

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

OS EFEITOS DO GÉNERO E AS CARACTERÍSTICAS INDIVIDUAIS DO
AUDITOR NO JULGAMENTO DA PROVA EM AUDITORIA

INÊS MARGARIDA RAINHO VAZ

NOVEMBRO - 2020

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

OS EFEITOS DO GÉNERO E AS CARACTERÍSTICAS INDIVIDUAIS DO
AUDITOR NO JULGAMENTO DA PROVA EM AUDITORIA

INÊS MARGARIDA RAINHO VAZ

ORIENTAÇÃO:

PROFESSOR DOUTOR ANTÓNIO CARLOS DE OLIVEIRA SAMAGAIO

NOVEMBRO – 2020

Abstract

The audit's role in the credibilization of the financial reporting highlights the importance of the quality that should be present on audit reports. The audit report results from a process that involves professional judgements produced by the auditor, namely, the judgment relating to the audit evidence and quantification of materiality. This work has a double purpose. In one hand, analyze the effect of auditor's gender in the judgement of the audit evidence, on the other hand, verify if that relation should be measured by inherent characteristics of an auditor. Of those characteristics were included the auditor's risk profile, his knowledge, the way the auditor processes the information and his preference in the type of incentives. Relying on data recollected through in inquiry by questionnaire on the target population, a sample of 17 auditors was obtained. The hypothesis were tested by the method of *fuzz-set qualitative comparative analysis*.

Results show the effect of gender in obtaining the audit evidence it is indeed influenced through the auditor's characteristics in study. Accordingly, in a conservative scenario, in which the reduced materialities are established, the presence of risk aversion and the absence of information processing indicators are two of the sufficient conditions given on both the scenarios presented.

Key -Elements: Audit quality, audit, evidence, auditor's characteristics, gender, fsQCA.

Resumo

O papel da auditoria na credibilização do relato financeiro releva a importância da qualidade que deverá estar presente nos relatórios de auditoria. O relatório de auditoria resulta de um processo que envolve julgamentos profissionais produzidos pelo auditor, nomeadamente, em matérias relacionadas com a prova e a materialidade em auditoria. Este trabalho tem um duplo objetivo. Por um lado, analisar o efeito do sexo dos auditores no julgamento da prova em auditoria, e por outro, verificar se essa relação é mediada por características específicas do auditor. Dessas características foram incluídas o perfil de risco, o conhecimento, a capacidade de processar informação e a preferência pelos incentivos por parte do auditor. Tendo por base dados recolhidos através de um inquérito por questionário incidente sobre a população-alvo, foi obtida uma amostra de 17 auditores. As hipóteses foram testadas através do método do *fuzz-set qualitative comparative analysis*.

Os resultados mostram que a influência do sexo na obtenção de prova em auditoria é mediada pelas características do auditor. Sendo que num cenário conservador, no qual são estabelecidas materialidades reduzidas, a presença da aversão ao risco e a ausência de indicadores de processamento de informação são duas das condições suficientes nos dois cenários possíveis indicados.

Palavras-Chave: qualidade em auditoria; prova de auditoria, características do auditor, sexo e fsQCA.

Agradecimentos

Quero agradecer ao Professor Doutor António Samagaio por toda a sua disponibilidade, conhecimentos transmitidos e apoio ao longo de todo o processo, bem como, a sua orientação desde o primeiro dia, que foram cruciais.

Ao ISEG – Lisbon School of Economics and Management e aos docentes do mesmo por todos os ensinamentos transmitidos nesta grande escola, desde a licenciatura ao mestrado, e pelo enorme percurso de aprendizagem que aqui realizei e me tornou melhor não só a nível profissional, mas também pessoal.

Aos meus pais, irmã, namorado, tia e avós, por todo o apoio incondicional durante esta etapa e desde sempre. É graças a eles que tudo se tornou possível e a eles dedico todo o sucesso e felicidade alcançados até hoje.

Aos meus amigos por sempre me apoiarem em tudo e estarem presentes nos bons e maus momentos. A sua amizade e apoio incansável foi fundamental.

Aos meus colegas de mestrado, em especial à Ana Mafalda Cunha, pelo companheirismo e motivação.

Aos participantes anónimos do questionário efetuado que tornaram o estudo possível.

Índice

Abstract.....	I
Resumo	II
Agradecimentos	III
Índice	IV
Índice de Tabelas	V
Índice de Figuras	V
Lista de Abreviaturas.....	VI
Lista de Anexos	VII
1. Introdução.....	1
2. Revisão da Literatura	3
2.1. Auditoria e Qualidade de Auditoria	3
2.1.1. Julgamento profissional e prova de auditoria suficiente e apropriada.....	7
2.2. Características do auditor que podem influenciar o julgamento da prova em auditoria e diferenças de sexo evidenciadas nas mesmas.....	10
2.2.1. Perfil de risco.....	12
2.2.2. Conhecimento.....	13
2.2.3. Processamento de informação	16
2.2.4. Preferência pelo tipo de incentivos.....	17
2.3. Sumário e hipóteses a testar	17
3. Metodologia	18
3.1. Descrição da População e Amostra.....	18
3.2. Desenho do Questionário.....	19
3.2.1. Perfil de risco.....	19
3.2.2. Conhecimento.....	20
3.2.3. Processamento de informação	20
3.2.4. Preferência pelo tipo de incentivos.....	22
3.2.5. Julgamento da prova em auditoria.....	22
3.3. Procedimento e Técnicas de Análise	22
3.3.1. <i>Qualitative Comparative Analysis (QCA)</i>	22
3.3.2. Calibração das Variáveis	23
3.3.3. Pressupostos de análise.....	24
4. Apresentação de Resultados.....	25
4.1. Caracterização da amostra.....	25
4.2. <i>Qualitative Comparative Analysis</i> – Necessidade e Suficiência.....	27
4.3. <i>Qualitative Comparative Analysis</i> – <i>Superset Analysis</i>	31
4.4. Discussão de Resultados.....	31
5. Conclusão, Limitações e Pesquisa Futura	34
6. Bibliografia.....	36
7. Anexos.....	43

Índice de Tabelas

Tabela I – Estatística descritiva	28
Tabela II – Análise da Necessidade Individual da Variável Sexo (<i>gend</i>)	28
Tabela III – Análise das Condições Necessárias de <i>auditjud</i>	29
Tabela IV – Necessidade Agregada das Variáveis	30
Tabela V – Truth table: condições de suficiência.....	30
Tabela VI – Interação das variáveis com <i>gend</i> em <i>auditjud</i>	33

Índice de Figuras

Figura I - Modelo concetual	18
Figura II - Idade dos inquiridos	26
Figura III - Anos de experiência em auditoria dos inquiridos.....	26
Figura IV – Cargo ocupado pelos inquiridos na firma	27

Lista de Abreviaturas

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

FRC – Financial Reporting Council

fsQCA – Software fuzzy set/ Qualitative Comparative Analysis

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

ISA – International Standard on Auditing

OROC – Ordem de Revisores Oficiais de Contas

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

QCA – Qualitative Comparative Analysis

ROC – Revisor Oficial de Contas

SOX – Sarbanes-Oxley Act

Lista de Anexos

Anexo I – Codificação e descrição das variáveis fsQCA	43
Anexo II – Calibração das variáveis fsQCA	43
Anexo III – Resumo de partes constituintes e artigos do questionário	44
Anexo IV – Teste Alpha de Cronbach.....	44
Anexo V – Questionário	44

1. Introdução

A sucessão de eventos fraudulentos verificada nos últimos anos, maioritariamente nos Estados Unidos, com duas grandes empresas, a Enron e a WorldCom, tornou-se ponto fulcral de estudo pelas consequências que originou no mercado económico (Ball, 2009).

Devido a esta cadeia de escândalos, existe uma motivação para investigar meios que permitam diminuir o risco de deteção, ou seja, a probabilidade de não detetar distorções materiais que possam estar presentes nas demonstrações financeiras (ISA 200, 2009).

Se for possível concluir que, de facto, homens e mulheres produzem julgamentos distintos, devido às diferenças de sexo existentes nas características pessoais de cada um destes, então poderá encontrar-se alguma forma de reduzir o risco de deteção e, consequentemente, aumentar a qualidade de auditoria e a probabilidade de deteção de fraudes.

Um relatório da *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 2017) revela que a grande maioria das empresas que elaborou iniciativas respeitantes à diversidade de sexo, obteve sucesso nas mesmas. No entanto, apesar de se verificar que apenas 23% dos *partners* são mulheres, no relatório de 2009 a AICPA constatou que durante 20 anos consecutivos as mulheres correspondem, em média, a 50% dos novos recrutados e a mesma continua a salientar a importância da retenção de profissionais do sexo feminino (AICPA, 2010).

Em adição, alguns estudos realizados no âmbito da psicologia, economia e gestão analisam as diferenças de sexo no meio financeiro. Adams e Ferreira (2009) reforçam a importância da diversidade de sexo nos níveis de topo das organizações.

No entanto, Breesch e Branson (2009) dão ênfase ao facto de se verificar que apenas um número reduzido de autores investiga a questão das diferenças de sexo no contexto de auditoria. Mesmo alguns anos depois, o problema persiste, a literatura existente que estuda qual o impacto do sexo no julgamento de auditoria e tomada de decisões é limitada (Hardies *et al.*, 2016).

Assim sendo, este estudo contribui para o crescimento das pesquisas que analisam esta relação, entre o sexo do auditor e o seu julgamento, eventualmente acabam também,

consecutivamente, por averiguar a ligação do sexo à qualidade de auditoria, uma vez que a qualidade da mesma é inerentemente um processo de julgamentos (Knechel, 2000).

Adicionalmente, estudos demonstram que a relevância do auditor em particular, como principal determinante da qualidade de auditoria, tem vindo, cada vez mais, a ser foco de pesquisa. Isto, essencialmente, pela importância que as suas características, como indivíduo, têm para o *output* de auditoria e a qualidade do mesmo (Gul *et al.*, 2010).

São apresentados diversos fatores associados à qualidade do julgamento do auditor e à capacidade deste em tomar decisões, tais como, a complexidade da tarefa a realizar por parte do auditor (O'Donnell e Johnson, 2001) e a situação contextual que rodeia o mesmo, ou seja, a cultura e dimensão da firma de auditoria, ou a proximidade e a diversidade entre cada um dos elementos constituintes da equipa de auditoria (Irawati e Solikhah, 2018). Em adição, são referidos aspetos relacionados com as características pessoais do auditor, como a forma como é processada a informação por parte do mesmo (Mala, 2015), o seu perfil de risco (Hardies *et al.*, 2013), a sua capacidade de resolução de problemas e a sua aptidão matemática (Nelson e Tan, 2005) e ainda o seu nível de independência (Hardies *et al.*, 2010).

Deste modo, visto que este estudo é elaborado com o intuito de analisar qual o efeito do sexo no julgamento da prova de auditoria, as características pessoais do auditor são o cerne da pesquisa.

Relativamente a estas características verifica-se a existência de diferenças causadas pelo sexo. Quanto ao processamento de informação, as mulheres efetuam-no de forma mais completa, enquanto os homens o fazem através da seleção, analisando apenas o que consideram importante e facilmente acessível (Meyers-Levy, 1989; Meyers-levy e Maheswaran, 1991). No que respeita o perfil de risco, autores concluíram que mulheres na profissão de auditoria são mais avessos ao risco que auditores do sexo masculino (Gold *et al.*, 2009; Hardies *et al.*, 2013)

Estudos revelam que, de facto, existem diferenças de sexo em características que afetam o julgamento do auditor. Devido às características específicas verificadas no auditor do sexo feminino, espera-se que estas estejam associadas a uma auditoria de maior qualidade (Dan e Wei, 2012). Sendo assim, dadas essas diferenças, espera-se que os profissionais de auditoria do sexo feminino apresentem uma probabilidade superior de identificar possíveis distorções materiais, relativamente a profissionais de auditoria do

sexo masculino, sujeitos às mesmas condições. Consequentemente espera-se que auditoras efetuem um julgamento da prova de maior qualidade relativamente a auditores.

2. Revisão da Literatura

2.1. Auditoria e Qualidade de Auditoria

A corrente de escândalos que se sucedeu desde a década de 80 representa um alerta para a importância de supervisão no contexto empresarial. Um dos casos mais emblemáticos desse período é o caso Polly Peck, uma empresa têxtil do Reino Unido. A empresa iniciou-se no sector da moda, mas o seu CEO acabou por expandir a sua atividade para outros setores como o setor da alimentação e lazer, pelo que o seu crescimento foi exponencial alcançando mais de 200 subsidiárias em todo o mundo. Em 1990 a empresa entra em falência após se descobrir que o seu CEO roubou da Polly Peck mais de 37 milhões de euros.

No entanto, o auge dessa série de eventos fraudulentos verifica-se apenas no início do milénio, nos Estados Unidos, com duas grandes empresas, a Enron e a WorldCom. Estas rapidamente se tornaram mediáticas e objeto de estudo pelas consequências que provocaram no mercado económico (Ball, 2009).

Li (2010) considera que o que se sucedeu no caso da empresa Enron consiste no maior desastre de auditoria até à data. O seu escândalo foi revelado em outubro de 2001 e apenas dois meses depois a empresa entra em falência e a firma de auditoria responsável, a *Arthur Andersen*, uma das antes chamadas *Big Five*, entra no seu período de decadência e posteriormente dissolução.

No ano seguinte, a segunda maior empresa de telecomunicações da época, a WorldCom, quarta classificada da *Fortune 500*, apresenta também a sua insolvência, derivada de um escândalo financeiro no qual a empresa exibia resultados sobreavaliados em 3.8 mil milhões de dólares (Lyke e Jickling, 2002).

Estes acontecimentos provocaram agitação entre bancos e investidores, bem como, a quebra de confiança por parte do público em geral (Pandey e Verma, 2002). Adicionalmente originaram perdas significativas para os *shareholders* das mesmas e o declínio dos mercados financeiros (DeFond e Zhang, 2014).

No seguimento de críticas e inseguranças relacionadas com a profissão de auditoria sucedem-se novas regulamentações e políticas com a reforma *Sarbanes-Oxley Act* (SOX) de 2002. Esta vem garantir o correto funcionamento e monitorização das empresas, assegurando uma auditoria de qualidade, de acordo com as normas. Uma das principais alterações desta reforma foi a criação da *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) um novo agente governamental, cujo intuito é a regulamentação independente dos mercados de auditoria, que vem substituir a autorregulamentação por parte do próprio mercado (Francis, 2004).

Esta sucessão de acontecimentos salienta a importância que tem a profissão de auditoria atualmente e a magnitude que uma auditoria de qualidade impele no funcionamento eficiente dos mercados financeiros. Demonstra que o dever principal da mesma é a maximização da qualidade de relato financeiro, como indica Samagaio e Rodrigues (2016).

Como se pode verificar o conceito de auditoria é amplamente mencionado na literatura existente, sendo assim, antes de mais, é fundamental entender qual o seu significado.

Na sua análise da reação do mercado ao envolvimento da *Arthur Andersen* no escândalo financeiro da Enron, Nelson *et al.* (2008) caracteriza auditoria como sendo um mecanismo que realça a credibilidade das demonstrações financeiras de uma empresa e uma forma de reduzir os custos de agência da mesma. Estes consistem nos custos inerentes aos conflitos de interesses existentes entre os vários *stakeholders* da empresa, segundo a teoria da agência estabelecida por Jensen e Meckling (1976).

Segundo as Normas Internacionais de Auditoria (ISA – *International Standard on Auditing*):

A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.

ISA 200 (2009), parágrafo 3.

A SOX (2002) refere auditoria como sendo a verificação das demonstrações financeiras de uma entidade, realizada por uma firma de auditoria com o propósito de expressar uma opinião relativa a tais demonstrações, de forma independente e segundo as normas produzidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

Adicionalmente, de acordo com a *Deloitte*, uma das atuais *Big 4*, a profissão de auditoria consiste num complexo processo, na qual os auditores são a conexão entre a veracidade das demonstrações financeiras de uma entidade e o alcance dos objetivos de crescimento da mesma (Deloitte, 2019).

Após uma noção do conceito de auditoria pode estudar-se o que significa a qualidade da mesma e quais as vertentes existentes na literatura que defendem diferentes perspetivas sobre o tema.

Na sua análise DeAngelo (1981) refere-se a qualidade de auditoria como sendo a probabilidade do auditor descobrir e reportar distorções materiais nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Em pesquisas posteriores, Francis (2011) considera que a qualidade de auditoria deve ser vista de forma contínua, como resultado de diversos fatores que atuam entre si, incluindo *inputs*, procedimentos e outras envolventes. Segundo este autor a qualidade de auditoria pode variar desde baixa-qualidade até alta-qualidade, sendo que as falhas de auditoria ocorrem no seu ponto mínimo de qualidade (Francis, 2004, 2011).

Segundo o Financial Reporting Council (FRC), regulador independente da profissão no Reino Unido, a qualidade de auditoria é constituída por cinco impulsionadores, dos quais fazem parte a cultura da firma de auditoria, as capacidades e qualidades pessoais de cada trabalhador, a efetividade do processo de auditoria, bem como, a confiança e utilidade do relatório que desta é resultante e, por fim, os determinantes afetos à qualidade da mesma que se encontram fora do controlo do auditor (FRC, 2008).

Knechel *et al.* (2013) reflete uma outra interpretação para o significado de qualidade de auditoria. Na sua pesquisa sobre a temática o autor defende uma perspetiva sob a forma de *balanced scorecard* com quatro categorias distintas, os inputs, processos, resultados e, por último, o contexto em que se enquadra a auditoria realizada. Uma visão que o autor

acredita ser flexível, pois permite que dentro de cada categoria seja possível focar diferentes indicadores, consoante o *stakeholder* de interesse.

Ainda Hardies *et al.* (2010) apresenta um panorama distinto para a qualidade de auditoria, constituído por cinco determinantes. Estas consistem nas características da equipa de auditoria, na tarefa de auditoria a realizar, nas circunstâncias relativas à firma de auditoria, nos elementos que se encontram fora do controlo do auditor e por fim, nas características pessoais do mesmo.

À semelhança deste prisma apresentado por Hardies *et al.* (2010), outros autores abordam a pertinência individual de alguns fatores referidos neste mesmo artigo e a sua intrínseca ligação à qualidade de auditoria.

Debatem-se vertentes relacionadas com a firma que realiza a auditoria como, por exemplo, a sua cultura e dimensão (Choi *et al.*, 2010), outras referentes às características da equipa que realiza o trabalho de auditoria, como a proximidade e a diversidade entre cada um dos elementos constituintes da mesma (Cameran *et al.*, 2018).

Certos autores mencionam a importância de aspetos alusivos ao trabalho de auditoria propriamente dito, como por exemplo, a complexidade da tarefa a realizar (Bonner, 1994) ou a pressão temporal exercida sobre o auditor para produzir o relatório de auditoria (Prasanti e Yulianto, 2017).

Jones *et al.* (2017) analisa a influência da regulamentação existente, um dos fatores externos ao auditor, ou seja, que se encontram fora do seu controlo.

Para Hardies *et al.* (2010) as características pessoais do auditor são o principal influenciador da qualidade de auditoria. Características tais como o conhecimento técnico do auditor, a sua capacidade de resolução de problemas matemáticos, o seu perfil de risco, bem como, o seu grau de independência.

De forma complementar, pode encontrar-se no estudo de Parker *et al.* (2015) uma outra característica pessoal do auditor, o modo como processa a informação, característica esta que o autor indica ser uma das principais alocadas à qualidade de auditoria.

No seguimento de artigos que fomentam a importância das características pessoais do auditor como elemento impulsionador da qualidade de auditoria Breesch e Branson (2009) refletem três em particular, o perfil de risco e a tipologia de processamento de informação, também estudadas por outros autores já mencionados, e ainda o estilo de comunicação adotado por parte do auditor.

Aditivamente DeFond e Zhang (2014) reconhecem a importância das competências individuais do auditor em proporcionar elevados níveis de qualidade na profissão de auditoria, nomeadamente, o seu conhecimento e capacidades.

Deste modo, pela extensão da literatura no âmbito da qualidade de auditoria pode perceber-se que esta depende de vários fatores e, por sua vez, existem variadas conceções em relação aos mesmos. Alguns autores, apesar de diferentes circundantes, partilham semelhanças em relação à visão que apresentam sobre a qualidade de auditoria, mesmo nas que constituem noções mais periféricas há algo em comum. A todas estas perspetivas é consensual a relevância do julgamento profissional ao longo da condução de uma auditoria.

2.1.1. Julgamento profissional e prova de auditoria suficiente e apropriada

O complexo processo de auditoria é composto por várias fases, tais como a avaliação do risco, bem como, do sistema de controlo interno da empresa, entre outras. Em todas estas fases o principal instigador da qualidade de auditoria é a qualidade dos julgamentos do auditor que a realiza (Knechel *et al.*, 2013).

Através de estudos realizados nesta matéria sabe-se que a qualidade dos julgamentos e a tomada de decisões, por parte do auditor, determinam a qualidade do seu trabalho de auditoria (Watkins *et al.*, 2004).

Sendo assim, primeiramente, é necessário compreender o que se entende por julgamento, qual o seu significado no contexto de auditoria e de que forma, julgamento e auditoria, se encontram relacionados.

Um julgamento consiste na formação de uma opinião, ideia ou estimativa relativamente a um determinado objeto, evento ou outro tipo de fenómeno. Geralmente verifica-se sobre a forma de avaliação de um determinado conjunto de fatores ou previsão relativamente a uma situação futura. Posteriormente, segue-se a decisão, que se realiza com base nos julgamentos efetuados (Bonner, 1999).

No contexto de auditoria, Nugrahandi e Jahja (2018) mencionam a importância do julgamento profissional como resultado de um conjunto de avaliações, efetuadas durante a realização de uma auditoria, incluindo o seu planeamento, a recolha e avaliação da prova e o reporte da opinião de auditoria.

Segundo a ISA 200 (2009), o julgamento profissional e a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada constituem dois dos cinco requisitos necessários para que o auditor obtenha garantia razoável de fiabilidade, relativamente à isenção de distorções materiais, nas demonstrações financeiras como um todo, de uma determinada entidade.

Adicionalmente, Knechel (2000) refere que auditoria é inerentemente um processo de julgamentos, reconhece que, ao exercer esta prática, o julgamento profissional está amplamente implícito a todas as fases da mesma.

O autor, em concordância com as normas de auditoria aplicáveis, IAASB (2013), particularmente a ISA 200 (2009), reforça que, para a correta elaboração de uma auditoria, é fundamental o julgamento profissional, uma vez que este, tal como já foi mencionado, é intrínseco a várias fases do processo, nomeadamente, na decisão da materialidade, na avaliação da suficiência e apropriação da prova de auditoria, na determinação da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a realizar, bem como, na elaboração de conclusões baseadas na prova de auditoria obtida.

Na sua pesquisa e análise relativa à qualidade de auditoria, Francis (2011) associa o julgamento profissional como sendo parte integrante dos fatores base para a elaboração de uma auditoria de qualidade, isto é, os *inputs* e o processo de auditoria. Ao nível dos *inputs*, o autor revela que a qualidade de auditoria é superior quando, os procedimentos de teste usados são capazes de produzir prova relevante e de confiança. Ao nível do processo de auditoria, esta é de maior qualidade quando os auditores tomam boas decisões relativamente aos testes a serem implementados e quando, posteriormente, avaliam a prova resultante dos mesmos de forma apropriada. Tendo em conta que, quer a escolha dos procedimentos, quer a tomada de decisões, têm por base o julgamento (Bonner, 1999; Knechel, 2000), pode estabelecer-se, neste estudo, uma relação entre o julgamento profissional e a qualidade de auditoria.

Posto isto, visto que foram analisados vários fatores que afetam a qualidade de auditoria, é de esperar que os aspetos influenciadores do julgamento da prova de auditoria sejam semelhantes, uma vez que a qualidade de auditoria é inerentemente um processo de julgamentos (Knechel, 2000).

Através do estudo de Irawati e Solikhah (2018), pode demonstrar-se isso mesmo, os autores evidenciam que o julgamento é influenciado pela a complexidade da tarefa a

realizar, bem como, pela situação contextual que rodeia o auditor, ou seja a cultura e dimensão da firma de auditoria, ou a proximidade e a diversidade entre cada um dos elementos constituintes da equipa de auditoria.

O'Donnell e Johnson (2001) mencionam igualmente a importância da complexidade da tarefa a realizar, bem como, do sexo do auditor para a eficiência do seu julgamento profissional.

Em adição, Hardies *et al.* (2010) afirma que as características pessoais do auditor são também indicadores da qualidade do julgamento profissional do mesmo.

Fatores estes já mencionados na secção anterior, como sendo orientadores da qualidade de auditoria.

O conceito de julgamento no exercício da profissão de auditoria já foi analisado, mas para realizar o estudo em questão, relativamente ao julgamento da prova em auditoria, é também necessário compreender o que se entende por prova de auditoria.

No que concerne à prova de auditoria, através da ISA 500 (2013), é possível constatar que esta é imprescindível para sustentar a opinião do auditor e o relatório elaborado pelo mesmo. A norma indica que o trabalho do auditor na construção da sua opinião reside, essencialmente, na obtenção e avaliação da prova de auditoria. Esta prova é obtida no decorrer dos procedimentos de auditoria realizados, é essencial que esta seja recolhida de forma suficiente e apropriada. Ou seja, a suficiência é um aspeto relativo à quantidade da prova de auditoria e a apropriação diz respeito à fiabilidade e relevância da mesma.

Bennett e Hatfield (2013) alegam que caso não seja obtida prova de auditoria suficiente a qualidade das conclusões de auditoria, produzidas através da prova, é prejudicada. Consecutivamente, o relatório produzido, sendo o *output* final, também perde qualidade.

A questão relativa à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada, por parte do auditor, de forma a restringir o risco de auditoria a um nível reduzido e aceitável, que possibilite ao mesmo obter conclusões plausíveis nas quais consiga sustentar a sua opinião é uma temática que envolve julgamento profissional (ISA 200, 2009; ISA 500, 2013)

Pode então perceber-se que várias pesquisas demonstram, direta ou indiretamente, a forte relação existente entre o julgamento da prova de auditoria e a qualidade da mesma.

Relação esta que demonstra ser impossível existir auditoria sem que exista julgamento, pois o exercício de julgamento está intimamente ligado a todas as fases subjacentes à realização de uma auditoria (Knechel, 2000).

É também visível que a qualidade do julgamento e a qualidade de auditoria são maioritariamente influenciadas pelos mesmos fatores. Tal é razoável, uma vez que o julgamento profissional é intrínseco ao processo de elaboração de uma auditoria (ISA 200, 2009).

2.2. Características do auditor que podem influenciar o julgamento da prova em auditoria e diferenças de sexo evidenciadas nas mesmas

A relevância do auditor em particular, como principal determinante da qualidade de auditoria, tem vindo, cada vez mais, a ser foco de pesquisa. Isto, essencialmente pela importância que as suas características, como indivíduo, têm para o *output* de auditoria e a qualidade do mesmo (Gul *et al.*, 2010).

Tal como debatido anteriormente, quando se fala em qualidade de auditoria está implícito o julgamento e obtenção de prova de auditoria, bem como, a avaliação da prova recolhida e elaboração de conclusões com base na mesma. São estes que, entre outros fatores, se encontram na base para a construção de uma auditoria de qualidade (Ashton e Ashton, 1995). Sendo assim, apesar das firmas de auditoria tentarem manter a consistência da qualidade de auditoria, através de mecanismos de controlo e procedimentos de trabalho *standard* (Jeppesen, 2007), Hardies *et al.* (2016) explicita que pelo facto de auditoria ser uma questão de julgamento profissional, é pouco provável que a qualidade da mesma seja praticada de forma homogénea no seio da empresa. Consequentemente o autor indica que é plausível que esta seja modelada pelas várias características individuais do auditor.

É então necessário analisar quais as características pessoais do auditor que, potencialmente, influenciam o seu julgamento e, em última análise, a qualidade de auditoria. Vários autores precisam a importância das características individuais do auditor como principal condutor do seu julgamento. Hardies *et al.* (2010, 2013) refere que a qualidade do julgamento do auditor e a sua capacidade de tomada de decisão dependem de características pessoais do auditor, tais como, o conhecimento técnico do auditor, a sua

capacidade de resolução de problemas matemáticos, bem como, o seu perfil de risco. O autor indica ainda que, sucessivamente, estes afetam a qualidade de auditoria.

Nelson e Tan (2005) também revelam o interesse das características individuais do auditor para determinar o seu julgamento, nomeadamente, a sua capacidade de resolução de problemas. Um critério que os autores indicam já ser tomado em consideração nas avaliações de *performance* efetuadas pelas auditoras. Sendo assim seria útil chegar-se a conclusões relativas a eventuais diferenças de sexo presentes neste fator.

Mala (2015) conclui na sua pesquisa que o julgamento e a tomada de decisões são amplamente afetados pelos atributos pessoais do auditor. Relativamente a este tópico, aborda igualmente a importância do conhecimento técnico e acrescenta também o processamento de informação às características individuais do auditor, que influenciam o seu julgamento.

Lee (2012) menciona que o tipo de incentivo afeta de forma significativa a qualidade do julgamento do auditor, nomeadamente em tarefas de reconhecimento. O autor reforça a importância de futuras pesquisas sobre o tema num contexto no qual se verifiquem tarefas de reduzidos níveis de complexidade, bem como, elevados níveis de complexidade. DeFond e Zhang (2014) referem a importância da concretização de pesquisas relacionadas com outras características individuais destes profissionais, nomeadamente, o sexo.

Nesta fase podemos retratar qual o *framework* do tema em estudo. Pretende-se demonstrar de que forma as diferenças de sexo se pronunciam nas características pessoais do auditor, estas que influenciam o seu julgamento da prova em auditoria e por sua vez, como resultado final, a qualidade da mesma.

Deste modo o estudo carece ainda de uma análise em relação à evidência de diferenças de sexo nas características mencionadas e caso existam, se são significativas para o julgamento da prova de auditoria.

Foram enumerados os diversos fatores associados à qualidade do julgamento de auditoria, contudo, tendo em conta que o objetivo é observar as diferenças de sexo que possam ter impacto no julgamento da prova de auditoria, as características pessoais do auditor constituem o centro de análise neste estudo.

Destas características fazem parte, o processamento de informação pelo auditor (Mala, 2015), o seu perfil de risco (Hardies *et al.*, 2013), a sua capacidade de resolução

de problemas e a sua aptidão matemática (Nelson e Tan, 2005) o seu conhecimento geral e específico no âmbito de auditoria (Bonner e Lewis, 1990) e a preferência pelo tipo de incentivos (Srinidhi *et al.*, 2020).

Diversos autores, no âmbito da psicologia e sociologia, analisam se existem diferenças de sexo nas características pessoais do auditor referidas, e se produzem ou não efeitos significativos no julgamento e recolha da prova de auditoria por parte do auditor, bem como, as conclusões que este retira da prova obtida, que conseqüentemente afetam a qualidade de auditoria.

2.2.1. Perfil de risco

O risco está presente em situações cujo resultado futuro é incerto, no entanto, a probabilidade de ocorrência desse mesmo resultado é conhecida. Pode perceber-se melhor com o simples exemplo de lançar uma moeda ao ar, ao fazê-lo não sei qual vai ser o resultado porém, sei que a probabilidade entre sair cara ou coroa é 50/50 (Fisk, 2018). A autora refere ainda que o risco inerente a uma ação depende também da capacidade do tomador de risco, uma vez que sendo este mais competente, terá maiores probabilidades de sucesso na sua tomada de decisão, mantendo todas as restantes variáveis constantes.

Relativamente ao perfil de risco, em estudos de psicologia no âmbito das ciências sociais, Byrnes *et al.*, (1999) revela que as mulheres, em geral, são mais avessas ao risco do que os homens.

Em pesquisas no âmbito da economia o resultado mantém-se, os autores Jianakoplos e Bernasek (1998) também concluíram que, no geral, as mulheres são mais avessas que os homens no que respeita ao risco. Tal verificou-se, igualmente, em estudos posteriores, Croson e Gneezy (2009) obtiveram o mesmo resultado, bem como, Charness e Gneezy (2012) que demonstram que as mulheres constituem portefólios de risco inferior comparativamente aos homens.

Beckmann e Menkhoff (2008) expõem no seu estudo que quando se trata de uma amostra de gestores de fundos, ou seja, de profissionais do setor financeiro, a conclusão é similar, nesta amostra, profissionais do sexo feminino são mais avessos ao risco em comparação com profissionais do sexo masculino.

Vários estudos foram elaborados no âmbito da psicologia e economia com o intuito de perceber se o perfil de risco é diferenciado consoante o sexo. Foram mencionados vários autores que estudaram esse tema para homens e mulheres em geral, e ainda homens e mulheres profissionais do setor financeiro.

Na sua análise, Hardies *et al.* (2010, 2013) averigua se as conclusões obtidas em estudos cuja amostra é a referida acima podem ser transportadas para uma população específica de mulheres e homens profissionais de auditoria. Uma das conclusões que o autor efetua é que, de facto, os profissionais de auditoria do sexo feminino são mais avessos ao risco do que profissionais de auditoria do sexo masculino.

De igual modo, Gold *et al.* (2009) apresenta a mesma conclusão, auditores mulheres são mais avessos ao risco que auditores homens.

Devido às características específicas verificadas no auditor do sexo feminino, espera-se que este esteja associado a uma auditoria de maior qualidade (Dan e Wei, 2012). A existência de julgamentos distintos consoante o sexo do auditor poderá conduzir a taxas de auditoria também diferenciadas consoante o sexo do *partner* de auditoria, nomeadamente, alguns autores evidenciam que taxas de auditoria superiores se encontram associadas a *partners* do sexo feminino (Ittonen e Peni, 2012).

Sendo assim, tendo em conta que um dos requisitos da profissão de auditoria é o julgamento da prova, e para tal é necessário analisar um conjunto diverso de informações, os profissionais de auditoria do sexo feminino terão uma maior probabilidade de identificar possíveis distorções materiais presentes nas demonstrações financeiras, visto que, nessa análise conseguem avaliar de forma mais detalhada um maior número de fatores (Meyers-Levy, 1989; Meyers-levy e Maheswaran, 1991) e também pelo facto de serem mais avessos ao risco, o que lhes confere a probabilidade de determinar uma amostra mais elevada. Mesmo se examinassem uma amostra de igual dimensão, a probabilidade de indicarem um maior número de distorções materiais seria igualmente superior, pois sendo mais avessos ao risco, mais facilmente auditores do sexo feminino consideram uma determinada distorção como potencialmente material. Ou seja, para a mesma informação, a probabilidade de auditores do sexo feminino a classificarem como relevante ou material é superior (Hardies *et al.*, 2010).

2.2.2. Conhecimento

No âmbito da profissão de auditoria podem manifestar-se diferenças no conhecimento a vários níveis, pois existem diferentes tipos de conhecimento (Bonner e Lewis, 1990). Os autores demonstram que o conhecimento se pode dividir entre conhecimento geral, conhecimento específico e ainda na capacidade de resolução de problemas. O mesmo autor refere que quanto a estas tipologias de conhecimento, nem todas são assimiladas de igual forma pelos diferentes indivíduos, mesmo perante situações em que estes apresentam o mesmo nível de experiência.

A relação entre experiência e conhecimento é notória nas várias pesquisas existentes, muitos autores apresentam o conhecimento como resultado da experiência (Libby e Tan, 1994).

Quanto ao conhecimento geral, nas várias áreas, estudos indicam que quanto maior a experiência em determinada área maior o conhecimento na mesma (Bonner e Lewis, 1990).

Neste caso, quando se refere a conhecimento geral, estando este estudo inserido no contexto de auditoria, o conhecimento geral subentende-se conhecimento geral de contabilidade e auditoria.

Em relação ao conhecimento específico, abordado por Bonner e Lewis (1990), este refere-se ao conhecimento próprio da indústria do cliente de auditoria. Este conhecimento é também abordado noutros estudos, Samagaio e Rodrigues (2016), na sua pesquisa sobre o capital humano e a sua relação com a performance das empresas em auditoria, referem a especialização numa determinada indústria por parte do auditor como proxy da competência do mesmo.

No âmbito de auditoria a relação entre o conhecimento geral do auditor na área e o seu sexo não se encontra profundamente estudada, Bonner e Lewis (1990) estuda amplamente esta temática, no entanto, não apresenta qualquer pesquisa entre esta e o sexo do auditor. Em estudos posteriores relacionados com o tópico Widyakusuma *et al.* (2019) conclui que existe uma relação positiva entre a experiência do auditor e o seu julgamento em auditoria, o autor na sua pesquisa refere que auditores mais experientes, com maior variedade de entidades no seu trabalho apresentam maior conhecimento e, por esse motivo, julgamentos mais precisos. O autor expõe o sexo como característica demográfica, no entanto, não analisa de que forma o mesmo poderá estar relacionado com as suas variáveis.

Sendo assim existe necessidade de analisar de que forma estas tipologias de conhecimento, mencionadas anteriormente na literatura se relacionam diretamente com o sexo do auditor.

Quanto ao conhecimento e raciocínio matemático, vários autores no âmbito da literatura financeira o mencionam. Alguns autores defendem que para a correta análise das demonstrações financeiras de uma empresa o raciocínio lógico e matemático, bem como, a capacidade de resolução de problemas são fundamentais (Libby e Tan, 1994; Nelson e Tan, 2005).

Noutros estudos é possível relacionar este tipo de conhecimento com o sexo do indivíduo. Autores revelam que a matemática é algo que se encontra associado ao sexo masculino (Rowley *et al.*, 2007). Na sua pesquisa o autor averigua qual a associação entre estereótipos e performance relativamente a adolescentes. Rowley *et al.* (2007) conclui que apesar do forte estereótipo de que o sexo masculino é melhor que o feminino na resolução de problemas matemáticos, na prática essas diferenças entre sexo não foram encontradas nos adolescentes em estudo

Algumas posições defendem que, uma vez que as mulheres existem em número inferior em cargos de chefia, tal providencia que, para alcançar o mesmo cargo, a sua capacidade e conhecimento tenha de ser superior comparativamente a um indivíduo do sexo masculino (Srinidhi *et al.*, 2020).

Outros autores como Hyde e Linn (2006) verificaram resultados semelhantes, os autores não encontraram diferenças significativas entre sexos no que diz respeito à performance matemática e à resolução de problemas complexos.

No caso em que são encontradas diferenças e se verifica que homens obtêm melhores resultados em relação às mulheres, Kiefer e Sekaquaptewa (2007) indica que se justifica pela existência do estereótipo segundo o qual homens são melhores matemáticos do que mulheres. Ou seja, visto que existe uma associação entre a existência de estereótipos e a formação de identidade e eventual tomada de decisões (Signorella *et al.*, 1993; Rowley *et al.*, 2007), bem como, entre a percepção que as mulheres têm delas mesmas e a sua performance (Signorella e Jamison, 1986) muitas vezes as mulheres têm uma percepção errada delas mesmas relativamente à sua capacidade de resolução de problemas o que faz com que, na maioria das situações, não queiram explorar essas capacidades e acabar por, de facto, obter piores resultados (Kiefer e Sekaquaptewa, 2007).

Adicionalmente, auditores do sexo masculino e feminino provêm de educações semelhantes, do meio da gestão, economia, contabilidade e finanças. Ou seja, homens e mulheres de auditoria apresentam mais semelhanças do que selecionando um homem e uma mulher ao acaso. (Hardies *et al.*, 2010) e o seu conhecimento técnico é mais homogêneo (Cameran *et al.*, 2018).

Sendo assim alguns autores defendem , relativamente a este tópico, que no exercer da sua profissão de auditoria, as mulheres ajudem os seus colegas a esquecer que são mulheres (Anderson-Gough *et al.*, 2005).

2.2.3. Processamento de informação

Existem vários estudos que efetuam pesquisas relacionadas com esta questão e a sua relação com o sexo. Relativamente a este tópico, autores concluíram que homens e mulheres não processam a informação do mesmo modo (Gilligan, 1982).

Meyers-Levy (1989) e Meyers-levy e Maheswaran (1991) nos seus estudos desenvolveram a teoria da seletividade. Nesta teoria a autora indica que os homens são mais seletivos relativamente à relevância e disponibilidade de informação, ou seja, as pessoas do sexo masculino ignoram parte da informação, de forma a tornar a escolha mais fácil e rápida. Por outro lado, a autora expõe que as mulheres avaliam a informação de forma mais completa e minuciosa, uma vez que tentam analisar toda a informação que têm à sua disposição. Sendo assim, no processamento da informação, as mulheres conseguem examinar um número maior de fatores, comparativamente aos homens, e efetuam-no de forma mais detalhada.

Deste modo as mulheres revelam um nível de processamento de informação mais intenso (Gold, Hunton e Gomaa, 2009).

Complementarmente, o estudo de Chung e Monroe (2001) também estuda as diferenças de sexo neste contexto, os autores analisam maioritariamente qual a relação com a complexidade da tarefa. Estes realizaram uma experiência cujo objetivo era a identificação de distorções materiais na rúbrica de inventários. Os autores concluíram que, verificando-se o aumento da complexidade da tarefa, ou seja, o aumento da quantidade e inconsistência da informação (Bonner, 1994), a qualidade do processamento de informação e da tomada de decisões das mulheres mantinha-se, no entanto, em relação aos homens tal não se verifica. Isto é, os autores demonstraram que perante situações cuja

complexidade é elevada, as mulheres apresentam um julgamento profissional mais preciso que os homens. Estes verificaram ainda o contrário, ou seja, quando se trata de tarefas menos complexas, profissionais do sexo masculino apresentam julgamentos mais precisos comparativamente a profissionais do sexo feminino.

Adicionalmente, O'Donnell e Johnson (2001) também abordou esta temática e concluiu que perante tarefas mais complexas auditores do sexo feminino conseguem efetuá-las em menos tempo do que auditores do sexo masculinos. Enquanto que em tarefas de reduzida complexidade os auditores homens conseguiram completá-las em tempo inferior ao verificado por auditores mulheres.

2.2.4. Preferência pelo tipo de incentivos

Em pesquisas pioneiras sobre esta temática Libby e Lipe (1992) salientam que o impacto dos incentivos depende da tipologia e da quantidade de incentivo que é proposta. Os autores referem ainda que o mesmo se encontra também vinculado ao conhecimento daquele que é o responsável pelo julgamento e tomada de decisão em auditoria.

No estudo de Srinidhi *et al.* (2020), no qual o autor analisa que melhorias pode trazer para uma empresa a presença de mulheres no *board*, o autor conclui que as mulheres apresentam maiores capacidades do que homens, apresentando assim um custo mais reduzido para a empresa. Nestes parâmetros os autores concluem que a mulher tem maior tendência para desejar maiores benefícios e incentivos. Evidenciam ainda que perante mais incentivos as mulheres geram melhores *outcomes* na empresa face a homens.

2.3. Sumário e hipótese a testar

Deste modo o objetivo da presente dissertação é testar qual o impacto do sexo na obtenção e avaliação da prova em auditoria, tendo este como *proxy* a determinação da materialidade. Pretende-se testar se de facto as diferenças de sexo que se verificam nas diversas características que afetam o julgamento de um auditor originam diferentes julgamentos no momento de determinação da materialidade e consecutivamente da obtenção e avaliação da prova por este recolhida.

Destas características fazem parte o perfil de risco, o conhecimento, este que por sua vez se divide em conhecimento específico, geral e de cálculo matemático, o

processamento de informação, que se compõe em tarefas complexas e simples e por fim a preferência pelo tipo de incentivos, estes consistem em incentivos monetários e punição, ou seja, incentivos negativos. Pelo que é possível identificar a seguinte hipótese, conforme:

H₁: *A influencia do sexo na obtenção de prova é mediada pelas características do auditor que afetam o seu julgamento.*

Sendo assim o modelo concetual do presente estudo encontra-se definido conforme se encontra na *Figura I*.



Figura I - Modelo concetual

3. Metodologia

3.1. Descrição da População e Amostra

A população consiste em Revisores Oficiais de Contas (ROC) cuja entrada na Ordem dos Revisores Oficiais de contas (OROC) se verificou nos últimos 5 anos, ou seja, ROC's admitidos desde 2015. O motivo pelo qual a população corresponde a membros da OROC dos últimos 5 anos em vez de todos os membros da mesma foi pelo facto de ser necessário um elemento quantitativo do seu conhecimento, como explicitado na presente literatura.

Dado que estes efetuam exame de admissão é possível obter uma evidência do seu conhecimento, quer de matemática financeira quer do conhecimento em auditoria, por via da nota dos respetivos módulos apresentados no exame referido, conforme explicado na secção que se segue.

O questionário *online* foi enviado para 241 pessoas, das quais responderam 63, desta forma, a taxa de resposta atingida é de 26,14%. No entanto, foram excluídas da amostra as respostas incompletas, pelo que a amostra final é composta por 17 inquiridos. Assim, verificámos ter 46 inquiridos que não completaram o questionário na sua totalidade, pelo que a percentagem de pessoas que concluiu o questionário é de 26,98%, uma taxa bastante reduzida.

3.2. Desenho do Questionário

O questionário foi preparado na plataforma *qualtrics*, um *software* que permite desenvolver questionários personalizados *online*. Posteriormente, o questionário foi distribuído pela população-alvo do estudo pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, atendendo a questões relacionadas com o Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (Regulamento [EU] 2016/679 de 27 de abril de 2016).

O questionário é constituído por quatro partes. A primeira parte corresponde a uma componente introdutória, constituída por perguntas de análise demográfica. Na segunda parte inserem-se perguntas relacionadas com o perfil de risco, bem como, perguntas que permitem medir o conhecimento a vários níveis. Na parte três está presente um conjunto de perguntas cujo intuito é quantificar o julgamento em auditoria (Estes e Reames, 1988) e caracterizar indiretamente o processamento de informação por via da complexidade das tarefas apresentadas (Chung e Monroe, 2001). Por fim, a quarta parte coincide com perguntas que se relacionam com a tipologia de incentivos e a preferência pelos mesmos. No Anexo V é disponibilizado o questionário usado neste trabalho.

3.2.1. Perfil de risco

O perfil de risco é analisado através de duas medidas distintas. A primeira pretende medir qual a probabilidade p que um indivíduo estaria disposto a assumir num jogo de sorte no qual pode ganhar $2 * 500$ euros (p) ou não ganhar nada ($1 - p$), de forma a que seja indiferente entre este cenário e o um cenário no qual ganha garantidamente 500 euros. A questão foi retirada no âmbito do estudo de Gold *et al.* (2009).

A segunda questão tem por base o artigo de Pennings e Smidts (2000), medida através de uma escala de *Likert* de 5 pontos (1 - Discordo totalmente a 5 - Concordo

totalmente) a mesma consiste em classificar a aversão ao risco dos inquiridos mediante a classificação que o mesmo atribui a um conjunto de três afirmações.

3.2.2. Conhecimento

Tal como explicado anteriormente na Revisão da Literatura (2.3.2. Conhecimento) existem diferentes níveis de conhecimento. No âmbito do presente estudo são analisados três tipos de conhecimento, o conhecimento específico, a capacidade de resolução de problemas e o conhecimento geral em auditoria.

É examinado o conhecimento específico relativamente à indústria apresentada no *case study* do questionário, este que consta na parte três do mesmo. Neste caso a indústria em questão é a indústria transformadora. E o conhecimento específico na área referida tem como *proxy* a frequência com que o inquirido trabalhou nessa indústria nos últimos três anos.

A capacidade de resolução de problemas é medida através da classificação obtida no último exame de admissão à OROC, no módulo de Matemática Financeira e Métodos Quantitativos.

Por último, o conhecimento geral em auditoria é analisado por via da classificação obtida no último exame de admissão à OROC, no módulo de Revisão e Auditoria.

O estudo desta variável impactou a população alvo do mesmo, levando à sua redução significativa uma vez que se pretende uniformizar os exames realizados pelos inquiridos de forma a não enviesar as suas classificações consoante a maior ou menor dificuldade no decorrer dos vários anos.

3.2.3. Processamento de informação

No ponto 2.3.3 Processamento de informação é explicada a relação intrínseca entre a complexidade da tarefa e a forma como é processada a informação por homens e mulheres. Estas encontram-se fortemente relacionadas uma vez que o processamento por parte de ambos os sexos difere consoante a complexidade da tarefa a analisar (Chung e Monroe, 2001). Sendo assim a complexidade da tarefa é utilizada como *proxy* para o estudo do processamento de informação por parte dos inquiridos.

Neste âmbito foi adaptado o caso de Sanusi *et al.* (2018) para a parte três do questionário. Nesta parte insere-se uma adaptação do *case study* utilizado pelo autor que consiste na realização de duas tarefas experimentais de julgamento em auditoria. A *tarefa 2* envolve raciocínio simples e direto, apresenta complexidade reduzida, nesta são identificados oito procedimentos de auditoria e a cada um os participantes têm de indicar qual/quais a(s) asserção/asserções associada(s) ao mesmo. A *tarefa 3* apresenta uma complexidade comparativamente superior, consiste em associar a cada um dos oito procedimentos substantivos apresentados uma determinada distorção, esta que se encontra presente numa lista de oito distorções passíveis fornecida aos inquiridos. Esta tarefa requer maior esforço cognitivo que a anterior uma vez que os inquiridos precisam de identificar inicialmente qual a informação útil a reter e posteriormente aplicar o devido procedimento associado, envolvendo componentes e coordenação complexas (Sanusi *et al.*, 2018).

Tal metodologia foi sugerida anteriormente, por outros autores. Análises nas quais os autores evidenciam de que forma tarefas de complexidade diferente influenciam a qualidade do julgamento. São exemplos disso os estudos de Tan e Kao (1999), Tan *et al.* (2002) e Mohd-Sanusi e Mohd-Iskandar (2007) que se basearam nas tarefas propostas por Bonner e Lewis (1990), de diferentes complexidades, para verificar em que medida tal afeta o julgamento do auditor.

As respostas dos inquiridos foram comparadas a uma solução modelo que resulta da combinação da resolução efetuada por um professor de auditoria e pela resolução efetuada por uma *manager* da área com 15 anos de experiência em auditoria numa das *Big4*. Sendo que a solução modelo obtida resulta então da combinação da solução efetuada por um indivíduo do sexo feminino e um indivíduo do sexo masculino aliando também a vertente académica da área de auditoria com a vertente profissional experiente.

Para cada tarefa foi determinada a percentagem de respostas certas obtida por cada inquirido face a esta solução modelo.

A este *case study* foi efetuada uma adaptação, sendo que foi adicionado ao mesmo uma *tarefa 1* inerente à materialidade, retirada no âmbito do estudo dos autores Estes e Reames (1988), descrita no ponto 3.2.5 Julgamento da prova em auditoria.

Desta forma a terceira parte do questionário permite analisar o processamento de informação por via de tarefas cujo nível de complexidade é inferior e tarefas de complexidade comparativamente mais elevada.

3.2.4. Preferência pelo tipo de incentivos

A preferência pelo tipo de incentivos insere-se na quarta parte do questionário, nesta foram adaptadas três questões de Gibbs *et al.* (2004), uma relativa a incentivos monetários, na qual o inquirido é questionado sobre o peso percentual da sua remuneração variável, outra referente a incentivos não monetários, na qual o inquirido refere quais os incentivos não monetários indexados ao seu desempenho e, por último, uma questão referente a incentivos negativos (punição ou desincentivos) que consiste na determinação do impacto negativo que a não concretização de uma meta reflete em aspetos da sua profissão, através de uma escala de *Likert* de 5 pontos, onde 1= Não afeta e 5= Afeta extremamente.

3.2.5. Julgamento da prova em auditoria

Para a análise do julgamento da prova em auditoria, em concreto da obtenção e avaliação da prova, foi utilizado como *proxy* a determinação da materialidade. Para tal foi adaptado o *case study* do autor Estes e Reames (1988) na qual o inquirido efetua o exercício de determinação da materialidade para o cenário apresentado no *case study*, calculando qual a probabilidade de determinado acontecimento originar uma perda por imparidade de clientes considerada material pelo inquirido.

3.3. Procedimento e Técnicas de Análise

3.3.1. Qualitative Comparative Analysis (QCA)

Para a análise das hipóteses a testar foi usado o fuzzy set *Qualitative Comparative Analysis* (fsQCA) através do *software* fsQCA3.1b (Ragin e Sean, 2016). O fsQCA é uma técnica analítica que potencia a análise de diversas variáveis e qual o efeito das mesmas quando agrupadas, apresentado diferentes cenários de causas para um determinado resultado quando combinadas entre si.

Como refere Ragin (2008) uma das características específicas do QCA é a sua capacidade de analisar causalidade complexa, definida como uma situação em que um determinado resultado pode emergir de várias combinações diferentes de condições causais. Pelo que o objetivo é definir qual a combinação de condições que originam um determinado resultado. O que diferencia a abordagem é que a mesma permite, primeiramente, analisar quais as condições necessárias para o resultado em questão, ou seja, a condição X é necessária para que Y se suceda e, em segunda instância, quais as combinações de atributos suficientes para que esse mesmo resultado se verifique, isto é, se a condição X estiver presente então Y acontece. (Fiss, 2007)

O fsQCA mantém não só a análise qualitativa de “*full membership*” e “*full non-membership*” mas permite também a inclusão de variáveis contínuas entre 0 e 1. Sendo assim inclui indivíduos que se encontram “*fully in*” no resultado (*membership* = 1.00) ou “*fully out*” do resultado (*membership* = 0.00), como também inclui indivíduos que estão “*almost fully in*” (*membership* = 0.80), ou que não estão nem “*more in*” nem “*more out*” (*membership* = 0.50), também conhecido como *cross-over point*, ou ainda indivíduos que estão “*almost fully out*” (*membership* = 0.05) e assim sucessivamente (Ragin e Sean, 2016). Adicionalmente, Ragin (2008) enfatiza que no desenvolvimento da abordagem de pesquisa fsQCA o seu objetivo se prende com demonstrar que a análise não requer um elevado número amostral. O autor indica “*social scientists should not turn away from the challenge of making sense of five to fifty cases, especially when they have the opportunity to gain in-depth knowledge of these cases.*” (Ragin, 2008, pág. 7), pelo que se trata de uma técnica de análise de dados adequada à amostra em questão – 17 inquiridos.

3.3.2. Calibração das Variáveis

De forma a efetuar a análise através do fsQCA, é necessário converter os dados originais em dados de *fuzzy membership* que variam numa escala contínua de 0 a 1. Sendo assim o primeiro passo para aplicação do fsQCA é a calibração das variáveis (Cheng *et al.*, 2019).

Segundo indicações do autor, presentes no manual inerente ao fsQCA (Ragin *et al.*, 2017), para a correta calibração das variáveis é necessário definir os três *benchmarks* usados para transformar os valores na sua proporção original ou escala de valores para valores de *fuzzy membership* passíveis de serem lidos pelo programa *fsQCA*. Estes

consistem no *threshold* para *full membership*, *cross-over point* e *full non-membership*. Para a definição dos *thresholds* inerentes é importante ter em conta que a calibração das variáveis presentes no modelo envolve pontos críticos de medida consoante o contexto das mesmas (Ragin e Sean, 2016). Deste modo, conforme orientações sugeridas por Ragin (2008), bem como, Tót *et al.* (2015), uma vez que cada indicador apresenta a sua escala consoante as diferentes perguntas do questionário, foi adotado para o limite inferior o 10º percentil, como *threshold* para *full non-membership* e para o limite superior considerou-se o 90º percentil, como *threshold* para *full membership*. Relativamente ao *cross-over point* foi utilizado o 50º percentil, ou seja, a mediana de cada variável. Este foi o critério de calibração utilizado para o *outcome* e para as variáveis independentes. E de acordo com o mesmo todas as escalas de cada variável foram calibradas pelo fsQCA3.1b. Em certos casos foi ajustado o critério indicado atendendo às expectativas iniciais dos investigadores (Ragin e Sean, 2016).

Adicionalmente verificam-se também no modelo variáveis *crisp set*, estas consistem em variáveis binárias que variam entre 0 e 1, podendo apresentar apenas um de destes dois valores, é o caso da variável dicotómica sexo (*gend*). Adicionalmente, uma vez que a variável independente *risk* apresenta dois indicadores de medida diferentes resultantes da questão Q9 e Q10, optou-se por efetuar a função *Fuzzyor()* de forma a obter um só indicador para esta variável, conforme recomendações de Ragin (2008) que indica que a análise não deve ser efetuada com um elevado número de indicadores. No Anexo II é apresentado a tabela com as âncoras utilizadas na calibração das variáveis.

3.3.2.1. Pressupostos de análise

A análise por via do fsQCA implica a análise da necessidade das variáveis independentes, bem como, a análise da sua suficiência na variável dependente esperada. Pelo que será efetuada a análise da necessidade individual de cada variável antes de ser testada a sua suficiência, em concordância com indicações do autor (Ragin, 2008).

De forma a aplicar corretamente o teste de necessidade é importante ter em conta que uma variável é classificada como necessária, ou não, conforme for a consistência da mesma. A consistência varia entre 0 e 1 e quando se verifica que a consistência de uma determinada variável é superior a 0.9 essa variável é considerada necessária para o resultado em questão, isto é, contribui para que a ocorrência do resultado se verifique.

Quando a consistência de uma variável se encontra entre 0.8 e 0.9 considera-se que a mesma é quase sempre necessária (“*almost always necessary*”) para a ocorrência do resultado (Ragin, 2008).

De seguida procede-se à análise de suficiência das variáveis. Esta envolve três passos, a construção, preparação e análise da *truth table* (Tót *et al.*, 2015). A *truth table* permite identificar todas as combinações causais logicamente possíveis de condições. Cada linha da *truth table* contém uma combinação específica de condições, sendo que a mesma terá 2^k linhas e k consiste no número de condições. (Ragin *et al.*, 2017). Após a construção da *truth table* com todas as combinações possíveis procede-se ao segundo passo, que consiste na preparação da mesma. O objetivo é reduzir o número de combinações de forma a que a *truth table* seja apenas constituída por combinações significativas de condições que gerem o resultado em questão. Para que este passo seja efetuado corretamente é fundamental definir alguns critérios (Ragin, 2008). A frequência é um dos critérios a definir, refere-se ao número de casos presentes em cada linha da *truth table*, é com base nesta que as combinações serão consideradas relevantes ou irrelevantes (Tót *et al.*, 2015). Para o caso em estudo foi definido o *threshold* de *frequency* para 1. O seguinte critério a definir é a consistência, esta indica se uma combinação é ou não suficiente para obtenção do resultado. O *threshold* de consistência estabelecido no estudo é de 0.85, sendo que o limite mínimo de consistência aceitável, estabelecido por Ragin (2008) é de 0.75. Combinações cuja consistência seja superior ao *threshold* estabelecido de 0.85 são consideradas suficientes para o resultado.

Adicionalmente, numa primeira instância, foi testada a consistência interna das variáveis usadas no modelo através do teste *alfa de Cronbach*. Verificam-se os seguintes alfas de 0.84, 0.67, 0.73, 0.85 e 0.88 para a variável dependente e as variáveis independentes risco, processamento de informação, conhecimento e incentivos, respetivamente. Pelo que se conclui que as variáveis são consistentes e elegíveis para mais testes de análise, pois encontram-se dentro dos parâmetros indicados na literatura (Widyakusuma *et al.*, 2019).

4. Apresentação de Resultados

4.1. Caracterização da amostra

A amostra consiste num total de 17 respostas, das quais 53% correspondem ao sexo feminino e os restantes 47% correspondem ao sexo masculino. Adicionalmente, 61% dos inquiridos não pertence a *Big 4* e 39% dos mesmos pertence. Quanto à idade dos inquiridos, 31% possuem idades entre os 29 e os 34 anos, 29% entre 35 e 39 anos, 28% entre 40 e 44, 5% entre 45 e 49 anos, bem como, entre 50 e 54 anos, e por fim, os restantes 2% situam-se entre os 55 anos e os 58 anos. Sendo que as idades mínima e máxima correspondem, respetivamente, a 29 e 58 anos e a média de idades dos inquiridos é de 38 anos. A Figura II retrata a distribuição de idades dos inquiridos.

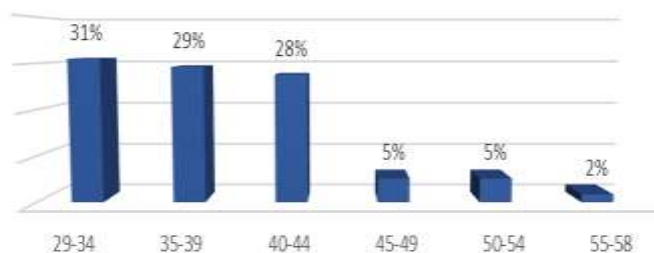


Figura II - Idade dos inquiridos

Relativamente à experiência dos inquiridos, tal como se pode ver pela análise da Figura III, 36% apresentam entre 11 e 20 anos de experiência, 26% entre 6 e 10 anos, 34% possui experiência inferior a 5 anos, apenas 2% se encontra entre 21 e 30, e, por último, outros 2% detém mais de 30 anos de experiência. É possível constatar que, em média, os inquiridos apresentam 9 anos de experiência em auditoria.

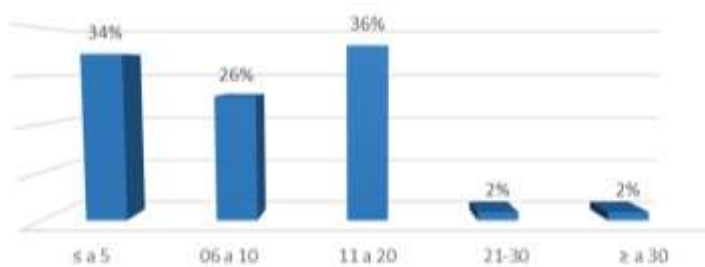


Figura III - Anos de experiência em auditoria dos inquiridos

Na Figura IV é perceptível o exercício de funções no último ano, consoante a posição que os inquiridos ocupam na firma. Como se pode concluir pela Figura IV, cerca de 34% tem na firma a posição de *manager*, 19% de *partner*, outros 19% detém o cargo de *senior*, 2% a posição de *júnior*, também denominada de *assistente*, e 26% ocupa outra

posição. É importante referir que a maioria das respostas especificadas em “*outro*” correspondem a “estágio de acesso à profissão”.

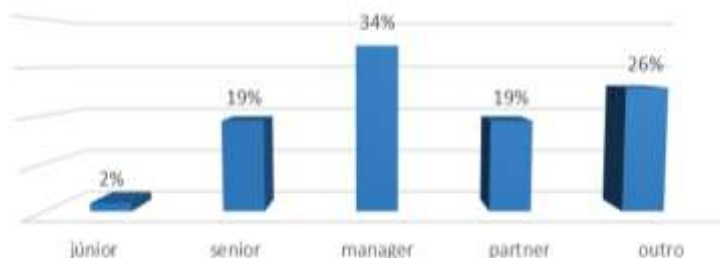


Figura IV – Cargo ocupado pelos inquiridos na firma

Em suma, a amostra evidencia um conjunto de inquiridos relativamente jovens, apresentando até 39 anos de idade (60% dos inquiridos), ocupando, maioritariamente, o cargo de *manager*. A amostra tem uma média de 9 anos de experiência na área em estudo, auditoria.

4.2. *Qualitative Comparative Analysis* – Necessidade e Suficiência

A variável dependente consiste no julgamento da prova em auditoria (*auditjud*), que tem como *proxy* a determinação da materialidade. Das variáveis independentes fazem parte o sexo do auditor (*gend*) e as restantes características que afetam o julgamento do mesmo. Estas correspondem ao perfil de risco (*risk*), ao conhecimento, que por sua vez se divide em conhecimento específico (*knowlspec*), geral (*genknowl*) e de cálculo matemático (*mathknowl*), ao processamento de informação, que se compõe em tarefas complexas (*proccomplex*) e simples (*procsimples*) e, por fim, a preferência pelo tipo de incentivos, que consistem em incentivos monetários (*incent*) e punição, ou seja, incentivos negativos (*negincent*). A codificação e descrição das variáveis encontra-se resumida no Anexo I.

A Tabela I apresenta uma síntese das estatísticas descritivas das variáveis usadas neste estudo. Inicialmente foi efetuada a análise descritiva através do QCA, sendo que, através da Tabela I, é possível verificar que a amostra apresenta uma média de perfil de risco de 0.83, manifestando ser avessa ao risco. A média da variável dependente, que mede a quantificação da materialidade, é 0.45. Com isto percebemos que os inquiridos estabelecem, em média, materialidades inferiores a 0.50, pelo que, conseqüentemente, a

prova de auditoria necessária ao seu julgamento terá de ser superior. A amostra em estudo apresenta, então, um julgamento da prova ligeiramente mais conservador, determinando, em média, materialidades mais baixas. Tal é espectável e encontra-se em linha com a revisão da literatura, uma vez que a amostra é constituída por mais inquiridos do sexo feminino do que masculino, estas são mais avessos ao risco (Charness e Gneezy, 2012).

Tabela I – Estatística descritiva

Variable	Mean	Std. Dev.	Minimum	Maximum
auditjud	0,4511765	0,3512479	0,03	0,99
gend	0,5294118	0,4991342	0,00	1,00
genknowl	0,4288235	0,3745253	0,00	0,98
incent	0,1176471	0,3221897	0,00	1,00
knowspec	0,2764706	0,4037026	0,00	1,00
matknowl	0,4576471	0,381368	0,00	0,95
negincent	0,4864706	0,3375681	0,00	0,98
proccomplex	0,5952941	0,3908831	0,00	1,00
procsimples	0,4605882	0,3201924	0,01	0,98
risk	0,8282353	0,1820225	0,50	0,99

O objetivo é testar a hipótese anteriormente enunciada, verificando qual o impacto do sexo na obtenção e avaliação da prova, direta e indiretamente, através das características de perfil de risco, conhecimento, processamento de informação e ainda do perfil de incentivos. Começando então pela análise do efeito direto do sexo na obtenção e avaliação da prova em auditoria, procedemos à primeira etapa de aplicação do QCA. É efetuada a análise da necessidade desta variável para que se verifiquem materialidades reduzidas, em média, inferiores a 0.5. O output do teste encontra-se na Tabela II.

Tabela II – Análise da Necessidade Individual da Variável Sexo (*gend*)

	Consistency	Coverage
gend	0,844850	0,720000
~gend	0,155150	0,148750

Para ser considerada necessária a variável sexo tem de apresentar uma consistência mínima de 0.90. Verificamos que o mesmo não acontece, quer perante a sua presença ou ausência no modelo. No entanto, regista uma consistência bastante elevada de 0.84, aproximando-se bastante do indicador de necessidade, pelo que, conforme indicado no capítulo 3.3.2.1, podemos concluir que o sexo é considerado uma variável quase sempre necessária para que materialidades mais conservadoras sejam assumidas

pelos auditores. De seguida é efetuado o teste das condições necessárias individuais das restantes variáveis em *auditjud*, de forma a testar a hipótese deste estudo, **H₁**. Esta refere-se à mediação de cada uma das características do auditor, isto é, o perfil de risco, conhecimento, processamento de informação e preferência por incentivos, no seu julgamento em auditoria, analisando quer a presença de cada variável no modelo, quer a sua ausência, conforme *output* apresentado na Tabela III.

Tabela III – Análise das Condições Necessárias de *auditjud*

	Consistency	Coverage
procsimple	0,471969	0,462324
~procsimple	0,767927	0,642312
proccomplex	0,659713	0,500000
~proccomplex	0,504563	0,562500
incent	0,221643	0,850000
~incent	0,778357	0,398000
negicent	0,611473	0,567110
~negicent	0,638853	0,561283
knowspec	0,311604	0,508511
~knowspec	0,774446	0,482927
genknowl	0,475880	0,500686
~genknowl	0,715776	0,565396
matknowl	0,559322	0,551414
~matknowl	0,577575	0,480477
risk	0,919166	0,500710
~risk	0,260756	0,684932

~ : ausência de condição

É possível constatar que a presença da variável independente *risk* é condição necessária para o modelo, apresentando uma consistência de, aproximadamente, 0.92. Sendo assim, a condição de aversão ao risco deve estar presente para que se verifique a determinação de materialidades reduzidas no julgamento da prova em auditoria. Isto é, consiste numa condição que necessita de estar presente em todas as combinações para que o resultado ocorra.

Adicionalmente é testada a necessidade agregada dos indicadores associados a cada variável. Sendo que é efetuado o teste à variável conhecimento, juntando o indicador do conhecimento específico, neste caso, na indústria transformadora (*knowspec*), o indicador de conhecimento geral em auditoria (*genknowl*) e o indicador de conhecimento e raciocínio matemático (*matknowl*). É agregado também o indicador de incentivos monetários (*incent*) com o indicador de punição (*negicent*). E ainda são agregados os

indicadores de processamento de informação, correspondentes ao processamento em tarefas complexas (*proccomplex*) e em tarefas simples (*procsimple*). Através da Tabela IV, é possível verificar que mesmo quando agregados, a variável de perfil de risco (*risk*) continua a ser a única variável necessária ao modelo.

Tabela IV – Necessidade Agregada das Variáveis

	Consistency Coverage	
risk	0,919165	0,500710
genknowl+knowspec+matknowl	0,719687	0,507353
procsimples+proccomplex	0,701434	0,441708
incent+negicent	0,644068	0,560091

Procede-se à análise da suficiência, para esta foram seguidos os pressupostos indicados no tópico 3.3.2.1 Pressupostos de análise. É apresentado o *output* da *intermediate solution* que, consoante Ragin *et al.* (2017), é o que apresenta a análise mais detalhada, pois inclui soluções que permitem níveis mais elevados de complexidade, sendo a mais recomendada pelo autor. O *output* encontra-se na tabela que se segue.

Tabela V – Truth table: condições de suficiência

Configuração	Materialidade	
	1a	1b
Conhecimento Especifico	⊗	⊗
Conhecimento Geral	●	⊗
Conhecimento Matemática	●	⊗
Incentivos	⊗	●
Incentivos Negativos	⊗	●
Processamento tarefas simples	⊗	⊗
Processamento tarefas complexas	⊗	⊗
Perfil de Risco	●	●
Consistency	0.85	1
Raw coverage	0.20	0.10
Unique coverage	0.20	0.10
Overall Solution coverage	0.30	
Overall Solutions Consistency	0.89	

legenda: ● - presença da variável no modelo; ⊗ - ausência da variável no modelo.

A tabela demonstra duas configurações possíveis que conduzem à existência de materialidades reduzidas. A *solution coverage* refere-se ao poder explicativo das duas combinações apresentadas, ou seja, indica quantos casos são justificados por todas as soluções apresentadas na *truth table*. Neste caso, as duas configurações apresentadas cobrem, no total, cerca de 30% dos valores de *membership* no resultado. Apresentam uma consistência total de cerca 0.89. Ambas as combinações apresentadas respeitam o critério de *cut-off* mínimo de consistência de 0.85, pelo que ambas devem ser consideradas suficientes para o alcance do resultado e, por isso, empiricamente relevantes.

Na primeira solução, o processamento de informação quer de tarefas simples, quer de tarefas complexas deve estar ausente, bem como o perfil de incentivos monetários e de incentivos negativos. Relativamente ao conhecimento, a solução indica que o conhecimento geral de auditoria e matemático devem estar presentes no modelo, no entanto, o conhecimento específico deve estar ausente no mesmo. Por fim, o perfil de risco deve estar presente nesta combinação.

Na segunda solução, o processamento de informação mantém-se ausente, assim como a variável de conhecimento específico. Nesta solução, o conhecimento geral de auditoria e o conhecimento matemático encontram-se também ausentes, pelo que apenas estão presentes no modelo o perfil de risco e a variável de incentivos, quer monetários quer negativos.

De notar que o perfil de risco se encontra presente em ambas as configurações apresentadas, tal já se encontrava estabelecido pela análise de necessidade, uma vez que esta variável demonstrou ser a única necessária ao resultado. Isto é, uma condição que necessita de estar presente em todas as configurações para que o resultado ocorra. No entanto, a variável de incentivos só se verifica presente na ausência de conhecimento, e vice-versa. Já a variável de processamento de informação verifica-se ausente em ambas as soluções apresentadas pelo modelo.

4.3. Qualitative Comparative Analysis – Superset Analysis

Adicionalmente, foi testada a interação de cada variável com o sexo (*gend*), através da análise de *supersets* via fsQCA3.1b. Esta análise permite examinar a necessidade de uma receita causal hipotética através da interação de variáveis (Ragin *et al.*, 2017). Os *outputs* encontram-se na tabela que se segue.

Tabela VI – Interação das variáveis com *gend* em *auditjud*

	consistency	raw coverage	combined
Knowspec*genknowl*matknowl*gend	1,000000	0,079531	0,280598
knowspec*gend	0,815686	0,271186	0,474431
genknowl*gend	0,906752	0,367666	0,594104
matknowl*gend	0,844156	0,423729	0,614100
	consistency	raw coverage	combined
negicent*incent*gend	1,000000	0,189048	0,432617
negicent*gend	0,900000	0,481095	0,679596
incent*gend	0,850000	0,221643	0,446630
	consistency	raw coverage	combined
gend*risk	0,796196	0,764016	0,776899
	consistency	raw coverage	combined
procsimples*proccomplex*gend	0,790274	0,338983	0,510898
procsimples*gend	0,715347	0,376793	0,455232
proccomplex*gend	0,740038	0,508475	0,565985

É possível verificar que a consistência de todas as variáveis aumenta quando combinada com o sexo (*gend*), à exceção da variável risco (*risk*), que anteriormente apresentava o maior nível de consistência e único acima do *threshold* de necessidade.

Sendo assim, quando em interação com *gend*, as variáveis do conhecimento geral em auditoria (*genknowl*) e incentivos negativos (*negicent*) são sempre necessárias ao julgamento da prova em auditoria, apresentando uma consistência superior a 0.9. Assim como a agregação dos três indicadores de conhecimento e dos dois indicadores de incentivos, sendo que, ambas apresentam uma consistência perfeita de 1, o máximo que esta pode atingir. Verifica-se ainda que as variáveis conhecimento específico (*knowspec*), matemático (*matknowl*) e incentivos monetários (*incent*), apesar de não completarem o requisito para serem sempre necessárias, são consideradas quase sempre necessárias, para julgamentos de auditoria mais conservadores, quando em interação com a variável *gend*, uma vez que as suas consistências se encontram entre 0.8 e 0.9.

Os indicadores de processamento de informação, não são sempre necessários ou quase sempre necessários ao modelo, apresentando consistências inferiores a 0.8. No entanto, verifica-se que, quando em interação com a variável *gend*, a sua consistência também aumenta.

4.4. Discussão de Resultados

Deste modo é possível refletir que, tal como as evidências existentes na literatura sobre o tema, identificadas na secção 2.1 Auditoria e Qualidade de Auditoria, a qualidade de auditoria pode ser influenciada pelas diversas características do auditor, que o distinguem dos restantes e por esse motivo não existirão dois julgamentos exatamente iguais. Adicionalmente conclui-se que existem características nas quais é mais propício manifestarem-se diferenças entre géneros do que outras. Tal é espectável uma vez que na revisão da literatura efetuada se verificam mais evidências de expressão de diferenças para determinadas características, como é o caso da característica perfil de risco e processamento de informação. De salientar que, como verificado pelos autores Bonner e Lewis (1990), os resultados nas três tipologias de conhecimento, isto é, conhecimento geral, conhecimento específico e conhecimento matemático diferem, demonstrando que o desempenho em cada um destes não é igual e que cada conhecimento tem a sua determinante no modelo em questão. Em adição, ao contrário do que seria esperado a característica de processamento de informação nas suas duas variáveis, processamento simples e processamento complexo não demonstraram ser necessários para o resultado esperado, apesar disso, a sua influência no modelo demonstrou ser potenciada quando em interação com o sexo dos auditores. Tal resultado encontra-se em concordância com Chung e Monroe (2001) que apresentaram na sua pesquisa evidência que homens e mulheres processam a informação de diferentes formas. Por outro lado, a característica de perfil de risco revelou manifestar diferenças entre o sexo feminino e masculino na amostra de auditores e auditoras em estudo. Diferenças essas também encontradas em estudos como Hardies *et al.* (2010 e Gold *et al.* (2009) que concluíram que auditoras são mais avessas ao risco que auditores. No entanto os resultados poderão ser impulsionados pelo facto de a amostra não apresentar grande disparidade em relação à sua posição na empresa, sendo que, consistem nomeadamente em *managers*, e autores revelam que à medida que a sua experiência aumenta o seu perfil de risco difere.

Em suma, pela análise, deve aceitar-se a hipótese em estudo, **H₁**. A influência do sexo na obtenção de prova em auditoria é mediada pelas características do auditor. É possível extrair deste estudo que, de facto, cada indivíduo efetua uma auditoria diferente e esta é influenciada pelo auditor que a realiza e, por sua vez, as suas características intrínsecas.

5. Conclusão, Limitações e Pesquisa Futura

Os escândalos financeiros têm vindo a ser cada vez mais foco de pesquisa pelo impacto que apresentam no mercado económico. Por sua vez as regulamentações do mercado financeiro e supervisão do mesmo são imprescindíveis. Sendo assim, garantir a veracidade das demonstrações financeiras e a qualidade da auditoria é uma preocupação que cada vez mais se tem demonstrado essencial (Francis, 2011).

Perceber a qualidade de auditoria e como esta pode ser maximizada é objeto de estudo de vários autores (Watkins, Hillison e Morecroft, 2004; Choi *et al.*, 2010; Gul, Wu; e Yang, 2010; Knechel *et al.*, 2013; Prasanti e Yulianto, 2017). Recentemente os estudos centram-se numa das características intrínsecas ao ser humano, o seu sexo. É inegável que existem diferenças na forma como o nosso cérebro está desenvolvido. As diferenças anatómicas e funcionais presentes nas sinopses do cérebro masculino e feminino, ou seja, nas conexões entre os seus neurónios, são o motivo pelo qual aprendem, sentem e reagem de forma diferente (Zaidi, 2010). A forma como os nossos comportamentos são moldados e, até inconscientemente, como processamos a informação é orientada pelo nosso sexo (Chung e Monroe, 2001). É uma característica que indiretamente tem impacto nas nossas ações, escolhas e tomada de decisões (Chung, Janne; Monroe, 1998). Sendo assim, uma vez que na literatura autores salientam a necessidade de investigação sobre o impacto do sexo em auditoria, nomeadamente, na qualidade da mesma (Hardies *et al.*, 2016), o objetivo deste estudo é contribuir para o desenvolvimento desta temática. Estudando se o impacto do sexo na obtenção de prova em auditoria é mediado por características inerentes ao julgamento do auditor.

Os resultados indicam que a presença do sexo feminino, com uma consistência de 0.84, é considerada quase sempre necessária (“*almost always necessary*”), para que materialidades mais conservadoras sejam assumidas pelos auditores, conforme apresentado na Tabela II. Adicionalmente, foi testada também a influência da presença ou não das restantes variáveis para a ocorrência do mesmo *outcome*. Conclui-se que a variável independente *risk* é condição necessária para o modelo, pelo que se valida que a aversão ao risco necessita de estar presente em todas as combinações, para que a determinação de materialidades mais reduzidas no julgamento da prova em auditoria se verifique.

Por fim conclui-se que a necessidade da variável conhecimento, nas três vertentes analisadas no modelo, sendo estas o conhecimento específico (*knowlspec*), geral (*genknowl*) e conhecimento matemático (*mathknowl*), é amplificada quando em combinação com a variável sexo (*gend*). Este parâmetro apresenta, nestas condições, uma consistência de 1, o máximo possível, demonstrando ser sempre necessária para o *outcome* em estudo. O mesmo se sucede com o parâmetro referente a incentivos, quer face à variável de incentivos monetários (*incent*), quer em relação a incentivos negativos (*negincent*). Verifica-se então que os diferentes tipos de conhecimento testados, bem como os indicadores de incentivos, são sempre necessários para a determinação de materialidades reduzidas., conseqüentemente, para julgamentos mais conservadores. Adicionalmente, quando testadas as condições de suficiência dos indicadores em estudo, conclui-se que existem duas combinações ideais para o *outcome*. Em ambas verifica-se a ausência de indicadores de processamento de informação e a presença da variável perfil de risco, sendo que, uma delas apresenta indicadores referentes a incentivos e a outra dois indicadores de conhecimento, o geral e de matemática. Deste modo, é possível concluir pela aceitação de **H₁**, conclui-se que a influência do sexo na obtenção de prova em auditoria é, de facto, mediada pelas características do auditor, nomeadamente pelo seu conhecimento e preferência pelo tipo de incentivos.

No que respeita a limitações, a principal prende-se com a amostra reduzida. A população na qual incide o estudo é limitada uma vez que o conhecimento dos inquiridos consiste numa das variáveis em análise. Tal limitou a população apenas a 241 inquiridos, correspondendo aos ROC's dos últimos 5 anos, de forma a que o seu exame de entrada à ordem não seja muito díspar e permita incluir o conhecimento destes como variável de análise. Aliado a isso, a extensão do questionário provocou um reduzida taxa de conclusão, transportando a taxa de respostas viáveis para menos de 10%, com apenas 17 respostas.

Como pesquisa futura, uma vez que existem diferentes medidas para o julgamento em auditoria, sugiro diferentes *proxys* para a medir o julgamento da prova em auditoria, como o ceticismo profissional. Podem também estudar-se outras variáveis de mediação como a cultura ética e a satisfação no trabalho. Adicionalmente, pode também estender-se o estudo a outros países e verificar se os resultados alteram quando testados internacionalmente.

6. Bibliografia

- Adams, R. B. e Ferreira, D. (2009) Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics*, 94, pp. 291–309.
- AICPA (2010) *Keeping the Best e Brightest: A Focus on Women in the Profession*. [Online] Available from: https://www.aicpa.org/career/womenintheprofession/keepingthebestandbrightest.html#_ftn2. [Accessed: 22 April 2019].
- AICPA (2017) *2017 CPA Firm Gender Survey, Women's Initiatives Executive Committee*. [Online] 2017 Available from: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/career/womenintheprofession/downloadabledocuments/wiec-2017-cpa-firm-gender-survey-brochure.pdf>. [Accessed: 22 April 2019].
- Anderson-Gough, F., Grey, C. e Robson, K. (2005) “Helping them to forget...”: The organizational embedding of gender relations in public audit firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30 (5), pp. 469–490.
- Ashton, R. H. e Ashton, A. H. (1995) *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*, New York: Cambridge University Press.
- Ball, R. (2009) Market and Political / Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals. *Journal of Accounting Research*, 47 (2), pp. 277–323.
- Beckmann, D. e Menkhoff, L. (2008) Will Women Be Women ? Analyzing the Gender Difference among Financial Experts. *Kyklos*, 61 (3), pp. 364–384.
- Bennett, G. B. e Hatfield, R. C. (2013) The Effect of the Social Mismatch between Staff Auditors and Client Management on the Collection of Audit Evidence. *The Accounting Review*, 88 (1), pp. 31–50.
- Bonner, S. E. (1994) A Model of the Effects of Audit Task Complexity. *Accounting Organizations and Society*, 19 (3), pp. 213–234.
- Bonner, S. E. (1999) Judgment and Decision-Making Research in Accounting. *Accounting Horizons*, 13 (4), pp. 385–398.
- Bonner, S. E. e Lewis, B. L. (1990) Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Research*, 28 (1), pp. 1–20.
- Breesch, D. e Branson, J. (2009) The Effects of Auditor Gender on Audit Quality. *The IUP Journal of Accounting Research e Audit Practices*, VIII (3 e 4), pp. 78–108.

- Byrnes, J. P., Miller, D. C. e Schafer, W. D. (1999) Gender Differences in Risk Taking : A Meta-Analysis. *Psychological Bulletin*, 125 (3), pp. 367–383.
- Cameran, M. *et al.* (2018) Audit Team Attributes Matter : How Diversity Affects Audit Quality. *European Accounting Review*, 27 (4), pp. 595–621.
- Charness, G. e Gneezy, U. (2012) Strong Evidence for Gender Differences in Risk Taking. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 83 (1), pp. 50–58.
- Cheng, C. *et al.* (2019) The Influence of Leader Encouragement of Creativity on Innovation Speed : Findings from SEM and fsQCA, *Sustainability*, 11, pp. 1–17.
- Choi, J. H. *et al.* (2010) Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing - A Journal of Practice e Theory*, 29 (1), pp. 73–97.
- Chung, J. e Monroe, G. S. (1998) *The effects of gender and task complexity on audit judgment*. Perth, Australia: Edith Cowan University.
- Chung, J. e Monroe, G. S. (2001) A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 13 (1), pp. 112–125.
- Croson, R. e Gneezy, U. (2009) Gender Differences in Preferences. *Journal of Economic Literature*, 47, pp. 448–474.
- Dan, S. e Wei, L. (2012) Audit Quality , Audit Fees and Gender. in *International Conference on Information Management, Innovation Management and Industrial Engineering*, 2012, pp. 340–343.
- DeAngelo, L. E. (1981) Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), pp. 183–199.
- DeFond, M. e Zhang, J. (2014) A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2–3), pp. 275–326.
- Deloitte (2019) *O que é Auditoria_ _ Deloitte Portugal _ Audit Services _ Solutions*. [Online] Available from: <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/audit/solutions/what-is-audit.html#> [Accessed: 10 April 2019].
- Estes, R. e Reames, D. D. (1988) Effects of Personal Characteristics on Materiality Decisions : A Multivariate Analysis. *Accounting and Business Research*, 18 (72), pp. 291–296.

- Fisk, S. R. (2018) Who 's on Top ? Gender Differences in Risk-Taking Produce Unequal Outcomes for High-Ability Women and Men. *American Sociological Association - Social Psychology Quarterly*, 81 (3), pp. 185–206.
- Fiss, P. C. (2007) A Set-Theoretic Approach To Organizational Configurations. *Academy of Management Review*, 32 (4), pp. 1180–1198.
- Francis, J. R. (2004) What do we know about audit quality?. *British Accounting Review*, 36 (4), pp. 345–368.
- Francis, J. R. (2011) A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice e Theory*, 30 (2), pp. 125–152.
- FRC (2008) UK's Financial Reporting Council The Audit Quality Framework. [Online] February 2008. Available from:
<https://www.frc.org.uk/getattachment/46582304-32b1-43bb-b614-90318b295f28/The-Audit-Quality-Framework-Feb-2008.pdf>. [Accessed: 25 April 2019].
- Gibbs, M., Merchant, K. A. e Vargus, M. E. (2004) Determinants and Effects of Subjectivity in Incentives. *The Accounting Review*, 79 (2), pp. 409–436.
- Gilligan, C. (1982) In a Different Voice: Psychological Theory and Women's Development. *Cambridge: Harvard University Press*, vii.
- Gold, A., Hunton, J. E. e Gomaa, M. I. (2009) The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors ' Judgments. *Accounting Horizons*, 23 (1), pp. 1–18.
- Gul, F. A., Wu, D. e Yang, Z. (2010) Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *Journal of International Accounting Research*, 90 (4), pp. 1395–1435.
- Hardies, K., Breesch, D. e Branson, J. (2010) Are Female Auditors Still Women ? Analyzing the sex differences affecting audit quality. *University of Brussels*, 32, pp. 0–45.
- Hardies, K., Breesch, D. e Branson, J. (2013) Gender differences in overconfidence and risk taking : Do self-selection and socialization matter ?. *Economics Letters*, 118, pp. 442–444.
- Hardies, K., Breesch, D. e Branson, J. (2016) Do (Fe) Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence from Going-Concern Opinions. *European Accounting Review*, 25 (1), pp. 7–34.

Hyde, J. S. e Linn, M. C. (2006) Gender Similarities in Mathematics and Science. *Science*, 314 (5799), pp. 599–600.

IAASB (2013) *Exposure draft: Reporting on audited financial statements: proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*. [Online] July 2013 Available from:
<https://www.iaasb.org/publications/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international-standards-auditing>. [Accessed: 20 April 2019].

Irawati, S. A. e Solikhah, B. (2018) Factors Affecting Audit Judgment. *Accounting Analysis Journal*, 7 (1), pp. 34–42.

International Auditing Assurance Standards Board (IAASB). (2009). *Objetivos Gerais Do Auditor Independente e Condução de Uma Auditoria de Acordo Com as Normas Internacionais de Auditoria. International Standards of Auditing (ISA) n° 200*. New York: IFAC

International Auditing Assurance Standards Board (IAASB). (2013) *Prova de Auditoria. International Standards of Auditing (ISA) n° 500*. New York: IFAC

Ittonen, K. e Peni, E. (2012) Auditor 's Gender and Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 16, pp. 1–18.

Jensen, C. e Meckling, H. (1976) Theory Of The Firm : Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, pp. 305–360.

Jeppesen, K. K. (2007) Organizational risk in large audit firms. *Managerial Auditing Journal*, 22 (6), pp. 590–603.

Jianakoplos, N. A. e Bernasek, A. (1998) Are Women More Risk Averse ?. *Economic Inquiry*, 36, pp. 620–630.

Jones, K. *et al.* (2017) The impact of legislation on the internal audit function. *Journal of Accounting e Organizational Change*. 13 (4): pp. 450-470.

Kiefer, A. K. e Sekaquaptewa, D. (2007) Implicit stereotypes and women 's math performance : How implicit gender-math stereotypes influence women 's susceptibility to stereotype threat. *Journal of Experimental Social Psychology*, 43, pp. 825–832.

Knechel, W. R. (2000) Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education. *Issues in Accounting Education*, 15 (4), pp. 695–712.

- Knechel, W. R. *et al.* (2013) Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing*, 32 (1), pp. 385–421.
- Lee, H. (2012) Incentive contracts and time pressure on audit judgment performance. *Managerial Auditing Journal*, 27 (3), pp. 263–283.
- Li, Y. (2010) The Case Analysis of the Scandal of Enron. *International Journal of Business and Management*, 5 (10), pp. 37–41.
- Libby, R. e Lipe, M. G. (1992) Incentives , Effort , and the Cognitive Processes Involved in Accounting-Related Judgments. *Journal of Accounting Research*, 30 (2), pp. 249–273.
- Libby, R. e Tan, H.-T. (1994) Modeling the Determinants of Audit Expertise *Accounting Organizations and Society*, 19 (8), pp. 701–716.
- Lyke, B. e Jickling, M. (2002) *WorldCom: The Accounting Scandal*. August 2002. Washington D.C.: Congressional Research Service. pp 1–6.
- Mala, R. (2015) Auditing and Accounting : Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspectives*, 14 (1), pp. 1–50.
- Meyers-Levy, J. (1989) Gender Differences in Information Processing: A Selectivity Interpretation. in *Cognitive and Affective Responses to Advertising*. Lexington, MA: Lexington Books. pp. 219–260.
- Meyers-levy, J. e Maheswaran, D. (1991) Exploring Differences in Males and Females Processing Strategies. *Journal of Consumer Research*, 18.
- Mohd-Sanusi, Z. e Mohd-Iskandar, T. (2007) Audit judgment performance: Assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity. *Managerial Auditing Journal*, 22(1), pp. 34–52.
- Nelson, K. K., Price, R. A. e Rountree, B. R. (2008) The market reaction to Arthur Andersen ' s role in the Enron scandal : Loss of reputation or confounding effects ?. *Journal of Accounting and Economics*, 46, pp. 279–293.
- Nelson, M. e Tan, H. (2005) Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *Auditing: A Journal of Practice e Theory*, 24 (Supplement), pp. 41–71.
- Nugrahanti, T. P. e Jahja, A. S. (2018) Audit Judgment Performance : The Effect of Performance Incentives, Obedience Pressures and Ethical Perceptions. *Journal of Environmental Accounting and Management*, 2, pp. 225–234.

- O'Donnell, E. e Johnson, E. N. (2001) The Effects of Auditor Gender and Task Complexity on Information Processing Efficiency. *International Journal of Auditing*, 105, pp. 91–105.
- Pandey, S. C. e Verma, P. (2005) Organizational decline and turnaround: Insights from the Worldcom Case. *Vision-The Journal of Business Perspective*, 9 (2), pp. 51–65.
- Parker, R. J. *et al.* (2015) Disclosing material weakness in internal controls : Does the gender of audit committee members matter ?. *Journal of Accounting e Economics*. 24(3-4), pp. 1–14.
- Pennings, J. M. E. e Smidts, A. (2000) Assessing the construct validity of risk attitude. *Management Science*, 46 (10), pp. 1337–1348.
- Prasanti, O. e Yulianto, A. (2017) The Influence of Time Budget Pressure , Auditor Ethics, Independence , and Task Complexity on Audit Quality with Organizational Commitment as Intervening. *Accounting Analysis Journal*, 6 (1), pp. 115–124.
- Ragin, C. C. (2008) *Redesigning Social Inquiry Fuzzy Sets and Beyond*. University of Chicago Press: Chicago and London.
- Ragin, C. C. *et al.* (2017) *User ' S Guide To Fuzzy-Set / Qualitative Comparative Analysis*. [Online] 2017. Available from:
<http://www.socsci.uci.edu/~cragin/fsQCA/download/fsQCAManual.pdf>
[Accessed: 23 August 2020].
- Ragin, C. C. e Sean, D. (2016) *Fuzzy-Set/Qualitative Comparative Analysis*. [Software] Version 3.0. Irvine, California: University of California.
- Rowley, S. J. *et al.* (2007) Social Status as a Predictor of Race and Gender Stereotypes in Late Childhood and Early Adolescence. *Social Development*, 16 (1).
- Samagaio, A. e Rodrigues, R. (2016) Human capital and performance in young audit firms. *Journal of Business Research*., pp. 1–6.
- Sanusi, Z. M. *et al.* (2018) Effects of goal orientation , self- efficacy and task complexity on the audit judgement performance of Malaysian auditors. *Accounting, Auditing e Accountability Journal*, 31 (1), pp. 75–95.
- Signorella, M. L., Bigler, R. S. e Liben, L. S. (1993) Developmental Differences in Children's Gender Schemata about Others: A Meta-analytic Review. *Developmental Review*, 13, pp. 147–183.
- Signorella, M. L. e Jamison, W. (1986) Masculinity , Femininity , Androgyny , and

Cognitive Performance : A Meta-Analysis. *Psychological Bulletin*, 100 (2), pp. 207–228.

SOX (2002) *Sarbanes-Oxley Act*, Washington DC: Government Printing Office.

Srinidhi, B. *et al.* (2020) How do female directors improve board governance? A mechanism based on norm changes. *Journal of Contemporary Accounting e Economics*. 16 (1), p. 100181.

Tan, H. e Kao, A. (1999) Accountability Effects on Auditors ' Performance: The Influence of Knowledge , Problem-Solving Ability , and Task Complexity. *Journal of Accounting Research*, pp. 209–224.

Tan, H., Ng, T. B. e Mak, B. W. (2002) The Effects of Task Complexity on Auditors' Performance: The Impact of Accountability and Knowledge. *Auditing: A Journal of Practice e Theory*, 21 (2).

Tót, Z. *et al.* (2015) Understanding configurations of relational attractiveness of the customer firm using fuzzy set QCA. *Journal of Business Research*, 68, pp. 723–734.

Watkins, A. L., Hillison, W. e Morecroft, S. E. (2004) Audit Qaulity: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, pp. 153–193.

Widyakusuma, A., Sudarma, M. e Roekhudin (2019) The Effect of Professionalism and Experience on Audit Judgment with Task Complexity as a Moderating Variable. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 6 (2), pp. 97–112.

Zaidi, Z. F. (2010) Gender Differences in Human Brain : A Review. *The Open Anatomy Journal*, 2, pp. 37–55.

7. Anexos

Anexo I – Codificação e descrição das variáveis fsQCA

Codificação das Variáveis fsQCA	Descrição das Variáveis
auditjud	Medida de julgamento da prova em auditoria tendo como proxy a determinação da materialidade referente à questão Q12 (<i>Tarefa 1</i>)
knowspec	Medida de conhecimento específico referente à questão Q7
genknowl	Medida de conhecimento geral em auditoria referente à questão Q11- módulo de Revisão e Auditoria
mathknowl	Medida de conhecimento matemático referente à questão Q11 - no módulo de Matemática Financeira e Métodos Quantitativos
risk	Medida de perfil de risco resultante da função <i>Fuzzyvor()</i> referente à questão Q9 e Q10.
gend	Medida de identificação do gênero do auditor (1 = feminino e 0 = masculino)
incent	Medida de preferência por incentivos monetários referente à questão Q20
negincent	Medida de punição (incentivos negativos) referente à questão Q22
procsimples	Medida de processamento de informação indexado a tarefas simples, referente à questão Q14 (<i>Tarefa 2</i>)
proccomplex	Medida de processamento de informação indexado a tarefas complexas, referente à questão Q17 (<i>Tarefa 3</i>)

Anexo II – Calibração das variáveis fsQCA

Construto	Regra de Calibração
auditjud	Se auditjud > 0.8 1 (full membership)
	Se auditjud < 0.05 0 (full non-membership)
	Se auditjud = 0.35 0.5 (cross-over point)
knowspec	Se knowspec > 4 1 (full membership)
	Se knowspec < 2 0 (full non-membership)
	Se knowspec = 3 0.5 (cross-over point)
genknowl	Se genknowl > 13 1 (full membership)
	Se genknowl < 7 0 (full non-membership)
	Se genknowl = 10 0.5 (cross-over point)
mathknowl	Se mathknowl > 14 1 (full membership)
	Se mathknowl < 7 0 (full non-membership)
	Se mathknowl = 10 0.5 (cross-over point)
risk	Se risk > 0.9 1 (full membership)
	Se risk < 0.1 0 (full non-membership)
	Se risk = 0.5 0.5 (cross-over point)
negincent	Se negincent > 4 1 (full membership)
	Se negincent < 2 0 (full non-membership)
	Se negincent = 3 0.5 (cross-over point)
procsimples	Se procsimples > 0.6 1 (full membership)
	Se procsimples < 0.3 0 (full non-membership)
	Se procsimples = 0.45 0.5 (cross-over point)
proccomplex	Se proccomplex > 0.6 1 (full membership)
	Se proccomplex < 0.3 0 (full non-membership)
	Se proccomplex = 0.45 0.5 (cross-over point)
incent	Se incent ≥ 0.5 1 (full membership)
	Se incent < 0.5 0 (full non-membership)
gend	Se gend = feminino 1 (full membership)
	Se gend = masculino 0 (full non-membership)

Anexo III – Resumo de partes constituintes e artigos do questionário

Parte	Tema	Artigos
I	Análise demográfica	
II	Perfil de risco – medida 1	Gold, A., Hunton, J. E. and Gomaa, M. I. (2009). The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors' Judgments. <i>Accounting Horizons</i> , 23(1), 1–18.
	Perfil de risco – medida 2	Pennings, J. M. E. & Smidts, A (2000). Assessing the construct validity of risk attitude. <i>Management Science</i> , 46(10), 1337–1348.
III	Obtenção e avaliação da prova em auditoria	Ralph Estes & D. D. Reames (1988) Effects of Personal Characteristics on Materiality Decisions: A Multivariate Analysis, <i>Accounting and Business Research</i> , 18:72, 291-296
	Processamento de informação (<i>tarefa 2: simples; tarefa 3: complexa</i>)	Sanusi, Z. M., Iskandar, T. M., Monroe, G. S. & Saleh, N. M. (2018). Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgment performance of Malaysian auditors. <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i> , 31(1), 79-95.
IV	Incentivos	Gibbs, M., Merchant, K., Van der Stede, W. & Vargus, M. (2004). Determinants and effects of subjectivity in incentives. <i>The Accounting Review</i> , 79(2), 409-436.
	Punição (incentivos negativos)	

Anexo IV – Teste *Alpha de Cronbach*

	<i>Alpha de Cronbach</i>
Variável dependente (<i>auditjud</i>)	0,84
Risco	0,67
Processamento de Informação	0,73
Conhecimento	0,85
Incentivos	0,88

Anexo V – Questionário**Questionário – Julgamento em Auditoria e Seus Determinantes**

Instruções de preenchimento:

Assinale a(s) resposta(s) a cada pergunta conforme as respectivas instruções.

Parte I

1 - Por favor indique em anos.

Idade

Anos de experiência profissional em auditoria

2 - Por favor indique o seu sexo.

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções:

Feminino

Masculino

3 - Qual o nível de instrução mais elevado que concluiu?

- Ensino secundário ou inferior
 Bacharelato
 Licenciatura
 Pós-Graduação
 Mestrado
 Doutoramento

4 - Qual a posição que ocupa atualmente na empresa?

- Sócio Manager Sénior Júnior Outra

5 – No presente, trabalha numa empresa de auditoria?

Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
 Não

6 - A firma de auditoria a que pertence faz parte de uma rede internacional de firmas de auditoria?

Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim – Big4
 Sim – não Big4
 Não

7 – Nos últimos três anos, com que frequência participou em trabalhos (e.g. auditoria) que incidiram sobre clientes do setor da indústria transformadora?

Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- 1 = Nunca
 2 = Raramente
 3 = Por vezes (cerca de metade do tempo)
 4 = Frequentemente
 5 = Sempre

8 - Indique, por favor, o seu endereço eletrónico caso pretenda obter uma síntese das conclusões deste estudo.

Parte II

Perfil de risco – medida 1

9 – Suponha que um amigo lhe faz uma proposta com dois cenários:

Cenário 1: receber imediatamente 500 euros garantidos

Cenário 2: jogar um jogo em que no caso de vitória ganha 1.000 euros e em caso de derrota não ganha nada. A vitória tem uma probabilidade p e a derrota tem uma probabilidade de $(1-p)$

Que valor teria de assumir p (entre 0 e 1) de forma a que fosse indiferente optar por um dos cenários?

Insira por favor o valor p :

Perfil de risco – medida 2

10 – Indique o grau de concordância com as seguintes afirmações:

	1 = Discordo totalmente	2 = Discordo	3 = Não Concordo nem Discordo	4 = Concordo	5 = Concordo totalmente
Estou disposto a correr riscos de modo a obter um rendimento anual mais elevado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gosto de assumir grandes riscos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Na minha vida profissional, estou disposto a correr riscos de modo a conseguir um maior rendimento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Conhecimento Geral

11 – Indique por favor, a classificação obtida no último exame de admissão à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas:

Módulo de Matemática Financeira e Métodos Quantitativos:

Módulo de Revisão e Auditoria (anterior regulamento de inscrição e exame):

Média dos Módulos de Auditoria (atual regulamento de exame e inscrição):

Parte III – Julgamento de Auditoria

Admita que faz parte da equipa de auditoria responsável por examinar as demonstrações financeiras de uma empresa que se dedica ao desenvolvimento e produção de calçado, posteriormente comercializado em lojas nacionais e internacionais. A empresa encontra-se numa fase de maturidade elevada, tendo vindo a apresentar uma grande estabilidade nos resultados apresentados nos últimos anos. É uma empresa não familiar, não está cotada em bolsa e os relatórios de auditoria dos últimos anos têm tido uma opinião não modificada.

Principais dados financeiros das contas:

Inventários: 1.000.000 euros

Ativo corrente: 4.200.000 euros

Total do ativo: 14.000.000 euros

Capital próprio: 6.600.000 euros

Passivo corrente: 7.400.000 euros

Volume de negócios: 45.000.000 euros

Resultado líquido do período: 4.200.000 euros

O Revisor Oficial de Contas responsável pelo trabalho, solicita a sua colaboração em quatro tarefas. Por favor, responda de acordo com o que mais se aproximaria daquilo que faria num contexto real.

12 – Tarefa 1: A conta de Clientes inclui uma dívida correspondente a 33% do ativo corrente, 10% do ativo e 33% do resultado líquido do período. Qual teria de ser a probabilidade de NÃO receber esse montante para que esta situação fosse por si considerada material e que requeira por isso, um ajustamento das demonstrações financeira ou uma opinião modificada?

(indique um valor percentual)

13 – Relativamente à resposta anterior, qual o seu grau de confiança com a sua decisão? (escala de 0 a 10 em que 0 é nada confiante e 10 é extremamente confiante)

(indique um valor de 0 a 10)

14 – Tarefa 2: identificar a(s) asserção(ões) que estará(ão) mais relacionada(s) com os procedimentos de auditoria a seguir mencionados que serão aplicados na área das Vendas, Contas a Receber e Recebimentos:

Procedimento de auditoria	Asserção(ões)
Comparar a quantidade e a descrição dos itens constantes no duplicado da fatura com a respetiva guia de remessa	
Verificar para uma amostra de faturas que as respetivas guias de remessa estão arquivadas no Departamento de Expedição por forma a garantir que as entregas foram feitas aos clientes	
Examinar se no duplicado das faturas existe indicação de que os preços de venda unitários praticados foram comparados com a tabela de preços aprovada pela Administração	
Realizar prova de recebimentos em dinheiro	
Examinar se no duplicado das faturas foi incluído as contas a movimentar no registo contabilístico	
Rastrear uma amostra de avisos de pagamento ou listagens de recebimentos com o Diário das Disponibilidades da contabilidade	
Examinar no Diário das Vendas a existência de transações pouco usuais	
Examinar numa amostra de avisos de pagamento se os descontos pronto-pagamento estavam autorizados	

Asserções: ocorrência, plenitude, rigor, corte, classificação, apresentação, existência, direitos e obrigações e rigor/valorização/imputação

15 – No geral, quão difícil foi a realização da tarefa 2?

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções:

- 1 = Muito difícil
 2 = Difícil
 3 = Nem difícil, nem fácil
 4 = Fácil
 5 = Muito fácil
 6 = Não sabe / Não responde

16 – Em relação à Tarefa 2, indique o grau de concordância com as seguintes afirmações:

	1 = Discordo totalmente	2 = Discordo	3 = Discordo um pouco	4 = Não concordo nem discordo	5 = Concordo um pouco	6 = Concordo	7 = Concordo totalmente
Eu dei o meu máximo para realizar a tarefa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eu acho que poderia ter feito melhor se tivesse esforçado mais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eu poderia ter esforçado mais se a tarefa fosse mais difícil	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eu gastei mais tempo do que necessário para realizar a tarefa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

17 – Tarefa 3: identifique para cada distorção abaixo listada da área das Vendas, Contas a Receber e Recebimentos, qual seria o procedimento substantivo mais adequado para a detetá-la.

Procedimento substantivo	Distorção
Comparar a data constante nos talões de depósito com as datas da listagem dos recebimentos e do Diário das Disponibilidades da contabilidade	
Rastrear transações do Diário das Disponibilidades com o extrato bancário	
Rastrear alguns registos do Diário das Disponibilidades com as contas razão de alguns clientes	
Examinar a documentação de suporte de alguns recebimentos para validar a classificação contabilística efetuada	
Rastrear uma amostra de avisos de pagamento ou listagens de recebimentos com o Diário das Disponibilidades	
Rastrear alguns créditos efetuados nas contas de clientes com o Diário das Disponibilidades	
Comparar algumas listagens de recebimentos com os Talões de Depósito	
Examinar os avisos de pagamento e as faturas de venda para determinar se os descontos concedidos são consistentes com a política da empresa	

Lista de distorções passíveis :

Um recebimento de 1.500 euros foi erradamente considerado devido a um erro no lançamento contabilístico

Um recebimento de um cliente que foi inserido pela Secretária na listagem de recebimentos foi desviado pelo contabilista. O contabilista não efetuou qualquer registo na contabilidade desta transação

Ao processar os dados, o contabilista registou um recebimento de 4.621 euros em vez de 6.421 euros. Os recebimentos foram incluídos na listagem de recebimentos e corretamente introduzidos nos registos contabilísticos, mas o banco creditou a conta bancária da empresa pelo montante errado.

Um cliente beneficiou de um desconto financeiro superior ao definido na política da empresa sobre a matéria

Por descuido, o rececionista não entregou ao contabilista dois avisos de pagamento, cujos recebimentos foram inscritos na lista de recebimentos

Contabilista registou o montante correto do recebimento, mas creditou a conta de cliente errada

Recebimento da venda de um ativo fixo tangível deu origem a um crédito na conta de Vendas de Mercadorias (#71)

18 – No geral, quão difícil foi a realização da tarefa 3?

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções:

- 1 = Muito difícil
 2 = Difícil
 3 = Nem difícil, nem fácil
 4 = Fácil
 5 = Muito fácil
 6 = Não sabe / Não responde

19 – Em relação à Tarefa 3, indique o grau de concordância com as seguintes afirmações:

	1 = Discordo totalmente	2 = Discordo	3 = Discordo um pouco	4 = Não concordo nem discordo	5 = Concordo um pouco	6 = Concordo	7 = Concordo totalmente
Eu dei o meu máximo para realizar a tarefa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eu acho que poderia ter feito melhor se tivesse esforçado mais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eu poderia ter esforçado mais se a tarefa fosse mais difícil	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eu gastei mais tempo do que necessário para realizar a tarefa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Parte IV – Incentivos

Incentivos monetários

20 – Caso tivesse cumprido todos os objetivos / metas definidos(as), qual teria sido o peso da sua remuneração variável, isto é, indexada ao desempenho, na sua remuneração total anual? (valor da sua resposta deverá ser no máximo 100%)

Incentivos não monetários

21 – Por favor, indique quais dos itens seguintes estão indexados ao desempenho / performance mas não têm expressão na sua remuneração anual e lhe são oferecidos pela sua empresa?
(Selecione todos os que se apliquem)

- Reconhecimento público
- Reconhecimento privado
- Reconhecimento do superior hierárquico
- Reconhecimento de colegas
- Reconhecimento da empresa
- Feedback
- Participação no processo de tomada de decisão sobre assuntos estratégicos da empresa
- Participação no processo de tomada de decisão sobre assuntos estratégicos de uma auditoria
- Formação
- Progressão na carreira
- Atribuição de responsabilidades acrescidas
- Atribuição de mais autonomia
- Mobilidade entre escritórios
- Mobilidade entre departamentos do escritório a que estou alocado(a)
- Participação em seminários, conferências, outros eventos
- Outro. Especifique por favor:

Punição

22 – Indique até que ponto a não concretização de uma meta afeta negativamente os seguintes aspetos do seu trabalho:

	1 = Não afeta	2 = Afeta pouco	3 = Afeta moderadamente	4 = Afeta muito	5 = Afeta extremamente
Autonomia operacional	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aumentos de remuneração	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Perspetivas de promoção	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Continuação no emprego	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>