



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CAMILA KAROLAYNNE DE MELO SANTOS

MANUTENÇÃO DO CÉTICISMO PROFISSIONAL DO AUDITOR EM TRABALHOS
REALIZADOS REMOTAMENTE

RECIFE

2022

CAMILA KAROLAYNNE DE MELO SANTOS

**MANUTENÇÃO DO CETICISMO PROFISSIONAL DO AUDITOR EM TRABALHOS
REALIZADOS REMOTAMENTE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Ciências Contábeis da Universidade
Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos

RECIFE

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Santos, Camila Karolayne de Melo.

Manutenção do ceticismo profissional do auditor em trabalhos realizados remotamente / Camila Karolayne de Melo Santos. - Recife, 2022.
25 p. : il., tab.

Orientador(a): Ana Lucia Fontes de Souza Vasconcelos
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis - Bacharelado, 2022.

1. Auditoria Remota. 2. Ceticismo. 3. Comunicação Mediada por Computador. I. Vasconcelos, Ana Lucia Fontes de Souza. (Orientação). II. Título.

330 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO

CAMILA KAROLAYNNE DE MELO SANTOS

MANUTENÇÃO DO CETICISMO PROFISSIONAL DO AUDITOR EM TRABALHOS REALIZADOS REMOTAMENTE

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 28 de outubro de 2022

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Ana Lucia F. de S. Vasconcelos
Universidade Federal de Pernambuco

Profa. Dra. Christianne Calado Vieira de Melo Lopes
Universidade Federal de Pernambuco

Profa. Dra. Umbelina Cravo Teixeira Lagioia
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

De maneira especial, agradeço à Lúcia, que eu tenho a felicidade de chamar de “mainha”, por sempre acreditar e me apoiar com palavras de amor. Também agradeço ao meu pai, que por várias vezes largou do serviço e me esperou durante horas em frente ao CCSA (Centro de Ciências Sociais Aplicadas) para me dar carona. Ao meu irmão, que ao longo da graduação simulou ser o entrevistador de diversas empresas para me ajudar a passar em processos seletivos. À minha prima Livia (Pri), pelo carinho e por não reclamar de dormir com a luz acesa enquanto eu estudava no quarto. À Pituca, minha cachorra, que todos os dias me presenteia com altas doses de amor e não precisa ler para saber o quanto eu sou grata. Aos amigos que fiz durante o curso: Aline, Evelyn, Livia e Renan, fui sortuda pelas horas de estudo e de lazer que passamos juntos.

Não há como deixar de mencionar a minha orientadora, Ana Vasconcelos, que me ajudou demais, tornando possível e mais leve o momento de escrita deste trabalho. Além disso, meu sentimento de gratidão se estende a todos os professores que tive durante a graduação e à coordenação, pela contribuição para a minha formação e trajetória profissional.

RESUMO

O estudo busca identificar as variáveis que podem contribuir para o ceticismo profissional do auditor contábil em trabalhos realizados por meio da comunicação mediada por computador. A metodologia utilizada é a indutiva com abordagem qualitativa, por meio da coleta e análise de conteúdo de artigos científicos retirados majoritariamente das bases de periódicos CAPES, *ResearchGate* e Google Acadêmico, ao utilizar as seguintes unidades semânticas: auditoria, ceticismo, pandemia, COVID-19, teoria da presença social, Comunicação Mediada por Computador, CMC, *skepticism*, *pandemic*, *audit* e *social presence theory* no período dos últimos oito anos. Os estudos foram selecionados com base no critério de inclusão e exclusão. Após exames por meio de leitura e exames no *software* Iramuteq, verificou-se que os fatores destacados pelos artigos analisados neste estudo, que possuem influência no ceticismo profissional do auditor contábil e que podem ser utilizados como estratégia para a manutenção do atributo em ambiente remoto, apontam para as seguintes variáveis: contexto organizacional, satisfação no trabalho, estresse ocupacional, traços de personalidade, comitê de auditoria, rodízio do time de auditoria, sentimento de responsabilidade e combinação entre os meios de comunicação.

Palavras-chave: Auditoria Remota. Ceticismo. Comunicação Mediada por Computador.

ABSTRACT

The study seeks to identify the variables that may contribute to the accounting auditor's professional skepticism in work performed through computer-mediated communication. The methodology used is inductive with a qualitative approach, through the collection and content analysis of scientific articles taken mostly from the bases of CAPES, ResearchGate and Google Scholar journals, using the following semantic units: *auditoria*, *ceticismo*, *pandemia*, COVID-19 , *teoria da presença social*, *Comunicação Mediada por Computador*, CMC, skepticism, pandemic, audit and social presence theory in the period of the last eight years. Studies were selected based on inclusion and exclusion criteria. After examinations by means of reading and examinations in the Iramuteq software, it was found that the factors highlighted by the articles analyzed in this study, which have an influence on the professional skepticism of the accounting auditor and which can be used as a strategy for maintaining the attribute in a remote environment, point to the following variables: organizational context, job satisfaction, occupational stress, personality traits, audit committee, audit team rotation, feeling of responsibility and combination of media.

Keywords: Computer Mediated Communication. Remote Audit. Skepticism.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Resumo sobre os achados acerca da relação entre presença social e ceticismo.....	13
Quadro 2 - Variáveis capazes de favorecer o ceticismo profissional do auditor.....	20

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo do Marques.....	15
Gráfico 2 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Rohenkohl et al.....	16
Gráfico 3 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Haveroth <i>et al.</i>	16
Gráfico 4 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Cunha <i>et al.</i>	17
Gráfico 5 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Dantas e Medeiros.	18
Gráfico 6 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo do Rocha.....	18
Gráfico 7 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Ortegren e Sorensen.	19
Gráfico 8 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Bennett e Hatfield.....	19

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
1.1. PROBLEMA DE PESQUISA	7
1.2. JUSTIFICATIVA	7
1.3. OBJETIVOS.....	8
1.3.1. Objetivo geral	8
1.3.2. Objetivos específicos.....	8
2. REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1. CETICISMO PROFISSIONAL DO AUDITOR	9
2.2. TEORIA DA PRESENÇA SOCIAL	10
2.3. PESQUISAS ACERCA DA RELAÇÃO ENTRE CETICISMO PROFISSIONAL E PRESENÇA SOCIAL	12
4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	15
4.1. VARIÁVEIS QUE INFLUENCIAM O CETICISMO PROFISSIONAL DO AUDITOR 15	
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	21
REFERÊNCIAS	22

1. INTRODUÇÃO

Com o avanço das ferramentas tecnológicas, alguns dos procedimentos de auditoria passaram a ser efetuados de maneira virtual, bem como a comunicação com o cliente, conforme previsto na NBR ISO 19011:2018 – Diretrizes para Auditoria de Sistemas de Gestão, norma técnica que fornece orientações sobre a auditoria de sistemas de gestão, sobre os processos de auditoria, postura dos auditores e as qualificações exigidas. Nela também são evidenciados os princípios de auditoria, que são: apresentação justa, devido cuidado profissional, confidencialidade, abordagem baseada em evidências e abordagem baseada em risco (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS, 2018).

A norma existe mesmo antes da pandemia do Coronavírus e apresenta os conceitos diferenciados entre auditoria virtual e auditoria remota, dando autonomia ao trabalho do auditor na escolha de métodos, levando em consideração o objetivo, o escopo, os critérios, a duração e a localização. As auditorias virtuais permitem executar processos de trabalho independentemente de locais físicos, utilizando meios como intranet da organização, “nuvem computacional”. As auditorias remotas buscam o uso de tecnologias para coletar informação (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS, 2018). Estas possibilidades ajudam no atendimento específico de cada cliente conforme destaca o estudo de Santos (2017) acerca da relevância da comunicação para a satisfação geral do auditado. A auditoria remota é inovadora e tem a intenção de reduzir o escopo espacial, melhorar a eficiência da auditoria e diminuir os custos com transportes (TEETLER *et al.*, 2010). Em sua pesquisa, Ortegren e Sorensen (2021) explicam que convencionalmente as auditorias contábeis têm sido realizadas no escritório do cliente, ou seja, fazendo-se o uso principalmente da comunicação face a face. Segundo Bennett e Hatfield (2013), a mudança tem mais força devido à preferência dos auditores mais jovens por esses meios, na intenção de reduzir a lacuna de conhecimento percebida, pois normalmente eles têm menos experiência e menor discernimento contábil que a gestão do cliente.

Vale ressaltar que a pandemia da COVID-19 aumentou significativamente a recorrência de trabalhos à distância e desencadeou protocolos de saúde, tendo como consequência restrições de distância e orçamentárias (SATYA; SHAUKI, 2022). De acordo com Satya e Shauki (2022), as etapas da auditoria contábil remota normalmente são as mesmas quando comparadas àquelas que

acontecem presencialmente e consistem em: planejamento, implementação, comunicação dos resultados e acompanhamento.

A teoria da presença social, inicialmente desenvolvida por Williams e Christie em 1976, define presença social como a qualidade do meio de comunicação, capaz de determinar a forma como as pessoas interagem (LOWENTHAL, 2009). Bennett e Hatfield (2018) e Ortegren e Sorensen (2021) chegam à conclusão de que quanto maior a presença social percebida, maior o grau de ceticismo profissional do auditor.

O ceticismo, por sua vez, é considerado pelo *Public Companies Accounting Oversight Board* (Conselho de Supervisão de Contabilidade de Companhias Abertas) (PCAOB, 2012) como uma importante característica para o exercício da atividade de auditoria; é um atributo necessário para que seja exercido o devido cuidado profissional e é relacionado a uma avaliação crítica das evidências. Estudos de Marcos *et al.* (2020) e Marques (2021) revelam relação diretamente proporcional entre ceticismo profissional e qualidade da auditoria.

1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

Diante do exposto, este trabalho busca responder à seguinte questão: quais são os fatores que podem contribuir para o ceticismo profissional do auditor contábil em auditorias realizadas através da comunicação mediada por computador ao invés de face a face?

1.2. JUSTIFICATIVA

Durante o trabalho de auditoria contábil realizado por meio da comunicação mediada por computador, o auditor pode ter dificuldade nas interações com o cliente, tendo em vista que as pistas não verbais estarão menos visíveis (HAWKINS, 2022) e que, além disso, a resposta do auditado quanto às solicitações e indagações da auditoria tende a ser mais demorada. No que diz respeito à viabilidade da auditoria remota, a NBR ISO 1911:2018 – Diretrizes para Auditoria de Sistemas de Gestão – explica que depende de vários fatores, como “o nível de risco em alcançar os objetivos de auditoria, o nível de confiança entre o auditor e o pessoal do auditado e os requisitos regulamentares” (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS, 2018). O ceticismo, por sua vez, é uma característica essencial para o atendimento dos objetivos da auditoria, tendo em

vista que é necessário para o devido exercício do cuidado profissional e de crítica avaliação das evidências (PCAOB, 2012).

Considerando a forte presença do formato remoto para a auditoria contábil nos dias atuais, a importância da presença do ceticismo e tendência de diminuição dessa característica decorrente da adoção da comunicação mediada por computador ao invés de face a face (ORTEGREN; SORENSEN, 2021), este estudo tem o potencial de melhorar o atendimento ao cliente na medida em que apresenta um compilado das variáveis capazes de contribuir para o ceticismo profissional do auditor e consequentemente para qualidade do serviço prestado.

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Objetivo geral

Identificar as variáveis que podem colaborar com a manutenção do ceticismo profissional do auditor em trabalhos realizados via comunicação mediada por computador ao invés de face a face.

1.3.2. Objetivos específicos

- ✓ Levantar artigos científicos nas bases de periódicos CAPES, ResearchGate e Google Acadêmico utilizando-se as unidades sistemáticas: auditoria, ceticismo, pandemia, COVID-19, teoria da presença social, Comunicação Mediada por Computador, CMC, *skepticism*, *pandemic*, *audit*, *social presence theory*;
- ✓ Categorizar os artigos pelo critério de inclusão e exclusão;
- ✓ Elaborar o corpus da pesquisa, destacando o conjunto de documentos para análise de conteúdo;
- ✓ Realizar a análise de conteúdo dos estudos através do *software* Iramuteq; e
- ✓ Compilar as variáveis de manutenção do ceticismo profissional do auditor em trabalhos realizados remotamente, apontadas nos artigos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. CETICISMO PROFISSIONAL DO AUDITOR CONTÁBIL

O *Public Companies Accounting Oversight Board* (Conselho de Supervisão de Contabilidade de Companhias Abertas), entidade sem fins lucrativos com a missão de supervisionar as auditorias contábeis de empresas de capital aberto e corretoras registradas na SEC – *U.S. Securities and Exchange Commission* – (Comissão de Valores Imobiliários dos Estados Unidos) (PCAOB, 2022), declara a importância do ceticismo profissional para o auditor quando relata que a característica é necessária para que seja exercido o devido cuidado profissional, e informa que o atributo está relacionado a uma avaliação crítica das evidências e a uma mente questionadora (PCAOB, 2012). Segundo o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB, 2017), por meio da ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, “isto inclui questionar as provas de auditoria contraditórias e a fiabilidade de documentos e respostas a indagações de outras informações obtidas da gerência e dos encarregados da governação”. A mesma ISA expressa a exigência da manutenção dessa qualidade durante o planejamento e execução da auditoria. Além disso, o PCAOB (2012) declara que “ao exercer ceticismo profissional, o auditor não deve ficar satisfeito com evidências menos do que persuasivas devido à crença de que a administração é honesta”.

A NBC TA 200 (2016) também enfatiza a obrigatoriedade dessa característica para que seja possível uma minuciosa análise das evidências obtidas dos clientes, o que compreende o questionamento da confiabilidade e suficiência delas e de outras informações adquiridas junto à governança. A norma ainda enfatiza a relevância do ceticismo para a redução dos riscos de:

- ignorar circunstâncias não usuais;
- generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria;
- uso inadequado de premissas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria ao avaliar os resultados destes.

Segundo Zarefar *et al.* (2016), o ceticismo profissional é influenciado por fatores como ética, competência e experiência e, assim como o conhecimento e a experiência, esse atributo aumenta a qualidade dos julgamentos realizados pelos profissionais de auditoria (LEE *et al.*, 2016). De acordo com Suraída (2005), o auditor demonstra ceticismo ao ter um comportamento de dúvida ou pensar com ceticismo. Testes adicionais e indagações são formas de constatar o comportamento mencionado.

Existem situações que podem fazer o auditor desenvolver impedimentos para a ideal aplicação do ceticismo, como a intenção de manter os custos baixos e de alcançar a alta satisfação do cliente, o intuito de evitar conflitos com a administração e a existência de um nível inadequado de confiança na mesma (PCAOB, 2012). Em seu estudo, Jesus (2020) observa que o ceticismo é negativamente influenciado pela necessidade de obtenção de lucros/honorários.

Matos *et al.* (2020) enfatiza a importância de as firmas contratarem auditores contábeis com traços céticos, treiná-los e estabelecer políticas de forma a impulsionar a mente alerta e crítica durante os trabalhos, tendo em vista os dois importantes aspectos que formam o atributo: o estado mental e o traço de personalidade. Em sua tese, Muzel (2018) defende que tanto na formação inicial quanto na educação continuada dos auditores é preciso “desenvolver com mais profundidade o ceticismo profissional, e pensamento crítico, caracterizado pelo profissional maduro, para reduzir o risco de auditoria na automatização dos processos”.

O ceticismo, característica de presença fundamental durante todo o trabalho de auditoria para a preservação da qualidade, pode ser reduzido frente à algumas circunstâncias, conforme mencionado acima; entretanto, há condições que contribuem para o fortalecimento do atributo – como é possível visualizar a partir dos referenciais citados – das quais vale destacar a mente alerta e crítica, competência, experiência e os traços de personalidade do auditor.

2.2. TEORIA DA PRESENÇA SOCIAL

De acordo com o estudo de Lowenthal (2009) a teoria da presença social foi inicialmente desenvolvida por Short, Williams e Christie em 1976 com a intenção de explicar o efeito que os meios de telecomunicações causam nas interações entre os indivíduos. Estes autores definiram presença social como a qualidade do meio de comunicação, capaz de determinar a forma como as pessoas interagem.

Através da teoria, os meios podem ser classificados como detentores de alto ou baixo grau de presença social: o *face-to-face* (face a face, presencial) é considerado como de alto grau por propiciar pistas verbais e não verbais. Por outro lado, o e-mail geralmente é tido como de baixo grau, justamente pela falta dessas pistas (HAWKINS, 2022). Soares (2011) enfatiza que para construir uma imagem do interlocutor e da maneira que a mensagem está sendo recebida, as pistas não verbais, associadas às verbais, são importantes na medida em que “ajudam os participantes a

processar as informações que estão chegando até eles em uma troca comunicativa.”. Como pistas não verbais pode-se entender gestos, vestimenta, expressões, aparência física, olhar etc.

O estudo de Goffman (2002, p. 12) elucidar que o indivíduo possui duas formas de expressar para outros a impressão de si mesmo; são elas: a expressão transmitida (ou seja, aquilo que é revelado através dos símbolos verbais) e a expressão que ele emite – aquilo que é exposto por meio de símbolos não verbais. Quando os dois tipos estão presentes no meio de comunicação, é viável a percepção de conflito entre eles, ou seja, de que a expressão emitida apoia a expressão transmitida e vice-versa, possibilitando assim leituras mais completas acerca do transmissor da mensagem.

Entre os meios de comunicação disponíveis, o auditor geralmente utiliza na realização dos trabalhos a conversa face a face, chamadas de vídeo e de voz, mensagem de texto e e-mail. Os dois últimos oferecem mais maleabilidade, pois neles os usuários têm mais tempo para pensar antes de agir e, assim, podem formular respostas capazes de esconder melhor aquilo que não querem transmitir e acentuar aquilo que desejam (WALTHER, 2006).

Segundo Daft e Lengel (1986), por meio de pesquisa sobre como as organizações processam informação, quando a informação é fática ou emocional, um meio de comunicação rico deve ser utilizado. Porém, quando a informação é simples e não ambígua, um meio mais sucinto, como a comunicação mediada por computador, já é satisfatório para que se atinja o objetivo da mensagem.

Corroborando com o tema, Hatfield e Saewitz (2021) explicam que presença social “também engloba o impacto da dinâmica social, a urgência e importância da comunicação, e o impacto das normas de comunicação”, sendo assim, pode-se inferir que, segundo a pesquisa desses autores, a presença social não está apenas ligada ao meio utilizado, pois outros fatores contribuem para a existência e medida do atributo.

Tendo em vista as deixas presentes exclusivamente ou de forma mais clara na comunicação realizada de forma presencial, é possível concluir que o auditor possui menos pistas para analisar quando a troca de informações com o cliente se dá em contextos com baixo grau de presença social. Além disso, segundo Bennett e Haftfield (2018), na comunicação face a face as discussões ocorrem de forma mais síncronas, o que resulta em maiores questionamentos e consequentemente maior ceticismo quando comparadas aquelas que acontecem de forma remota.

2.3. PESQUISAS ACERCA DA RELAÇÃO ENTRE CETICISMO PROFISSIONAL DO AUDITOR CONTÁBIL E PRESENÇA SOCIAL

Em sua pesquisa, Ortegren e Sorensen (2021) concluem que os auditores que interagem face a face com os clientes têm maior sensação de presença social e sentem maior grau de ceticismo profissional do que aqueles que mantêm contato com os clientes apenas utilizando-se da comunicação mediada por computador. Os autores também afirmam que o aumento do sentimento de responsabilidade pode ser usado para elevar o ceticismo profissional, propondo, como solução para o problema encontrado, a implementação de perguntas nos *softwares* de auditoria, projetadas para reforçar os sentimentos de responsabilidade.

Por outro lado, Hawkins (2022) constata que o meio de comunicação não leva necessariamente à falta de ceticismo profissional, mas na verdade é o nível de presença social sentido pelo auditor que afeta o ceticismo. Diferentemente de Ortegren e Sorensen, a pesquisa de Hawkins chega à conclusão de que “os auditores que sentem alta presença social, independentemente do tipo de meio de comunicação, são susceptíveis de exercer um ceticismo profissional inadequado”. Ou seja, para ele, o que influencia no ceticismo profissional não é o meio de comunicação em si, mas sim a forma como o auditor se sente em relação a ele (alto ou baixo grau de presença social). Além disso, ao contrário do achado no estudo anterior, o autor conclui que o alto grau de presença social é inversamente proporcional ao ceticismo.

Bennett e Hatfield (2018) demonstraram que o ceticismo é maior quando a comunicação é realizada face a face, pois nela o auditor consegue visualizar mais pistas não verbais e é mais difícil de ser enganado. Entretanto, o estudo informa que quando a intenção é fazer perguntas conhecidas ou o objetivo principal é a simples transmissão de informações, a comunicação face a face tem pouco benefício sobre a mediada por computador, mas mesmo nesses casos a interação face a face anterior melhora a subsequente comunicação mediada por computador, tornando-a mais eficaz.

Satya e Shauki (2022) efetuaram entrevistas com diretores de estrutura e auditores de vários níveis no ambiente da Agência de Supervisão Financeira e de Desenvolvimento da Indonésia, buscando respostas sobre a percepção do auditor sobre a qualidade da auditoria remota e otimização do ceticismo profissional nesse ambiente, bem como os obstáculos enfrentados quando a comunicação não é realizada no modelo face a face. Como resultado, todos os entrevistados consideraram um nível de ceticismo razoável para as auditorias realizadas em formatos híbrido ou remoto.

Segue abaixo quadro-resumo dos achados em estudos anteriores acerca de como o ceticismo profissional do auditor contábil é afetado pela realização do trabalho via comunicação mediada por computador:

Quadro 1 - Resumo sobre os achados acerca da relação entre presença social e ceticismo

Autor(es)	Método de coleta de dados	Conclusão	Solução proposta
Ortegren e Sorensen (2021)	Experimento de observação.	Grau de ceticismo é proporcional ao grau de presença social.	Questionário para aumento de sentimento de responsabilidade do auditor.
Hawkins (2022)	Experimento de observação.	Grau de ceticismo é inversamente proporcional ao grau de presença social.	Não há.
Bennett e Hatfield (2018)	Experimento de observação.	Grau de ceticismo é proporcional ao grau de presença social	Combinação entre os meios de comunicação.
Satya e Shauki (2022)	Entrevistas.	Nível de ceticismo é razoável para as auditorias realizadas em formatos híbrido ou remoto.	Não há.

Fonte: elaborado pelo autor.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Trata-se de uma pesquisa indutiva e, no que diz respeito à abordagem, é predominantemente qualitativa. Quanto aos procedimentos, foi feita a coleta de estudos dos últimos oito anos nas bases de periódicos CAPES, Google Acadêmico, ResearchGate e na própria plataforma de pesquisa do Google, que direcionou a outros acervos de pesquisa online.

O critério de escolha das unidades semânticas foi utilizar aquelas que envolvem o trabalho de auditoria realizado via comunicação mediada por computador e o estudo sobre o traço cético dos auditores, assim foram eleitas as seguintes: auditoria, ceticismo, pandemia, COVID-19, teoria da presença social, Comunicação Mediada por Computador, CMC, *skepticism*, *pandemic*, *audit* e *social presence theory*.

Para determinação dos estudos a serem analisados, foi realizada a leitura dos resumos e foram selecionados aqueles que tratam sobre os fatores capazes de influenciar o ceticismo do auditor contábil. Ao todo foram coletados 27 artigos dos quais 8 foram utilizados para a próxima etapa, pelo critério de aderência, ou seja, por atenderem ao critério citado. Os demais foram excluídos.

Os selecionados foram tratados no editor de texto Word. O tratamento consistiu em extrair apenas as análises de resultados e as conclusões, torná-las em texto corrido (sem mudança de linha), retirar os sinais não aceitos pelo Iramuteq (apóstrofo, barras, aspas, porcentagem, travessão, asterisco, cifrão etc.), tornar minúsculas as siglas/palavras que anteriormente estavam todas em maiúsculo, unir as palavras que compõem um vocábulo por *underline* e padronizar as siglas e nomes.

Em seguida o corpus foi lançado no aplicativo “Bloco de Notas” para posteriormente ser inserido no Iramuteq, um programa estabelecido no ambiente estatístico do *software* R, na linguagem *python*, gratuito e licenciado pela GNU GLP (v2); é um *software* que possibilita diversos exames textuais, de análise lexicográfica básica até análises multivariadas (CAMARGO; JUSTO, 2013). No Iramuteq, em busca das variáveis capazes de influenciar o ceticismo profissional do auditor, foi realizada a análise para a visualização dos vocábulos mais frequentes nos artigos. A inspeção foi restrita aos adjetivos, advérbios, substantivos e verbos.

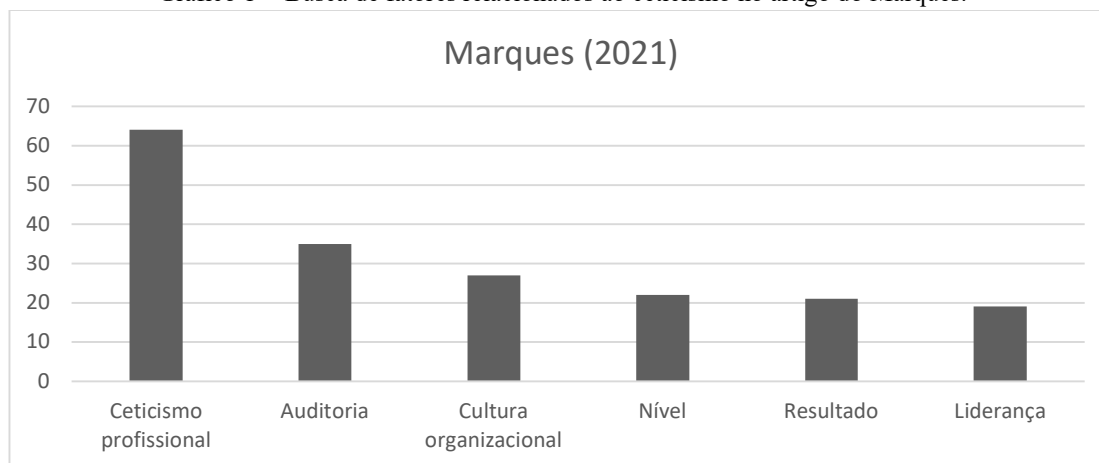
4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1. VARIÁVEIS QUE INFLUENCIAM O CETICISMO PROFISSIONAL DO AUDITOR CONTÁBIL

Para chegar à compreensão de quais variáveis podem influenciar o ceticismo profissional do auditor contábil, foram coletados artigos majoritariamente nas bases de periódicos CAPES, Google Acadêmico e ResearchGate utilizando-se as seguintes unidades semânticas: auditoria, ceticismo, pandemia, COVID-19, teoria da presença social, Comunicação Mediada por Computador, CMC, *skepticism*, *pandemic*, *audit* e *social presence theory*. Foram selecionados os artigos que, após leitura dos resumos, concluiu-se que desenvolvem acerca dos fatores que influenciam o ceticismo profissional do auditor.

Os artigos foram tratados, criando-se o corpus para posterior análise textual no *software* Iramuteq. O programa expôs a frequência com que os vocábulos aparecem em cada estudo. A seguir estão expostos gráficos com exibição dos seis termos mais frequentes em cada artigo.

Gráfico 1 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo do Marques.

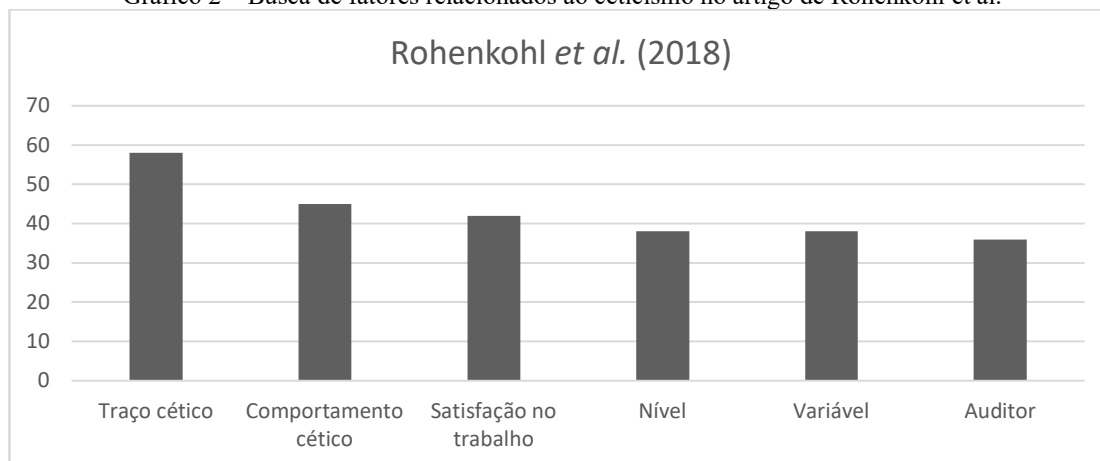


Fonte: elaborado pelo autor.

No gráfico 01 estão presentes os termos “liderança” e “cultura organizacional”, variáveis que compõem o contexto organizacional. Este, segundo Marques (2021), é capaz de exercer importante influência no grau de ceticismo do auditor contábil. Os resultados da pesquisa demonstraram o complexo sistema de variáveis que integram uma empresa e identificaram diferentes combinações entre tipos de cultura organizacional e de liderança capazes de favorecer o ceticismo profissional.

Apesar de não se chegar à conclusão de que tipo de cultura é a que mais favorece o ceticismo, o estudo constata que a existência de uma cultura favorece a existência do atributo.

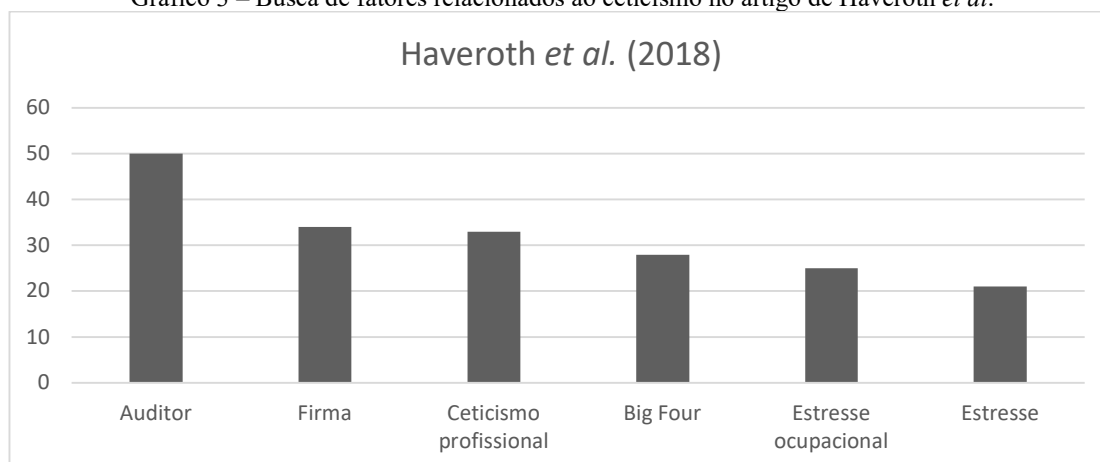
Gráfico 2 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Rohenkohl et al.



Fonte: elaborado pelo autor.

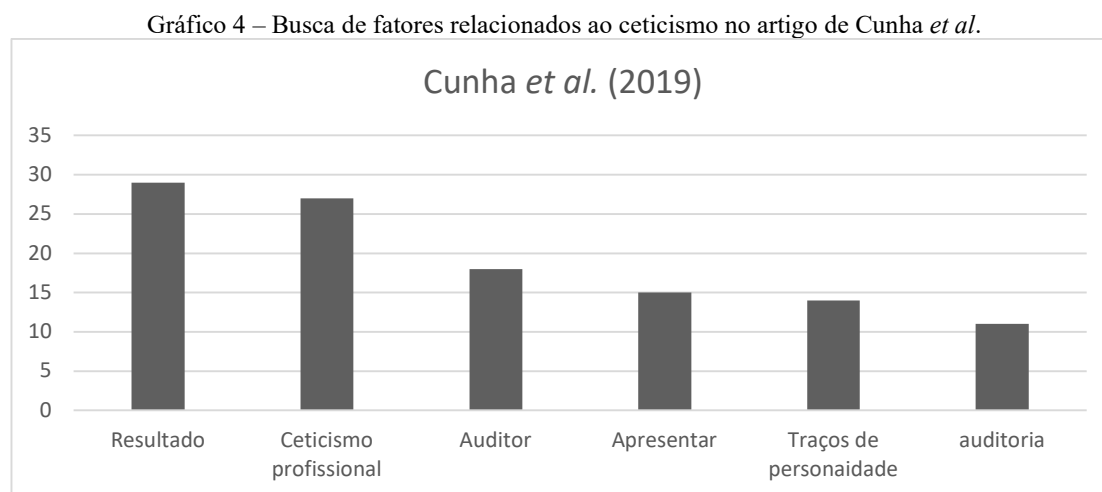
Nos resultados apontados no gráfico 02, pode-se visualizar que os três primeiros vocábulos são “traço cético”, “comportamento cético” e “satisfação no trabalho”. Rohenkohl *et al.* (2018) infere que a satisfação no trabalho é um fator importante para o ceticismo do auditor quando é considerado que o indivíduo tem baixos níveis de traço cético, assim, a satisfação no trabalho é capaz de sanar possíveis deficiências nos traços céticos dos colaboradores, aumentando o comportamento cético deles, o que manifesta necessidade de as firmas manterem um ambiente saudável e de bem-estar para os seus funcionários em busca de resultados excelentes.

Gráfico 3 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Haveroth et al.



Fonte: elaborado pelo autor.

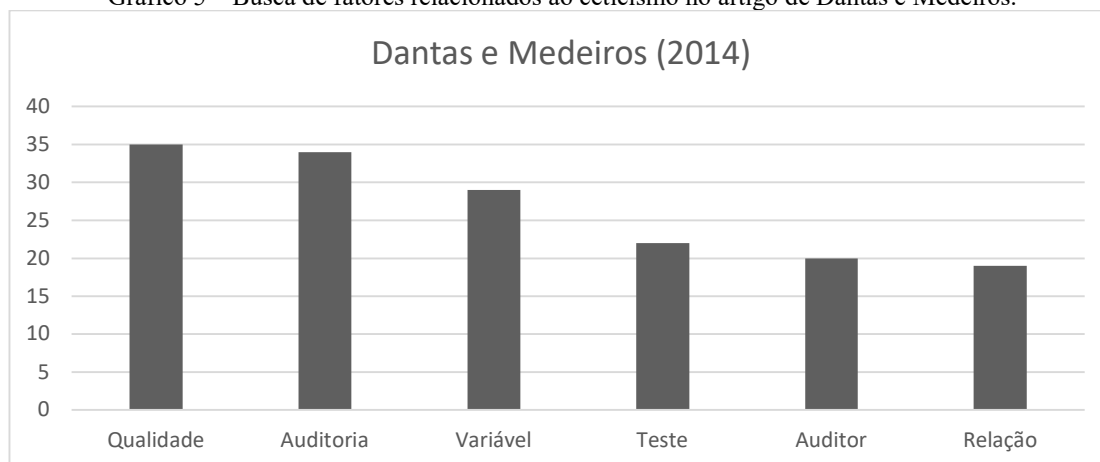
Haveroth *et al.* (2018) destaca a redução do estresse ocupacional como importante aliado para o aumento do ceticismo e no gráfico acima é possível observar a variável como um dos termos que mais aparecem no artigo. Os autores fazem uma análise em separado para os colaboradores de empresas do tipo *Big Four*, por isso o termo foi mencionado com tanta frequência.



Fonte: elaborado pelo autor.

Há estudos que focam na influência dos traços de personalidade para obtenção do atributo em evidência nesta pesquisa, como é o caso do elaborado por Cunha *et al.* (2019), que conclui que a consciência e a abertura à experiência possuem uma positiva e significativa relação com o ceticismo profissional; a amabilidade, por outro lado, tem uma influência negativa. O achado revela a necessidade de que o processo de contratação dos funcionários leve em consideração a existência de traços capazes de colaborar com a qualidade dos trabalhos a serem efetuados por eles. Acima verifica-se a variável “traços de personalidade” como um dos termos mais mencionados pelo autor.

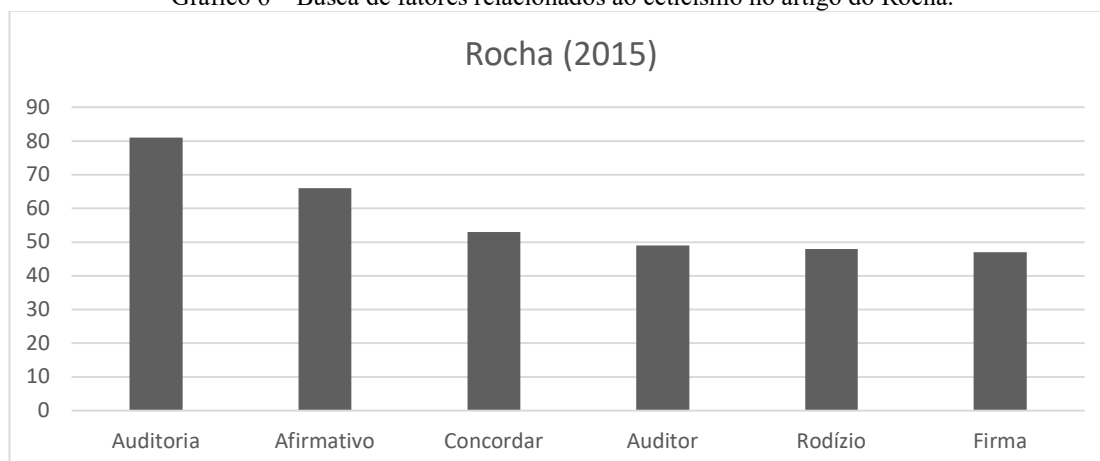
Gráfico 5 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Dantas e Medeiros.



Fonte: elaborado pelo autor.

Dantas e Medeiros (2014), por sua vez, constataram que o comitê de auditoria como instrumento de governança é capaz de favorecer o ceticismo, tendo em vista a possível criação de circunstâncias para a aplicabilidade da característica. Apesar do achado, constatado após a leitura da pesquisa, o termo “comitê de auditoria” não está entre os mais mencionados no artigo.

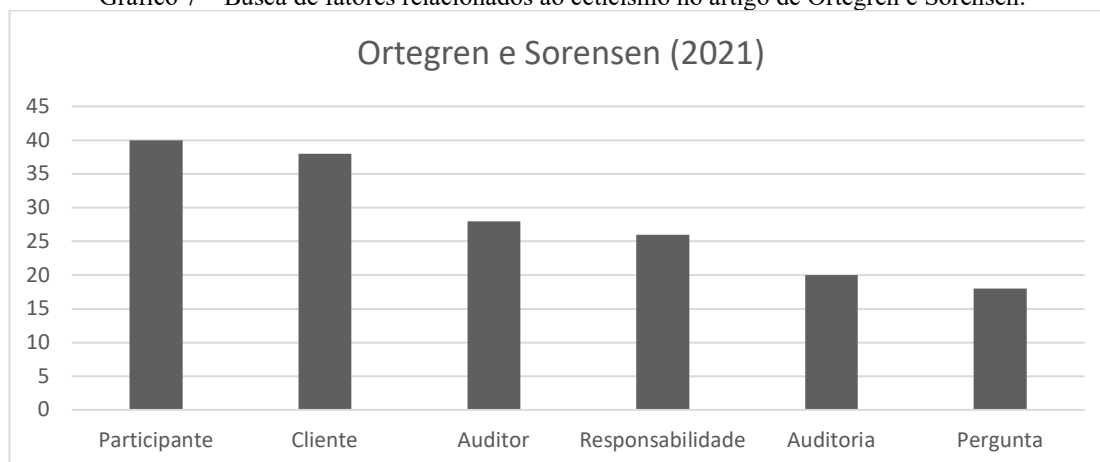
Gráfico 6 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo do Rocha.



Fonte: elaborado pelo autor.

Rocha (2015) revela que, na percepção dos auditores, o rodízio do time de auditoria tem impacto positivo na qualidade da prestação do serviço, pois acarreta maior transparência e confiabilidade nos relatórios financeiros finais, na medida em que diminui a perda de independência, o que desencadeia em maior grau de ceticismo. Através da análise dos vocábulos no Iramuteq, foi encontrada a variável “rodízio”, conforme gráfico acima.

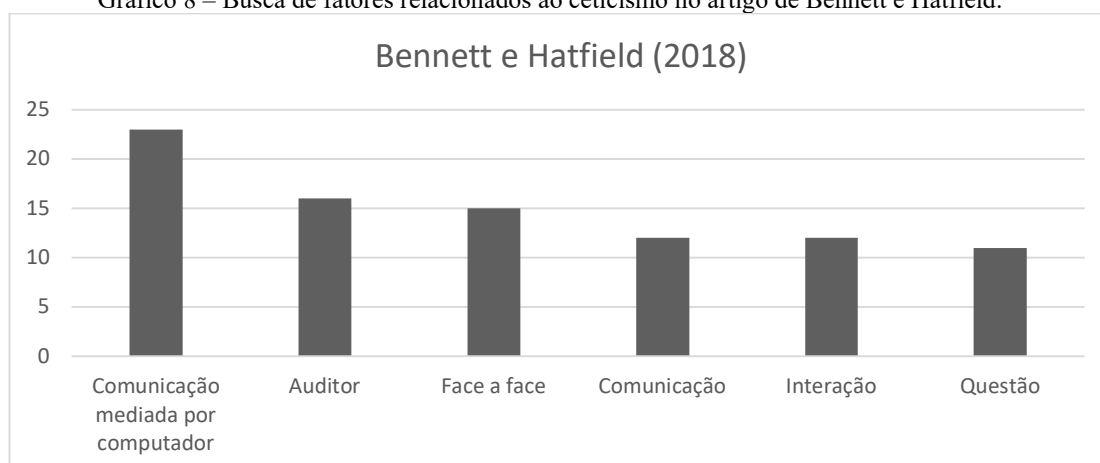
Gráfico 7 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Ortegren e Sorensen.



Fonte: elaborado pelo autor.

Após realizarem experimentos com auditores independentes, Ortegren e Sorensen (2021) destacaram que o aumento do senso de responsabilidade pode ser usado para elevar o ceticismo profissional, propondo, como solução para o problema encontrado (diminuição do ceticismo em trabalhos realizados de forma remota), a implementação de perguntas nos *softwares* de auditoria projetadas para aumentar os sentimentos de responsabilidade. No gráfico acima observa-se a presença do termo “responsabilidade” entre aqueles que aparecem com mais frequência no artigo.

Gráfico 8 – Busca de fatores relacionados ao ceticismo no artigo de Bennett e Hatfield.



Fonte: elaborado pelo autor.

Bennett e Hatfield (2018) concluem que a comunicação mediada por computador é suficiente para alguns objetivos de comunicação, enquanto a interação face a face é superior para outros. Sendo assim, a combinação de ambas é ideal para a manutenção do ceticismo e consequente

qualidade da auditoria. No gráfico acima estão presentes as variáveis “comunicação mediada por computador”, “face a face” e “interação”.

Segue abaixo quadro-resumo dos achados acerca das variáveis capazes de favorecer o ceticismo profissional do auditor contábil quando o profissional está fazendo o uso da comunicação mediada por computador ao invés de face a face.

Quadro 2 – Variáveis capazes de favorecer o ceticismo profissional do auditor.

Autor(es)		Variável
1.	Marques (2021)	Contexto organizacional
2.	Rohenkohl <i>et al.</i> (2018)	Satisfação com o trabalho
3.	Haveroth <i>et al.</i> (2018)	Redução do estresse ocupacional
4.	Cunha <i>et al.</i> (2019)	Traços de personalidade
5.	Dantas e Medeiros (2014)	Existência de um Comitê de Auditoria
6.	Rocha (2015)	Rodízio do time de auditoria
7.	Ortegren e Sorensen (2021)	Sentimento de responsabilidade
8.	Bennett e Hatfield (2018)	Combinação entre os meios de comunicação.

Fonte: elaborado pelo autor.

Após análise das variáveis, infere-se que é factível a manutenção do ceticismo profissional do auditor em trabalhos realizados remotamente, tendo em vista os diversos fatores que podem ser utilizados como estímulo para a característica com exequibilidade tanto para trabalhos realizados via comunicação mediada por computador quanto para os que acontecem de forma presencial.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou identificar os fatores que podem contribuir para o ceticismo profissional do auditor em auditorias contábeis realizadas via comunicação mediada por computador

Após exames, verificou-se que os fatores destacados pelos artigos analisados neste estudo, acerca das variáveis capazes de influenciar o ceticismo profissional do auditor contábil, que podem ser utilizados como estratégia para a manutenção do atributo no profissional quando este está realizando o trabalho de forma remota, apontam para as seguintes variáveis: contexto organizacional, satisfação no trabalho, estresse ocupacional, traços de personalidade, comitê de auditoria, rodízio do time de auditoria, sentimento de responsabilidade e combinação entre os meios de comunicação.

Como proposta para pesquisas futuras, sugere-se a análise comparativa do grau de ceticismo profissional dos auditores por meio do experimento de observação, antes e após a inserção das variáveis mencionadas neste trabalho, na realização das auditorias contábeis.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 1911**: Diretrizes para auditoria de sistemas de gestão. Rio de Janeiro, 2018.

BENNETT, G. Bradley; HATFIELD, Richard C. Staff auditors' proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], p. 42 - 57, 2018. Disponível em: <https://www-sciencedirect.ez16.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S0361368218302423?via%3Dihub>. Acesso em: 11 ago. 2022.

BENNETT, G.; HATFIELD, Richard. The Effect of the Social Mismatch Between Staff Auditors and Client Management on the Collection of Audit Evidence. **The Accounting Review**, [s. l.], v. 88, ed. 1, p. 31-50, 2013. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/41721934>. Acesso em: 11 ago. 2022.

BERGIEL, Blaiser J.; BERGIEL, Erich B.; BALSMEIER, Phillip W. Nature of virtual teams: A summary of their advantages and disadvantages. **Management Research News**, [s. l.], v. 31, ed. 2, p. 99-110, 2008. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/243461614_Nature_of_virtual_teams_A_summary_of_their_advantages_and_disadvantages. Acesso em: 27 jul. 2022.

CAMARGO, Brígido; JUSTO, Ana. IRAMUTEQ: Um Software Gratuito para Análise de Dados Textuais. **Temas em Psicologia**, [s. l.], v. 21, ed. 2, p. 513-518, 2013. DOI 10.9788/TP2013.2-16. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/5137/513751532016.pdf>. Acesso em: 14 out. 2022.

Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**, Brasília, 2016. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf). Acesso em: 09 jul. 2022.

DAFT, Richard L.; LENGEL, Robert H. Organizational Information Requirements, Media Richness and Structural Design. **Management Science**, [s. l.], n. 5, ed. 32, 1986. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/227445746_Organizational_Information_Requirements_Media_Richness_and_Structural_Design. Acesso em: 27 ago. 2022.

DANTAS, J. A.; MEDEIROS, O. R. de. Determinantes de Qualidade da Auditoria Independente em Bancos. **Revista Contabilidade & Finanças**, [S. l.], v. 26, n. 67, p. 43-56, 2015. DOI: 10.1590/rcf.v26i67.98097. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/98097>. Acesso em: 3 out. 2022.

GOFFMAN, Erving. **A representatividade do eu na vida cotidiana**. 10. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2002. 247 p. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/203915/mod_resource/content/1/U-3%20-

%20%2810%29%20GOFFMAN%2C%2BE.%2BA%2Brepresenta%C3%A7%C3%A3o%2Bdo%2Beu%2Bna%2Bvida%2Bcotidiana.pdf. Acesso em: 27 ago. 2022.

HATFIELD, Richard C.; SAIEWITZ, Aaron. Theoretical and Practical Guidance for Incorporating Auditor-Client Communication in Experimental Research. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, [s. l.], 2021. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3830838. Acesso em: 10 ago. 2022.

HAWKINS, Erin M. The Influence of Social Presence on Professional Skepticism in Auditor-Client Interactions. **SSRN**, [s. l.], 2022. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3521534. Acesso em: 10 ago. 2022.

IAASB. **ISA 200: Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria**, [s. l.], 2017. Disponível em: <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A009-2012-IAASB-Handbook-ISA-200-PT.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2022

JESUS, Marta. **Ceticismo, Independência e Emissão de Opinião**. Orientador: Alcina Augusta de Sena Portugal Dias. 2020. 77 f. Dissertação (Mestrado em Auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, [S. l.], 2020. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17453/1/Marta_%20Jesus_MA_2020.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

LEE, Shue-Ching et al. A comprehensive survey of government auditors' self-efficacy and professional development for improving audit quality. **SpringerPlus**, [s. l.], 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1186/s40064-016-2903-0>. Acesso em: 10 set. 2022.

LOWENTHAL, Patrick R. The Evolution and Influence of Social Presence Theory on Online Learning. **ResearchGate**, [s. l.], 2009. DOI 10.4018/9781605669847.ch010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/224885751_The_Evolution_and_Influence_of_Social_Presence_Theory_on_Online_Learning. Acesso em: 05 jul. 2022.

MATOS, Thiago *et al.* Efeito da Pressão de Tempo e do Ceticismo Profissional – enquanto Traço de Personalidade e Estado Mental – sobre o julgamento e tomada de decisão de Auditores. **10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças**, [s. l.], 2020. Disponível em: http://ccn-ufsc-cdn.s3-website-us-west-2.amazonaws.com/10CCF/20200714141648_id.pdf. Acesso em: 11 out. 2022.

MARQUES, Patricia. **Influência da liderança, cultura ética e cultura organizacional no ceticismo profissional do auditor**. Orientador: Antônio Samagaio. 2021. 56 p. Dissertação (Mestrado Bolonha em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais) - Universidade Técnica de Lisboa, [S. l.], 2021. Disponível em: <https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/23874>. Acesso em: 9 ago. 2022.

MUZEL, Vania Pereira. **A educação continuada no Brasil na perspectiva da carreira do auditor independente**. 2018. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São

Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/D.12.2018.tde-29082018-152250. Acesso em: 03 jul. 2022.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). **Mission, Vision, and Values**. Washington, D.C., 2022. Disponível em: <https://pcaobus.org/about/mission-vision-values>. Acesso em: 27 ago. 2022.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). **STAFF AUDIT PRACTICE ALERT NO. 10: MAINTAINING AND APPLYING PROFESSIONAL SKEPTICISM IN AUDITS**, Washington, D.C, 2012. Disponível em: https://pcaobassets.azureedge.net/pcaobdev/docs/defaultsource/standards/qanda/12042012_sapa_10.pdf?sfvrsn=8098521e_0. Acesso em: 27 ago. 2022.

SANTOS, Josaias. Análise da Percepção da Qualidade da Auditoria e Satisfação do Auditado no Setor Público: Um Estudo nos Municípios da Rode do Pólo de Petrolina e Juazeiro. Congresso ANPCONT, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <https://anpcont.org.br/pdf/2017/CPT664.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2022.

SATYA, Ryan Imanur; SHAUKI, Elvia R. Remote Audit Post Covid-19 Pandemic in Achieving Professional Skepticism Auditor: Implementation of Social Presence Theory (Case Study on the Financial and Development Supervisory Agency). **Advances in Economics, Business and Management Research**, [s. l.], v. 647, p. 346 - 354, 2022. DOI <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.220304.045>. Disponível em: <https://www.atlantispress.com/proceedings/seabc-21/125971234>. Acesso em: 9 ago. 2022.

SOARES, Doris de Almeida. **A presença social em um ambiente virtual de aprendizagem: uma proposta de análise à luz da Linguística Sistêmico-Funcional**. Orientador: Barbara Jane Wilcox Helmais. 2011. 247 p. Tese (Doutorado em Letras) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/dorissoares/doris-de-almeida-soares-tese>. Acesso em: 8 ago. 2022.

SORENSEN, Kate; ORTEGREN, Marc. The next best thing: Social presence and accountability's impact on auditor professional skepticism. **J Corp Account Finance**. **2021;32:39-5**, [s. l.], p. 39 - 51, 2021. DOI 10.1002/jcaf.22484. Disponível em: <https://onlinelibrary-wiley.ez16.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1002/jcaf.22484>. Acesso em: 11 set. 2022.

SURAIIDA, Ida. Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit Dan Risiko Audit Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor Dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik. **Sosiohumaniora**, [s. l.], v. 7, ed. 3, p. 186 - 202, 2005. Disponível em: <http://jurnal.unpad.ac.id/sosiohumaniora/article/view/5351>. Acesso em: 27 ago. 2022.

TEETER, Ryan; ALLES, Michael; VASARHELYI, Miklos A. Remote Audit: A Research Framework. **SSRN**, [s. l.], 2010. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1668638. Acesso em: 28 jul. 2022.

WALTHER, Joseph B. Selective self-presentation in computer-mediated communication: Hyperpersonal dimensions of technology, language, and cognition. **Computers in Human Behavior**, [s. l.], n. 23, p. 2538-2557, 2007. Disponível em: <https://www-sciencedirect.ez16.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S0747563206000720?via%3Dihub>. Acesso em: 15 jul. 2022.