T. Analysts' reactions to warnings of negative earnings surprises. **Journal of Accounting Research**, v. 37, n. 2 p. 415-435, 1999.
- LIBBY, R. Experimental Research and the Distinctive Features of Accounting Settings. **Paper presented at the University of Illinois Golden Jubilee Symposium**, 1989.
- LIBBY, R.; FREDERICK, D. M. Expertise and the Ability to Explain Audit Findings. **Journal of Accounting Research**, p. 348-67, 1990.
- LIBBY, R.; J. BLOOMFIELD, R.; NELSON, M. W. **Experimental Research in Financial Accounting**. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, p. 775-810, 2001.
- LIDDELOW, C.; MULLAN, B.; NOVORADOVSKAYA, E. Exploring Medication Adherence Amongst Australian Adults Using an Extended Theory of Planned Behaviour. **International Journal of Behavioral Medicine**, n. 27, v.4, p. 389-399, 2020.
- LINN, M. C.; DE BENEDICTIS, T.; DELUCCHI, K. Adolescent reasoning about advertisements: preliminary investigations. **Child development**, v. 53, p.1599–1613, 1982.
- LOTFI M.; MUKTAR S. N; OLOGBO A.C.; CHIEDU, C. K. The influence of the Big-Five personality traits dimensions on knowledge sharing behaviour. **Mediterranean Journal of Social Sciences**, v.7, n.1, p. 241–250, 2016.
- LORD, A. T. Pressure: A methodological consideration for behavioral research in auditing. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 11, p. 89-108, 1992.
- LUBINSKI, D. Scientific and Social Significance of Assessing Individual Differences: “Sinking Shafts at a Few Critical Points”. **Annual Reviews of Psychology**, p. 405-444, 2000.
- LUCA, M. M. M.; GOMES, C. A. S.; CORRÊA, D. M. M. C.; DOMINGOS, S. R. M. Participação feminina na produção científica em contabilidade publicada nos anais dos eventos Enanpad, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso Anpcont. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n.11, p. 145-164, 2011.
- LUCENA, E. R. D. C.; SILVA, C. A. T.; AZEVEDO, Y. G. P. A influência da capacidade cognitiva nos vieses cognitivos gerados pela heurística da representatividade. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 23, p. 180-205, 2021.
- LUCKETT, P. F.; M. K. HIRST. The impact of feedback on inter-rater agreement and self insight in performance evaluation decisions, **Accounting, Organizations and Society**, v. 14, p. 379–387, 1989.
- MACCOBY, M. Narcissistic leaders: The incredible pros, the inevitable cons. **Harvard business review**, v. 82, n. 1, p. 1-11,1999.

MAGALHÃES, S. A. M. Materialidade em auditoria: o problema da sua aplicação prática. **Dissertação** submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2010.

MAJORS, T. M. The interaction of communicating measurement uncertainty and the dark triad on managers' reporting decisions. **The Accounting Review**, v. 91, n. 3, p. 973-992, 2015.

MALHOTRA, N. Pesquisa de Marketing. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MANOEL, J.; QUEL, L. F. Innovation in the International Standards for the new independent audit report. **Journal on Innovation and Sustainability**, v. 8, n.1, 2017

MAYER, D. M.; KUENZI, M.; GREENBAUM, R. Making Ethical Climate A Mainstream Management Topic: A Review, Critique and Prescription for the Empirical Research on Ethical Climate. **In Psychological Perspectives on Ethical Behavior and Decision Making**, p.181–213, 2009.

MALA, R.; CHAND, P. Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. **Accounting Perspectives**, v.14, n.1, p.1-50, 2015.

MARÇAL, R. R.; ALBERTON, L. RELAÇÃO ENTRE OS TRAÇOS SOMBRIOS DE PERSONALIDADE E O CETICISMO PROFISSIONAL DOS AUDITORES INDEPENDENTES. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [S. l.], v. 14, n. 4, 2020.

MARQUES, V. A.; SOUZA, M. K. P. Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade: uma análise das empresas do IBOVESPA. *Revista de informação contábil*, v.11, n. 4, 2017.

MARTINS, E. C. B.; SERRALVO, F. A.; JOÃO, B. N. Teoria do Comportamento Planejado: uma aplicação no mercado educacional superior. **Revista Gestão & Regionalidade**, v.30, n.88, p.107-122, 2014.

MAUTZ, R. K.; SHARAF, H. A. The Philosophy of Auditing. American Accounting Association Monograph No. 6. Sarasota, FL: **American Accounting Association**, 1961.

MCEACHAN, R. R. C.; CONNERB, M.; TAYLORB, N. J.; LAWTON, R. J. Prospective prediction of health-related behaviours with the Theory of Planned Behaviour: a meta-analysis. **Health Psychology Review**, v.5, n.2, p. 97- 144, 2011.

MCGINN, M. **Sense and Certainty: A Dissolution of Scepticism**. New York, NY: Basil Blackwell, 1989.

MCKNIGHT, C.A; WRIGHT, W.F. Characteristics of relatively high-performance auditors. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v.30, n. 1, p. 191-206, 2011.

MELÉ, D. Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues. **Journal of Business Ethics**, v. 57, n. 1, 2005.

MESSIER JR., W. F. The effect of experience and firm type of materiality/disclosure judgments. **Journal of Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 611–618, 1983.

MESSIER JR, W. F.; MARTINOV-BENNIE, N.; EILIFSEN, A. A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later. **Auditing A Journal of Practice & Theory**, v. 24, n. 2, pp. 153-187, 2005.

MOALLA, H. Audit report qualification/modification: Impact of financial variables in Tunisia, **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 7, n. 4, p.468-485, 2017.

MOOR, L.; ANDERSON, J. R. A systematic literature review of the relationship between dark personality traits and antisocial online behaviours. **Personality and Individual Differences**, v.144, p.40-55, 2019.

MOUTINHO, K.; ROAZZI. As teorias da Ação Racional e da Ação Planejada. Relações entre intenções e comportamentos. **Avaliação Psicológica**. v.9, p. 279-287, 2010.

MOURA, C.A.S.; SANTOS, E. A.; SANTOS, L. M. R. Efeitos dos Fatores Individuais e Contextuais na Qualidade da Auditoria Interna Moderados pela Inteligência Emocional. **XXIII SEMEAD Seminários em Administração**, São Paulo, Anais eletrônicos, 2020.

MORÁS, V. R.; SOUZA, T.R.; CUNHA, P. R. Ameaças à independência do auditor: uma análise a partir da percepção de auditores independentes em consonância a NBC PA 290. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 30, n. 3, p. 46-72, 2019,

MORF, C. C.; RHODEWALT, F. Narcissism and self-evaluation maintenance: explorations in object relations. **Personality and Social Psychology Bulletin**, v. 19, n. 6, p. 668-676; 1993.

MUDRACK, P. E., BLOODGOOD, J. M; TURNLEY, W. H. Some ethical implications of individual competitiveness. **Journal of Business Ethics**, v.108, n. 3, p.347-359, 2012.

MUELLER, J.M.; ANDERSON, J.C. Decision aids for generating analytical review alternatives: the impact of goal framing and audit-risk level. **Behavioral Research in Accounting**, v. 14, p. 157-177, 2002.

MUMMA, G. H. The Embedded Figures Test: internal structure and development of a short form. **Person. Individ. Diff.**, v. 15, n. 2, p. 221-224, 1993.

MUTCHLER, J. F. Auditors Perceptions of the Going-Concern Opinion Decision. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, p. 17 – 30, 1984.

MUTCHLER, J.F.; HOPWOOD, W.; MCKEOWN, J. M. The Influence of Contrary and Mitigating Factors on Audit Opinion Decisions on Bankrupt Companies. **Journal of Accounting Research**, p. 295–310, 1997.

MURPHY, P.R. Attitude, machiavellianism and the rationalization of misreporting. Queen's **University School of Business Research Paper**, 2012.

MUSBAH, A.; COWTON, C. J.; TYFA, D. The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants' ethical decision making. **Journal of Business Ethics**, v.134, n. 3, p. 335–358, 2016.

NAIR, P.; KAMALANABHAN, T. J. The impact of cynicism on ethical intentions of indian managers: the moderating role of seniority. **Journal of international business ethics**, v.3, n.1, p.14-29, 2010.

NAGLER U., REITER K., FURTNER M., RAUTHMANN J. Is there a dark intelligence? Emotional intelligence is used by dark personalities to emotionally manipulate others. **Pers. Individ. Differ.** n.65, p.47–52, 2014.

NASCIMENTO, J. C. H. B.; MACEDO, M. A. S. Modelagem de Equações Estruturais com Mínimos Quadrados Parciais: um Exemplo da Aplicação do SmartPLS® em Pesquisas em Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 10, n. 3, p. 289-313, 2016.

NATHANSON, C.; PAULHUS, D. L.; WILLIAMS, K. M. Personality and misconduct correlates of body modification and other cultural deviance markers. **Journal of Research in Personality**, v.40, p.779–802, 2006.

NELSON, M. A model and literature review of professional skepticism in auditing. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. v. 28, n. 2, p. 1-34, 2009.

NELSON, M. W. The effects of error frequency and accounting knowledge on error diagnosis in analytical review. **The Accounting Review**, v. 68, p. 804–824, 1993.

NELSON, M. W.; PROELL, C. A.; RANDEL, A. E. Team-oriented leadership and auditors' willingness to raise audit issues. **The Accounting Review**, v.91, n.6, p.1781–805, 2016.

NELSON, M.; TAN, H. T. Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v.24, n.1, p. 41-71, 2005.

NELSON, M.W. Behavioral Evidence on the Effects of Principles- and Rules-Based Standards. **Accounting Horizons**, v. 17, p. 91-104, 2003.

NG, T. B. P. Auditors' decisions on audit differences that affect significant earnings thresholds. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v.26, n. 1, p. 71–89, 2007.

NG, T. B. P.; TAN, H. T. Effects of qualitative factor salience, expressed client concern, and qualitative materiality thresholds on auditors' audit adjustment decisions. **Contemporary Accounting Research**, v.24, n.4, p. 1171–92, 2007

NG, T. B. P.; TAN, H. T. Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. **The Accounting Review**, v. 78, n. 3, p. 801–818, 2003.

NICOLAOU, A. I.; SEDATOLE, K. L.; LANKTON, N. K. Integrated Information Systems and Alliance Partner Trust. *Contemporary Accounting Research*, v. 28, n. 3, p. 1018-1045, 2011.

NOLDER, C.; KADOUS, K. The Way Forward on Professional Skepticism: Conceptualizing Professional Skepticism as an Attitude. *Accounting, Organizations and Society*, 2018.

NORONHA, A. P.; MANSÃO, C. S.; NUNES, M. F. Interesses Profissionais e Personalidade: análise correlacional a partir do ATPH e BFP. **Actualidades em Psicologia**, v.26, n. 113, p. 73- 86, 2012.

NUNES, C. H; HUTZ, C. S. Construção e validação de uma escala de extroversão no modelo dos Cinco Grandes Fatores de Personalidade. **Psico-USF**, v. 11, n. 2, p. 147-155, 2006.

NYGREN, T. E.; WHITE, R. J. Relating Decision Making Styles to Predicting Selfefficacy and a Generalized Expectation of Success and Failure. **Proceedings of the Human Factors and Ergonomics Society Annual Meeting**, v.49, n. 3, p. 432–434, 2005.

O'BOYLE, E.; FORSYTH, D. R.; BANKS, G.; MCDANIEL, M. A. A Meta-Analysis of the Dark Triad and Work Behavior: A Social Exchange Perspective. **Journal of Applied Psychology**, v.97, n.3, p.557-79, 2012.

O'DONNELL, E; JOHNSON, E. N. The Effects of Auditor Gender and Task Complexity on Information Processing Efficiency. **International Journal of Auditing**, v. 5, n. 2, p. 91 – 105, 2003.

O'DONNELL, E.; PERKINS, J. D. Assessing risk with analytical procedures: Do systems-thinking tools help auditors focus on diagnostic patterns? **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 30, n. 4, p. 273–83, 2011.

O'DONNELL, E.; SCHULTZ, J. J. The Halo Effect in Business Risk Audits: Can Strategic Risk Assessment Bias Auditor Judgment about Accounting Details? **The Accounting Review**, v. 80, n. 3, p. 921-939, 2005.

O'FALLON, M. J.; BUTTERFIELD, K. D. A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996-2003. **Journal of Business Ethics**, v.59, p.375-413, 2005.

OLIVEIRA, M. A. Heurísticas e Vieses de Decisão: Um Estudo com Participantes de uma Simulação Gerencial. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v.4, n.1, 2009.

OLIVEIRA, J.B. ARAUJO, J. G.; ARAUJO, D. J. C.; LAGIOIA, U. C. T. A independência dos auditores independentes: um estudo da percepção dos auditores sobre as

situações que influenciam a sua perda. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 4, p. 86-105, 2014.

OLSEN, K.J.; YOUNG, S.M.; DWORKIS, K. CEO narcissism and accounting: A picture of profits. **Journal of management accounting research In-Press**, v. 26, n. 2, 2013.

OLSEN, K. J.; STEKELBERG, J. M. CEO narcissism and corporate tax sheltering. **The Journal of the American Taxation Association**, v. 38, n. 1, p. 1-22, 2016.

O'MEARA, A.; DAVIES, J.; HAMMOND, S. The psychometric properties and utility of the Short Sadistic Impulse Scale (SSIS). **Psychological Assessment**, v.23, n.2, p. 523-531, 2011.

OMER, T. C.; SHARP, N. Y.; WANG, D. The impact of religion on the going concern reporting decisions of local audit offices. **Journal of Business Ethics**, v. 149, n. 4, p. 811-831, 2018.

O'REILLY, C. A. III; DOERR, B.; CALDWELL, D. F.; CHATMAN, J. A. Narcissistic CEOs and executive compensation. **The Leadership Quarterly**, v.25, n.2, p.218-231, 2014.

ORTH, U. R.; WIRTZ, J. Consumer Processing of Interior Service Environments. **Journal of Service Research**, v. 17, n. 3, p. 296–309, 2014.

OWHOSO, V.E., MESSIER, W. F.; LYNCH, J. G. Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review. **Journal of Accounting Research**, v.40, p. 883-900, 2002.

PAAL, T.; BEREZKEI, T. Adult theory of mind, cooperation, Machiavellianism: The effect of mindreading on social relations. **Personality and individual differences**, v.43, n. 3, p. 541-551, 2007.

PARENTE, P.; DE LUCA, M. M.; LIMA, G.; VASCONCELOS, A. Cultura organizacional e desempenho nas empresas estrangeiras listadas na NYSE. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 12, p. e139161, 2018.

PASQUALI, L. **Psicometria teoria e aplicações**: a teoria clássica dos testes psicológicos. Brasília: Editora da UNB, 1997.

PASQUALI, L. **Instrumento psicológicos**: manual prático de elaboração. Petropolis: Editora Vozes, 1999.

PAULHUS, D. L. Balanced inventory of desirable responding (BIDR). Acceptance and Commitment Therapy. **Measures Package**, v.41, p.79586-7, 1998.

PAULHUS, D. L. Toward a taxonomy of dark personalities. **Current Directions in Psychological Science**, v. 23, n. 6, p. 421-426, 2014.

PAULHUS, D. L.; DUTTON, D. G. Everyday sadism. In V. Zeigler-Hill; D.K. Marcus (Eds.), The dark side of personality. **American Psychological Association**, 2016.

PAULHUS, D. L.; JONES, D. N. Measures of dark personalities. In G. J. Boyle, D. H. Saklofske, & G. Matthews (Eds.), **Measures of personality and social psychological constructs**, pp. 562–594, 2015.

PAULHUS, D. L.; WILLIAMS, K. M. The dark triad of personality: Narcissism, Machiavellianism, and psychopathy. **Journal of Research in Personality**, v.36, n.6, p. 556-563, 2002.

PEECHER, M. E.; PIERCEY, M. D. Judging audit quality in light of adverse outcomes: Evidence of outcome bias and reverse outcome bias. **Contemporary Accounting Research**, v. 25, n.1, p. 243-74, 2008.

PERUGINI, M.; BAGOZZI, R. P. The role of desire and anticipated emotions in goal-directed behavior; Broadening and deepening the theory of planned behavior. **British Journal of social psychology**, v. 40, p.79- 98, 2001.

PEYTCHEVA, M. Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. **Managerial Auditing Journal**, v. 29, n. 1, p. 27-49, 2014.

PFLUGRATH, G.; MARTINOV-BENNIE, N.; CHEN, L. The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n. 6, p. 566–589, 2007.

PFATTHEICHER, S.; SCHINDLER, S. Understanding the Dark Side of Costly Punishment: The Impact of Individual Differences in Everyday Sadism and Existential Threat. **European Journal of Personality**, v. 29, p. 498-505, 2015.

PINCUS, A. L.; LUKOWITSKY, M. R. Pathological narcissism and narcissistic personality disorder. **Annual Review of Clinical Psychology**, v. 6, p. 421–446, 2010.

PINCIUS, K. V. Auditor individual differences and fairness of presentation judgments. **Auditing: A journal of Practice & Theory**, v. 9, p. 150 -166. 1990.

PINSKER, R.; PITRE, T. J.; DAIGLE, R. An investigation of nonprofessional investors' qualitative materiality judgments incorporating SEC listed vs. non-listed events. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 28, p. 446-465, 2009.

PINTO, A. F.; LEMES, S. Association between independent audit companies and accounting choices of Brazilian listed companies. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 32, n. 2, p. 8-35, 2021.

PINTO, I.; MORAIS, A. I. What matters in disclosures of key audit matters: evidence from Europe. **Journal of International Financial, Management & Accounting**, v. 30, n. 2, p.145-162, 2019.

PLOUFFE, R.; SAKLOFSKE, D.; SMITH, M. The Assessment of Sadistic Personality: Preliminary Psychometric Evidence for a New Measure. **Personality and Individual Differences**. p.104, 2016.

PLUMLEE, R. D.; RIXOM, B. A.; ROSMAN, A. J. Training auditors to perform analytical procedures using metacognitive skills. **The Accounting Review**, v.90, n.1, p. 351–69, 2015.

POPKIN, R.H.; STROLL, A. **Skeptical Philosophy for Everyone**. New York: Prometheus Books, 2002.

POPOVA, V. Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. **Managerial Auditing Journal**, v.28, n. 2, p. 140-160, 2012.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD -PCAOB. 2006. **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. AU Section 316**. Disponível em: <[http://www.pcaobus.org/standards/interim_standards/auditing_standards/index_au.asp?series300§ion 316](http://www.pcaobus.org/standards/interim_standards/auditing_standards/index_au.asp?series300§ion%20316). Acesso em: 12 abr 2019.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD. **Concept release on requiring the engagement partner to sign the audit report**, 2009. Disponível em: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket029/2009-07-28_Release_No_2009-005.pdf>. Acesso em: 12 abr 2019.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD -PCAOB. 2013 Auditor Objectivity and Skepticism – What’s Next? Disponível em: <https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/08052013_AAA.aspx> Acesso em: 12 abr 2019.

PUTRI, A. R.; NASIR, A.; SAFITRI, D. Effect of Time Budget Pressure, Task Complexity, Auditor Knowledge, and Auditor's Experience on Audit Judgment (Case Study of Kap in Pekanbaru, Batam, and Padang). **Student Online Journal (JOM) in Economics**, v. 4, n.1, p. 1282-1294, 2016.

QUADACKERS, L.; GROOT, T.; WRIGHT, A. Auditors' professional skepticism: neutrality versus presumptive doubt. **Contemporary accounting research**, v. 31, n. 3, p. 639–657, 2014.

QUINTAL, V. A.; LEE, J. A.; SOUTAR, G. N. Risk, uncertainty and the theory of planned behavior: A tourism example. **Tourism management**, v.31, p.797-805, 2010.

RANZILLA, S.; CHEVALIER, R. E.; HERRMANN, G.; GLOVER, S. M.; PRAWITT, D. F. **Auditing: The KPMG professional judgment framework**. New York, NY: KPMG LLP. 2011.

RASKIN, R.; TERRY, H. A principal-components analysis of the narcissistic personality inventory and further evidence of its construct validity. **Journal of Personality and Social Psychology**, v.54, n. 5, p. 890-902, 1988.

RICCHIUTE, D. N. Effects of an attorney’s line of argument on accountants’ expert witness testimony. **The Accounting Review**, v. 79, p. 221–245, 2004.

RIJSENBILT, A.; COMMANDEUR, H. Narcissus enters the courtroom: CEO narcissism and fraud. **Journal of Business Ethics**, v. 117, p. 413-429, 2013.

RIVIS, A.; SHEERAN, P. Social influences and the theory of planned behavior: Evidence for a direct relationship between prototypes and young people's exercise behavior. **Psychology and Health**, v. 18, p. 567–583, 2003.

ROBINSON, S.N.; CUSRTIS, M.B.; ROBERTSON, J.C. Disentangling the Trait and State Components of Professional Skepticism: Specifying a Process for State Scale Development. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**: February, v. 37, n. 1, p. 215-235, 2018.

RODRIGUEZ, G. C; ROMÁNA, C. P. The identification-loyalty relationship in a university context of crisis: the moderating role of students and graduates. **Management Letters / Cuadernos de Gestión**, p. 1-8, 2020.

ROGERS; K. H., LE; M. T., BUCKELS; E. E., KIM; M., BIESANZ; J. C. Dispositional malevolence and impression formation: Dark Tetrad associations with accuracy and positivity in first impressions. **Journal of Personality**, v. 86, n. 6, p. 1050–1064, 2018.

ROGOZA, R.; CIECIUCH, J. Dark Triad traits and their structure: An empirical approach. **Current Psychology**, p. 1–16, 2018.

ROMUALDAS, G.; VIDA, V. Analysis of organizational culture dimensions impacting performance. **Journal of Business Economics and Management**, v.7, n. 4, p. 201-211, 2006.

ROSENTHAL, S. A.; PITTINSKY, T. L. Narcissistic leadership. **The Leadership Quarterly**, v. 17, p. 617–633, 2006.

ROSMAN, A. J.; I. SEOL; S. F. BIGGS. The effect of stage development and financial health on auditor decision behavior. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 8, p. 37-54, 1999.

ROSS JR., W. T.; ROBERTSON, D. C. Lying: the impact of decision context. **Business Ethics Quarterly**, v. 10, n. 2, p. 409-440, 2003.

ROYAEE, R. A.; NEZHAD, A. Y.; AZINFAR, K. Relationship between Skepticism and Decision Making in Audit. **World Applied Sciences Journal**, v. 28, n. 11, p. 1609-1617, 2013.

RUSTIARINI, N. W.; SUNARSIH, N. M. Factors influencing the whistleblowing behaviour: A perspective from the theory of planned behaviour. **Asian Journal of Business and Accounting**. v 10, n. 2, p. 187-214, 2017.

RYCKMAN, R. **Theories of Personality**. Belmont, CA: Thomson Wadsworth, 2004.

SABLE, M. R.; SCHWARTZ, L. R.; ELEANOR, P. J.; LISBON, M. Using the Theory of Reasoned Action to explain physician intention to prescribe emergency contraception. **Perspectives on Sexual and Reproductive Health**, v. 38, n. 1, p. 20-27. 2006.

- SADI, R.; ASL, H. G.; ROSTAMI, M. R.; GHOLIPOUR, A.; GHOLIPOUR, F. (2011). Behavioral Finance: The Explanation of Investors' Personality and Perceptual Biases Effects on Financial Decisions. **International Journal of Economics and Finance**, v.3, n. 5, p. 234-241, 2011.
- SALEHI, M., DASTANPOOR, Z. **The effects of psychological factors on the performance of independent auditors in Iran**. *Curr Psychol*, 2018.
- SALESSI, S.; OMAR, A. Psychometric properties of a scale to measure the dark side of personality. **Estud. psicol.** (Campinas), v. 35, n. 2, p. 159-170, 2018.
- SANTOS, C. A.; CUNHA, P. R. Efeito da Confiança entre a Pressão de Tempo e Complexidade no Julgamento e Tomada de Decisão em Auditoria. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 25, n. 5, 2021.
- SARTORELLI, I. C. Análise do padrão decisório do auditor brasileiro com uso da metodologia Q e do DMI (Decision Making Inventory). 2015. **Tese** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.
- SAYED HUSSIN, S. A. H. H.; ISKANDAR, T. M. Exploratory Factor Analysis on Hurtt's Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective. **Asian Journal of Accounting and Governance**, v. 4, p. 11–19, 2013.
- SAYED HUSSIN, S. A. H., ISKANDAR, T. M., SALEH, N. M., JAFFAR, R. Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. **Economics and Sociology**, v. 10, n.4, p. 225-250, 2017.
- SCHAIK, F. V. Materiality in government auditing. **International Journal of Governmental Financial Management**, v.10, n. 2, p. 2-12, 2010.
- SCHIFTER, D. B.; AJZEN, J. Intention, perceived control, and weight loss: An application of the theory of planned behavior. **Journal of Personality and Social Psychology**, v.49, p.843-851, 1985
- SCHILDER, A. Ceticismo Profissional numa Auditoria de Demonstrações Financeiras. **Revisores & Auditores**, n. 56, p. 26 – 27, 2012.
- SCHIPPER, K. Principles-based accounting standards. **Accounting Horizons**, v. 17, n. 1, p. 61–72, 2003
- SCHNEIDER, B. Organizational Climates: an essay. **Personnel Psychology**, v. 28, p. 447-479, 1975.
- SCHULTZ, D. P.; SCHULTZ, S. E. **Teorias da personalidade**. Trad. Maria Helena Leal de Barros Berckers (2a ed.). São Paulo: Cengage Learning, 2013.
- SCHLUETERA, J. K. M.; SAKELA, V.S.R. Dark Triad Personality Traits and Auditor Independence – A Systematic Literature Review, **SSRN** , p. 42, 2022.

SCHUMACKER, R. E.; LOMAX, R. G. **A beginner's guide to structural equation modeling**. Hillsdale, NJ, US: Lawrence Erlbaum Associates, Inc, 1996.

SEOL, I. The effect of auditor interaction on decision making in the going-concern task. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 6, p. 582–597, 2006.

SERKARAN, U. **Research Methods for Business - A Skill - Building Approach**. New York, NY: John Wiley and Sons, 2000.

SHARMA, S.; DURAND, R.M.; GUR-ARIE, O. Identification and Analysis of Moderator Variables. **Journal of Marketing Research**, v.18, 1981, p. 291-300.

SHAFER, W. E. Ethical climate in Chinese CPA firms. **Accounting, Organizations and Society**, v.33, n.7, p. 825–835, 2008.

SHAFER, W. E.; Z. WANG: Effects of Ethical Context and Machiavellianism on Attitudes toward Earnings Management in China', **Managerial Auditing Journal**, v. 26, p. 372-392, 2011.

SHELTON, S. W. The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. **The Accounting Review**, v. 74, n. 2, p. 217-224, 1999.

SHERMAN, S. J.; FAZIO, R. H. Parallels between attitudes and traits as predictors of behaviour. **Journal of Personality**, v.51, n. 3, p. 308–345, 1983.

SHOCKLEY, R. A. Perceptions of auditors' independence: an empirical analysis, **The Accounting Review**, v. 56, p. 785–800, 1981.

SIERRA-GARCÍA, L.; GAMBETTA, N.; GARCÍA-BENAU, M. A.; ORTA-PÉREZ, M. Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: the case of the United Kingdom. **The british accounting review**, v 51, n. 3, p. 227-240, 2019.

SILVA, A.; CUNHA, P.R.; D'SOUZA, M. F. Influência do Dark Tetrad de Executivos no Gerenciamento de Resultados. **XX USP International Conference in Accounting**. São Paulo, 2020.

SILVA, A.; HAVEROTH, J.; CUNHA, P. R. Influence of Leadership Style and Subordination on Internal Auditors' Judgment and Decision Making . **REPeC**, v. 16, n. 1, p. 31-52, 2022.

SIMON, H. A. Rational decision making in business organizations. **The American Economic Review**, p. 493-513, 1979.

SIROIS, L. P.; SIMUNIC, D. A. Auditor Size and Audit Quality Revisited: The Importance of Audit Technology. **SSRN Electronic Journal**. n. 1, p.65. 2011.

SIROIS, L. P.; BÉDARD, J.; BERA, P. The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study. **Accounting Horizons**, v. 32, n. 2, p. 141-162, 2018.

SIRIOS, L. P.; SIMUNIC, D. A. Auditor size and audit quality revisited: The importance of audit technology. **Accounting Auditing Control**, v. 22, n. 3, 2016.

SKINNER, B.F. **Contingências do reforço: uma análise teórica**. São Paulo: Abril Cultural, 1980.

SMITH, S. F.; LILIENFELD, S. O. Psychopathy in the workplace: the knowns and unknowns. **Aggression and Violent Behavior**, v.18, p. 204-218, 2013.

SOLOMON, I., Probability of assessment by individual auditors and audit teams: an empirical investigation. **Journal of Accounting Research**, v. 20, p. 689–710, 1982.

SOLOMON, I.; SHIELDS, M.D.; WHITTINGTON, O.R. What do industry-specialist auditors know? **Journal of Accounting Research**, v. 37, p.191-208, 1999.

SOUTHARD, A. C.; NOSE, A. E.; POLLOCK, N. C.; MERCER, S. H.; ZEIGLER-HILL, V. The interpersonal nature of dark personalities features. **Journal of Social and Clinical Psychology**, v. 34, n. 7, p. 555-586, 2015.

SOUZA, L. F.; MACHADO, D. D. P. N. CARVALHO, L.; SEHNEM, S. Cultura Organizacional e Ambiente Propicio a Inovação: Uma análise em uma Instituição de Ensino. **Revista de Administração Unimep**, v. 19, n.3, 2021.

SPAIN, S. M.; HARMS, P. D.; LEBRETON, J. M. The dark side of personality at work. **Journal of Organizational Behavior**, v. 35, n. 1, p. 41-60, 2014.

SPURK, D.; HIRSCHI, A. The Dark Triad and competitive psychological climate at work: A model of reciprocal relationships in dependence of age and organization change. **European Journal of Work and Organizational Psychology**, v. 27, n.6, p. 736–751,2018.

STEDMAN, R. Toward a social psychology of place: predicting behavior from place-based cognitions, attitude, and identity. **Environment and Behavior**, v.34, n. 5, p. 561-581, 2002.

STEVENS, J. M.; KEVIN STEENSMA, H.; HARRISON, D. A.; COCHRAN, P. L. Symbolic or substantive document? The influence of ethics codes on financial executives' decisions. **Strategic Management Journal**, v.26, n. 2, p. 181–195, 2005.

STERNBERG, R. J.; KAUFMAN, J. C. Human Abilities. **Annual Review of Psychology**, n. 49, p. 479-502, 1998.

SETIAWAN, W. Y., YOGYAKARTA, U. A. Gender Differences in Auditors' Judgments: Evidence from Indonesia. **Review of Integrative Business and Economics Research**, v 7, n. 1, 2018.

STOUGH, C. L. **Greek Skepticism**. Berkeley, CA: University of California Press, Ltd. 1969.

SWIERINGA, R.; GIBBINS, M.; LARSSON, L.; SWEENEY, J. L. Experiments in the heuristics of human information processing, **Journal of Accounting Research**, v. 14, p.159–187, 1976.

SUWEKNYO, A. Effects of Compliance Pressure, Task Complexity, Knowledge, Ethical Perception and Self-Efficacy on Audit Judgment -Empirical Study in Surakarta and Yogyakarta Public Accounting Firm. Doctoral dissertation, Muhammadiyah University Surakarta, 2016.

TALHA, M.; SALLEH HUDDIN, A.; MASOUD, S.; SAID, M.A. The relationship of ethical climate with intention and socially responsible investment behaviour: A structural equation model analysis. **African Journal of Business Management**, v. 7, n. 19, p. 1938-1949, 2013.

TAN, H. T. Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment. **Journal of Accounting Research**, v. 33, p. 113-136, 1995.

TAN, H. T. Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment. **Journal of Accounting Research**, v. 33, p. 113-136, 1995.

TAN, Y.; FAN, Y. H.; WOODBINE, G.; JIANG, R. Using Ajzen's TPB model to explain the ethical intentions of Chinese accounting professionals. **Academy of Taiwan Business Management Review**, v.11, n.3, p.151–163, 2015.

TAN, H.; LIBBY, R. Tacit managerial versus technical knowledge as determinants of audit expertise in the field. **Journal of Accounting Research**, v. 35, p. 97-114, 1997.

TAN, H. T.; KAO, A. Accountability Effects on Auditors' Performance: The Influence of Knowledge, Problem-Solving Ability, and Task Complexity. **Journal of Accounting Research**, v. 37, n. 1, p. 209-223, 1999.

TAN, H. T; YIP-OW, J. Are reviewers' judgments influenced by memo structure and conclusions documented in audit workpapers? **Contemporary Accounting Research**, v. 18, n. 4, p. 663–678, 2001.

TAN, H. T; TROTMAN, K. T. Reviewers' responses to anticipated stylization attempts by preparers of audit workpapers. **The Accounting Review**, v.78, n. 2, p. 581–605, 2003.

THIBODEAU, J.C. The development and transferability of task knowledge. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 22, p. 47-68, 2003.

TREVIÑO, K. L; WEAVER, R. G.; REYNOLDS, S. J. Behavioral Ethics in Organizations: A Review. **Journal of Management**, v. 32, p. 951-990, 2006.

TRÉMOLIÈRE, B.; DJERIOUAT, H. The sadistic trait predicts minimization of intention and causal responsibility in moral judgment. **Cognition**, v. 146, p. 158-171, 2016.

- TROTMAN, K. T.; TAN, H. C.; ANG, N. Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. **Accounting and Finance**, v. 51, p. 278–360, 2011.
- TROTMAN, K. T.; P. W. YETTON; I. R. ZIMMER. Individual and group judgments of internal control systems, **Journal of Accounting Research**, v. 21, p. 286–292, 1983.
- TROTMAN, K. T. Discussion of Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 24, n.16, 2005.
- TROTMAN, K. T.; BAUER, T. D.; HUMPHREYS, KERRY A. "Group judgment and decision making in auditing: Past and future research," **Accounting, Organizations and Society**, , v. 47, p. 56-72, 2015.
- TROTMAN, K. T.; WRIGHT, A. M.; WRIGHT, S. Auditor negotiations: an examination of the efficacy of intervention methods, **The Accounting Review**, v.80, p. 349–367, 2005.
- TROTMAN, K. T.; SIMNETT, R.; KHALIA, A. Impact of the type of audit team discussions on auditors' generation of material frauds. **Contemporary Accounting Research**, v. 26, p. 1115–1142, 2009.
- TURNER, C. W. Accountability demands and the auditor's evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action). **Journal of Accounting Research**, v.39, n. 3, p. 683–706, 2001.
- TUTTLE, B.; COLLER, M.; PLUMLEE, R. D. The effect of misstatements on decisions of financial statement users: An experimental investigation of auditor materiality thresholds. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 21, p. 11-27, 2002.
- TVERSKY, A.; KAHNEMAN, D. Judgment under uncertainty: heuristics and biases. **Science**, v. 185, p.1124–1131, 1974.
- UECKER, W. C.; KINNEY, W. R. Judgmental evaluation of sample results: a study of the type and severity of errors made by practicing cpas, **Accounting, Organizations and Society**, v. 2, p. 269–275, 1977.
- UTAMI, I.; KUSUMA, I. W.; GUDONO, G.; SUPRIYADI, S. Debiasing the halo effect in audit decision: evidence from experimental study. **Asian Review of Accounting**, v. 25, n.2, p. 211-241, 2017.
- VALENTINE, S. R.; HANSON, S. K.; FLEISCHMAN, G. M. The Spiraling and Spillover of Misconduct: Perceived Workplace Bullying, Subclinical Psychopathy, and Businesspersons' Recognition of an Ethical Issue. **Employee Responsibilities and Rights Journal**, v. 29, n. 4, p. 221-244, 2017.
- VAMVAKA, V., STOFOROS, C., PALASKAS, T., BOTSARIS, C. Attitude toward entrepreneurship, perceived behavioral control, and entrepreneurial intention: dimensionality, structural relationships, and gender differences. **Journal of Innovation and Entrepreneurship**, n. 9, v. 1, p. 5, 2020.

VANDENBOS, G. R. (Org.). **Dicionário de Psicologia da American Psychological Association**. Tradução. D. Bueno et al. Porto Alegre: Artmed. 2010.

VARMA, A. Do Culturally Intelligent Management Accountants Share More Knowledge? The Mediating Role of Coopetition as Evident from PLS SEM and fsQCA. *Theoretical Economics Letters*, v. 9, p. 100-118, 2019.

VICTOR, B.; CULLEN, J. B. The organizational bases of ethical work climates. **Administrative Science Quarterly**, v. 33, p. 101-125, 1988.

WAI, M.; TILIOPOULOS, N. The affective and cognitive empathic nature of the dark triad of personality. **Personality and Individual Differences**, v. 52, n. 7, p. 794-799, 2012.

WALLACE, H. M.; BAUMEISTER, R. F. The performance of narcissists rises and falls with perceived opportunity for glory. **Journal of Personality and Social Psychology**, v. 82, n. 5, p. 819-834, 2002.

WALLER, W. S.; W. L. FELIX JR. The auditor and learning from experience: Some conjectures. **Accounting, Organizations and Society**, v.9, n. 3, p. 383-408, 1984.

WANG, L.; CALVANO, L. Is Business Ethics Education Effective? An Analysis of Gender, Personal Ethical Perspectives, and Moral Judgment. **Journal of Business Ethics**, n.126, p. 591-602, 2015.

WANG, C.; ZHANG, J.; XIAO, X.; XIAO, M.; SHI, Q. Examining the dimensions and mechanisms of tourists' environmental behavior: A theory of planned behavior approach. **Journal of Cleaner Production**, v. 273, p. 123007, 2020.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Positive Accounting Theory**, Upper Saddle River, Prentice Hall, 1986.

WEBER, E. U., JOHNSON, E. J. **Decisions under uncertainty**: psychological, economic and neuroeconomic explanations of risk preference. In *Neuroeconomics: Decision Making and the Brain*, ed. P Glimcher, pp. 127-44. New York: Elsevier, 2008.

WESTERMANN, K; COHEN, J.; TROMPETER, G. The Influence of Accountability on Professional Skepticism. *SSRN Electronic Journal*, 2014.

WEXLER, M. N. Conjectures on systemic psychopathy: reframing the contemporary corporation. **Society and Business Review**, v. 3, n. 3, 2008.

WHITE, K. M.; ROBINSON, N. G.; YOUNG, R. M.; ANDERSON, P. J.; HYDE, M. K.; GREENBANK, S. Testing an extended theory of planned behaviour to predict young people's sun safety in a high risk area. **British Journal of Health Psychology**, v. 13, p. 435-448, 2008.

WILKS, T. J. Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review. **The Accounting Review**, v. 77, n. 1, p. 51-71, 2002.

WILKS, T. J.; ZIMBELMAN, M. F. Using game theory and strategic reasoning concepts to prevent and detect fraud. **Accounting Horizons**, v. 18, n. 3, p. 173–184, 2004.

WITKIN, H. A.; OLTMAN, P. K.; RASKIN, E.; KARP, S. A. **A manual for the Embedded Figures Test**. Palo Alto, CA: Consulting Psychologists Press, 1971.

WRIGHT, A. An investigation of the engagement evaluation process for staff auditors. **Journal of Accounting Research**, v.20, p. 227–239, 1982.

WRIGHT, S.; WRIGHT, A.M. The effect of industry experience on hypothesis generation and audit planning decisions. **Behavioural Research in Accounting**, v. 9, p. 273-294, 1997.

WOODBINE, G. F. Ethical climate types and job satisfaction study of Chinese financial institutions. **International Review of Business Research Papers**, v.2, n.1, p. 86–100, 2006.

WOODBINE, G.; FAN, Y. H.; SCULLY, G. The ethical orientations of Chinese auditors and the effect on the judgments they make. **Asian Journal of Business Ethics**, v. 1, p. 195–216, 2012.

WOOLDRIDGE, J. M. **Introdução à Econometria: uma abordagem moderna**. Massachusetts: Thomson. 2012.

WU, J.; LEBRETON, J. M. Reconsidering the dispositional basis of counterproductive work behavior: The role of aberrant personality. **Personnel Psychology**, v.64, n.3, p. 593-626, 2011.

XU, Y.; ZIEGENFUSS, D. Reward Systems, Moral Reasoning, and Internal Auditors' Reporting Wrongdoing. **Journal of Business and Psychology**, v. 22, p. 323-331, 2008.

YANG, H. C. Bon appétit for apps: Young American consumers' acceptance of mobile applications. **Journal of Computer Information Systems**, v.53, n. 3, p. 85–96, 2013.

YAGHOUBI, N.; BAHMANI, E. Factors Affecting the Adoption of Online Banking An Integration of Technology Acceptance Model and Theory of Planned Behavior. **International Journal of Business and Management**, v.5, n.9, p. 159-165, 2010.

YU, H. C. Legal systems and auditor independence. **Review of Accounting Studies**, v.16, n.2, p. 377-411, 2011.

ZHANG, L. F. Field-dependence/independence: Cognitive style or perceptual ability? Validating against thinking styles and academic achievement. **Personality and Individual Differences**, v. 37, p. 1295–1311, 2004.

ZHANG, L. F.; STERNBERG, R. J. A threefold model of intellectual styles. **Educational Psychology Review**, v. 17, n. 1, p. 1–53, 2005.

ZHOU, Y. Government Audit Materiality (Part One): How and Why is It Different from Corporate Audit Materiality – A Theoretical Matrix on Three Materiality Differences and Corresponding Contextual Reasons. **International Journal of Economics and Finance**, v.4, n. 1, p. 80-89, 2012.

ZIEGENFUSS, D. E.; SINGHAPAKDI, A. Professional Values and the Ethical Perceptions of Internal Auditors. **Managerial Auditing Journal**, v.9, n.1, p. 34–44, 1994.

ZIMBELMAN, M. F. The effects of SAS no.82 on auditors attention to fraud risk factors and audit planning decisions. **Journal of Accounting Research**, v. 35, n. 23, 1997.

ANEXO A - SCALE TO MEASURE PROFESSIONAL SKEPTICISM

Questioning Mind

- 7. I often reject statements unless I have proof that they are true.
- 13. My friends tell me that I usually question things that I see or hear.
- 18. I usually notice inconsistencies in explanations
- 24. I frequently question things that I see or hear.
- 28. I enjoy trying to determine if what I read or hear is true.

Suspension of Judgment

- 3. I wait to decide on issues until I can get more information.
- 9. I take my time when making decisions
- 20. I dislike having to make decisions quickly
- 22. I don't like to decide until I've looked at all of the readily available information
- 27. I like to ensure that I've considered most available information before making a decision.

Search for Knowledge

- 4. The prospect of learning excites me.
- 8. Discovering new information is fun.
- 15. I think that learning is exciting.
- 23. I like searching for knowledge.
- 29. I relish learning.

Interpersonal Understanding

- 5. I am interested in what causes people to behave the way that they do.
- 11. Other peoples' behavior doesn't interest me.
- 14. I like to understand the reason for other peoples' behavior
- 26. I seldom consider why people behave in a certain way.
- 30. The actions people take and the reasons for those actions are fascinating

Autonomy

- 2. I feel good about myself.
- 6. I am confident of my abilities.
- 12. I am self-assured.
- 17. I don't feel sure of myself.
- 21. I have confidence in myself

Self-Esteem

- 1. I often accept other peoples' explanations without further thought.
- 10. I tend to immediately accept what other people tell me.
- 16. I usually accept things I see, read or hear at face value.
- 19. Most often I agree with what the others in my group think.
- 25. It is easy for other people to convince me.

Fonte: Hurtt (2010)

ANEXO B - CODE OF PROFESSIONAL ETHICS

Do you regard it is reasonable to expect auditors:

1. to be independent in performing an audit?
2. to act with integrity and objectivity in performing an audit?
3. to resist clients' pressures to maintain independence?
4. to avoid a close relationship with clients?
5. to avoid an employment offer from a client?
6. to avoid dependency on fees from certain clients?
7. to avoid a conflict of interest with clients?

Those items were used in the current study. Measured on a seven-point (7) response scale from Strongly disagree (1) to Strongly agree (7)).

Fonte: Fan, Woodbine e Cheng (2013)

ANEXO C - CLIMA ETHICAL

Workplace climate questions

Climate Type	Related questions
1. Professionalism	People here are expected to comply with the law and professional standards
2. Rules and procedures	Everyone here is expected to follow organizational rules and procedures
3. Instrumentalism	In this organization people protect their own interests
4. Independence	Each person in this organization is able to decide for themselves what is right and wrong
5. Efficiency	The most efficient way is the right way in this organization
6. Caring	The major consideration here is what is best for everyone in the organization.

Fonte: Woodbine (2006)

ANEXO D – KNOWLEDGE

Declarative Knowledge Questions

Classification of Items on Financial Statements

Which one of the following is not a current asset?

- a. Patent.
- b. Inventory.
- c. Accounts receivable.
- d. Cash.

Definitions of Summary Items on Financial Statements

Which of the following is subtracted from gross accounts receivable to obtain net accounts receivable?

- a. Bad debts expense.
- b. Sales discounts taken.
- c. Bad debts allowance.
- d. Sales returns and allowances.

Journal Entries for Transactions

Smith & Co. receives \$1,000 from a customer in payment of an account receivable. The journal entry would be:

- a. A debit to cash for \$1,000 and a credit to sales for \$1,000.
- b. A debit to sales for \$1,000 and a credit to accounts receivable for \$1,000.
- c. A debit to accounts receivable for \$1,000 and a credit to cash for \$1,000.
- d. A debit to cash for \$1,000 and a credit to accounts receivable for \$1,000.

Definitions of Financial Ratios

How is net sales used in the calculation of the following?

<i>Receivables Turnover</i>	<i>Gross Margin Ratio</i>
<i>a. Numerator</i>	<i>Numerator</i>
<i>b. Denominator</i>	<i>Denominator</i>
<i>c. Not used</i>	<i>Numerator</i>
<i>d. Numerator</i>	<i>Denominator</i>

Procedural Knowledge Questions

Rules on the Mathematics of Ratios

Assume that the ratio of P to Q is 6 to 2. What effect would P's decreasing by twice as much as Q have on the ratio?

- a. Increase the ratio.
- b. Decrease the ratio.
- c. No effect on the ratio.
- d. Answer cannot be determined from the information given.

Rules for the Effects of Financial Statement Errors on Account Balances

What would be the result of recording sales at year-end even though the goods were not shipped?

- a. Overstate accounts receivable.
- b. Overstate inventory
- c. Understate cash.
- d. Understate sales.

Rules Showing What Types of Errors could have Caused Accounts to be Misstated

Which of the following could have caused inventory to be understated?

- a. Failing to record collections from receivables.
- b. Goods returned by customers not counted in inventory.
- c. Labor and overhead recorded in excess of actual amounts throughout the year.
- d. Expensing items that should be recorded as prepaids.

Rules Showing What Types of Errors could have Caused Ratios to be Misstated

Which of the following could have caused the gross margin ratio to be overstated?

- a. Recording too many items on the sales invoice and in sales while all shipping documents and inventory entries done correctly
- b. Recording tax accruals twice.
- Recording more hours than actually worked to manufacture a finished product later sold.
- d. Expensing items that should be recorded as prepaids.

Fonte: Bonner e Walker (1994)

ANEXO E - THE SHORT DARK TRIAD (SD3)

Machiavellianism

1. It's not wise to tell your secrets.
2. I like to use clever manipulation to get my way.
3. Whatever it takes, you must get the important people on your side.
4. Avoid direct conflict with others because they may be useful in the future.
5. It's wise to keep track of information that you can use against people later.
6. You should wait for the right time to get back at people.
7. There are things you should hide from other people to preserve your reputation.
8. Make sure your plans benefit yourself, not others.
9. Most people can be manipulated.

Narcissism

1. People see me as a natural leader.
2. I hate being the center of attention.
3. Many group activities tend to be dull without me.
4. I know that I am special because everyone keeps telling me so.
5. I like to get acquainted with important people.
6. I feel embarrassed if someone compliments me.
7. I have been compared to famous people.
8. I am an average person.
9. I insist on getting the respect I deserve.

Psychopathy

1. I like to get revenge on authorities.
2. I avoid dangerous situations.
3. Payback needs to be quick and nasty.
4. People often say I'm out of control.
5. It's true that I can be mean to others.
6. People who mess with me always regret it.
7. I have never gotten into trouble with the law.
8. I enjoy having sex with people I hardly know
9. I'll say anything to get what I want.

Fonte: Jones e Paulhus (2014)

ANEXO F - ASSESSMENT OF SADISTIC PERSONALITY (ASP)

Sadism

1. Being mean to others can be exciting.
2. When I mock someone, it is funny to see them get upset.
3. I have made fun of people so that they know I am in control.
4. Watching people get into fights excites me.
5. I would hurt somebody if it meant that I would be in control.
6. I would not purposely hurt anybody, even if I didn't like them.
7. I think about hurting people who irritate me.
8. I get pleasure from mocking people in front of their friends.
9. I never get tired of pushing people around.

Fonte: Plouffe, Saklofske e Smith (2016).

ANEXO G – CASE I

The ABC Corporation was incorporated in Tucson, Arizona on December 15, 1970, to succeed a partnership. The company has been traded publicly since April 1981. Members of the family who were the original partners own about 40% of the voting shares.

The company designs, manufactures and markets teleconferencing hardware and software products, systems and support services to business and government. The company's principal products and services are teleconferencing systems, the Abex, Bodex and Dadex and support services.

Teleconferencing systems provide users with audio, graphics, data and video communications between remote conference rooms and desktops and are designed, built, tested and installed to meet individual customer specifications. The Abex is a computer-based control system that permits users to easily integrate all audio, graphics, video and communications equipment of any manufacturer in a teleconferencing system.

The Bodex is a teleconferencing system that distributes still video pictures and computer-generated graphics to multiple conference rooms utilizing the communications capacity on a mainframe computer network. Dadex is a PC to PC conferencing software product enabling two users, regardless of location, to jointly run most popular software on their respective PCs during a voice/data telephone call.

The support services include a wide range of planning and design, installation and testing, user training and maintenance for the systematic implementation and operation of any teleconferencing system offered by the company.

The company is currently utilizing approximately 5700 square feet of office and plant space in Tucson and an additional 1500 to 2000 square feet of office space in Phoenix for sales and demonstration purposes. Each of the company's facilities is equipped with a Bodex conference room. Since incorporation, its ownership has increased to 900 stockholders. The company currently employs 60 people.

Industry performance continues to improve, although there is considerable diversity of performance among individual companies. Industry profitability, liquidity and long-term solvency continue to rise. The industry remains competitive and there is a considerable growth potential for threshold companies (such as ABC) in small markets.

Although the company has not emphasized nor established a strong network of internal controls, top management closely monitors the operations, and overall management controls generally serve as adequate substitute for detailed controls. The organizational structure and size of the company facilitates the effectiveness of the management control system. As a result, only minor adjustments have been made to book balances in the past.

In the past year however, various members of management have expressed their differences of opinion to the other employees, which has contributed to employee morale problems, including turnover.

Your firm has completed the audit of ABC Corporation for the year ended December 31, 1987. In addition, your firm has examined the financial statements of the company for the past two years. In each of those two years, the company received an unqualified audit report.

The condensed financial statements for the company for the fiscal years ended December 31, 1984, 1985, 1986 and 1987 follow.

Industry performance continues to improve, although there is considerable diversity of performance among individual companies. Industry profitability, liquidity and long-term solvency continue to rise. The industry remains competitive and there is a considerable growth potential for threshold companies (such as ABC) in small markets.

Although the company has not emphasized nor established a strong network of internal controls, top management closely monitors the operations, and overall management controls generally serve as adequate substitute for detailed controls. The organizational structure and size of the company facilitates the effectiveness of the management control system. As a result, only minor adjustments have been made to book balances in the past.

In the past year however, various members of management have expressed their differences of opinion to the other employees, which has contributed to employee morale problems, including turnover.

Your firm has completed the audit of ABC Corporation for the year ended December 31, 1987. In addition, your firm has examined the financial statements of the company for the past two years. In each of those two years, the company received an unqualified audit report.

The condensed financial statements for the company for the fiscal years ended December 31, 1984, 1985, 1986 and 1987 follow.

ABC Corporation
Income Account Year Ended December 31
(Audited)

	1987	1986	1985	1984
Net Sales	3.342.000	2.130.000	1.277.000	1.299.000
Cost of sales	<u>(1.923.000)</u>	<u>(1.338.000)</u>	<u>(742.000)</u>	<u>(684.000)</u>
Gross Margin	1.419.000	792.000	535.000	615.000
Research & Development	(23.000)	(84.000)	(21.000)	(41.000)
Selling, General & Administrative	(1.410.000)	(758.000)	(468.000)	(380.000)
Interest Expense	(102.000)	(35.000)	(12.000)	(30.000)
Other, Net	<u>(124.000)</u>	<u>(29.000)</u>	<u>(28.121)</u>	<u>(23.783)</u>
Resultado antes dos tributos sobre o lucro	1.659.000	906.000	494.000	497.000
Net Income (Loss)	(240.000)	(114.000)	41.000	118.000

ABC Corporation
Balance Sheet as of December 31
(Audited)

	1987	1986	1985	1984
Cash	108.000	24.000	21.000	22.000
Accounts Receivable	976.000	411.000	186.000	229.000
Inventories	1.128.000	669.000	359.000	197.000
Other Current Assets	<u>9.000</u>	<u>28.000</u>	<u>2.000</u>	-
Total Current Assets	2.221.000	1.132.000	568.100	448.000
Fixed Assets	216.000	240.000	96.000	111.000
Other Assets	<u>123.000</u>	<u>17.000</u>	<u>18.000</u>	<u>5.000</u>
Total Assets	2.560.000	1.389.000	682.000	564.000
Accounts Payable	644.000	276.000	199.000	173.000
Accrued Expenses	410.000	230.000	49.000	44.000
Current Portion of Long Term Debt	380.000	343.000	76.000	23.000
Total Current Liabilities	1.434.000	849.000	324.000	240.000
Long Term Debt	440.000	331.000	-	3.000
Other Long Term Liabilities	68.000	78.000	113.000	117.000
Subordinated notes	525.000	-	-	-
Total Liabilities	2.467.000	1.258.000	437.000	360.000
Common Stock	292.000	90.000	90.000	90.000
Retained Earnings (Accumulated Deficit)	(199.000)	41.000	155.000	114.000
Total Equity	93.000	131.000	245.000	204.000
Passivo + PL	2.560.000	1.389.000	682.000	564.000

You are performing a review of this year's engagement. The information provided in the recent financial statements has raised doubts about the ability of ABC Corporation to continue in existence. Thus, you are asked to consider the going concern question in conjunction with your review.

Relevant to your consideration of the going concern question is a new SAS which has been issued (superedes SAS No. 34) to provide guidance to auditors when they find themselves in situations where there are doubts about the continued existence of an entity. The statement indicates that if after considering the significance of contrary information and any mitigating factors, as well as management plans, the auditor concludes that substantial doubt about the entity's ability to continue in existence for a reasonable period of time remains, the audit report should be modified to reflect that conclusion.

Based on your analysis of the preceding financial statements and background information, how likely is it that ABC Corporation will continue in existence through the end of 1988? Indicate your assessment by marking down an "X" at the appropriate point along the 100-point scale below.

0	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Certain not to continue									Certain to continue	

Subsequent to year end, the company's bank informed management that it had no desire to renew the company's line of credit in the amount of one million dollars. Negotiations with other banks regarding a line of credit have not been successful.

Based on this information, provide a revised estimate of how likely is it that ABC Corporation will continue in existence.

Indicate your assessment by marking down an "X" at the appropriate point along the 100-point scale below.

0	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Certain not to continue									Certain to continue	

The company designed a new product line in mid-1987 (primarily software inventory) for approximately \$400,000 (included in year end inventory). The company has experienced problems with the quality of this product line. Inventory turnover of this product has been extremely slow, approximately once per year and the product faces potential obsolescence due to the slow inventory turn. Several production problems have been encountered in trying to improve the quality of this product line.

The problems encountered with this item has led to the loss of a principal customer. In order to dispose these items, there is a need for the company to seek new customers.

Also, the company's patent for the Dadex expires on November 30, 1988 and this may have an adverse effect on the company's operations. As of balance sheet date, a great portion of inventory (approximately four-tenths of total assets) was either not paid for or pledged as collateral for outstanding debt.

Based on this information, provide a revised estimate of how likely is in that ABC Corporation will continue in existence.

Indicate your assessment by marking down an "X" at the appropriate point along the 100-point scale below.

0	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Certain not									Certain	
to continue									to continue	

Beyond 1988, the company is forecasting greatly increasing profits reaching \$2 million before federal income taxes in 1992. According to recent industry statistics, the number of users of the product of the specific type distributed by the company is approximately doubling each year. By the end of February, 1988, the company was already near the break-even point. Overhead costs incurred to date were substantially lower than costs for the same time last year, and somewhat lower than the estimates in the budget.

Based on this information, provide a revised estimate of how likely is it that ABC Corporation will continue in existence.

Indicate your assessment by marking down an "X" at the appropriate point along the 100-point scale below.

0	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Certain not									Certain	
to continue									to continue	

In February 1988, the company was successful in obtaining the deferment of \$300,000 of accounts payable over a three year period. Additionally, the company's creditors had given the company a letter indicating they would not consider the loan in default because of the late payment of the 1987 installments. The 1988 installments were not due until later in the year.

Based on this information, provide a revised estimate of how likely is it that ABC Corporation will continue in existence.

Indicate your assessment by marking down an X at the appropriate point along the 100-point scale below.

0	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Certain not									Certain	
to continue									to continue	

Based on all the preceding information, what type of report will you issue for 1987? Indicate your response by circling the appropriate letter.

- (a) Unqualified report
- b) Qualified report (going concern uncertainties)
- (c) Disclaimer of on opinion

ANEXO H – CASE 2***Panel A: Experimental scenario (no decision aid group)*****JGI, Inc.****Client Background:**

JGI is a small publicly-traded company that manufactures pharmaceutical products. The pharmaceuticals industry is highly competitive and subject to Food and Drug Administration (FDA) oversight. Currently, JGI has two major products on the market, although one of the products has experienced rapidly declining sales due to competition. JGI has three products pending approval from the FDA, although approval is uncertain.

JGI's financial statement results have been relatively unstable in recent years, with income and EPS numbers varying a great deal. Your firm has audited JGI's financial statements for the past three years since the company went public. Although the SEC requires audited financial statements for publicly-traded companies, JGI's primary creditor also requires audited financial statements to maintain a \$1,000,000 line of credit.

Current Situation:

Using historical data on bad debts, JGI used its current A/R Aging Schedule to determine an Allowance for Uncollectable Accounts balance of \$50,000 based on accounts receivable of \$2,500,000. After considering JGI's credit-granting and cash-collection procedures, its prior experience with bad debts, its customer's financial condition, and general economic and industry conditions, you calculate that JGI's allowance estimate should be \$80,000. **JGI's management does not intend to change its estimate for the Allowance for Uncollectable Accounts during the current period because it considers the \$30,000 audit difference to be immaterial to the financial statements.**

Summary Financial Information

For the current year, JGI has the following pre-audit financial results. These figures do not include the proposed \$30,000 adjustment to the Allowance for Doubtful Accounts.

Revenues	\$6,280,000
Gross Profit	\$2,147,000
Pretax Income	\$1,000,000
Net Income	\$630,000
Earnings per Share	\$0.27
Total Assets	\$9,560,000
A/R (net of \$50,000 ADA)	\$2,450,000
Total Liabilities	\$7,500,000
Stockholder's Equity	\$2,060,000

The analysts' consensus EPS estimate for the company is 27 cents.

Panel B: Planning materiality judgment

Please remember that your materiality judgment and other responses may be reviewed by an audit partner.

1. In your professional judgment, where should planning materiality for the JGI engagement be set?

\$ _____

Explanation:

The analysts' consensus EPS estimate for the company is 27 cents.

Fonte: Dezoort et al. (2006)

ANEXO I – APROVAÇÃO COMITÊ DE ÉTICA

UFC - UNIVERSIDADE
FEDERAL DO CEARÁ /



PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Título da Pesquisa: O EFEITO MODERADOR DOS TRAÇOS DE PERSONALIDADE SOMBRIA NO JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DO AUDITOR: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DO COMPORTAMENTO PLANEJADO

Pesquisador: LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO

Área Temática:

Versão: 1

CAAE: 43017520.7.0000.5054

Instituição Proponente: Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 4.565.589

Apresentação do Projeto:

A pesquisa parte da ideia de que a Teoria do Comportamento Planejado (TPB) de Icek Ajzen (1991) preconiza que o comportamento de um indivíduo diante de uma tomada de decisão é influenciado pela atitude, norma subjetiva e controle comportamental percebido. Fundamentado na TPB esta tese propõe que o julgamento e a tomada de decisão do auditor é função de três determinantes básicos: i) atitude, que reflete a natureza pessoal do auditor e suas características pessoais, adotando como proxy o ceticismo profissional; ii) normas subjetivas, que refletem a influência social recebida pelo auditor, tanto interno à firma de auditoria, utilizando como proxy o clima ético, quanto externo, por meio da normatização dos órgãos reguladores; e iii) controle comportamental percebido, que se refere a influência percebida pelo auditor para realizar determinada ação, utilizando como proxy seu conhecimento e experiência (FISHBEIN; AJZEN, 1975). Entretanto essa relação é moderada pelos traços de personalidade (dark tetrad) dos auditores. Para atender ao objetivo de analisar o efeito moderador dos traços de personalidade sombria (dark tetrad) na relação entre a atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido no julgamento e tomada de decisão dos

Endereço: Rua Cel. Nunes de Melo, 1000

Bairro: Rodolfo Teófilo

UF: CE **Município:** FORTALEZA

Telefone: (85)3366-8344

CEP: 60.430-275

E-mail: comepe@ufc.br

UFC - UNIVERSIDADE
FEDERAL DO CEARÁ /



Continuação do Parecer: 4.565.589

auditores, será realizado estudo descritivo, via pesquisa tipo survey, de natureza quantitativa, tendo como população os auditores independentes brasileiros registrados no Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON. Para alcançar os objetivos geral e específicos e testar as hipóteses, utilizar-se-á estatística descritiva, correlação de Pearson e modelo de equações estruturais.

Objetivo da Pesquisa:

Objetivo Primário:

Esta tese tem o objetivo geral de analisar o efeito moderador dos traços de personalidade sombria (Dark Tetrad) na relação entre a atitude, normas subjetivas, controle comportamental percebido e o julgamento e tomada de decisão dos auditores no exercício das suas atividades profissionais.

Objetivo Secundário:

A fim de auxiliar na construção, no atendimento e na obtenção de resposta à questão de pesquisa e do objetivo supramencionado, o estudo tem os seguintes objetivos específicos: i) Explorar o perfil do auditor quanto ao sexo, escolaridade, tipo de firma de auditoria, idade, cargo, região do Brasil e sua especialização na auditoria; ii) Verificar a relação entre a atitude (ceticismo) e o julgamento e a tomada de decisão do auditor; iii) Analisar a relação entre normas subjetivas (órgãos reguladores e clima ético) e o julgamento e a tomada de decisão do auditor; eiv) Examinar a relação entre o controle comportamental percebido (conhecimento e experiência) e o julgamento e tomada de decisão do auditor.

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Risco mínimo, de eventual vazamento de dados. Benefícios claros de permitir a avaliação da prestação de serviços públicos

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

Pesquisa de utilidade, versando sobre a prestação de serviço público.

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

Todos os termos foram apresentados.

Endereço: Rua Cel. Nunes de Melo, 1000
 Bairro: Rodolfo Teófilo
 UF: CE Município: FORTALEZA
 Telefone: (85)3366-8344

CEP: 60.430-275

E-mail: comepe@ufc.br

UFC - UNIVERSIDADE
FEDERAL DO CEARÁ /



Continuação do Parecer: 4.565.589

Recomendações:

Não há.

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

Não há.

Considerações Finais a critério do CEP:

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BASICAS_DO_PROJETO_1650474.pdf	02/02/2021 10:09:05		Aceito
Outros	Autorizacao_Instituicao.pdf	02/02/2021 10:08:24	LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO	Aceito
Declaração de Pesquisadores	DECLARACAO_DOS_PESQUISADORES.pdf	27/01/2021 15:37:49	LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO	Aceito
Outros	ORCAMENTO.pdf	26/01/2021 10:22:03	LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO	Aceito
Outros	CARTASOLICITACAO.pdf	26/01/2021 09:40:02	LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO	Aceito
Folha de Rosto	FOLHA_DE_ROSTO.pdf	19/01/2021 15:56:03	LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE.pdf	18/01/2021 14:58:12	LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO	Aceito
Cronograma	CRONOGRAMA.pdf	12/01/2021 15:13:10	LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	PROJETO.pdf	17/12/2020 20:06:34	LORENA COSTA DE OLIVEIRA ARAUJO	Aceito

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

Endereço: Rua Cel. Nunes de Melo, 1000

Bairro: Rodolfo Teófilo

CEP: 60.430-275

UF: CE Município: FORTALEZA

Telefone: (85)3366-8344

E-mail: comepe@ufc.br

UFC - UNIVERSIDADE
FEDERAL DO CEARÁ /



Continuação do Parecer: 4.565.589

FORTALEZA, 01 de Março de 2021

Assinado por:
FERNANDO ANTONIO FROTA BEZERRA
(Coordenador(a))

Endereço: Rua Cel. Nunes de Melo, 1000

Bairro: Rodolfo Teófilo

CEP: 60.430-275

UF: CE **Município:** FORTALEZA

Telefone: (85)3366-8344

E-mail: comepe@ufc.br

APÊNDICE A

INSTRUMENTO DE PESQUISA

O EFEITO MODERADOR DOS TRAÇOS DE PERSONALIDADE SOMBRIA NO JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO DO AUDITOR: UMA ANÁLISE À LUZ DA TEORIA DO COMPORTAMENTO PLANEJADO

PARTE I

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

Você está sendo convidado por Lorena Costa de Oliveira Araujo, aluna do Doutorado em Administração e Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, para participar de uma pesquisa, sob a orientação da Prof^a. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca, que tem como objetivo analisar o efeito dos traços de personalidade sombria (*dark tetrad*) na relação entre os fatores condicionantes da Teoria do Comportamento Planejado – atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido – e o julgamento e tomada de decisão dos auditores.

Seus dados pessoais e outras informações de identificação serão mantidos em sigilo. Os resultados gerais da pesquisa serão utilizados apenas para alcançar seus objetivos e podem ser publicados em congresso ou em revista científica especializada. Você está livre para interromper a qualquer momento sua participação na pesquisa sem sofrer qualquer forma de retaliação ou dano. Ressalta-se que a sua colaboração é de caráter voluntário e não implica em remuneração.

A participação nesta pesquisa consistirá em responder um questionário disponibilizado de forma remota para os participantes através de e-mail. O questionário contempla três partes, a primeira é o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). A segunda contém as afirmações que são usadas para medir as variáveis atitudes, normas subjetivas e controle comportamental percebido, traços de personalidade e o julgamento dos auditores. A terceira parte do instrumento é um questionário autoadministrado referente às informações básicas do respondente, perfazendo um total de 6 grupos de itens a serem respondidos. O questionário possui perguntas simples e deve tomar, aproximadamente, 20 minutos do seu tempo.

Durante a execução da pesquisa poderão ocorrer riscos relacionados a perda do sigilo das informações dos participantes. Para assegurar a confiabilidade dos participantes

não serão armazenadas informações como nome, e-mail ou qualquer tipo de informação que possa vincular a resposta ao participante.

Os benefícios com a participação nesta pesquisa serão fornecer orientações para as empresas de auditoria e órgãos reguladores sobre como se processa o julgamento e tomada de decisão do auditor e os fatores que a influenciam, auxiliando-o na identificação de mecanismos que melhorem o processo de julgamento e tomada de decisão dos auditores, reduzam o risco de auditoria e, conseqüentemente, melhorem a qualidade da auditoria.

Os participantes não terão nenhuma despesa ao participar da pesquisa e poderão retirar sua concordância na continuidade da pesquisa a qualquer momento.

Ressalta-se que não há nenhum valor econômico a receber ou a pagar aos voluntários pela participação, no entanto, caso haja qualquer despesa decorrente desta participação haverá o seu ressarcimento pelos pesquisadores.

Para outros esclarecimentos, o endereço do responsável pela pesquisa é:

Pesquisador Responsável: Lorena Costa de Oliveira Araujo

Instituição: Universidade Federal do Ceará / Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria

Endereço: Av. da Universidade, 2431 - CEP 60020-180 - Benfica - Fortaleza – CE;
Telefone: (85) 3366 7816

E-mail: lorena.costa@plauditores.com.br

ATENÇÃO: Se você tiver alguma consideração ou dúvida, sobre a sua participação na pesquisa, entre em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa da UFC/PROPESQ – Rua Coronel Nunes de Melo, 1000 - Rodolfo Teófilo, fone: 3366-8344/46. (Horário: 08:00-12:00 horas de segunda a sexta-feira).

O CEP/UFC/PROPESQ é a instância da Universidade Federal do Ceará responsável pela avaliação e acompanhamento dos aspectos éticos de todas as pesquisas envolvendo seres humanos.

Consentimento:

O abaixo assinado _____, ____anos, RG: _____, declara que é de livre e espontânea vontade que está como participante de uma pesquisa. Eu declaro que li cuidadosamente este Termo de Consentimento Livre e Esclarecido e que, após sua leitura, tive a oportunidade de fazer perguntas sobre o seu conteúdo, como também sobre a pesquisa,

e recebi explicações que responderam por completo minhas dúvidas. E declaro, ainda, estar recebendo uma via assinada deste termo.

PARTE II

SEÇÃO 1 - ATITUDE, NORMAS SUBJETIVAS E CONTROLE COMPORTAMENTAL PERCEBIDO

II.1 - ATITUDE (CETICISMO)

Não há respostas certas ou erradas. Por favor, atribuir uma pontuação de 0 a 10 (0 = discordo totalmente, 10 = concordo fortemente) para as seguintes afirmações relacionadas a sua atitude como auditor.

1. Costumo rejeitar afirmações, a menos que tenha prova de que elas são verdadeiras.
2. Meus amigos me dizem que eu normalmente questiono as coisas que vejo ou ouço.
3. Costumo notar inconsistências nas explicações
4. Frequentemente questiono coisas que vejo ou ouço.
5. Gosto de tentar determinar se o que leio ou ouço é verdadeiro.
6. Eu espero para decidir sobre os problemas até que eu possa obter mais informações.
7. Eu levo o tempo que for necessário para tomar decisões.
8. Eu não gosto de tomar decisões rapidamente.
9. Eu não gosto de decidir até olhar todas as informações prontamente disponíveis
10. Gosto de garantir que considere a maior parte das informações disponíveis antes de tomar uma decisão.
11. A perspectiva de aprender me anima.
12. Descobrir novas informações é divertido.
13. Eu acho que aprender é emocionante.
14. Gosto de procurar por conhecimento.
15. Eu gosto de aprender.

II.2 NORMAS SUBJETIVAS

II.2.1 - Órgãos reguladores - Código de Ética e normas profissionais

Não há respostas certas ou erradas. Por favor, atribuir uma pontuação de 0 a 10 (0 = discordo totalmente, 10 = concordo fortemente).

Você considera razoável esperar que os auditores:

1. Devam ser independentes na realização de uma auditoria.
2. Devam agir com integridade e objetividade na realização de uma auditoria.
3. Devam resistir às pressões dos clientes para manter a independência.
4. Devam evitar um relacionamento próximo com os clientes.
5. Devam evitar uma oferta de emprego de um cliente.
6. Devam evitar a dependência dos honorários de certos clientes.
7. Devam ser céticos nas análises da auditoria.

II.2.2 - Clima ético

Não há respostas certas ou erradas. Por favor, atribuir uma pontuação de 0 a 10 (0 = discordo totalmente, 10 = concordo fortemente).

As seguintes afirmações estão relacionadas com o clima ético da firma de auditoria que você trabalha.

1. Espera-se que as pessoas cumpram, acima de tudo, as leis e as normas profissionais.
2. Espera-se aderência de todas as pessoas às normas e aos procedimentos organizacionais.
3. Nesta firma, as pessoas protegem, acima de tudo, os seus próprios interesses.
4. Nesta firma, cada pessoa, por si própria, decide o que acha correto e incorreto.
5. Nesta firma, a maneira mais eficiente é o caminho certo.
6. A preocupação mais importante nesta firma é o bem de todas as pessoas que nela trabalham.

II.3 CONTROLE COMPORTAMENTAL PERCEBIDO

II.3.1 – CONHECIMENTO

CONHECIMENTO DECLARATIVO

Não há respostas certas ou erradas. Por favor, atribuir uma pontuação de 0 a 10 (0 = discordo totalmente, 10 = concordo fortemente) para as seguintes afirmações relacionadas ao conhecimento declarativo do auditor.

1. A patente é uma conta contábil pertencente ao grupo do ativo não circulante.
2. Perda com crédito de liquidação duvidosa deve ser subtraída do contas a receber para obter o valor do contas a receber líquido.
3. A Smith & Co. recebe R\$ 1.000 de um cliente relativo ao pagamento de uma conta a receber. O lançamento contábil dessa operação seria um débito em caixa e um crédito no contas a receber no valor de R\$ 1.000.
4. As vendas líquidas são utilizadas como denominador para calcular os indicadores: prazo médio do contas a receber e margem bruta.

CONHECIMENTO PROCESSUAL

Não há respostas certas ou erradas. Por favor, atribuir uma pontuação de 0 a 10 (0 = discordo totalmente, 10 = concordo fortemente) para as seguintes afirmações relacionadas ao conhecimento processual do auditor.

- 1) Suponha que a razão de P para Q seja de 6 para 2, se P diminuir duas vezes mais do que Q o efeito na razão diminui a proporção.
- 2) Ao registrar as vendas no final do ano, mesmo que as mercadorias não fossem remetidas pelo comprador gerará um contas a receber superavaliado.
- 3) Falha no registro coleções de recebíveis causa subavaliação nos estoques.
- 4) Mercadorias devolvidas pelos clientes não contadas no inventário causa subavaliação dos estoques.
- 5) Superavaliar o registro de vendas enquanto mantém inalterado o registro de custo das vendas gera superavaliação da margem bruta.

II.3.2 - EXPERIÊNCIA

Quantos anos de experiência você tem como auditor?

SEÇÃO 2 - DARK TETRAD

Não há respostas certas ou erradas. Por favor, atribuir uma pontuação de 0 a 10 (0 = discordo totalmente, 10 = concordo fortemente) para as seguintes afirmações relacionadas a sua atitude como auditor.

1. Não é prudente contar seus segredos
2. Em geral, as pessoas não trabalham com afinco, a menos que tenham que fazê-lo.
3. Você precisa ter pessoas importantes ao seu lado, não importa a que custo
4. Evite o conflito direto com os outros porque eles poderão ser úteis no futuro.
5. É prudente manter-se a par de informações que você poderá usar contra as pessoas mais tarde.
6. Você deve esperar pelo momento certo para dar o troco às pessoas.
7. Há coisas que você deve esconder de outras pessoas porque elas não precisam saber.
8. Certifique-se de que seus planos beneficiam você, não os outros.
9. A maioria das pessoas pode ser manipulada.
10. As pessoas me veem como um líder natural.
11. Eu detesto ser o centro das atenções.
12. Muitas atividades em grupo tendem a ser entediantes sem mim.
13. Eu sei que sou especial porque as pessoas vivem dizendo isso.
14. Eu gosto de conhecer pessoas importantes.
15. Sinto-me envergonhado quando recebo elogios.
16. Eu já fui comparado a pessoas famosas.
17. Eu sou uma pessoa comum.
18. Eu insisto em receber o respeito que mereço
19. Eu gosto de retaliar pessoas que têm autoridade
20. Eu evito situações perigosas.
21. Revide tem que ser rápido e desagradável
22. As pessoas costumam dizer que estou fora de controle.
23. É verdade que posso ser maldoso com os outros.
24. As pessoas que mexem comigo sempre se arrependem.
25. Eu nunca tive problemas com a lei.
26. Eu gosto de fazer sexo com pessoas que mal conheço.
27. Eu direi qualquer coisa para conseguir o que eu quero.
28. Eu zombo das pessoas para que elas saibam que estou no controle.
29. Eu nunca me canso de intimidar as pessoas ao meu redor.
30. Eu machucaria alguém se isso significasse que eu estaria no controle.
31. Quando eu zombar de alguém, é engraçado vê-los chateados.
32. Ser malvado para os outros pode ser excitante.
33. Eu tenho prazer em zombar das pessoas na frente de seus amigos.
34. Assistir as pessoas entrarem em brigas me excita.
35. Eu penso em ferir as pessoas que me irritam.
36. Eu não magoaria ninguém intencionalmente, mesmo que não gostasse deles.

SEÇÃO 3 - JULGAMENTO E TOMADA DE DECISÃO

Nessa seção você deverá efetuar julgamentos acerca da materialidade, continuidade operacional e principais assuntos de auditoria da companhia auditada. O julgamento ocorrerá após a apresentação do histórico da empresa, de informações gerais sobre a auditoria e de informações sobre os seguintes assuntos: setor de atuação, ambiente de controle interno, relação com os empregados, Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado.

Histórico do Cia ABC S/A

- Fundada em 15/12/1993, na cidade de São Paulo, SP.
- A Companhia abriu o capital em abril de 2004 e possui 900 acionistas. A família fundadora ainda detém 40% das ações ordinárias.
- A Companhia produz e vende *hardwares* e *softwares* para segurança patrimonial. Principais produtos são: câmera alpha e beta e software Openeyes I e Openeyes II.
- 2018 é o primeiro ano em que sua empresa está auditando a Cia ABC.

Informações adicionais

Setor de atuação:

- O desempenho continua em ascensão, embora existam diferenças consideráveis no desempenho individual das empresas participantes.
- Lucratividade, liquidez e solvência de longo prazo do setor continuam a crescer.
- Competitivo e existe um potencial de crescimento considerável para empresas emergentes, em mercados menores, como a Cia ABC.

Ambiente de Controle Interno

- A Companhia possui um departamento de auditoria interna formalizado, com uma equipe de 3 auditores que se revezam para atender as demandas na organização.
- O Sistema usado pela Companhia é o ERP SAP que está totalmente integrado entre os departamentos. O sistema possui política de restrição de acesso, senhas por usuários e atualizações e customização constante das informações. Além disso, o sistema foi concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seu valor correto e dentro do período de competência.
- A Companhia possui histórico de ocorrências de fraudes no departamento do contas a pagar e tesouraria, decorrente de problemas de segregação de função.
- A Companhia não possui manuais internos formalizados com as atribuições e responsabilidades dos empregados ou setores internos da Cia.
- A Companhia possui política de acesso aos ativos bem definida, só tendo autorização para manuseio do caixa, estoque e imobilizado os responsáveis pelo setor.

Outras informações

- Durante o ano de 2018, a Companhia projetou e implantou uma linha de produtos investindo R\$ 789.600,00 (representa 70% do estoque final de 2018). A Companhia vem tendo problemas com a qualidade desta linha de produtos. O giro dos estoques destes produtos tem sido extremamente lento, aproximadamente uma vez por ano, o que faz com que o produto apresente potencial obsolescência. Tentando melhorar a qualidade desta linha de produto, vários problemas de produção foram encontrados, o que levou a perda do principal cliente da Companhia, que era responsável por 60% do faturamento anual.

- A patente da Companhia para o software Openeyes I expira em 30 de novembro de 2019, e isso pode ter um efeito desfavorável nas operações da Companhia. Após o encerramento do balanço, fornecedores de grande parte não foram pagos, ou o estoque foi dado como garantia de dívidas pendentes.
- Indagados pelos Auditores sobre como iriam tratar os assuntos acima, a Administração da Companhia informou que não tem um plano formal com medidas estabelecidas para sanar os problemas identificados.

Empréstimos

A Companhia possui os seguintes empréstimos ativos junto as Instituições Financeiras:

	Encargos	Prazo	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018
Circulante						
Bando do Brasil – Finame	TJLP+ 6% a.a.	80 meses	-	-	272.000	-
Itaú – Cap Giro	CDI + 4% aa	24 meses	23.000	76.000	71.000	37.000
Não Circulante						
Bando do Brasil – Finame	TJLP+ 6% a.a.	80 meses	-	-	331.000	300.000
Itaú – Cap Giro	CDI + 4% aa	24 meses	2.000	-	-	140.000
Total			25.000	76.000	674.000	477.000

Os referidos empréstimos estão garantidos por alienação fiduciária de bens e avais dos acionistas.

Ressalta-se que os contratos de empréstimos estão sujeitos a cláusulas restritivas (*covenants*) de acordo com as práticas usuais de mercado, que estabelecem, determinadas obrigações de praxe, dentre elas a de manter o limite de cobertura da dívida líquida através da relação da dívida bancária líquida/EBITDA (*) não seja superior a 3,5, e a relação da dívida bruta/dívida bruta mais patrimônio líquido não seja superior a 0,75 no contrato de empréstimo.

Debêntures

Em 22 de março de 2018, foi aprovada a 1ª emissão de debêntures simples da Companhia, não conversíveis em ações, da espécie quirografária, em série única, para colocação privada, no valor de R\$ 525 mil. As debêntures têm prazo de vencimento de quatro anos contados da data de emissão e fariam jus ao pagamento de juros remuneratórios correspondente a 95% do CDI.

Ajustes identificados

- A Companhia não constituiu Perda Estimadas com Crédito de liquidação duvidosa em 2018, montante estimado em R\$ 150.000,00.
- A resposta de circularização de fornecedores demonstrou que a Companhia deixou de contabilizar valores a pagar no montante de R\$ 200.000,00.
- A administração da Companhia decidiu não ajustar os itens identificados.

BALANÇO PATRIMONIAL

	2015	2016	2017	2018
Ativo Circulante	<u>448.000</u>	<u>568.100</u>	<u>1.132.000</u>	<u>2.221.000</u>
Caixa e equivalente de Caixa	22.000	21.000	24.000	108.000
Clientes e outros recebíveis	229.000	186.000	411.000	976.000
Estoques	197.000	359.000	669.000	1.128.000
Outros ativos circulantes	-	2.000	28.000	9.000
Ativo não circulante	116.000	114.000	257.000	339.000
Imobilizado	111.000	96.000	240.000	216.000
Intangível	5.000	18.000	17.000	123.000
Ativo total	564.000	682.000	1.389.000	2.560.000
Passivo Circulante	240.000	324.000	849.000	1.434.000
Fornecedores	173.000	199.000	276.000	644.000
Provisões	44.000	49.000	230.000	410.000
Empréstimos e financiamento	23.000	76.000	343.000	380.000
Passivo não circulante	120.000	113.000	409.000	1.033.000
Empréstimos e financiamentos	3.000	-	331.000	440.000
Provisões	117.000	113.000	78.000	68.000
Debêntures	-	-	-	525.000
Patrimônio líquido	204.000	245.000	131.000	93.000
Capital social	90.000	90.000	90.000	292.000
Reservas	114.000	155.000	41.000	-
Prejuízos acumulados	-	-	-	(199.000)
Passivo + PL	564.000	682.000	1.389.000	2.560.000

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

	2015	2016	2017	2018
Receita líquida	1.299.000	1.277.000	2.130.000	3.342.000
Custo dos produtos vendidos	<u>(684.000)</u>	<u>(742.000)</u>	<u>(1.338.000)</u>	<u>(1.923.000)</u>
Lucro Bruto	615.000	535.000	792.000	1.419.000
Despesas com vendas, gerais e administrativas	(380.000)	(468.000)	(758.000)	(1.410.000)
Despesas de pesquisa e desenvolvimento	(41.000)	(21.000)	(84.000)	(23.000)
Outras despesas e receitas operacionais	<u>(23.783)</u>	<u>(28.121)</u>	<u>(29.000)</u>	<u>(124.000)</u>
Resultado antes das receitas e despesas financeiras	217.788	74.121	(79.000)	(138.000)
Despesas financeiras	(30.000)	(12.000)	(35.000)	(102.000)
Resultado antes dos tributos sobre o lucro	178.788	62.121	(114.000)	(240.000)
Despesas com tributos	(60.788)	(21.121)	-	-
Resultado líquido do período.	118.000	41.000	(114.000)	(240.000)

Julgamento e tomada de decisão 1– Materialidade

Tendo como direcionador as seguintes bases e percentuais para o cálculo da materialidade descritos abaixo, responda:

	Base	Valor (R\$)	Percentual
Ativo		2.560.000	0,25% a 0,5%
Patrimônio líquido		93.000	1% a 3%
Lucro bruto		1.419.000	1% a 2%
Receita líquida		3.342.000	0,5% a 1%
Lucro antes dos impostos		(240.000)	5% a 10%

1) Baseado em suas análises das demonstrações contábeis e das demais informações coletadas ao longo da atividade de auditoria, escolha uma das bases (ativo, patrimônio líquido, lucro bruto, receita líquida e lucro antes dos impostos) ABC e, posteriormente, o percentual para calcular a materialidade da Cia ABC.

Não há respostas certas ou erradas. Por favor, atribuir uma pontuação de 0 a 10 (0 = discordo totalmente, 10 = concordo fortemente) para as seguintes afirmações relacionadas a base de cálculo e o percentual para calcular a materialidade da Cia ABC.

1. O ativo é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.
2. O patrimônio líquido é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.
3. O lucro bruto é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.
4. A receita líquida é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.
5. O Lucro antes dos impostos é a base adequada para o cálculo da materialidade da empresa.
6. Para o cálculo da materialidade, o auditor deve aplicar o maior percentual a um referencial selecionado com base nas demonstrações contábeis da empresa.
7. Para o cálculo da materialidade, o auditor deve aplicar o percentual médio a um referencial selecionado com base nas demonstrações contábeis da empresa.
8. Para o cálculo da materialidade, o auditor deve aplicar o menor percentual a um referencial selecionado com base nas demonstrações contábeis da empresa.

Julgamento e tomada de decisão 2 – Continuidade Operacional

Baseado em suas análises das demonstrações contábeis apresentadas e das demais informações coletadas ao longo da atividade de auditoria, julgue as seguintes afirmativas acerca da continuidade operacional da empresa.

Não há respostas certas ou erradas. Por favor, atribuir uma pontuação de 0 a 10 (0 = discordo totalmente, 10 = concordo fortemente) para as seguintes afirmações relacionadas ao julgamento da continuidade operacional da Cia ABC.

1. A Cia ABC possui indícios financeiros de descontinuidade, como por exemplo: patrimônio líquido negativo, indicativos de retirada de suporte financeiro por credores; fluxos de caixa operacionais negativos; principais índices financeiros adversos e prejuízos operacionais significativos.
2. A Cia ABC possui indícios operacionais de descontinuidade, como por exemplo: intenções da administração de cessar as operações; perda de pessoal-chave da administração e perda de: mercado importante, clientes importantes, franquia, licença, ou principais fornecedores.
3. A Cia ABC possui problemas de continuidade operacional que devem ser reportados no relatório de auditoria.

Julgamento e tomada de decisão 3 – Principais assuntos de auditoria – PAAs

2) Baseado nas informações precedentes, no seu julgamento, atribua uma pontuação de 0 a 10 (0 = discordo totalmente, 10 = concordo fortemente) em relação a quais seriam os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) a serem divulgados no relatório de auditoria do exercício de 2018.

a) Continuidade Operacional

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
10									

b) Reconhecimento da Receita

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
10									

c) Contingência

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
10									

d) Teste de recuperabilidade (*impairment*) estoque

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
10									

e) Perda estimada com crédito de liquidação duvidosa

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
10									

f) Passivos não registrados

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
10									

g) Ambiente complexo de controles internos e de tecnologia da informação

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
10									

PARTE III

Por favor, coloque um [X] na caixa apropriada:

1. Qual é o seu gênero?

Masculino []

Feminino []

2. Idade

3. Por favor, indique qual seu nível de escolaridade

Graduação []

Especialização/MBA []

Mestrado []

Doutorado []

4. Por favor, indique o seu cargo na empresa de auditoria

Assistente []

Sênior []

Supervisor []

Gerente []

Diretor []

Sócio []

Outro -----

5. Por favor, indique o tipo de firma de auditoria em que você trabalha atualmente

Big4 [] (Ernest Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG e Deloitte)

Não Big4 []:

- Médio porte [] (BDO, Grant Thornton, Nexia Internacional e Baker Tilly)

- Pequeno Porte [] (Demais firmas de auditoria)

6. Qual a regional do IBRACON que você ou o escritório de auditoria que você trabalha está registrado?

1ª Regional (Rio Grande do Norte, Ceará, Piauí, Maranhão, Pará Amazonas, Amapá, Roraima, Acre e Rondônia.) []

2ª Regional (Alagoas, Paraíba, Pernambuco e Sergipe) []

3ª Regional (Rio de Janeiro e Espírito Santo) []

4ª Regional (Minas Gerais, Distrito Federal, Tocantins e Goiás) []

5ª Regional (São Paulo, Paraná, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul) []

6ª Regional (Rio Grande do Sul e Santa Catarina) []

9ª Regional (Bahia) []

7. Qual a especialidade de auditoria em que você trabalha?

Instituições Financeiras []

Energia Elétrica []

Indústrias []

Comércio []

Mineração e Metais []

Tecnologia []

Serviços []

Agronegócio []

Saúde []

Seguradoras []

Outros []