

Pesquisa Comportamental em Auditoria: Classificação de Estudos do Período de 2004 A 2015

Behavioral Research in Auditing: Classification of Studies from 2004 to 2015

Leila Chaves Cunha

Doutoranda na Universidade Regional de Blumenau – FURB.
Professora e Coordenadora do curso de Ciências Contábeis no Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – Unidavi.
Rua Dr. Guilherme Gemballa, 13, Bairro Jardim América.
CEP: 89.160-932 - Rio do Sul/SC. Brasil
E-mail: leila@unidavi.edu.br

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Doutor em Contabilidade pela Universitat Valencia – UV. Professor do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.
Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, Bairro Trindade.
CEP 88040-900 – Florianópolis/SC -Brasil
E-mail: elavarda@gmail.com

Paulo Roberto da Cunha

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau – FURB. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)
Rua Antônio da Veiga, 140 - Bairro Victor Konder.
CEP 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil
E-mail: pauloccsa@furb.br

Resumo

O objetivo deste trabalho é classificar a pesquisa comportamental em auditoria, de estudos publicados em bases internacionais, do período de 2004 a 2015. A pesquisa se caracteriza como qualitativa e descritiva. Os artigos são selecionados a partir de busca realizada nas bases de dados da *Scopus*, *Science Direct* e EBSCO, e foram identificados 33 artigos, no período de estudo. Os resultados demonstram que o periódico com maior número de artigos é *Behavioral Research in Accounting* com a maioria dos artigos publicados após o ano de 2008. Constata-se que em 63,63% dos estudos utiliza-se o experimento como método de pesquisa; quanto aos participantes da pesquisa, 63,3% dos estudos são aplicados a profissionais da auditoria e 27,27% a estudantes, tanto de graduação como de pós-graduação. Em 48,5% das pesquisas a amostra tem o tamanho entre 100 e 200 respondentes. Os resultados demonstram que as pesquisas comportamentais em auditoria discutem predominantemente aspectos que afetam o julgamento do auditor, o impacto do *feedback* na auditoria, a influência do comportamento na detecção de fraudes, comportamento dos usuários da informação e o comportamento disfuncional do auditor.

Palavras-chave: Pesquisa comportamental; Auditoria; Contabilidade.

Abstract

The aim of this study is to classify the behavioral research in auditing regarding international studies published from 2004 to 2015. The research is characterized as qualitative and descriptive. The databases for the papers' selection were Scopus, Science Direct and EBSCO. During the study period were identified 33 articles. The results show that the journal with the largest number of papers is the Behavioral Research in Accounting with most papers published after 2008. Moreover, it was identified that 63.63% of the studies used the experiment as the research method; in relation to the research participants, 63.3% of studies are carried out to the audit professionals, and 27.27% to undergraduate and graduate students. Additionally, in 48.5% of researches the sample size is between 100 and 200 respondents. The results show that audit behavioral research discusses predominantly issues that affect the auditor's judgment, the impact of feedback on the audit, the influence of behavior on fraud detection, behavior of information users, and the dysfunctional behavior of the auditor.

Keywords: Behavioral research; Auditor; Accounting.

1 Introdução

A pesquisa em mercados de capitais, a teoria da agência e a contabilidade comportamental podem ser designadas de pesquisa positiva, no sentido de que se preocupam com a descoberta de fatos. A pesquisa de mercado de capitais pergunta *se* os mercados reagem às informações contábeis; a teoria da agência pergunta *quais* são os incentivos econômicos que determinam a escolha dos métodos contábeis; e, a pesquisa comportamental pergunta *como* é que as pessoas realmente usam e processam as informações contábeis. A investigação de mercados de capitais olha para o nível macro dos mercados de valores agregados, enquanto que a teoria da agência e a contabilidade comportamental têm seu foco no nível micro, individual dos gerentes e empresas (GODFREY, et al. 2010).

Segundo Birnberg (2011), a pesquisa comportamental em contabilidade foi estimulada pela literatura da psicologia para verificar o comportamento nas decisões, que foram emergentes até o final dos anos de 1980, mas, continuam a influenciar a pesquisa em contabilidade. Além disso, o papel da investigação comportamental tem crescido em outras disciplinas das ciências sociais, como na economia experimental.

De acordo com Godfrey (2010), o termo pesquisa comportamental em contabilidade apareceu pela primeira vez na literatura em 1967. No entanto, no ano de 1954, o trabalho seminal de Edward Ward sobre a teoria do julgamento humano lança os alicerces da pesquisa comportamental na literatura da psicologia. No contexto da auditoria, a pesquisa comportamental pode ser datada de 1974, quando Ashton publicou um estudo experimental sobre os julgamentos dos auditores a respeito de controle interno.

É importante considerar o efeito potencial da estrutura do julgamento de auditoria, pois a profissão contábil está passando por mudanças significativas, tanto pelas de normas de auditoria, impondo maiores responsabilidades aos auditores, no que se refere a fraudes e controles internos, como com a aprovação da Lei Sarbanes-Oxley de 2002. Os auditores são obrigados a reunir e considerar mais informações para avaliar o risco de fraude, bem como a documentar explicitamente a sua avaliação dos controles internos, das condições que indicam incentivos e pressões para perpetuar a fraude, oportunidades para realizá-la ou atitudes/racionalizações para justificar ações (AGOGLIA; BEAUDOIN; TSAKUMIS, 2009).

Deste modo, segundo Almer, Higgs e Hooks (2005) o trabalho do auditor é multidimensional e inclui muitas tarefas, como trabalho técnico realizado para o cliente, gestão de contrato, desenvolvimento de subordinado, atividades administrativas e de recrutamento, treinamento, controle de qualidade e desenvolvimento da prática da atividade de auditoria.

Cunha, L. C.; Cunha, P. R.; Lavarda, C. E. F.

Neste contexto, a presente pesquisa busca responder a seguinte pergunta: **como podem ser classificadas as pesquisas comportamentais em auditoria, publicadas em bases internacionais, do período de 2004 a 2015?** Assim sendo, o objetivo do trabalho é classificar a pesquisa comportamental em auditoria, evidenciadas em bases internacionais, do período de 2004 a 2015.

O presente trabalho se justifica por contribuir com o desenvolvimento da pesquisa em contabilidade comportamental, no sentido de que busca classificar a pesquisa nesta área do conhecimento, o que pode contribuir com outros pesquisadores a identificar possíveis temas de pesquisa emergentes nesta área do conhecimento, bem como a metodologia aplicada nos estudos.

2 Pesquisa Comportamental em Contabilidade e Auditoria

Watts e Zimmerman (1978) introduziram na perspectiva da teoria positiva a noção de como contabilistas e gestores se comportam. Suas contribuições estão relacionadas aos seguintes aspectos: (a) sugerem que os fluxos de caixa são afetados pela exposição política, e que as grandes empresas são especialmente e politicamente sensíveis; (b) analisaram a reação corporativa para a configuração do padrão da contabilidade financeira, no contexto específico do *lobby*; (c) desenvolveram teorias de explícitos e implícitos contratantes, por gerentes, para tentar minimizar os custos de contratação; (d) examinaram os efeitos e incentivos dos contratos de trabalho sobre o comportamento dos gerentes e; (e) argumentaram que é relativamente fácil para as comissões de compensação ajustar os pagamentos de bônus quando os gerentes mudam os princípios de contabilidade (BROWN, 1996).

A pesquisa da contabilidade, usando a abordagem econômica, produziu previsões úteis de como o mundo funciona, por exemplo, associação entre lucros e os preços das ações, o movimento aleatório dos ganhos e o tamanho das organizações associadas à escolha das variáveis da contabilidade (WATTS; ZIMMERMAN, 1990).

No entanto, Hirsch et al. (1987) argumentam que a diferença mais básica entre economia e sociologia diz respeito a seus pressupostos sobre a natureza humana. O *homo economicus* é auto interessado, maximizador racional, com preferências fixas. Enquanto que *homo sociologicus* é muito mais difícil de definir. A sociologia não assume um modelo de homem, com preferências fixas; em vez disso, trata valores, atitudes e comportamentos como mutáveis. Na pesquisa organizacional, a sociologia é mais atenta à variedade empírica das condições do mundo real, enquanto que a economia apresenta o modelo mais unificado.

Neste sentido, Eisenhardt (1989) consistente com os argumentos de Hirsch et al. (1987) recomenda o uso da teoria da agência com teorias complementares. Argumenta que a teoria da agência apresenta uma visão parcial do mundo que, embora válida, também ignora parte da complexidade das organizações e sugere que perspectivas adicionais podem ajudar a capturar maior nível de complexidade. Os pesquisadores organizacionais devem olhar para além da literatura econômica. As vantagens da economia é o cuidado no desenvolvimento de hipóteses e proposições lógicas. No entanto, grande parte desse desenvolvimento teórico já foi realizado com a teoria da agência. A riqueza e complexidade da teoria da agência seriam reforçadas se os pesquisadores considerarem este espectro mais amplo de possíveis contratos, ou seja, olhar além da teoria econômica.

Para Almer, Higgs e Hooks (2005), como profissional, o agente está sujeito a monitoramento para além do contrato de emprego, devido à sua associação profissional, pois o seu trabalho ocorre dentro de um contexto sócio-econômico mais amplo em que há fiscalização por uma comunidade de pares. Quando se lida com profissionais, há um grande corpo de literatura que apoia a noção de que as recompensas não econômicas afetam o comportamento. Para os autores, servir o bem público, participar no prestígio da profissão e controlar o ambiente de trabalho, também afetam o comportamento dos profissionais. Assim, o pressuposto da teoria

Pesquisa Comportamental em Auditoria: Classificação de Estudos do Período de 2004 A 2015

da agência de que o agente profissional atuará exclusivamente em busca do auto interesse econômico, não pode sempre se manter.

Embora a teoria da agência esteja preocupada com as ações dos gestores e fazem a suposição importante de que todos os indivíduos são motivados a maximizar seus próprios interesses, o que torna mais fácil desenvolver previsões testáveis para a pesquisa, no entanto, não explica por que as pessoas agem como agem. Assim, para ter melhor compreensão sobre como as pessoas usam a informação contábil, é preciso estudar comportamentos reais das pessoas e dos processos de decisão. Este é o papel de uma área de pesquisa em contabilidade, a pesquisa comportamental em contabilidade (GODFREY et al., 2010).

De acordo com Godfrey et al. (2010), a pesquisa comportamental em contabilidade tem sido definida como o estudo do comportamento de contadores ou de não-contadores ao identificar como estes são influenciados por funções de contabilidade e por relatórios contábeis. A pesquisa comportamental em contabilidade cobre diversas esferas da atividade contábil. Na área da contabilidade gerencial é utilizada para explorar e compreender os incentivos e desincentivos associados aos diferentes tipos de processo orçamentário, e como a forma dos sistemas organizacionais de contabilidade podem afetar o comportamento das pessoas nas empresas. Na área de auditoria, tem sido aplicada, por exemplo, para identificar como os auditores tomam decisões, na avaliação do risco associado ao cliente e no planejamento de auditoria.

A pesquisa comportamental na área financeira tornou-se conhecida como a teoria do julgamento humano ou processamento de informação humana, e abrange o julgamento e tomada de decisão de contadores e auditores e a influência desta função em julgamento dos usuários na tomada de decisão. O objetivo da investigação no âmbito deste modelo também está preocupado com a melhoria da qualidade da tomada de decisão por parte de quem fornece a informação, incluindo os auditores e usuários de relatórios contábeis (GODFREY et al., 2010).

A responsabilidade do auditor sempre foi importante para a realização da auditoria. No entanto, essa responsabilidade aumentou substancialmente no novo ambiente regulatório, em função principalmente da responsabilidade em identificar e documentar as fraquezas dos controles internos. Os papéis de trabalho de auditoria contêm documentação relativa ao planejamento, avaliação de controles internos e procedimentos de auditoria executados. A forma desta documentação pode variar na prática, pois normalmente fornece justificativa para a opinião do auditor, e muitas vezes serve como uma fonte fundamental de prova legal em caso de litígio. Neste contexto, é importante considerar o efeito potencial da documentação na estrutura no julgamento de auditoria (AGOGLIA; BEAUDOIN; TSAKUMIS, 2009).

Brandon et al. (2014) destacam que pesquisadores comportamentais em contabilidade podem combinar o uso das tecnologias com os métodos tradicionais de recrutamento de participantes para alcançar populações de forma mais eficiente. Outro aspecto útil de entrega on-line de instrumento de pesquisa é a velocidade com que os dados podem ser coletados e codificados para análise.

Birnberg (2011) realizou pesquisa com o objetivo de classificar a pesquisa comportamental em contabilidade. As categorias incluem: a) indivíduos; b) pequenos grupos; e, c) organizações. Os resultados concernentes à categoria indivíduos indicam que os métodos utilizados para estudar o comportamento individual não mudaram significativamente ao longo do tempo; uma parcela significativa da pesquisa comportamental em contabilidade se concentra em questões sobre os fatores que influenciam os tomadores de decisão em direções diferentes, em desacordo com os pressupostos econômicos de auto interesse e de maximização de riqueza. Em vez disso, incluem pressupostos não econômicos como a confiança, cooperação e a expectativa de parcela justa de recompensa. Além disso, identificam que outras

características do ambiente de trabalho, como a cultura nacional/local, podem afetar o tomador de decisões.

Na categoria de pequenos os grupos, os resultados apontam que, em geral, a pesquisa sugere que os membros do grupo têm mais confiança em suas decisões do que nas decisões dos indivíduos; há menos variabilidade nas decisões dos grupos do que nas decisões dos indivíduos. Na categoria da organização, a pesquisa comportamental em contabilidade pergunta como as características da organização afetam o sistema de contabilidade. No outro extremo, estão os estudos que visam compreender o papel relativo da contabilidade na organização. No geral, reflete uma ampla literatura que está mais preocupada com a contabilidade gerencial em organizações com fins lucrativos (BIRNBERG, 2011).

Quanto aos aspectos metodológicos observados nas pesquisas por Birnberg (2011), o mesmo expõe que a pesquisa é realizada em qualquer lugar, a partir de uma única unidade dentro de uma empresa até em várias organizações diferentes. O foco organizacional da pesquisa comportamental em contabilidade atrai mais pesquisas a partir da teoria da organização e sociológica. Os dados muitas vezes são qualitativos, levando os pesquisadores a depender fortemente de sua interpretação dos dados e tirar conclusões, em vez de apresentar resultados com base em testes estatísticos com sua objetividade aparente.

Messier, Jr., Simon e Smith (2013) realizaram pesquisa com o objetivo de revisar a pesquisa comportamental sobre os procedimentos analíticos em auditoria no período de 1994 a 2013. As pesquisas foram organizadas pelas fases da auditoria e foram evidenciados 60 artigos. Os resultados demonstram que o maior número de pesquisas se concentra em verificar a vontade dos auditores em investigar as diferenças entre as suas expectativas sobre os relatórios com as evidências relatadas pelo cliente, e concluem que a vontade do auditor em investigar essas diferenças depende, em parte, da força do procedimento analítico utilizado e da força percebida do sistema de contabilidade do cliente. Além disso, identificam que em 45 estudos utilizou-se teste experimental como instrumento de coleta de dados.

Maines, Salamon e Sprinkle (2006) examinam o papel da pesquisa experimental no desenvolvimento do conhecimento contábil. Os autores concluem que a pesquisa experimental contribui nos seguintes aspectos: a) é capaz de tratar de questões contábeis importantes para os quais não existe dados ou não estão disponíveis. Em alguns casos, os experimentos são o único caminho para estudar questões deste tipo; b) tem a capacidade de estudar o comportamento humano em vários níveis: do comportamento no processamento de informações em nível micro até o comportamento do mercado em nível macro; c) são capazes de separar e isolar várias construções para examinar seus efeitos individuais e interativos a fim de revisar algumas crenças; d) o conhecimento que os pesquisadores experimentais possuem, muitas vezes sobre sociologia e psicologia, proporciona um catalisador para a revisão de crenças e uma base para uma perspectiva diferente do que a pesquisa baseada na economia.

Nascimento, Ribeiro e Junqueira (2008) realizaram pesquisa com o objetivo de descrever e caracterizar a pesquisa com abordagem comportamental na contabilidade gerencial, no período de 1997 a 2007. Os principais resultados indicam que a psicologia cognitiva, psicologia social e os estudos de motivação fornecem a principal plataforma teórica para as pesquisas; os países que concentram a maioria das pesquisas são os Estados Unidos, com 155 artigos, Austrália (40), Reino Unido (22); o periódico com maior número de publicações nesta área é o *Behavioral Accounting Research*; os principais temas abordados nos artigos são: julgamento e tomada de decisão em contabilidade gerencial; avaliação de performance organizacional e incentivos (remuneração); os métodos de pesquisa mais evidenciados são o experimento (48) e revisão (42); o autor com o maior poder de intermediação no campo foi Chee Chow, que também apresentou maior grau de centralidade, além de Peter Luckett e Geoffrey Sprinkle, que também apresentaram alto grau de centralidade e intermediação.

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa se caracteriza como qualitativa e descritiva. As pesquisas comportamentais na área de auditoria são evidenciadas em periódicos internacionais no período de 2004 a maio de 2015. As bases de dados para a seleção dos artigos são a *Scopus*, a *ScienceDirect* e a EBSCO. A busca pelos artigos ocorre utilizando-se as palavras *behavioral accounting* e *behavioral audit* no título, no resumo e nas palavras-chave do artigo nas respectivas bases de dados.

Após a leitura dos títulos e resumos, foram identificados 156 artigos sobre comportamento na auditoria. Realiza-se, então, a leitura minuciosa dos textos nos quais são identificados 43 artigos. No entanto, para a análise dos dados descarta-se os artigos bibliométricos e aqueles de cunho teórico (10 artigos). Sendo assim, foram analisados 33 artigos.

Após a identificação dos artigos procede-se a classificação dos estudos, para posterior análise qualitativa, observando-se os seguintes aspectos: periódicos que publicam sobre o tema; autores; temas abordados; tipo de pesquisa; e, principais resultados. Destaca-se que a classificação das pesquisas ocorre simultaneamente à identificação dos resultados e não é baseada na literatura, pois tem por objetivo apenas organizar a forma de apresentação de resultados neste trabalho. De acordo com Bennett (1991 apud SCHIMTH, 2014), um dos níveis da pesquisa é a classificação, que facilita o processo de elaboração de relatórios, pois destaca as semelhanças entre grupos. Desta forma, as pesquisas são classificadas observando-se as seguintes categorias de temas: a) questões que afetam o julgamento do auditor; b) o impacto do *feedback na auditoria*; c) a influência do comportamento na detecção de fraudes; d) o comportamento disfuncional do auditor; e) comportamento dos usuários da informação.

4 Apresentação dos Resultados

Os resultados são apresentados em 3 seções. Na primeira seção apresenta-se os autores e os periódicos nos quais os artigos são identificados; na segunda seção apresenta-se os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa comportamental no contexto da auditoria; e na terceira seção são evidenciados os principais resultados em relação à classificação das pesquisas em cada uma das categorias.

4.1 Autores e Periódicos

Nesta seção apresenta-se os periódicos com os respectivos autores das pesquisas selecionados neste estudo. Os periódicos estão apresentados em ordem alfabética e indica-se nos parênteses o número de artigos identificados em cada um deles. Ainda, tem-se o fator de impacto, de acordo com *Journal Citation Reports (JCR)*, no ano de 2015, e o nome dos autores é apresentado em ordem de ano de publicação em cada periódico.

Quadro 1 – Periódicos e Autores

Periódicos	Journal Citation Report - JCR	Autores
Asian Review of Accounting (1)	NC	Paino, Ismail e Smith (2010)
Auditing: A Journal of Practice & Theory (1)	0.920	Coram, et al. (2008)
Behavioral Research in Accounting (24)	NC	Dikolli, McCrackene Walawski (2004); Iyer e Rama (2004); Brandon e Mueller (2006); Lehmann e Norman (2006); Massey e Thorne (2006); Miller, Fedor e Ramsay (2006); Lee e Welker (2007); Rose (2007); Bryant, Murthy e Wheeler (2009); Carpenter e Reimers (2010); Kaplan, Pope e Samuels (2010); Bailey, Church e Zhang (2011); Daily e Phillipis (2011); Grossman e Welker (2011); Hatfield, Jackson e Vandervelde (2011); Robertson, Stefaniak e Curtis (2011); Liu (2012); Wright e Wright (2012); Yen (2012); Persellin (2013); Taylor e Curtis (2013); Brazel, Jones e Prawitt (2014); Peytcheva, Wright e Majoor (2014); Schmidt (2014)
British Journal of Arts and Social Sciences (1)	NC	Paino, Thani e Idris (2011)
European Accounting Review (1)	1.098	Pierce e Sweeney (2004)
International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences (1)	NC	Ghorbanpour, Dehnavi e Heyrani (2014)
International Journal of Humanities and Management Sciences (1)	NC	Alkaustar (2014)
Journal of Applied Accounting (1)	NC	Paino, Smith e Ismael (2012)
Journal of Business Ethics (1)	1.837	Sweeney, Arnold e Pierce (2010)
The Journal of Applied Business Research (1)	NC	Donnelly, Quirin e O'Bryan, 2011

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se no Quadro 1 que são 10 os periódicos nos quais são encontrados artigos na área comportamental na auditoria. O periódico com maior número de artigos é *Behavioral Research in Accounting* com 24 artigos, o que, de certa forma é natural, pois é um periódico especializado na área comportamental, porém sem fator de impacto. Os demais periódicos apresentaram um artigo. Os resultados convergem com Nascimento, Ribeiro e Junqueira (2008) que identificaram o *Behavioral Research in Accounting* com maior número de publicações na área comportamental em contabilidade gerencial. São identificados 33 artigos, e destaca-se que até o ano de 2008 apresenta-se apenas 10 artigos, a maioria (23) são evidenciados após o ano de 2008. Destaca-se que o periódico que apresenta maior fator de impacto (1.837) é o *Journal of Business Ethics*.

4.2 Procedimentos metodológicos evidenciados

Nesta seção apresenta-se os resultados relacionados aos procedimentos metodológicos, como método de pesquisa, população e amostra e tratamento dos dados. No que se refere aos métodos de pesquisa utilizados, observa-se que 63,63% são experimentos e 36,37% são pesquisas do tipo levantamento (*survey*). Destaca-se que o levantamento é mais utilizado nas pesquisas para verificar o comportamento disfuncional do auditor. Os resultados convergem

com Messier, Jr., Simon e Smith (2013) e com Nascimento, Ribeiro e Junqueira (2008), pois também indicam que o experimento é o método mais utilizado nas pesquisas.

Na Tabela 1 demonstra-se o perfil da amostra para as quais as pesquisas foram aplicadas. Os dados são apresentados em valores absolutos e em valores relativos (%).

Tabela 1 – Perfil da amostra

Amostra	Quantidade	%
Estudantes de graduação e pós-graduação	9	27,27
Profissionais de Auditoria	21	63,63
Sêniores de Big 4 e estudantes iniciantes na auditoria	1	3,00
Empregados que trabalham no setor corporativo (CEO, CFO, tesouraria)	1	3,00
Investidores não profissionais	1	3,00
Total	33	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto aos participantes das pesquisas, apresentam perfil diversificado, no entanto, a maior parte (63,63%), são profissionais da auditoria. Observa-se também que em 27,27% das pesquisas os participantes são estudantes, tanto de graduação como de pós-graduação. Identifica-se também que em 32 pesquisas a abordagem do problema é quantitativa, e o tratamento dos dados é estatístico, o que, de certa forma, é natural, considerando-se que a maioria dos estudos utilizou do experimento como método de pesquisa.

Na Tabela 2 apresenta-se informações relacionadas à população e amostra das pesquisas realizadas. Destaca-se que das 33 pesquisas, apenas 11 apresentaram o tamanho da população.

Tabela 2 – População e amostra das pesquisas

População	Quantidade	%	Tamanho da amostra	Quantidade	%
De 200 a 400	4	36,4	Abaixo de 100	9	27,3
Acima de 400 até 600	1	9,0	Acima 100 até 200	16	48,5
Acima de 600 até 800	3	27,3	Acima de 200 até 400	7	21,2
Acima de 1.000 até 2000	2	18,3	Acima de 400	1	3,0
Acima de 2.000	1	9,0			
Total	11	100,0	Total	33	100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 2 evidencia-se que a população utilizada nos estudos publicados apresenta variação entre 400 e 2.000 respondentes. No entanto, em 36,4% das pesquisas que apresentaram essa informação, a população fica entre 200 a 400 participantes. Em relação à amostra, observa-se que em 48,5% da amostra tem o tamanho entre 100 e 200 respondentes e que em 27,3% da amostra está abaixo de 100 respondentes. Tais resultados indicam que há certa dificuldade por parte dos pesquisadores em aplicar os estudos em amostras mais expressivas. Diante disso, busca-se calcular o percentual de respostas obtido nas 11 pesquisas que apresentam a população e identifica-se que: a) em 4 pesquisas o percentual de repostas é de 10% a 20%; em 3 pesquisas é de 30% a 40%; em 3 pesquisas o retorno é acima de 50%.

4.3 Classificação dos estudos

Nesta seção apresenta-se os principais resultados encontrados nas pesquisas. Os temas estão classificados nas seguintes categorias: a) questões que afetam o julgamento do auditor; b) o impacto do *feedback* na auditoria; c) a influência do comportamento na detecção de fraudes; d) comportamento dos usuários da informação; e) o comportamento disfuncional do auditor.

4.3.1 Questões que afetam o julgamento do auditor

Na revisão dos estudos, identifica-se que as pesquisas da categoria questões que afetam o julgamento do auditor são aplicadas em diferentes ambientes e focos de estudo, como: a) contratos de remuneração; b) representação de problemas; c) envolvimento com o cliente, e; d) processamento de informações.

No aspecto dos **contratos de remuneração**, o impacto dos diferentes tipos de contratos de remuneração dos trabalhadores no julgamento do planejamento de auditoria foi pesquisado por Dikolli, McCrackene Walawski (2004) e os resultados demonstram que a extensão e o alcance do planejamento de auditoria seriam maiores se os contratos de compensação de clientes incorporassem bônus com base em medidas de desempenho financeiro do que se fossem apenas baseados em remuneração fixa. Também há diferença significativa entre o nível de planejamento de procedimentos de auditoria substantivos estimados para auditar um cliente cujo contrato de compensação incorpora uma remuneração fixa, mais bônus com base em medidas de desempenho financeiro. Isso ocorre em função de distorção relevante decorrente de funcionários oportunistas. Os auditores não avaliam os clientes que pagam bônus aos empregados baseados em medidas não-financeiras como mais arriscados do que os clientes sem contratos de bônus com os funcionários. A auditoria é percebida a ser significativamente mais arriscada quando os contratos de remuneração de um cliente incorporam gratificações com base em medidas de desempenho financeiro.

Os efeitos da experiência em **representação de problemas** complexos e julgamento na auditoria numa tarefa de continuidade foram pesquisados por Lehmann e Norman (2006). Evidenciaram que auditores mais experientes têm representações de problemas mais concisos do que os novatos. Além disso, alguns tipos de conceitos listados na representação do problema estão relacionados com o julgamento, independentemente do nível de experiência. As diferenças de entendimento na representação de problema em diferentes níveis de experiência (iniciante, intermediário e experiente) dá uma visão sobre o processo de como representações mudam à medida que a experiência muda/desenvolve.

Yen (2012) também pesquisou os efeitos do nível da experiência do auditor na revisão analítica, cujos resultados apontam que auditores e estudantes não consideram automaticamente explicações alternativas quando da execução de procedimentos de revisão analítica. Ambos os grupos apresentam uma tendência de superestimar a probabilidade de especificidade quando os participantes fornecem explicações alternativas reduzidas. Schmidt (2014) pesquisou os efeitos da acessibilidade dos auditores externos ao conhecimento do sistema de controle em julgamento de auditoria. Os resultados indicam que ao se manter constante o sistema de controle dos clientes e a estrutura de apoio à decisão, tais ações influenciam a representação mental dos auditores. Além disso, a transferência de representações mentais favoráveis no sistema de controle induz a um ambiente relativamente favorável de controle e avaliações de risco de fraude e maior confiança na explicação da administração para os desvios detectados em procedimentos analíticos.

O **envolvimento com o cliente** no julgamento do auditor foi pesquisado por Brandon e Mueller (2006), que identificaram que quando um auditor está envolvido em litígio associado a um cliente de auditoria, que é financeiramente mais importante para o auditor, os participantes da pesquisa avaliam o auditor com menor objetividade, e de forma mais censurável, considerando-o mais merecedor de punição. Uma análise mais aprofundada indica que os efeitos da importância do cliente, em matéria de avaliação de responsabilidade, podem ser atribuídos à percepção de independência. Os resultados indicam apenas uma influência marginalmente significativa de importância do cliente em indenizações punitivas e nenhuma influência sobre indenizações compensatórias.

Os efeitos do envolvimento a priori do auditor e pressão do cliente nos ajustes propostos pela auditoria nas demonstrações financeiras foi pesquisada por Hatfield, Jackson e *Pesquisa Comportamental em Auditoria: Classificação de Estudos do Período de 2004 A 2015*

Vandervelde (2011). Os resultados apontam que a hipótese que prevê que auditores irão propor maior ajuste de auditoria no ano em curso, quando não há envolvimento anterior do que quando há envolvimento prévio, é confirmada. Também confirma-se que os auditores que enfrentam pressão elevada de cliente propõem ajustes de auditoria menores do que os auditores que enfrentam baixa pressão de clientes e ainda o estudo mostra várias implicações importantes, dentre elas a eficácia da rotação do auditor.

O **processamento de informações** antes de formar um juízo pode ter consequências importantes na realização de uma auditoria. O nível de necessidade de disposição para encerramento (NDE), que diz respeito à propensão de procurar e processar as informações antes de chegar a uma decisão por auditores, foi pesquisado por Bailey, Daily e Phillipis (2011). Os resultados apontam que os auditores profissionais tem significativamente baixa NDE se comparados com alunos e que a NDE aumenta uniformemente a considerar o nível de sócios, gestores e até o pessoal de nível inferior. Contas mais elevadas geram menor NDE e expressam maior confiança nas hipóteses e os sócios e administradores são menos propensos à NDE, pois vão ter tempo para analisar todos os lados e possibilidades, e são mais capazes de ver o cenário maior na tomada de decisões.

Grossman e Welker (2011) pesquisaram arranjos causais da memória do auditor e os efeitos sobre o julgamento na auditoria. Os resultados apontam que a ordenação causal da informação pode permitir aos auditores diminuir a quantidade de esforço cognitivo envolvido na determinação de relações entre os elementos de informação, mas também pode criar uma rasa codificação dos itens de provas individuais e ligações mais fracas na memória entre as provas e a origem do cliente. Com a memória fraca de especificidades em evidências, os auditores podem avaliar se eles reconhecerão os títulos com base em sua familiaridade com histórias extraídas de encontros anteriores.

A instrução baseada na teoria da decisão ou baseada na prática (lista de verificação) para melhorar a forma como os auditores planejam a investigação foi pesquisado por Liu (2012). Tanto os participantes que receberam a instrução baseada na teoria, quanto os que receberam o auxílio com base na prática, projetam extenso planejamento cognitivo e desenvolvem um processo de investigação melhor do que aqueles orientados a descrever em detalhe como eles iriam realizar a investigação. Além disso, a lista de verificação baseada na prática apresenta-se mais eficaz para orientar os participantes a serem responsivos com o pessoal do cliente que não cooperam, em contraste com a corroboração por outros meios de investigação.

Persellin (2013) pesquisou a influência das inspeções do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) no julgamento dos membros do Comitê de Auditoria em relação aos incentivos negativos criados por compensação de opção de ações de curto prazo. Os participantes mostram menos apoio para o registro de um ajuste de auditoria quando a compensação for principalmente com opções de ações de curto prazo, em vez de dinheiro. Além disso, uma interação significativa revela que a probabilidade de inspeção do PCAOB modera o efeito na forma de compensação, de modo que a opção de compensação faz com que os membros do comitê de auditoria não recomendem o registro do ajuste proposto quando a probabilidade de inspeção PCAOB é baixa.

Verificar se a contabilidade baseada em princípios ou em regras impacta a motivação nas decisões dos auditores para restringir reportagem agressiva dos clientes foi pesquisado por Peytcheva, Wright e Majoor (2014). Evidenciam que a contabilidade baseada em princípios contra padrões baseados em regras levam a diferenças significativas no julgamento dos processos de auditores profissionais. Os resultados fornecem suporte para o modelo teórico em que normas de contabilidade baseadas em princípios influenciam motivações cognitivas dos auditores, aumentando a sua responsabilidade e motivação epistêmica no processo. Especificamente normas baseadas em princípios aumentam a percepção de responsabilidade pela qualidade do processo utilizado por auditores individualmente para chegar a uma decisão.

4.3.2 *Feedback* na auditoria

O *feedback* na auditoria não apresenta subcategorias. Desta forma, os resultados são apresentados conjuntamente. O *feedback* sobre informações da tarefa (FIT) pode promover o uso do raciocínio ético superior, considerando o interesse público na resolução de dilemas éticos. Este tema foi pesquisado por Massey e Thorne (2006) e o estudo fornece algumas evidências de que o raciocínio ético dos sujeitos melhorara como resultado de uma intervenção de curto prazo envolvendo FIT. Além disso, o estudo demonstra que o potencial de FIT estimula o raciocínio ético dos auditores e estudantes de contabilidade, o que sugere que FIT pode ser eficaz no aumento da tendência de contas e auditoria dos alunos, a considerar o interesse público na resolução de dilemas éticos.

Miller, Fedor e Ramsay (2006) também pesquisaram o *feedback* sobre informações da tarefa e os resultados apoiam a noção de que a motivação de um preparador de papéis de trabalho para melhorar o desempenho está associada positivamente com a discussão que acompanha a avaliação. Além disso, a discussão que acompanha a avaliação resulta em uma maior motivação para os preparadores inexperientes do que para os preparadores experientes. Os resultados também sugerem que os pesquisadores de auditoria devem considerar o nível de experiência de seus participantes ao examinar os efeitos de discussão sobre o desempenho. Os efeitos do estilo cognitivo no *feedback* e o tipo de desempenho de avaliação de controle interno foi pesquisa do por Bryant, Murthy e Wheeler (2009). Os resultados apontam que o estilo cognitivo não afetou significativamente o desempenho na ausência de *feedback*. Como esperado, foram encontradas associações significativas entre estilo cognitivo e desempenho da tarefa de pós-*feedback*, com a combinação de estilo cognitivo e *feedback* produzindo melhorias positivas de desempenho.

4.3.3 Comportamento dos investidores/usuários

O comportamento dos investidores/usuários é dividido em duas subcategorias: a) expectativas dos clientes, e; b) percepções sobre a independência do auditor.

As **expectativas dos clientes** sobre o julgamento de auditoria foi pesquisado por Iyer e Rama (2004), num contexto em que as demonstrações financeiras auditadas são vistas como resultante do processo de negociação entre o auditor e o cliente, em que o poder relativo de cada uma das partes se torna importante. Os resultados indicam que os entrevistados de empresas com auditores de longo tempo são menos propensos a acreditar que poderiam persuadir o auditor. Além disso, indicam que as percepções dos entrevistados sobre a sua capacidade de persuadir o auditor foram associadas positivamente com a importância global do cliente com o parceiro de auditoria. No entanto, não houve associação entre a aquisição de serviços de não auditoria ou experiência em auditoria prévia e crenças dos entrevistados sobre a sua capacidade de persuadir o auditor.

Wright e Wright (2013) também pesquisaram sobre a atribuição dos investidores sobre os auditores e as informações sobre o processo de julgamento do auditor em caso de uma situação adversa, como processo de falência. Os resultados indicam que a informação no relatório do auditor sobre o seu processo de decisão mitiga as atribuições desfavoráveis dos investidores após a ocorrência de falência de um cliente, pois reconhecem a dificuldade da situação e compreendem as ações e responsabilidades do auditor em relação a outros fatores, como as ações da administração e as condições gerais de negócios. Neste caso, são percebidas maior competência e diligência do auditor e aumento de crenças que o auditor tomou a decisão certa. Ao todo, os resultados sugerem que a divulgação do processo de decisão do auditor é uma ferramenta promissora para mitigar atribuições desfavoráveis dos investidores em relação aos auditores.

A **percepção sobre a independência do auditor** foi pesquisada por Church e Zhang (2011) que verificaram os serviços de não auditoria e a aparência da independência num contexto de decisão. Os autores defendem que o contexto de decisão influencia a motivação dos usuários de tal forma que a contratação do serviço de não auditoria é interpretado como oportunista pelo auditor. Descobriram que o contexto de decisão afeta dramaticamente a percepção dos usuários.

4.3.4 Influências comportamentais na detecção de fraudes

A seguir apresenta-se as subcategorias das influências comportamentais na detecção de fraudes, que são: a) fatores que afetam a intenção de relatar fraude; b) detecção de fraudes, e; c) demonstrações financeiras agressivas.

Quanto aos **fatores que afetam a intenção de relatar a fraude**, Kaplan, Pope e Samuels (2010) pesquisaram os efeitos da confrontação social sobre as intenções dos indivíduos para relatar internamente a fraude. Os resultados indicam que as intenções dos participantes em relatar fraudes são influenciadas em conjunto por confrontos sociais e pelo canal de comunicação. As intenções de relatar para o superior do supervisor foram mais fortes do que as intenções de relatar ao auditor interno, na sequência de um mal sucedido confronto social com o transgressor. Em contraste, os participantes apontam que as intenções para relatar ao superior do supervisor não foram mais fortes do que as intenções em relatar ao auditor interno quando não tivesse ocorrido confronto social. Além disso, o efeito de confrontação social sobre intenções de relatar a fraude não variou entre atos fraudulentos diferentes.

Os efeitos da reputação do auditor no desempenho e a intenção dos colegas dos auditores para tomar medidas em resposta a um ato de auditoria questionável foi pesquisado Robertson, Stefaniak e Curtis (2011). Os resultados demonstram uma interação entre o desempenho e a reputação de simpatia de tal forma que os auditores têm maior intenção de agir quando o transgressor tem uma reputação de mau desempenho e menos simpatia. Destaca-se que talvez o problema mais crítico é que a reputação pode levar à redução da qualidade da auditoria, pois os resultados apontam que os auditores têm menor intenção de tomar uma atitude quando o transgressor tem baixo desempenho, mas é mais simpático do que quando tem baixo desempenho, mas é menos simpático; os resultados sugerem que os auditores são mais propensos a agir quando o malfeitor tem reputação de desempenho e simpatia negativas. Os resultados sugerem que a reputação também pode prejudicar a qualidade da auditoria, reduzindo a probabilidade de colegas auditores relatarem questões éticas.

Taylor e Curtis (2013) pesquisaram a probabilidade do auditor em relatar comportamento antiético, considerando a resposta organizacional prévia e a distância do poder. Os resultados sugerem que os auditores são mais propensos a denunciar sobre seus pares do que de seus superiores, mas eles são mais propensos a relatar sobre seus superiores quando a resposta organizacional é mais forte. Além disso, os homens parecem ser relativamente menos sensíveis às variações da distância do poder ou resposta organizacional prévia do que as mulheres. A intensidade moral é significativamente relacionada com a probabilidade de comunicação, e é moderada pelo efeito da distância do poder, de tal modo que aqueles que percebem esse cenário de menor intensidade moral são muito mais influenciados pela distância do poder do que aqueles que percebem a alta intensidade moral.

No aspecto da **detecção de fraudes**, Carpenter e Reimers (2010) pesquisaram o ceticismo profissional e o efeito da influência do parceiro na identificação do nível de fraude. Os resultados apontam que, em primeiro lugar, a parceria com ênfase no ceticismo profissional influencia significativamente o auditor na avaliação do risco de fraude, especificamente, quando o nível de indicadores de fraude é forte.

O efeito de investigação da auditoria sobre a capacidade de detectar deturpações financeiras foi pesquisado por Lee e Welker (2007), e os resultados indicam que os participantes

Cunha, L. C.; Cunha, P. R.; Lavarda, C. E. F.

têm baixa capacidade de detecção de fraude na avaliação de uma resposta a uma investigação mesmo quando recebem treinamento de detecção de fraude antes da investigação. Os resultados sugerem que uma investigação não aumenta significativamente a capacidade dos auditores iniciantes para detectar o engano com precisão, mas pode beneficiar na detecção de fraudes através da indução de um estado de espírito cético para suas avaliações sobre representações financeiras.

Brazel, Jones e Prawitt (2014) pesquisaram a reação dos auditores em relação a inconsistências entre medidas financeiras e não financeiras e os efeitos interativos de avaliação do risco de fraude. No experimento em que os auditores não são informados de que há uma inconsistência não financeira, eles não conseguem identificar a inconsistência implantada entre as vendas do cliente e as medidas não financeiras relacionadas. Quando são informados de que havia um indicativo para melhorar a reação do auditor, os auditores reagem ao aviso de inconsistência, mas o efeito é mais pronunciado quando o risco de fraude é elevado. De forma geral, os resultados sugerem o seguinte: a minoria dos auditores usam as medidas não financeiras como fonte de informação para testes e não aumentam sua dependência de medidas não financeiras quando há fortes evidências de fraude; os auditores são capazes de reagir adequadamente a uma inconsistência se eles são efetivamente solicitados a fazê-lo; e a influência de um indicativo de medidas não financeiras é mais forte quando o risco de fraude avaliado é maior.

Quanto às **demonstrações financeiras agressivas**, os efeitos da experiência e da confiança do auditor na atenção à evidência de demonstrações financeiras agressivas foram pesquisados por Rose (2007). Os resultados constataam que os auditores menos confiantes reportam mais as evidências agressivas do que os auditores mais confiantes e auditoria com níveis mais altos de ceticismo induzem ao aumento de atenção às demonstrações agressivas. Além disso, os auditores que depositam mais atenção à evidência de demonstrações agressivas são mais propensos a acreditar que ocorreu distorção intencional. A experiência geral na auditoria não se apresenta como preditora de atenção aos relatórios dos auditores sobre as demonstrações agressivas ou julgamentos sobre distorções intencionais. Auditores com mais experiência específicas em fraude foram mais propensos do que os auditores com menos experiência a acreditar que havia distorção intencional quando existe evidência de informações agressivas.

4.3.5 Comportamento disfuncional do auditor

Na categoria Comportamento disfuncional do auditor, as pesquisas são apresentadas nas seguintes subcategorias: a) atos de redução da qualidade da auditoria; b) fatores que influenciam o comportamento disfuncional do auditor.

Quanto aos **atos de redução da qualidade da auditoria**, Coram, et al. (2008) identificaram que o ato de redução da qualidade de auditoria de maior intensidade foi a assinatura prematura das contas de auditoria; seguido pela incapacidade de pesquisar itens questionáveis; a falta de investigação de um problema técnico; aceitar fraca explicações do cliente; e a revisão superficial dos documentos do cliente. O ato com a menor intensidade moral foi a de não testar todos os itens em uma amostra. Sweeney, Arnold e Pierce (2010) também identificaram que a assinatura prematura das contas é considerada como o ato de maior intensidade moral pelos auditores.

Sobre os **fatores que influenciam o comportamento disfuncional**, Pierce e Sweeney (2004) identificaram que as evidências encontradas sugerem que os comportamentos disfuncionais são significativamente relacionados com a pressão do orçamento de tempo e com avaliação de desempenho. A relação entre comportamentos disfuncionais com participação na organização e estilo de liderança não foi estatisticamente significativa. Paino, Ismail e Smith (2010) pesquisaram o comportamento disfuncional na *Pesquisa Comportamental em Auditoria: Classificação de Estudos do Período de 2004 A 2015*

auditoria na Malásia. Os resultados demonstram que 81% dos auditores subnotifica o tempo de trabalho para atender ao orçamento de tempo, 57% dos auditores reconhecem que ocorre assinatura prematura das contas em função da pressão do orçamento de tempo.

Os efeitos dos *locus* de controle, comprometimento organizacional e posição na organização sobre o comportamento disfuncional na auditoria foram pesquisados por Donnelly, Quirin e O'Bryan (2011). Os resultados apontam que existe uma relação negativa entre o *locus* de controle externo e comprometimento organizacional e que há uma relação positiva entre o *locus* de controle externo e comportamento disfuncional. Ainda, os resultados encontrados demonstram que os funcionários em níveis mais elevados na empresa são menos propensos a aceitar comportamento disfuncional na auditoria. Também, verifica-se relação negativa entre a posição na organização e o comportamento disfuncional.

Paino, Smith e Ismael (2012) verificaram os efeitos do *locus* de controle, da auto avaliação de desempenho e da intenção de mudança de empresa sobre o comportamento disfuncional. Os resultados sugerem que o *locus* de controle externo é mais susceptível de ser associado com aceitação de comportamento disfuncional. Por outro lado, os auditores com os traços mais fortes do *locus* de controle internos são menos propensos a aceitar o comportamento disfuncional. Além disso, evidencia-se que não existe efeito indireto do *locus* de controle sobre o comportamento disfuncional do auditor, que há uma associação positiva entre auto avaliação de desempenho e aceitação de comportamento disfuncional. Ainda, a intenção de mudança está negativamente correlacionada com a variável dependente da aceitação do comportamento disfuncional do auditor.

Ghorbanpour, Dehnavi e Heyrani (2014) também verificaram que o *locus* de controle e intenção de mudança afetam diretamente tanto o comprometimento organizacional e aceitação de comportamento disfuncional. Paino, Thani e Idris (2011) pesquisaram os efeitos do comprometimento organizacional e do compromisso profissional sobre o comportamento disfuncional do auditor e identificaram que o comprometimento organizacional está associado com baixos níveis de comportamento disfuncional. Verifica-se também que há uma associação positiva entre o compromisso profissional e comprometimento organizacional, e existe relação inversa entre o compromisso profissional e comportamento disfuncional. Alkautsar (2014) pesquisou a relação de características pessoais (*locus* de controle e compromisso com a profissão) e o comportamento disfuncional do auditor. Os resultados indicam existir forte influência das características pessoais sobre o comportamento disfuncional do auditor.

4.4 Síntese dos resultados

Ao se avaliar os resultados da pesquisa observa-se que o número total de artigos pesquisados são 33 e o periódico com maior número de artigos é *Behavioral Research in Accounting* com 24 artigos. Destes, percebe-se que a maioria (23 artigos) estão publicados após o ano de 2008, o que indica um interesse mais recente sobre a pesquisa comportamental em auditoria.

Quanto aos aspectos metodológicos, observa-se que o experimento é método mais utilizado, evidenciado em 63,63% das pesquisas. Este resultado converge com o trabalho de Nascimento, Ribeiro e Junqueira (2008) e de Messier, Jr., Simon e Smith (2013). Nestes estudos o método de experimento também se mostrou o mais utilizado, o que deve-se a natureza e *design* de pesquisa predominante em estudos comportamentais.

No que se refere ao tratamento de dados, observa-se que em 32 estudos, é de natureza quantitativa. Os respondentes apresentam perfil diversificado, pois 63,63% dos estudos são aplicados a profissionais da auditoria; 27,27% a estudantes, tanto de graduação como de pós-graduação. Quanto à amostra evidencia-se que em 48,5% das pesquisas, a amostra tem o tamanho entre 100 e 200, o que pode indicar certa dificuldade em conseguir respostas em

pesquisas na área da auditoria. Das 11 pesquisas que identificaram a população, verificou-se que o percentual de respostas em 7 delas está entre 10% e 40%.

Como forma de melhor avaliar os resultados, no diz respeito à classificação das pesquisas na área comportamental em auditoria, apresenta-se o Quadro 2, em que se evidencia as categorias das pesquisas, subcategorias e autores.

Quadro 2 – Resumo da classificação

Categorias	Subcategorias	Autores
Questões que afetam o julgamento do auditor	Contratos de remuneração	Dikolli, McCrackene Walawski (2004)
	Representação de problemas	Lehmann e Norman (2006); Yen (2012); Schmidt (2014)
	Envolvimento com o cliente	Brandon e Mueller (2006); Hatfield, Jackson e Vandervelde (2011)
	Processamento de informações	Bailey, Daily e Phillipis (2011); Grossman e Welker (2011); Liu (2012); Persellin (2013); Peytcheva, Wright e Majoor (2014)
Feedback na auditoria	<i>Feedback</i> na auditoria	Massey e Thorne (2006); Miller, Fedor e Ramsay (2006); Bryant, Murthy e Wheeler (2009)
Comportamento dos investidores/usuários	Expectativas dos clientes	Iyer e Rama (2004); Wright e Wright (2012)
	Percepção sobre a independência do auditor	Church e Zhang (2011)
Influências comportamentais na detecção de fraudes	Fatores que afetam a intenção de relatar a fraude	Kaplan, Pope e Samuels (2010); Robertson, Stefaniak e Curtis (2011); Taylor e Curtis (2013)
	Detecção de fraudes,	Carpenter e Reimers (2010); Lee e Welker (2007); Brazel, Jones e Prawitt (2014)
	Demonstrações financeiras agressivas	Rose (2007)
Comportamento disfuncional do auditor	Atos de redução da qualidade da auditoria	Coram, et al. (2008); Sweeney, Arnold e Pierce (2010)
	Fatores que influenciam o comportamento disfuncional	Pierce e Sweeney (2004); Paino, Ismail e Smith (2010); Donnelly, Quirin e O'Bryan (2011); Paino, Smith e Ismael (2012); Ghorbanpour Dehnavi e Heyrani (2014); Paino, Thani e Idris (2011); Alkautsar (2014)

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao se avaliar os resultados apresentados no Quadro 2, no que se refere à classificação dos estudos, observa-se que a pesquisa comportamental na área de auditoria divide-se em cinco categorias diferentes e em doze subcategorias. A categoria com maior número de subcategorias trata das questões que afetam o julgamento do auditor e a com menor quantidade de subcategorias é o *feedback* na auditoria.

Quanto à concentração das pesquisas na área comportamental em auditoria, observa-se que 11 trabalhos tratam das questões que afetam o julgamento do auditor. Tal resultado converge com os encontrados por Birnberg (2011), pois afirma que uma parcela significativa da pesquisa comportamental em contabilidade se concentra em fatores que influenciam os tomadores de decisão. Convergem também com os resultados apresentados por Nascimento, Ribeiro e Junqueira (2008), pois indicam o julgamento e tomada de decisão em contabilidade gerencial como um dos principais temas abordados nos estudos. O tema comportamento disfuncional é evidenciado em 9 artigos, principalmente na subcategoria fatores que influenciam o comportamento disfuncional, com 7 artigos.

5 Conclusão

O objetivo da pesquisa foi classificar a pesquisa comportamental em auditoria publicadas em bases internacionais. Os resultados evidenciados neste estudo permitem *Pesquisa Comportamental em Auditoria: Classificação de Estudos do Período de 2004 A 2015*

construir proposições, tanto no que se refere aos aspectos metodológicos apresentados nas pesquisas, quanto à classificação dos estudos.

No que se refere aos aspectos metodológicos, a maioria das pesquisas apresenta como método de pesquisa a opção pelo experimento e conseqüentemente uma abordagem quantitativa na análise dos resultados. No entanto, nas pesquisas relacionadas ao tema comportamento disfuncional, o método de pesquisa mais utilizado é o *survey*. Observa-se que as variáveis consideradas preditoras de tal comportamento, como o *locus* de controle e o comprometimento organizacional, são variáveis avaliadas por questionários já estabelecidos na literatura comportamental.

Quanto à classificação das pesquisas, observa-se que a categoria tomada de decisão é a mais evidenciada. Diante disso, pode-se inferir que há uma eminente preocupação por parte dos pesquisadores sobre as questões de tomada de decisão no ambiente organizacional. No contexto da auditoria, evidencia-se maior quantidade de pesquisas na subcategoria processamento de informações, em que se busca averiguar o processo e fatores que podem influenciar a tomada de decisão do auditor. Além disso, evidencia-se certa concentração de pesquisas também na área do comportamento disfuncional do auditor. Sendo assim, percebe-se que há uma busca por se conhecer pressupostos da natureza humana na perspectiva da sociologia, que assume o homem com valores e atitudes comportamentais mutáveis (HIRSCH et al., 1987).

A pesquisa comportamental na área da auditoria permite ampliar a visão dos pesquisadores organizacionais no sentido de que permitem identificar os mecanismos que influenciam a tomada de decisão, na realização dos serviços de auditoria e verificar os antecedentes do comportamento disfuncional, considerando-se a responsabilidade do auditor perante os usuários da informação contábil. De acordo com Agoglia, Beaudoin e Tsakumis (2009) a responsabilidade do auditor sempre foi importante, mas, aumentou substancialmente no novo ambiente regulatório.

A pesquisa apresenta limitações, pois o levantamento realizado pode não ter abarcado todos os estudos na área comportamental. No entanto, apesar dessa limitação, o estudo contribui com pesquisadores que pretendam concentrar-se nessa área do conhecimento, pois a descrição dos aspectos metodológicos e a classificação apresentada neste trabalho proporcionam uma visão abrangente dos estudos na área comportamental na auditoria.

Sugere-se que novas pesquisas sejam realizadas para aprofundar e ampliar os resultados apresentados. Para tanto, pode-se realizar pesquisa para identificar as bases teóricas evidenciadas nos estudos comportamentais. Além disso, realizar o levantamento das principais variáveis utilizadas nas pesquisas, bem como as técnicas estatísticas de tratamento dos dados.

Referências

AGOGLIA, C.P.; BEAUDOIN, C.; TSAKUMIS, G. The Effect of Documentation Structure and Task-Specific Experience on Auditors' Ability to Identify Control Weaknesses.

Behavioral Research in Accounting, v. 21, n. 1, p. 1-17, 2009.

ALKAUTSAR, M. Locus of Control, Commitment Professional and Dysfunctional Audit Behaviour. **International Journal of Humanities and Management Sciences**, v. 2, n. 1, p. 35-38, 2014.

ALMER, E.D.; HIGGS, J. L.; HOOKS, K. L. A Theoretical Framework of the Relationship between Public Accounting Firms and Their Auditors. **Behavioral Research in Accounting**, v. 17, p. 1-22, 2005.

BAILEY, C. D.; DAILY, C. M.; PHILLIPS, JR., T. J. Auditors' levels of dispositional need for closure and effects on hypothesis generation and confidence. **Behavioral Research in Accounting**. v. 23, n. 2, p. 27-50, 2011.

BIRNBERG, J. G. A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research. **Behavioral Research in Accounting**. v. 23, n. 1, p. 1-43, 2011.

BRANDON, D. M.; MUELLER, J. M. The influence of client importance on juror evaluations of auditor liability. **Behavioral Research in Accounting**. v. 18, p. 1-18, 2006.

_____ ; LONG, J.H.; LORAAS, T. M.; MUELLER-PHILLIPS, J.; VANSANT, B. Online Instrument Delivery and Participant Recruitment Services: Emerging Opportunities for Behavioral Accounting Research. **Behavioral Research in Accounting**. v. 26, n. 1, p. 1-23, 2014.

BRAZEL, J. F.; JONES, K. L.; PRAWITT, D. F. Auditors' reactions to inconsistencies between financial and nonfinancial measures: the interactive effects of fraud risk assessment and a decision prompt. **Behavioral Research in Accounting**, v. 26, n. 1, p. 131-156, 2014.

BROWN, S. P. A meta-analysis and review of organizational research on job involvement. **Psychological Bulletin**. v. 120, n. 2, p. 235-255, 1996.

BRYANT, S.; MURTHY, U.; WHEELER, P. The effects of cognitive style and feedback type on performance in an internal control task. **Behavioral Research in Accounting**. v. 21, n. 1, p. 37-58, 2009.

CARPENTER, T. D.; REIMERS, J. L. Professional Skepticism: the effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. **Behavioral Research in Accounting**. v. 25, n. 2, p. 45-69, 2013.

CORAM, P.; GLAVOVIC, A.; NG, J.; WOODLIFF, D. R. The moral intensity of reduced audit quality acts. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. v. 27, n. 1, p. 127-149, 2008.

CHURCH, B. K.; ZHANG, P. Nonaudit services and independence in appearance: decision context matters. **Behavioral Research in Accounting**. v. 23, n. 2, p. 51-67, 2011.

DIKOLLI, S.S.; MCCRACKEN, S.A.; WALAWSKI, J. B. Audit-planning judgments and client-employee compensation contracts. **Behavioral Research in Accounting**. v. 16, p. 45-61, 2004.

DONNELLY, D. P.; QUIRIN, J. J.; O'BRYAN. Attitudes toward dysfunctional audit behavior: the effects of locus of control, organizational commitment, and position. **The Journal of Applied Business Research**. v. 19, n. 1, p. 95-108, 2011.

EISENHARDT, K. M. Agency Theory: An Assessment and Review. **The Academy of Management Review**. v. 14, n. 1, p. 51-74, 1989.

GODFREY, J; HODGSON, A.; TARCA, A.; HAMILTON, J.; HOLMES, S. **Accounting Theory**. 7. ed. Australia: John Wiley & Sons, 2010.

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.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**. v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

GROSSMAN, A. M.; WELKER, R. B. Does the arrangement of audit evidence according to causal connections make auditors more susceptible to memory conjunction errors? **Behavioral Research in Accounting**. v. 23, n. 2, p. 93-115, 2011.

HATFIELD, R. C.; JACKSON, S. B.; VANDERVELDE, S. D. The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. **Behavioral Research in Accounting**. v. 23, n. 2, p. 117-130, 2011.

HIRSCH, P.; MICHAELS, S.; FRIEDMAN, R. "Dirty Hands" versus "Clean Models": Is Sociology in Danger of Being Seduced by Economics? **Theory and Society**. v. 16, n. 3, p. 317-336, 1987.

IYER, V. M.; RAMA, D. V. Clients' expectations on audit judgments: a note. **Behavioral Research in Accounting**. v. 16, p. 63-74, 2004.

KAPLAN, S. E.; POPE, K. R.; SAMUELS, J. A. The effect of social confrontation on individuals' intentions to internally report fraud. **Behavioral Research in Accounting**. v. 22, n. 2, p. 51-67, 2010.

LEE, C.; WELKER, R. B. The effect of audit inquiries on the ability to detect financial misrepresentations. **Behavioral Research in Accounting**, v. 19, p. 161-178, 2007.

LEHMANN, C. M.; NORMAN, C. S. The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: as experimental investigation. **Behavioral Research in Accounting**. v. 18, p. 65-83, 2006.

LIU, G. Gathering evidence through enquiry: a process improvement focus. **Behavioral Research in Accounting**. v. 24, n. 2, p. 153-175, 2012.

MAINES, L. A.; SALAMON, G. L.; SPRINKLE, G.B. An Information Economic Perspective on Experimental Research in Accounting. **Behavioral Research In Accounting**. v. 18, p. 85-102, 2006.

MASSEY, D. W.; THORNE, L. The impact of task information feedback on ethical reasoning. **Behavioral Research in Accounting**. v. 18, p. 103-116, 2006.

MESSIER, Jr., WILLIAM, F.; SIMON, C.A.; SMITH, J. L. Two Decades of Behavioral Research on Analytical Procedures: What Have We Learned? **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. v. 32, n. 1, p. 139-181, 2013.

MILLER, C. L.; FEDOR, D. B.; RAMSAY, R. J. Effects of discussion of audit reviews on auditors' motivation and performance. **Behavioral Research in Accounting**. v. 18, p. 135-146, 2006.

NASCIMENTO, A. R.; RIBEIRO, D.C.; JUNQUEIRA, E. R. Estado da arte da abordagem comportamental da contabilidade gerencial: análise das pesquisas internacionais. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos82008/657.pdf>. Acesso em 23 mar. 2015.

PAINO, H.; ISMAIL, Z.; SMITH, M. Dysfunctional audit behavior: an exploratory study in Malaysia. **Asian Review of Accounting**. v. 18, n. 2, p. 162-173, 2010.

_____. ; THANI, A.; IDRIS, S. I. Z. S. Organizational and professional commitment on dysfunctional audit behavior. **British Journal of Arts and Social Sciences**. v. 1, n. 2, p. 94-105, 2011.

_____. ; SMITH, M.; ISMAIL, Z. Auditor acceptance of dysfunctional behavior: an explanatory model using individual factors. **Journal of Applied Accounting**. v. 13, n. 1, p. 37-55, 2012.

PERSELLIN, J. S. The influence of PCAOB inspections on audit committee members' judgments. **Behavioral Research in Accounting**. v. 25, n. 2, p. 97-114, 2013.

PEYTCHEVA, M.; WRIGHT, A. M.; MAJOOR, B. The impact of principles-based versus rules-based accounting standards on auditors' motivations and evidence demands. **Behavioral Research in Accounting**. v. 26, n. 2, p. 51-72, 2014.

PIERCE, B.; SWEENEY, B. Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. **European Accounting Review**. v. 13, n. 3, p. 415-441, 2004.

ROBERTSON, J. C.; STEFANIAK, C. M.; CURTIS, M. B. Does wrongdoer reputation matter? Impact of auditor-wrongdoer performance and likeability reputations on fellow auditors' intention to take action and choice of reporting outlet. **Behavioral Research in Accounting**. v. 23, n. 2, p. 207-234, 2011.

ROSE, J. M. Attention to evidence of aggressive financial restating and intentional misstatement judgments: effects of experience and trust. **Behavioral Research in Accounting**, v. 19, p. 215-229, 2007.

SCHMIDT, R. N. The effects of auditors' accessibility to "tone at the top" knowledge on audit judgments. **Behavioral Research in Accounting**. v. 26, n. 2, p. 73-06, 2014.

SWEENEY, B.; ARNOLD, DON.; PIERCE, B.. The impact of perceived ethical culture if the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decision. **Journal of Business Ethics**. v. 93, p. 531-551, 2010.

TAYLOR, E. Z.; CURTIS, M.B. Whistleblowing in audit firms: organizational response and power distance. **Behavioral Research in Accounting**. v. 25, n. 2, p. 21-43, 2013.

WATTS, R.; ZIMMERMAN, J. Positive Accounting Theory: a Ten Year Perspective. **The Accounting Review**. v. 65, n.1, p. 131-156, 1990.

WRIGHT, A. M.; WRIGHT, S. Modification of the audit report: mitigating investor attribution by disclosing the auditor's judgment process. **Behavioral Research in Accounting**. v. 26, n. 2, p. 35-50, 2014.

YEN, A. C. The Effect of early career experience on auditors' assessments of error explanations in analytical review. **Behavioral Research in Accounting**. v. 12, n. 2, p. 211-229, 2012.