



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Bacharelado em Ciências Contábeis

JOÃO GABRIEL KOEHLER MUSSO

Racionalidade Substantiva em Empresas de Auditoria Independente

Brasília, DF

2024

CIP - Catalogação na Publicação

Kr Koehler Musso, João Gabriel.
Racionalidade Substantiva em Empresas de Auditoria
Independente / João Gabriel Koehler Musso; orientador Andrea
de Oliveira Gonçalves. -- Brasília, .
36 p.

Monografia (Graduação - Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, .

1. Ética Comportamental. I. de Oliveira Gonçalves,
Andrea, orient. II. Título.

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura

Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen

Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira

Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho

Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Alex Laquis Resende

Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos

Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

JOÃO GABRIEL KOEHLER MUSSO

Racionalidade Substantiva em Empresas de Auditoria Independente.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professora Orientadora:

Prof^a Dr^a Andrea de Oliveira Gonçalves

Linha de pesquisa:

Ética Comportamental

Área:

Ética Comportamental

Brasília, DF

2024

AGRADECIMENTOS

É sempre importante seguir em frente, mesmo sem saber exatamente para onde estamos indo. Agradeço àqueles que enfrentaram dificuldades ao meu lado e também aos que estiveram presentes nos bons momentos. É essencial lembrar não apenas dos maus, mas também dos bons. Os maus tentarei abandonar, enquanto os bons mantereí comigo, sempre seguindo em frente.

Agradeço à minha família. Jaenia Koehler Musso, minha querida mãe, e Kleyson Luis Nunes Musso, meu pai, que sempre me mantiveram forte. Vir sozinho de outro estado para concluir este curso não teria sido possível sem o apoio deles. Tudo o que sou e o que me tornarei dedico a eles, que nunca desistiram de mim e sempre estiveram prontos para me ajudar a qualquer custo. Agradeço também à minha irmã, Yasmin Koehler Musso, que, apesar da rotina corrida, manteve nossa família unida na minha ausência. Meus sobrinhos Noah e Aimê, saibam que seu tio conseguiu. Ele terminou o que se propôs a fazer; ele não desistiu. Ao restante da minha grande família Koehler e à enorme família Musso, espero que saibam o lugar grandioso que cada um de vocês tem no meu coração.

À minha orientadora, Andrea de Oliveira, agradeço por todos os ensinamentos e pelo apoio. A senhora sabe o quanto significa seu aceite para me orientar na finalização deste trabalho. Agradeço à Universidade de Brasília e ao departamento de Ciências Contábeis; cada professor representou um momento diferente e precioso da minha jornada acadêmica.

Agradeço aos meus colegas de faculdade do Contacorne Aragão, André, Breno, Paloma, Nicole, Vitória, Geovane, Janifer, JP e Samuel. O que teria sido o presencial sem vocês, obrigado por terem sido minha família na Universidade.

À minha namorada, Tuani Cassul, acredito que você sabe que eu não estaria aqui sem você ao meu lado, quantas vezes precisei que me sustentasse nos momentos difíceis, e você o fez como poucas pessoas fizeram em minha vida. Quem sabe um dia vou conseguir retribuir tudo isso. Do fundo do meu coração, obrigado, minha baixinha.

RESUMO

O raciocínio é uma característica inerente aos seres humanos e as ações são consideradas racionais quando existe uma correspondência entre os objetivos almejados e os meios utilizados para alcançá-los. Desse modo, em um contexto empresarial a racionalidade não se limita à simples maximização da satisfação e minimização do custo; as tomadas de decisão também estão pautadas em fundamentos éticos e valores intrínsecos dos indivíduos. Assim, a pesquisa em questão visa aprofundar o entendimento sobre as bases racionais que orientam as principais práticas decisórias em empresas de auditoria independente. Por meio da aplicação de um questionário estruturado, esta pesquisa busca investigar se os auditores independentes priorizam mais a racionalidade substantiva ou a racionalidade instrumental em seus processos decisórios. Utilizando técnicas estatísticas descritivas simples, analisamos os dados coletados, gerando gráficos e tabelas que apresentam classificações, frequências de respostas e outras métricas relevantes. Os resultados obtidos indicam uma predominância significativa da racionalidade substantiva nas empresas de auditoria independente, destacando os principais indicadores que sustentam essa conclusão. Dessa forma, almeja-se contribuir para uma compreensão mais profunda da dinâmica do processo decisório no contexto da auditoria independente e, conseqüentemente, oferecer insights relevantes para o aprimoramento das práticas profissionais e a evolução teórica do campo.

Palavras-chave: Racionalidade. Substantiva. Instrumental. Auditoria Independente.

ABSTRACT

The reasoning is an inherent characteristic of human beings and actions are considered rational when there is a correspondence between the desired objectives and the means used to achieve them. Therefore, in a business context, rationality is not limited to simply maximizing satisfaction and minimizing cost; Decision-making is also based on ethical foundations and intrinsic values of individuals. Thus, the research in question aims to deepen the understanding of the rational bases that guide the main decision-making practices in independent auditing companies. By applying a structured questionnaire, this research seeks to investigate whether independent auditors prioritize substantive rationality or instrumental rationality more in their decision-making processes. Using simple descriptive statistical techniques, we analyze the data obtained, generating graphs and tables that present classifications, response frequencies and other relevant metrics. The results obtained indicate a significant predominance of substantive rationality in independent auditing companies, highlighting the main indicators that support this conclusion. In this way, in addition to contributing to a deeper understanding of the dynamics of the decision-making process in the context of independent audits and, consequently, offering relevant insights for the improvement of professional practices and the theoretical evolution of the field.

Keywords: Rationality. Noun. Instrumental. Independent Audit.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Modelo do questionário aplicado	23
Tabela 2 – Distribuição de respostas dos participantes	27

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO.....	10
2.1 – AUDITORIA INDEPENDENTE.....	13
2.2 - RACIONALIDADE SUBSTANTIVA E INSTRUMENTAL.....	16
3 – PERCURSO METODOLÓGICO.....	21
4 - RESULTADOS E ANÁLISES.....	30
5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
6 - REFERÊNCIAS.....	35

INTRODUÇÃO

A auditoria se apresenta como uma espécie de exame minucioso de atividades, em uma empresa ou setor, onde são feitos variados tipos de atividades e controles desenvolvidos por determinada companhia, e é responsabilidade da auditoria garantir que essas operações estão em conformidade com as disposições precisamente planejadas e/ou estabelecidas. Este processo busca avaliar a efetiva implementação dessas atividades e a adequação às normas pré-estabelecidas da contabilidade, e da própria auditoria.

Os auditores independentes desempenham uma função singular, eles não são responsáveis pela criação das demonstrações financeiras ou de dados básicos. Além disso, são proibidos de estabelecer quaisquer tipos de controles internos para uma empresa de capital aberto, que seja sua cliente. Entretanto, sua principal atribuição consiste em emitir pareceres sobre as demonstrações financeiras com base em suas análises e métodos adotados, para determinar se seu cliente apresentou relatórios confiáveis. Sua relevância é enorme, uma vez que, para o mercado, e economia global, aquela empresa/relatório foi desafiada e passou em todos os testes apresentados pelo auditor, Gramling (2016).

A questão central que permeia o processo decisório do auditor é se o conhecimento técnico é o único fator determinante. De fato, o conhecimento técnico desempenha um papel crucial na auditoria, sendo evidenciado pela predominância de análises técnicas, testes e procedimentos que os profissionais empregam na busca pela excelência contábil. No entanto, seria simplista considerar que a tomada de decisão do auditor é exclusivamente baseada em conhecimento técnico.

A excelência na auditoria não se resume apenas à aplicação de testes e análises estritamente técnicas. É necessário considerar também o julgamento profissional, as opiniões e experiências pessoais dos auditores. Assim, esses elementos fornecem uma etapa a mais de complexidade para à tomada de decisão, que vai além do puramente técnico.

Dessa maneira, embora o conhecimento técnico possa parecer fundamental ele não pode ser considerado o único fator determinante quando se trata da tomada de decisão do auditor. Com isso, surge a questão central desse trabalho, qual tipo de racionalidade influencia

mais o auditor na tomada de decisão? O conhecimento técnico ou a parte mais sentimental da racionalidade onde experiências passadas podem influenciar na decisão do auditor, ou seja, o objetivo geral dessa pesquisa é analisar a influência da racionalidade substantiva e instrumental na tomada de decisão dos profissionais da auditoria. Outrossim, é possível citar outros objetivos como avaliar a interação entre as racionalidades no contexto da auditoria e identificar a percepção dos auditores sobre a importância da ética nas decisões corporativas.

Dessa maneira, fica evidente as razões para se aprofundar nesse assunto que reside na possibilidade de analisar o entendimento dos processos decisórios da auditoria independente, um campo extremamente importante para a integridade das demonstrações financeiras de diversas empresas. Vale ressaltar a importância de trazer para debate também as diferentes formas de racionalidade que influenciam os auditores que podem proporcionar percepções importantes para melhorar a qualidade e confiança das informações produzidas pelas companhias. Assim, é possível notar a relevância dessa pesquisa que está no potencial de melhoras das práticas de auditoria, possibilitando uma visão mais abrangente das áreas necessárias para a excelência do auditor.

A compreensão desses fatores que influenciam a tomada de decisão pode ajudar a moldar os treinamentos e desenvolvimento contínuo dos auditores, haja vista, que a auditoria tem seu trabalho baseado em normas contábeis e normas de auditoria, e essas normas a todo momento sofrem alterações ou atualizações, fazendo com que esses profissionais tenham que se atualizar a todo momento. Desse modo, fica evidente que esse trabalho representa uma oportunidade de preencher lacunas na área de auditoria, abordando a divisa entre os aspectos técnicos e emocionais na prática profissional. Assim, a viabilidade da pesquisa é garantida pelo uso de metodologias qualitativas, com uso de questionário estruturado aplicado em auditores permitindo uma análise de suas experiências.

Dessa forma, é importante destacar que alguns pesquisadores como Barbará Arel (2005), discordam dessa concepção quando se trata da auditoria contábil, pois, embora a natureza do trabalho seja eminentemente técnica, esses estudiosos argumentam que os profissionais também incorporam ética e valores intrínsecos durante suas atividades

profissionais. Apesar disso, defendem a presença da técnica em todos os níveis dos sentimentos humanos e, inversamente, a existência de limitações e constrangimentos de ordem afetiva em todas as decisões, inclusive nas mais técnicas.

Ademais, outros estudiosos, como O.Ray Whittington (2010), analisam ainda mais o entendimento e os métodos de auditoria, trazendo para a discussão a interseção entre a técnica e o ético na prática de auditoria. Dessa forma, os escritores supracitados relatam sobre a complexidade e da importância das decisões desses profissionais, ressaltando como é relevante não considerar apenas o técnico, mas também as dimensões éticas que permeiam o auditor nas suas principais decisões.

Com isso, a investigação foi conduzida com base em uma pesquisa qualitativa e por meio da aplicação de um questionário estruturado direcionado aos auditores independentes. O objetivo central foi compreender o processo decisório desses profissionais sob a perspectiva racional de suas escolhas. Assim, a abordagem foi concentrada na análise das interações entre os conceitos de racionalidade substantiva e instrumental e suas relações de influência nas decisões desses profissionais.

A partir do questionário foi explorado as principais teorias e abordagens dessa área que união tomada de decisão e racionalidade, e inserindo essas ideias no contexto da auditoria externa. Além disso, foram utilizados estudos anteriores que mostram a aplicação desses conceitos na prática da auditoria.

A pesquisa destaca a relevância da auditoria externa na avaliação das demonstrações financeiras, assegurando sua confiabilidade com as normas vigentes. Entretanto, ao retornarmos ao ponto principal do estudo, embora o conhecimento técnico seja fundamental para a execução dessas avaliações de confiabilidade das informações, o estudo revela um caráter qualitativo que envolve o julgamento profissional dos auditores. Dessa forma, o trabalho envolve a influência das racionalidades instrumental e substantiva na decisão dos auditores, oferecendo uma visão detalhada sobre como esses profissionais equilibram os aspectos técnicos e emocionais nas suas avaliações.

Ao analisar o limite entre a técnica e a ética, o estudo se prende a compreensão do papel da auditores e suas responsabilidades, enfatizando a necessidade de incorporara nas suas decisões um caráter mais ético. A aplicação de análises qualitativas, através de um questionário estruturado, permitiu a contextualização das concepções dos auditores, favorecendo assim o aperfeiçoamento da área. Este estudo, portanto, preenche assim lacunas na literatura sobre auditoria.

1. REVISÃO DE LITERATURA

A revisão literária que compõe esse estudo se direciona para examinar como a racionalidade é aplicada nas unidades de auditoria independente, com foco no sistema nacional de auditoria independente. Reconhecendo a vastidão e complexidade do estudo da racionalidade humana, concentramos nossa análise nos dois principais tipos de racionalidade: substantiva e instrumental. Adaptamos esses conceitos fundamentais para melhor se ajustarem ao contexto específico da auditoria independente no cenário brasileiro.

Dessa forma, o trabalho é estruturado inicialmente com uma explanação sobre o conceito de auditoria independente, introduzindo o foco central da pesquisa e delineando suas características principais. Em seguida, adentramos na discussão sobre racionalidade substantiva e instrumental, elucidando suas influências no contexto da auditoria e trazendo os principais pensadores tanto das áreas de auditoria como da área da racionalidade para evidenciar nossas análises. Posteriormente, descrevemos a metodologia de pesquisa adotada e as conclusões alcançadas a partir dela.

Outrossim, é abordado a importância da racionalidade substantiva e instrumental, e seus conceitos fundamentais. No contexto da auditoria, esses conceitos são essenciais para a tomada de decisões estratégicas, garantindo que as análises sejam objetivas e contemplem tanto os aspectos técnicos quanto os fundamentos éticos e morais das práticas contábeis. O texto explora as contribuições de pensadores clássicos como René Descartes (1641), bem como

autores contemporâneos, para delinear como essas formas de racionalidade orientam as decisões em auditoria.

Ademais, o trabalho tem como objetivo analisar como a racionalidade substantiva e instrumental se manifesta na prática, desde decisões simples e complexas no campo da auditoria independente. Essa compreensão é crucial para equilibrar a conformidade com normas contábeis e a consideração de implicações éticas mais amplas.

2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE

A Auditoria Independente desempenha um papel fundamental nas atividades diárias das empresas, especialmente no campo da contabilidade, ao fazer um diagnóstico contábil, a aplicação da auditoria independente envolve uma análise minuciosa das demonstrações financeiras e dos registros contábeis de uma organização. Conforme destacado por (Arens, 2020), o auditor independente busca identificar eventuais erros, irregularidades ou inconsistências nas informações financeiras apresentadas pela empresa.

Um bom exemplo dessas aplicações da auditoria é a validação das transações registradas com os princípios contábeis e normas que tangem esse processo de análise, podendo citar as Normas brasileiras de contabilidade. As análises podem incluir a revisão das políticas de reconhecimento da receita, averiguação de contingências classificadas de forma correta e pôr fim a avaliação adequada das divulgações financeiras de um certo período, podendo ser distribuída entre análises trimestrais, semestrais ou até mesmo anuais. Assim, a auditoria entrega seu parecer atestando a conformidade da situação financeira da empresa daquele período e colocando uma espécie de selo de confiabilidade naquelas informações apresentadas.

Nesse contexto, os pareceres emitidos pelos auditores, são marcantes pela sua importância comprovando sua imparcialidade e profissionalismo na avaliação das demonstrações financeiras de uma companhia. Além disso, é importante ressaltar como os pareceres de auditoria são documentos de relevância muito alta para a economia de modo geral, conforme destacou Boyton (2021), esses pareceres refletem a opinião sobre a confiabilidade e fidedignidade das informações produzidas pela companhia auditada. Dessa

maneira, os pareceres desempenham um papel crucial na prestação de contas de diversas empresas, contratar uma auditoria torna aquela companhia como bem-vista frente ao mercado e possibilita uma visão imparcial e segura da situação financeira e do desempenho real da empresa.

Outrossim, um exemplo prático que pode ser trazido para a discussão é o parecer sem ressalvas, que apresenta uma indicação que as demonstrações financeiras estão adequadas e em conformidade com as normas contábeis vigentes, e fornecem assim uma posição independente dos resultados da empresa. Entretanto, existe também um parecer com ressalvas ou com opinião adversa que pode sinalizar a existência de deficiências que afetam as demonstrações da companhia em um aspecto significativo, e caso não sejam feitas as correções que foram estipuladas pelo auditor os pareceres em questão fazem com que seja ligado um sinal de alerta para os stakeholders e outros interessados no resultado daquela companhia.

É importante demonstrar como uma análise equilibrada das aplicações da auditoria nos negócios pode proporcionar benefícios claros para uma companhia. Um fator determinante como já foi supracitado é o aumento da credibilidade das demonstrações frente ao mercado Gramling (2016), fortalecendo a confiança das partes interessadas. Isso, por sua vez, melhora o acesso as informações contábeis e resultados da empresa, possibilitando seu crescimento e expansão do negócio.

Ainda sobre a confiabilidade das informações das companhias a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBCTA) 200, afirma que a auditoria externa atua na proteção das partes interessadas e na salvaguarda dos ativos principais da empresa. Assim, ao fazer a checagem das informações disponibilizadas pela empresa e corrigir erros, os profissionais da área desempenham um papel de suma importância ao tratarmos do valor da empresa a longo prazo. Desse modo, essa função da auditoria é determinante para aumentar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações da companhia, emitindo seus pareceres com uma opinião embasada em estudos e normas, permitindo que o financeiro da empresa não seja questionado por algum stakeholder ou usuário interno da informação. De maneira

geral esse parecer reflete se as demonstrações estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos das normas contábeis e de auditoria.

Entretanto, a aplicação da auditoria externa também enfrenta desafios dentro de suas análises e esses obstáculos precisam ser superados para a efetividade do trabalho e da confiabilidade no parecer do auditor. Um dos principais cenários enfrentados é o conflito de interesse entre o auditor e a empresa auditada, Louwers (2019), que pode comprometer a independência e a imparcialidade dos auditores externos.

Com isso, como forma de mitigar o risco os auditores precisam aderir altos padrões éticos de profissionalismo, o intuito é evitar que qualquer conflito de interesse possa comprometer o trabalho desenvolvido pela auditoria. Assim, os auditores devem a todo mundo se atualizar e sempre se comprometer a manter as ações de independência requisitadas para garantir nenhum tipo de problemas para a empresa de auditoria externa.

Outro desafio importante é a necessidade de manter um alto nível de ceticismo profissional ao avaliar as informações fornecidas pela empresa. O ceticismo profissional é essencial para garantir que o auditor não aceita informações de forma acrítica e esteja sempre alerta para possíveis sinais de fraude ou manipulação. A NBCTA 200 aborda especificamente essa questão, enfatizando a importância do ceticismo profissional no processo de auditoria e fornecendo orientações sobre como os auditores devem aplicá-lo em sua prática profissional.

Assim, como foi supracitado, a auditoria independente estimula a adoção de melhores práticas contábeis e o aprimoramento dos sistemas de controle interno das empresas, ajudando a mitigar as irregularidades financeiras em um ambiente operacional cada vez mais complexo e dinâmico, Knapp (2020). Além de seu papel fundamental na promoção da integridade e eficiência dos mercados financeiros globais, essa área deve ser analisada de diferentes formas, principalmente no que abrange o processo decisório dos auditores.

Ao explorar os conceitos de racionalidade substantiva e instrumental, podemos compreender como os auditores enfrentam desafios complexos ao avaliar a conformidade com as melhores práticas contábeis e os sistemas de controle interno das empresas. Assim, é

importante analisar os principais aspectos da racionalidade, e conseqüentemente analisar como os auditores aplicam diferentes abordagens em suas decisões.

2.2. RACIONALIDADE SUBSTANTIVA E INSTRUMENTAL

A racionalidade substantiva e instrumental são conceitos que permeiam áreas do conhecimento, podendo citar filosofia, sociologia, administração e até mesmo a contabilidade. Assim, em um contexto de auditoria a aplicação desses conceitos é fundamental para a tomada de decisões que visam não apenas a objetividade de suas análises, mas também as demais avaliações desempenhadas dentro das análises da auditoria externa, Knapp (2020).

Dessa forma, é importante trazer em pauta um dos maiores pensadores da história, Rene Descartes, considerado o pai do racionalismo e foi um dos primeiros pensadores a explorar a importância da razão na busca pelo aprendizado e conhecimento. Ao trazer sua famosa frase “cogito, ergo sum” (“penso, logo existo”) é ressaltada como o pensamento atual de maneira centralizada na construção da realidade individual, Descartes (1641). Dessa maneira, a racionalidade substantiva se torna uma extensão desse princípio, enfatizando a importância de considerar não apenas os aspectos lógicos e instrumentais das decisões dos indivíduo, mas também seus principais fundamentos éticos.

A racionalidade, tanto substantiva quanto instrumental, constitui uma dimensão essencial no estudo das tomadas de decisão, permeando diversas esferas da vida cotidiana. Assim, compreender as distinções entre esses dois tipos de racionalidade, a substantiva, como discutida por Guerreiro Ramos (1989), focaliza na compreensão das relações de eventos em situações específicas. Com isso, esse raciocínio se baseia na capacidade do indivíduo de discernir entre o bem e o mal, ou até mesmo o verdadeiro e o falso, sendo capaz de orientar sua vida pessoal e social de acordo com princípios éticos intrínsecos. No entanto, a racionalidade instrumental, conforme destacado por Weber (2020), está mais preocupada com a eficácia ao atingir objetivos específicos, mediante um cálculo de custos e benefícios, sem parar para analisar o aspecto ético da situação.

Na prática a aplicação dessas formas de racionalidade pode ser observada em mais contextos, desde decisões estritamente pessoais como até escolhas complexas de companhias mundiais. Por exemplo, ao tratarmos de um aspecto pessoal indivíduos podem colocar a racionalidade substantiva em prática tendo que ponderar em relação a aspectos morais e envolvidos em decisões importantes, como escolhas de carreira ou relacionamentos. Entretanto, a racionalidade instrumental pode ser evidente em situações em que indivíduos buscam maximizar ganhos e diminuir possíveis riscos ao tomar decisões de investimento.

Ademais, ao explorar os conceitos na área, é fundamental considerar as contribuições de autores que têm abordado a racionalidade sob diferentes perspectivas. Como foi supracitado Guerreiro Ramos (1989) que ressaltam a importância da racionalidade substantiva na orientação ética humana, e Weber (2000) que ao contrário argumenta sobre as dimensões formais e instrumentais da racionalidade, delimitando a influência da cultura e dos valores no decorrer do processo.

Além disso, as reflexões de Elster (1997), sobre a Teoria da Escolha Racional fornecem direções sobre como o indivíduo e empresas buscam otimizar suas decisões, considerando tanto o alcance dos objetivos como ética pessoal. Assim, essa teoria reforça o pressuposto de que os agentes são racionais, ou seja, suas preferências são claras e se mantem consistentes com o passar do tempo, buscando a tomada de decisão que os conduza para o melhor resultado possível de acordo com suas preferências pessoais. Além disso, os indivíduos têm pleno entendimento das alternativas disponíveis e são capazes de avaliar as consequências que suas escolhas podem gerar.

No entanto, a teoria também recebe críticas, muito pelo fato de que pressupõe uma racionalidade absoluta do indivíduo, desconsiderando aspectos importantes como a emoção e influências externas e até mesmo limitações cognitivas ao tomar uma decisão. Ademais, ela pode não ser capaz de explicar os fenômenos como comportamentos irracionais e cooperações altruístas e decisões que são baseadas na ética comportamental.

A racionalidade substantiva, como já foi colocado, enfatiza a busca por valores intrínsecos e objetivos, guiando as escolhas e ações humanas em direção a um ideal de justiça, equidade e bem-estar social, Guerreiro Ramos (1989). Ela se preocupa não apenas com os

resultados das decisões, mas também com os princípios e fundamentos éticos subjacentes a essas escolhas. Nesse sentido, a racionalidade substantiva transcende a mera eficiência ou maximização de objetivos individuais, buscando uma orientação mais holística e humanista para a tomada de decisão.

Contudo, a racionalidade instrumental destaca a aplicação pragmática da razão como meio para alcançar fins específicos e predeterminados. Ela se concentra na eficácia e na eficiência dos meios empregados para atingir determinados objetivos, sem necessariamente questionar os valores ou princípios subjacentes a essas metas, Guerreiro Ramos, (1989). Nesse sentido, a racionalidade instrumental é mais utilitarista e orientada para resultados imediatos, muitas vezes priorizando a maximização de lucros ou a minimização de custos em detrimento de considerações éticas mais amplas.

De acordo com Guerreiro Ramos (1989), a essência de qualquer estudo sobre a sociedade e organizações reside na compreensão da razão. Ele argumenta que ao longo dos últimos séculos, a racionalidade desempenhou um papel significativo no progresso da sociedade. Todavia, ele sugere que é hora de transcender essa abordagem e enfatizar relacionamentos interpessoais genuinamente gratificantes. Sob essa nova perspectiva, a razão deveria ser internalizada na psique humana, dando origem a uma racionalidade substancial que serviria como a base para a organização da vida social.

Essa visão é respaldada por Souza (2003), que interpreta a racionalidade substantiva como uma expressão enraizada no mérito inerente dos valores que a inspiram, embasada em um forte conteúdo ético e guiada por princípios transcendentais. Em contraste, a racionalidade instrumental é definida como a capacidade de alcançar objetivos de forma precisa, baseada em cálculos e na consideração de custo-benefício.

Segundo Souza (2003), até recentemente, a racionalidade instrumental dominava, resultado de um modelo de sociedade focado no mercado, no qual os indivíduos eram orientados a agir em busca de interesses próprios.

Crozier (1981), complementa essa perspectiva ao destacar a interconexão entre racionalidade instrumental e substancial. Ele argumenta que o cálculo racional permeia todas as esferas dos sentimentos humanos, enquanto, inversamente, considerações afetivas influenciam até mesmo as decisões mais técnicas.

Em relação à tomada de decisão, a racionalidade substantiva e instrumental podem influenciar significativamente o processo de escolha e avaliação de alternativas. Enquanto a primeira tende a considerar uma gama mais ampla de variáveis e perspectivas, buscando soluções que sejam éticas e socialmente responsáveis, a segunda prioriza a eficiência e a maximização dos resultados esperados, muitas vezes ignorando aspectos mais amplos de impacto social e ambiental.

Nesse contexto, é importante trazer diferentes tipos de visão além das que já foram mencionadas como a de Simon (1957), que têm contribuído para o entendimento dos diferentes aspectos e implicações da racionalidade nos processos decisórios. O autor, em sua teoria da racionalidade limitada, argumenta que os indivíduos frequentemente tomam decisões com base em informações incompletas ou simplificadas, devido a restrições cognitivas e temporais (Simon, 1957). Isso sugere que a racionalidade humana é necessariamente limitada e sujeita a erros e vieses, o que pode afetar a qualidade e a eficácia das escolhas realizadas.

Enquanto Popper (1959), em sua abordagem crítica à racionalidade, enfatiza a importância do método científico e do teste empírico na avaliação e revisão de hipóteses e teorias. Para o pensador, a verdadeira racionalidade não reside na certeza ou na adesão dogmática a crenças pré-concebidas, mas sim na abertura ao questionamento e à crítica construtiva, visando o aprimoramento contínuo do conhecimento e das práticas humanas.

Além disso, autores como Sen (1999) e Nussbaum (2000), têm explorado a dimensão ética e moral da racionalidade, argumentando que o desenvolvimento humano vai além da mera satisfação de necessidades materiais ou desejos individuais, envolvendo também a promoção da liberdade, da justiça e da capacidade de escolha autônoma.

Em suma, a racionalidade, seja substantiva ou instrumental, desempenha um papel central nos processos decisórios humanos, influenciando não apenas as escolhas individuais,

mas também as estruturas e dinâmicas sociais mais amplas. Ao compreender as diferentes dimensões e abordagens da racionalidade, é possível ampliar nossa capacidade de reflexão e ação.

Com isso, a interação entre a racionalidade substantiva e instrumental permeia não apenas as esferas filosófica e sociológica, mas também encontra aplicação significativa no campo da auditoria independente. Assim, nessa área a aplicação desses conceitos é essencial para garantir a objetividade e a integridade das análises realizadas durante o processo do auditor. Os profissionais, ao enfrentarem desafios de testes e avaliação de riscos, tentam equilibrar essas duas formas de racionalidade, garantindo não apenas a conformidade com os padrões contábeis, mas também a consideração de implicações éticas e sociais mais amplas. Dessa forma, a compreensão das nuances da racionalidade substantiva e instrumental é crucial para orientar as decisões estratégicas dos auditores e mais do que isso entender como é o processo decisório desses profissionais.

2. PERCURSO METODOLÓGICO

O presente estudo se enquadra no campo da pesquisa qualitativa descritiva, Serva (1996). Esta abordagem é estruturada para medir as características descritas em uma questão de pesquisa, expondo as características de uma determinada população, no caso os auditores independentes.

Neste estudo, a população-alvo é composta por auditores da área contábil que atuam em empresas de auditoria externa. Coletamos respostas de profissionais em diferentes níveis hierárquicos, desde estagiários até gerentes de auditoria. As respostas foram obtidas em renomadas firmas de auditoria, incluindo três das principais empresas de auditoria independente do mundo.

3.1 Coleta de dados

A coleta de dados para este estudo foi realizada utilizando a técnica de aplicação de questionário estruturado, conforme descrito por Hair Jr. et al. (2005). O espaço amostral da pesquisa compreendeu as empresas de auditoria independente em aspecto nacional. A amostra foi selecionada com base no critério de acessibilidade e consistiu em 43 participantes, cujas respostas foram coletadas por meio de um questionário disponibilizado online utilizando a ferramenta GoogleDocs. É importante destacar que foram incluídos apenas os auditores que estavam atuando na área de auditoria externa durante o período de coleta de dados.

As variáveis pesquisadas foram selecionadas com base em estudos anteriores realizados por Maurício Serva (1996), que examinou empiricamente a aplicação da racionalidade em organizações. Ademais, os fundamentos teóricos de Max Weber (2000) e Guerreiro Ramos (1989), foram incorporados para enriquecer a análise fornecendo com uma base teórica robusta para entender as diferentes dimensões da racionalidade aplicadas no processo de auditoria independente, permitindo uma análise mais profunda e abrangente das práticas e decisões dos auditores.

Serva (1996), utilizou uma tendência de intensidade de racionalidade para analisar as respostas dos participantes, na qual os extremos representavam a racionalidade instrumental e a racionalidade substantiva, com níveis intermediários de predominância de uma sobre a outra. Cada extremidade do continuum foi acompanhada por elementos constitutivos das racionalidades, proporcionando uma base para avaliar as respostas dos participantes em relação à aplicação da racionalidade nas unidades de auditoria independente. Serva (1996), definiu 11 fenômenos organizacionais que influenciam o caráter de uma organização, incluindo hierarquia e normas, valores e objetivos, tomada de decisão, controle, divisão do trabalho, comunicação e relações interpessoais, ação social e relações ambientais, reflexão sobre a organização, conflitos, satisfação individual e dimensão simbólica, resumidamente:

Hierarquia e normas: aspectos ligados ao exercício do poder, tipos de autoridade, estrutura hierárquica e natureza das normas;

Valores e objetivos: origem dos valores predominantes no grupo, processo de estabelecimento de objetivos, formalização ou não dos valores e objetivos;

Tomada de decisão: processo decisório, competências decisórias;

Controle: formas e finalidades do controle. Instrumentos de controle;

Divisão do trabalho: critérios, nível de especialização, departamentalização;

Comunicação e relações interpessoais: estilos e formas de comunicação, formal e informal, linguagens, feedback, autenticidade, autonomia, clima e ambiente interno;

Ação social e relações ambientais: ações voltadas para inserção no meio social, importância e singularidade das ações, relação da organização com outras organizações e com a sociedade;

Reflexão sobre a organização: autocrítica enquanto grupo, organização e o meio social interno e externo, regularidade e estabilidade;

Conflitos: natureza, formas de manejo e solução, grau de tensão, risco de desagregação do grupo e atitudes;

Satisfação individual: origem da satisfação ou insatisfação, grau de satisfação dos membros em fazer parte do todo;

Dimensão simbólica: iconografia na organização, filosofias e ideias, imaginário do grupo e práticas cotidianas.

Após elaborar as perguntas, foi determinado que as respostas devem ser avaliadas em um espectro de racionalidade abrangente. Para isso, foi adotada um continuum de intensidade que abarca desde a racionalidade instrumental até a racionalidade substantiva, com variações de predominância entre ambas. Dessa forma, conforme a resposta se desloca para o lado esquerdo do continuum, indica-se uma maior predominância da racionalidade instrumental sobre a racionalidade substantiva, e vice-versa ao se mover para o lado direito, indicando uma

predominância maior da racionalidade substantiva. Além disso, há um ponto de equilíbrio central, representado pelo número três, que denota uma estabilidade entre ambas as racionalidades. Em cada extremidade da classificação, foram apresentados aos participantes elementos essenciais das diferentes formas de racionalidade para análise, como é demonstrado na figura abaixo.

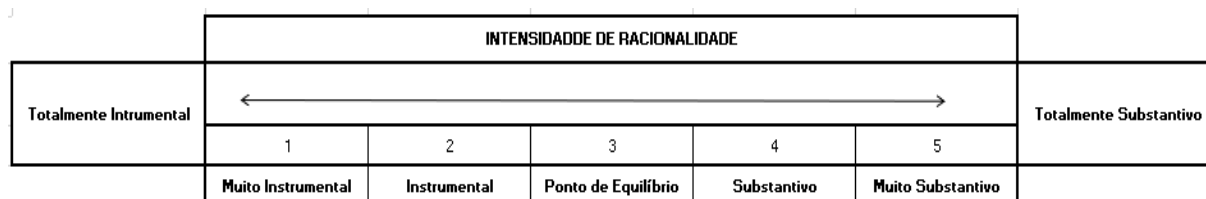


Figura 1 - Continuum de intensidade de racionalidade

Fonte: Adaptado de Serva (1996).

Dessa forma, a coleta e análise dos dados foram guiadas por um método de pesquisa, utilizando instrumentos e técnicas validadas para investigar o processo decisório dos auditores sobre a aplicação da racionalidade nas empresas. A abordagem metodológica adotada permitiu uma compreensão aprofundada do fenômeno em estudo, contribuindo para o avanço do conhecimento no campo da racionalidade organizacional.

Com base nas citações supracitadas e no desenvolvimento do tema, foi desenvolvido um questionário com a compreensão dos princípios fundamentais que regem a prática da auditoria independente e a racionalidade. Cada item abaixo presente foi selecionado e estruturado de forma a capturar nuances específicas dos fenômenos organizacionais em análise, permitindo assim uma avaliação precisa e abrangente dos fatores que moldam o comportamento e as práticas das entidades auditadas.

A sequência de quadros (Tabela 1) que apresento delinea meticulosamente o relacionamento intrincado entre os indicadores, representativos dos fenômenos organizacionais, e os elementos essenciais da ação racional. Este mapeamento foi fundamentado em uma análise abrangente das teorias contemporâneas sobre comportamento organizacional. Cada quadro reflete uma intersecção entre os fenômenos organizacionais e os aspectos da ação racional.

Através dessa abordagem holística, buscamos não apenas compreender os fenômenos isoladamente, mas também capturar a complexidade das interações entre eles.

Tabela 1 – Modelo do questionário aplicado

Hierarquia e normas						
<p>Situação: Você descobre que um executivo sênior está manipulando os relatórios financeiros. A empresa pede que você mantenha isso em sigilo para proteger a reputação da liderança.</p> <p>Questão: Você denuncia a manipulação ou acata a solicitação da empresa?</p>						
Acata a solicitação; Hierarquia; Fins	1	2	3	4	5	Denuncia a manipulação; Entendimento, Julgamento ético
Valores e objetivos						
<p>Situação: A empresa auditada tem valores declarados de transparência, mas há práticas contábeis opacas que beneficiam a curto prazo. A gerência prefere não alterar essas práticas.</p> <p>Questão: Você insiste em mudanças para maior transparência ou aceita as práticas atuais para manter os benefícios a curto prazo?</p>						
Práticas de benefícios; Rentabilidade	1	2	3	4	5	Transparência; Julgamento ético
Tomada de decisão						
<p>Situação: Você encontra uma discrepância financeira significativa. A empresa sugere que ignore o problema até a próxima auditoria, alegando que estão em processo de correção.</p> <p>Questão: Você relata a discrepância agora ou adiar a ação conforme solicitado?</p>						
Adiamento da ação; Maximização de recursos	1	2	3	4	5	Relato a Discrepância; Julgamento ético
Controle						

Situação: Os controles internos da empresa são inadequados, mas implementar melhorias seria caro e demorado. A empresa prefere manter o status atual.

Questão: Você recomenda melhorias imediatas ou aceita a decisão de não alterar os controles internos?

Não alterar os controles; Maximização de recursos	1	2	3	4	5	Melhorias imediatas; Relato do controle falho
--	---	---	---	---	---	--

Divisão do trabalho

Situação: A equipe financeira não tem uma clara divisão de tarefas, resultando em erros frequentes. A administração acha que a redefinição de tarefas seria disruptiva.

Questão: Você recomenda uma reestruturação para reduzir erros ou manter a atual divisão para evitar disruptões?

Mantem a divisão; Evita Disrupções	1	2	3	4	5	Reestruturação; Redução de erros
---------------------------------------	---	---	---	---	---	-------------------------------------

Comunicação e relações interpessoais

Situação: Há falta de comunicação eficaz entre a equipe de auditoria e a administração, causando atrasos. A administração está relutante em mudar seus processos de comunicação.

Questão: Você insiste em melhorar a comunicação ou aceita os atrasos para evitar conflitos?

Aceita os atrasos; Evita conflitos	1	2	3	4	5	Melhora a comunicação
---------------------------------------	---	---	---	---	---	-----------------------

Ação social e relações ambientais

Situação: A empresa cumpre apenas os requisitos ambientais mínimos, mas pode adotar práticas mais sustentáveis que aumentariam os custos.

Questão: Você recomenda práticas mais sustentáveis ou aceita o cumprimento mínimo para reduzir custos?

Cumprimento mínimo; Redução dos custos	1	2	3	4	5	Práticas sustentáveis
---	---	---	---	---	---	-----------------------

Reflexão sobre a organização

<p>Situação: A cultura organizacional é resistente a mudanças, dificultando a implementação de melhorias recomendadas. Questão: Você pressiona por mudanças culturais ou ajusta suas recomendações para acomodar a resistência?</p>						
Ajuste de recomendações; Acomodação	1	2	3	4	5	Mudanças culturais

Conflitos						
<p>Situação: Há conflitos entre a equipe de auditoria e a administração sobre a interpretação de regulamentos contábeis. A administração sugere um compromisso. Questão: Você mantém sua interpretação rigorosa dos regulamentos ou busca um compromisso para evitar conflitos?</p>						
Evitar conflitos	1	2	3	4	5	Rigor nos regulamentos; Interpretação

Satisfação individual						
<p>Situação: Os funcionários da empresa auditada estão desmotivados devido a alta carga de trabalho e falta de reconhecimento, impactando a qualidade das informações fornecidas. Questão: Você recomenda mudanças para melhorar a satisfação dos funcionários ou mantém o foco na produtividade sem mudanças?</p>						
Foco na produtividade; sem mudanças	1	2	3	4	5	Melhorar a satisfação dos funcionários; Mudanças

Dimensão simbólica						
<p>Situação: A empresa está passando por uma fusão e muitos funcionários estão preocupados com suas posições, afetando a precisão dos registros financeiros. Questão: Você recomenda que a administração aborda estas preocupações diretamente ou sugere que mantenham as operações sem alterações para evitar distrações?</p>						
Manter as Operações; evitar distrações	1	2	3	4	5	Abordar as preocupações

Fonte: Adaptado de Serva (1996)

3.2 Técnica de análise de dados

A base de dados foi constituída a partir das respostas obtidas em 43 questionários, colhidas durante o período de um mês, do dia 12 de junho de 2024 ao dia 12 de julho de 2024. Cada um dos questionários contendo 11 perguntas relacionadas aos indicadores e fenômenos organizacionais mencionados. As respostas foram fornecidas obrigatoriamente em um continuum de racionalidade de 1 a 5, conforme ilustrado nas Figuras 1 e Tabela 1.

Para analisar as 473 respostas obtidas, utilizamos o Excel como ferramenta de suporte, aplicando técnicas estatísticas descritivas simples. Estas incluíram a criação de gráficos e tabelas de classificações, frequência de respostas, entre outros. Essas análises visaram identificar padrões e variações nas respostas, fornecendo uma visão detalhada sobre a influência do conhecimento técnico na tomada de decisão do auditor e avaliando seu peso relativo em comparação a racionalidade instrumental.

A Tabela 2 abaixo sintetiza a distribuição de frequências das respostas, que foram utilizados para alimentar a frequência de dados dos gráficos.

Tabela 2 – Distribuição de respostas dos participantes.

Respostas/Frequência	Fenômenos/ Perguntas											Σ	%
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
1	0	0	0	1	1	0	1	2	0	1	0	6	1%
2	0	1	1	1	1	2	11	2	1	10	6	36	8%
3	1	10	1	8	3	5	10	14	12	10	5	79	17%
4	6	7	4	5	6	9	11	12	10	11	12	93	20%
5	36	25	37	28	32	27	10	13	20	11	20	259	55%
Σ	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	473	100%

Fonte: Dados da pesquisa, 2024.

E a figura 2 têm a função de demonstrar a distribuição de respostas por meio de gráfico.

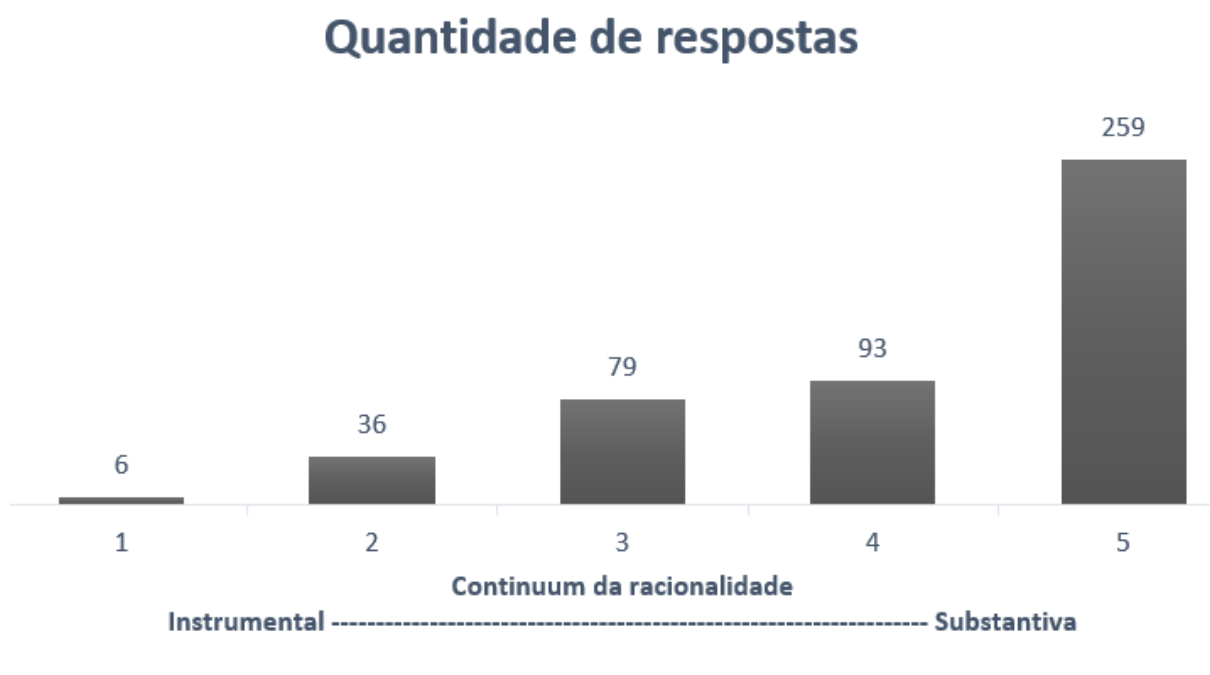


Figura 2 – Distribuição de respostas em gráfico de barras.

Fonte: Dados da pesquisa, 2024.

Em relação às medidas de tendência central calculadas os dados indicam uma média de 4,2, a moda de 5 com um desvio-padrão de 1,05. Essas medidas foram obtidas com base nas respostas do continuum de racionalidade supracitada nas Figuras 1 e tabela 1, lembrando que as medidas de tendência utilizadas vão de 1 a 5, como é demonstrado abaixo:

1. **Muito instrumental**, este representa maior tendência a utilização da racionalidade instrumental.
2. **Instrumental**, que também representa uma tendência à racionalidade instrumental, mas menos que a classificação 1.
3. **Ponto de Equilíbrio**, este apresenta como um ponto de equilíbrio entre racionalidade substantiva e instrumental.
4. **Substantiva**, que se apresenta como o oposto da 2 tendo caráter de racionalidade substantiva mais presente.

5. **Muito Substantiva**, onde é observado o maior foco de racionalidade substantiva dentre as outras classificações.

A moda de 5 na base de dados, indica que a maioria dos auditores considera o conhecimento técnico como altamente substantivo para a tomada de decisão. A média de 4,2 reforça essa tendência, sugerindo que, em geral, o conhecimento técnico é considerado um fator importante. O desvio-padrão de 1,05 indica uma variação relativamente baixa nas respostas, sugerindo uma concordância geral entre os auditores sobre a importância da racionalidade substantiva.

3. RESULTADOS E ANÁLISES

Para a análise dos resultados é válido fazer a análise dos indicadores, que serão avaliados individualmente e em conjunto visando interpretar os resultados obtidos, com base nos referenciais teóricos apresentados anteriormente, e utilizando a base os dados coletados no questionário para moldar as conclusões obtidas.

1 – Hierarquia e Normas: **Racionalidade Substantiva**. Este indicador apresentou a maioria das respostas na tendência 5, com 36 participantes indicando um caráter fortemente substantivo. Isso evidencia uma clara decisão de denúncia contra manipulações executivas exemplificadas na situação do indicador. A forte adesão a princípios éticos reflete a importância de uma hierarquia transparente e justa para os auditores.

2 – Valores e Objetivos: **Racionalidade Substantiva**. A concentração de respostas também se destacou na tendência 5, com 25 respostas. No entanto, é importante notar que este indicador teve 10 respostas na tendência 3, sugerindo alguma indecisão situacional. Mesmo assim, a predominância de uma insistência em mudanças para maior transparência nos valores declarados é clara, sugerindo uma forte orientação para a integridade dos profissionais de auditoria.

3 – Tomada de decisão: **Racionalidade Substantiva**. Sendo a tomada de decisão um dos temas mais abordados ao longo do estudo, é crucial destacar que este indicador obteve o maior número de votos na tendência 5, com 37 respostas, demonstrando uma alta concordância com a racionalidade substantiva. Este ponto é de extrema importância para a análise do processo decisório do auditor. A evidência de que o processo de tomada de decisão dos auditores apresenta elevados níveis de racionalidade substantiva é reforçada pelo amplo

reconhecimento da discrepância descrita no questionário, que foi amplamente aprovada pela grande maioria das respostas. Isso indica que os auditores valorizam princípios éticos e a integridade moral em suas decisões, consolidando a racionalidade substantiva como um aspecto fundamental na prática da auditoria independente.

4 – Controle: **Racionalidade Substantiva.** O controle também mostrou a racionalidade substantiva como a principal, com 28 respostas na tendência 5 e 5 na tendência 4. A grande maioria determinou que os controles internos necessitam de melhorias imediatas, indicando uma preocupação contínua com a eficácia dos sistemas de controle e a necessidade de constante aprimoramento.

5 – Divisão do Trabalho: **Racionalidade Substantiva.** Este indicador foi caracterizado por uma predominância da racionalidade substantiva, com 32 respostas na tendência 5. Dessa forma, os auditores destacaram a necessidade de uma reestruturação imediata para a redução de erros. A ênfase na racionalidade substantiva indica um foco na ética e na eficiência na distribuição das tarefas.

6 – Comunicação e Relações interpessoais: **Racionalidade Substantiva.** A maior parte das respostas se manteve na classificação 5, com 27 respostas. Houve uma clara concordância entre os auditores sobre a importância da comunicação e da melhoria das relações interpessoais. Isso evidencia a necessidade de fortalecer a comunicação interna para promover um ambiente de trabalho mais colaborativo evitando, por exemplo, uma pessoa com acúmulo de funções.

7 – Ação Social e relações ambientais. **Racionalidade Substantiva e Instrumental.** Diferente dos demais indicadores, este apresentou um equilíbrio, com as classificações 2 e 4 cada uma recebendo 11 respostas. Isso sugere que os auditores buscam tanto participação em contextos sociais e práticas sustentáveis quanto o cumprimento de mínimos legais para redução de custos. A dualidade de respostas indica a coexistência de preocupações éticas e práticas econômicas, fortalecendo a empresa tanto no quesito ético social, como também em um ambiente focado no máximo rendimento econômico.

8 – Reflexão sobre a organização. **Ponto de Equilíbrio** e Racionalidade **Substantiva.** O ponto de equilíbrio foi o mais indicado, com 14 respostas. No entanto, as classificações 4 e 5 receberam 12 e 13 respostas respectivamente, superando a racionalidade instrumental, que

teve apenas 2 respostas nas classificações 1 e 2. Apesar da análise demonstrar que a substantiva apresentou mais respostas, fica evidente a necessidade de mudanças culturais apontadas pelos auditores. Isso sugere que, embora haja um reconhecimento dos processos racionais, a necessidade de adaptação e evolução cultural é premente.

9 – Conflitos: **Racionalidade Substantiva**. Este indicador apresentou um caráter fortemente substantivo, com 20 respostas na classificação 5. Isso demonstra o rigor nos regulamentos que os auditores mantêm em suas interpretações situacionais.

10 – Satisfação Individual: **Racionalidade Substantiva**. Embora tenha apresentado uma predominância da racionalidade substantiva com 11 votos nas classificações 4 e 5, a classificação 2 também teve 10 votos, destacando a influência da racionalidade instrumental. Ainda assim, é evidente a busca por melhorar a satisfação dos funcionários pelos auditores, refletindo um equilíbrio entre eficiência e bem-estar individual.

11 – Dimensão simbólica: **Racionalidade Substantiva**. Na dimensão simbólica, a classificação 5 recebeu 20 respostas, indicando uma forte presença da racionalidade substantiva no indicador. Fica claro que as preocupações dos auditores precisam ser abordadas, ressaltando a importância de simbolismos e valores compartilhados na cultura organizacional.

A análise das respostas dos questionários revela uma predominância marcante da racionalidade substantiva entre os auditores, alinhando-se com as teorias de Guerreiro Ramos (1989), que enfatizam a importância da orientação ética e dos valores intrínsecos na tomada de decisões. A maior presença da racionalidade substantiva como principal racionalidade em nove dos onze indicadores sugere que os auditores priorizam princípios éticos e a integridade moral em suas práticas de maneira clara e marcante. Este resultado está em consonância, mesmo depois de vários séculos, com a perspectiva de René Descartes (1641), que destacou a centralidade do pensamento racional na construção da identidade e da realidade individual, indicando que a racionalidade substantiva é uma extensão natural desse princípio racionalista.

Além disso, a distribuição das 473 respostas das quais, 352 indicativas de racionalidade substantiva (classificações 4 e 5), 79 no ponto de equilíbrio (classificação 3) e 42 vinculadas à racionalidade instrumental (classificações 1 e 2) e as medidas de tendência central (média 4,2 e moda 5) corroboram a inclinação dos auditores para decisões

fundamentadas em valores substantivos. Weber (2000) destaca que a racionalidade instrumental foca na eficácia e nos resultados específicos, mas os dados sugerem que os auditores, embora reconheçam a importância da eficiência, não a consideram isoladamente, priorizando a ética e a justiça social.

Crozier (1981), argumenta que tanto a racionalidade instrumental quanto a substantiva coexistem nas organizações e nas pessoas, o que se reflete nos resultados obtidos. Embora a racionalidade substantiva seja predominante, a presença da racionalidade instrumental no indicador de ação social indica que os auditores equilibram a busca pelas práticas sustentáveis com a consideração de valores éticos. Essa coexistência harmoniosa entre as duas formas de racionalidade sugere uma abordagem holística na prática de auditoria independente, onde a eficácia técnica é complementada por uma orientação ética robusta.

Ao refletir sobre a teoria da escolha racional de Meirelles (2012), os resultados indicam que os auditores não apenas buscam otimizar suas decisões com base em objetivos pragmáticos, mas também incorporam considerações de valores pessoais e sociais. Isso desafia a suposição de racionalidade absoluta, reconhecendo as limitações cognitivas e influências emocionais destacadas por Simon (1957), em sua teoria da racionalidade limitada.

Portanto, a prevalência da racionalidade substantiva nas respostas sugere que os auditores independentes, estão orientados por uma visão de justiça, equidade e bem-estar social, conforme argumentado por Sen (1999). Esse enfoque transcende a mera maximização de objetivos individuais, integrando uma orientação ética profunda nas suas práticas profissionais.

Em conclusão, os resultados da pesquisa reforçam a teoria substantiva supracitada por Guerreiro Ramos (1989), que propõe a hegemonia da razão substantiva sobre a instrumental. Essa predominância se mostra compatível com a necessidade dos auditores de garantir que suas decisões e análises sejam não apenas técnicas, mas também profundamente éticas e socialmente responsáveis.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo investigar a influência da racionalidade substantiva e instrumental na tomada de decisão dos auditores independentes, distinguindo-se da análise do profissional individual que atua dentro dessa estrutura. Todavia, os resultados sugerem uma reflexão profunda acerca dos aspectos éticos da organização e da imparcialidade inerente aos seus profissionais.

Ao observar o estudo criado, podemos identificar diversas áreas que podem ser exploradas em análises futuras. Primeiramente, a adoção de diferentes métodos de coleta de dados pode revelar novas nuances mais profundas. Entrevistas qualitativas e questões discursivas, por exemplo, poderiam complementar os questionários, capturando aspectos contextuais e subjetivos que os questionários tradicionais podem não alcançar.

Além disso, é crucial considerar a temporalidade dos dados. Manter a pesquisa atualizada, utilizando diferentes métodos de coleta e abrangendo diversos períodos, pode revelar novos padrões de respostas e abrir espaço para debates. Estudos longitudinais, em particular, podem ser extremamente valiosos, permitindo a observação de mudanças e tendências ao longo do tempo.

Para o futuro, espera-se a exploração de novos temas de estudo na área, dada a importância dos auditores para a sociedade econômica e social. Um estudo longitudinal, como foi mencionado, poderia investigar como a racionalidade substantiva se desenvolve em novos profissionais na área de auditoria independente e como essa racionalidade evolui ao longo do tempo. Tal abordagem permitiria uma compreensão mais detalhada das dinâmicas de desenvolvimento profissional e ético dentro da auditoria.

Dado que os auditores operam em um sistema de análises de demonstrações financeiras, eles frequentemente enfrentam situações "delicadas" relacionadas a discrepâncias e fraudes contábeis. Estes casos envolvem situações de grandes noticiais não só nacionais como no mundo todo, os quais afetam negativamente todo o mercado financeiro e conseqüentemente a sociedade. É amplamente reconhecido que os auditores conduzem seus testes com impessoalidade e imparcialidade, qualidades inquestionáveis desses profissionais que se esforçam para revelar a verdade sob análises contábeis.

Apesar dessas qualidades inerentes aos auditores, observou-se a predominância da racionalidade substantiva nas empresas de auditoria independente. Assim, a relação entre as organizações substantivas e os profissionais dessa área emerge como um tema promissor para novas pesquisas.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AREL, Bárbara; BRODY, Richard G; PANY, Kurt. **Audit Firm Rotation and Audit Quality**. The CPA Journal, v. 75, n. 1, p. 36, 2005.

ARENS, Elder; R. J. Beasley, M. S. **Auditing and Assurance Services**. Pearson, 2020.

BOYTON, W. C. Johnson. **Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting**. Atlas, 2021.

CROZIER, Michel. **O Fenômeno Burocrático**. Brasília: Universidade de Brasília, 1981.

DESCARTES, Rene. **Meditações sobre a Filosofia Primeira**. 1641.

ELSTER, J. **Egonomics**. Barcelona: Gedisa, 1997.

GRAMLING, Audrey; RITTENBERGE, Larry; JOHNSTONE, Karla. **Auditoria**: Tradução da 7ª edição norte-americana. Cengage Learning Brasil, 2016.

HAIR, JR., Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Traduzido por Lene Ribeiro. Porto Alegre: Bookman. 2005.

KNAPP, M. C. **Contemporary Auditing: Real Issues and Cases**. Cengage Learning, 2020.

LOUWERS, T. J. Ramsay, R. J; SINASON, D. H; STRAWSER, J. R; THIEBODEAU, J. C. **Auditing and Assurance Services**. Atlas, 2019.

MEIRELLES, Fernando. **Teoria da Escolha Racional: Limites e Alcances Explicativos**. In Revista Eletrônica de Ciências Sociais. Número 22, 2012.

NUSSBAUM, M. **Women and Human Development: The Capabilities Approach**. New York: Cambridge University Press. 2000.

POPPER, K. R. **The Logic of Scientific Discovery**. New York: Basic Books. 1959.

RAMOS, Alberto Guerreiro. **A nova ciência das organizações: uma conceituação da riqueza das nações**. Traduzido por Mary Cardoso. Rio de Janeiro: FGV, 1989.

SEN, A. **Development as Freedom**. New York: Anchor Books. 1999.

SERVA, Mauricio. **Racionalidade e organizações: o fenômeno das organizações substantivas**. Tese de Doutorado apresentada ao Curso de Pós-graduação da EAESP/FGV. São Paulo: FGV, 1996.

SIMON, H. A. **Models of Man, Social and Rational: Mathematical Essays on Rational Human Behavior in a Social Setting**. New York: John Wiley & Sons. 1957.

SOUZA, Washington J. **Entre a Racionalidade Instrumental e a Racionalidade Substantiva: Estudo Sobre o Dilema Central do Trabalho Cooperativo**. In Anais do Seminário Internacional de Educação Intercultural, Gênero e Movimentos Sociais. Florianópolis: 2003.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Traduzido por Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2000.

WHITTINGTON, O. Ray. **Princípios de Auditoria e Outros Serviços de Asseguração**. 10. ed. São Paulo: Pearson, 2010.