

Trabalho de Conclusão de Curso (2020)

O EFEITO *PRIMING* NA AVALIAÇÃO DE FRAUDES CONTÁBEIS: UMA ABORDAGEM EXPERIMENTAL COM DISCENTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Esteniffer das Neves de Freitas¹, Álvaro Fabiano Pereira de Macedo², Caritsa Scartaty Moreira³

Resumo

O efeito do *priming* é caracterizado pelo aprimoramento da capacidade de detectar itens depois de uma recente experiência com estes, podendo ampliar a atenção das pessoas aos padrões morais quando confrontados com condutas questionáveis. Nesse sentido, a presente pesquisa teve por objetivo analisar a influência do *priming* no julgamento de situações fraudulentas. Para tanto, utilizou-se um experimento composto de três partes: (i) identificação do perfil do participante; (ii) apresentação de uma notícia jornalística; (iii) avaliação de doze cenários de fraudes contábeis e atitudes antiéticas. Na avaliação dos casos utilizou-se uma escala do tipo *Likert* enumerada de zero (0) a cinco (5), relativo à gravidade da ação e a punição merecia. Para a análise dos dados coletados, utilizou-se estatística descritiva e o teste de Tukey – *Honest Significant Difference* (HSD). A amostra foi composta por 43 alunos do primeiro e do último período do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, localizada na cidade de Mossoró-RN. Os resultados demonstram não haver influência do *priming* no julgamento ético dos alunos, considerando o conhecimento prévio acerca do assunto e o gênero dos discentes. Por outro lado, observou-se que a magnitude das consequências de atos contábeis fraudulentos tem impacto na intenção de agir de forma honesta ou não, e que há uma relação de proporcionalidade entre a gravidade atribuída a ação e a punição merecida pelo infrator.

Palavras – chave: *Priming*. Fraudes contábeis. Comportamento humano. Percepção moral.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o crescimento de escândalos envolvendo fraudes contábeis em grandes corporações vem ocupando espaço nos veículos de comunicação social do mundo inteiro, como os famosos casos das empresas americanas Tyco, Enron, Xerox e World.Com; das empresas europeias Cirio e Parmalat; e no Brasil as empresas Sadia, Banco Pan Americano e Banco Santos (PERERA; FREITAS; IMONIANA, 2014).

Esse tipo de comportamento é responsável por enormes prejuízos, que trazem consequências, não apenas no âmbito econômico, mas impactos negativos para toda a sociedade (OLIVEIRA; NAVES, 2010). De acordo com dados fornecidos pela *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2018), estima-se uma perda anual em torno de 5% do faturamento das empresas, o que corresponde a aproximadamente 4 trilhões de dólares, tendo o uso inadequado e criminoso da contabilidade colaborado para que esse tipo de prática ocorra (LIMA et al., 2017).

Como resultado o comportamento ético acaba sendo objeto de discussão em diversas pesquisas acadêmicas, com o propósito, por exemplo, de verificar a tendência dos

¹ Bacharelando em Ciências Contábeis.

² Doutor em Administração pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

³ Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba.

profissionais contábeis a denunciarem atos questionáveis (LUCENA et al., 2015), a percepção dos discentes sobre a ética na profissão contábil (VASCONCELOS et al., 2018), a percepção dos contadores sobre o código de ética profissional (MEDEIROS et al., 2018), e até mesmo o perfil ético que a academia busca proporcionar ao graduando de ciências contábeis (ANDRADE; AVELINO; SANTOS, 2018).

Todavia, esta decisão não é simplesmente o resultado da cognição moral, sendo fortemente influenciado por outros fatores internos e externos (HAIDT, 2001). Segundo Reynolds (2006), as decisões éticas são feitas por dois subsistemas cerebrais que atuam de forma autônoma e cooperante entre si. A consciência, que se utiliza de preceitos morais e processos cognitivos intencionados; e a inconsciência, que se utiliza de protótipos de questões éticas para tomar decisões em um nível intuitivo.

Assim, pautado na teoria do prospecto, que permite identificar diferenças comportamentais decorrentes de vieses aos quais os indivíduos estão expostos (KAHNEMAN; TVERSKY, 1979), tem-se o efeito *priming*, representado pelo melhoramento da capacidade de assinalar termos ou objetos depois uma recente vivência com estes (SQUIRE; KANDEL, 2003). Bargh (2006) ressalta que o efeito gerado pelo *priming* está relacionada à influência que a exposição prévia a certos estímulos acarreta a resposta a um estímulo subsequente do indivíduo, sem que este tenha noção de sua existência.

Tanto na literatura brasileira como na literatura internacional, o efeito *priming* está presente em diferentes áreas do conhecimento, envolvendo principalmente percepções e comportamentos humanos. Na contabilidade, o *priming* pode implicar em: avaliações e julgamentos de condutas antiéticas (FARJADO; LEÃO, 2014); melhoramento das motivações intrínsecas dos auditores ao processarem e julgarem informações consideradas complexas (KADOUS; ZHOU, 2019); e na inserção de mecanismos inibidores de comportamento desonesto (BONFIM; SILVA, 2019).

Como referência base tem-se a pesquisa de Farjado e Leão (2014) que verificaram como a ativação do *priming* modifica os padrões morais dos indivíduos ao avaliarem certas situações do cotidiano, deixando-os mais severos quanto a gravidade e a punição merecida pelo infrator. Destarte, diferente do referido estudo, esta pesquisa busca analisar a efetividade do efeito *priming* na percepção e no julgamento de situações fraudulentas pelos alunos do curso de Ciências Contábeis, relacionando a gravidade da infração e o grau da punibilidade merecida com outras variáveis que podem influenciar na percepção de ações desonestas, tais como o gênero e o conhecimento dos participantes acerca da temática.

Frente aos fatos mencionados surge a seguinte questão de pesquisa: **Qual a influência do *priming* no julgamento de situações fraudulentas?** o presente estudo tem por objetivo geral, portanto, analisar a influência do *priming* no julgamento de situações fraudulentas sob a ótica dos discentes de ciências contábeis. Para a execução do objetivo principal, destacam-se os seguintes objetivos específicos: (i) identificar como o efeito *priming* influencia a percepção dos discentes de ciências contábeis em situações que envolvam desvios de conduta, levando em consideração o gênero e o conhecimento dos participantes; (ii) investigar se existem diferenças significativas entre as respostas dos alunos expostos e não expostos aos estímulos textuais; (iii) analisar a relação entre a gravidade atribuída à situação proposta e o julgamento da penalidade merecida.

A justificativa do estudo está relacionada à importância de se fomentar discussões nesta área de pesquisa ainda pouco explorada e incentivar estudos posteriores a respeito da motivação intrínseca no processo de tomada de decisão ética e como isso pode auxiliar no melhoramento do julgamento profissional durante a investigação de fraudes, principalmente na área de ciências contábeis, tendo em vista o crescimento de escândalos corporativos envolvendo a contabilidade. Adicionalmente, cabe destacar que, apesar de no Brasil ainda não existir esse tipo de especialização profissional, o contador na função de auditor ou de perito também pode detectar a fraude ou desencadear sua origem (OLIVEIRA; NAVES, 2010).

Para a literatura este estudo fornecerá informações relevantes ao estimular o interesse acerca dessas questões no meio acadêmico por meio de novas descobertas que possam contribuir para a formação dos futuros profissionais contábeis, tendo em vista que estudos

nessa área ainda são incipientes no país. Em contexto prático, para os profissionais e organizações, espera-se incentivar o desenvolvimento de procedimentos e métodos capazes de instigar a avaliação crítica de situações antiéticas, bem como no auxílio na identificação de fraudes contábeis e no gerenciamento de comportamentos humanos

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 FRAUDES CONTÁBEIS E COMPORTAMENTO ÉTICO

As fraudes corporativas são ações frequentes no cenário contemporâneo das organizações, podendo ser praticada tanto individualmente como em um grupo agindo em conjunto. O comportamento pessoalmente corrupto ocorre normalmente quando os indivíduos são beneficiados às custas da organização, já no nível organizacional pode manifestar-se quando um número significativo de membros de uma empresa atua de forma corrupta para atingir benefício próprio ou da entidade (PINTO; LEANA; PIL, 2008).

A *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2018) segregou os diferentes tipos dessa conduta em três segmentos: (i) a corrupção, que ocorre quando uma pessoa obtém alguma vantagem pessoal em razão de seu cargo ou posição dentro da entidade; (ii) a apropriação indevida de ativos, caracterizada como o furto ou utilização dos recursos da organização em seu próprio favor; (iii) e as demonstrações financeiras fraudulentas, entendidas como distorções intencionais, omissões de fatos ou divulgações de demonstrações financeiras com o intuito de enganar seus usuários (WELLS, 2008).

De todos os crimes contra o patrimônio, as fraudes contábeis são as que trazem maiores perdas para as empresas, pois, conforme relatório anual da ACFE (2018), as fraudes nas demonstrações financeiras, apesar de compreenderem apenas 10% das fraudes corporativas no mundo inteiro, foram responsáveis por uma perda de 800 mil dólares em média, portanto, bastante superior à média dos casos relacionados a corrupção e a apropriação indevida de ativos, que gira entre 100 a 250 mil dólares, e representaram, respectivamente, 38% e 89% dos casos.

É válido destacar que as fraudes apresentam diversos impactos para as empresas, tais como perdas de recursos, elevados custos com a reparação dos danos, bem como comprometer sua imagem. De acordo com Kamarudin, Ismail e Mustapha (2012), além do prejuízo financeiro, a fraude corporativa pode a longo prazo afetar a reputação de uma organização, dificultando seu relacionamento com fornecedores, credores, funcionários e até interferindo negativamente no valor da marca.

Na contabilidade, a fraude limita-se ao campo patrimonial e aplica-se a ato voluntário de omissão ou manipulação de transações e operações e adulteração de documentos, registros, relatórios e transações contábeis (CFC, 2003). Segundo Oliveira e Naves (2010), dentre os métodos utilizados têm-se a manipulação dos gastos através de maquiagem nos livros de contabilidade; inflação de receitas por meio de gerenciamento de gastos e até mesmo a falsificação de contratos, registros ou outros documentos. Assim, a escolha dos meios utilizados na fraude contábil depende de quais objetivos que os fraudadores pretendem atingir (GOUVÊA; AVANÇO, 2006).

Diante da repercussão desse tipo de escândalo, o profissional contábil tem se tornando alvo de cobranças por parte da sociedade, que espera informações fidedignas sobre a situação patrimonial da empresa (OLIVEIRA; NAVES, 2010). Sob essa lógica, o compromisso ético torna-se essencial, pois essas informações financeiras são utilizadas pelos usuários no processo de tomada de decisão, contribuindo, dessa maneira, para a manutenção da saúde financeira das organizações e do bem-estar social (CRISTINA; FLORINA, 2008).

Consoante Mazar et al. (2008), a decisão de agir ou não de forma ética, baseia-se no sistema de valores internos, que funciona como uma referência interna contra a qual um indivíduo compara seu comportamento, exercendo o controle sobre seu modo de portar-se e influenciando em seu autoconceito ético, isto é, a maneira como os indivíduos se veem e se percebem. Dessa forma, as pessoas possuem uma autoimagem sobre sua honestidade e

são capazes de cometer atitudes desonestas sem se sentir um criminoso, desde que não ultrapasse o limiar desse autoconceito ético.

Anand, Ashforth e Joshi (2004), destacam que o envolvimento em atos corruptos pode ser explicado parcialmente pelas estratégias de racionalização mental, que permitem aos indivíduos ver seus atos como justificáveis. Esse processo pode ser definido como uma habilidade humana que permite uma pessoa se beneficiar com a trapaça e mesmo assim se ver como uma boa pessoa (ARIELY, 2012). Sendo, portanto, mais fácil explicar pequenos desvios éticos em oposição às graves violações.

A origem de aspectos antiéticos em comportamentos considerados até então como éticos, deve ser atribuída a uma série de pequenas infrações que foram aumentando pouco a pouco (WELSH et al., 2015). Dessa forma, o fato de cometer leves indiscrições ao longo do tempo pode gradualmente levar as pessoas a cometerem atos desonestos maiores, que elas teriam considerados anteriormente como inadmissíveis. Gino e Bazerman (2009) enfatizam que as pessoas tendem a aceitar o comportamento fraudulento de outras pessoas quando há uma deterioração moral progressiva ao invés de uma mudança súbita.

2.2 EFEITO PRIMING

As pesquisas sobre *priming* originam-se com o trabalho de Hebb (1949), onde foi estudado a importância das representações mentais internas para a aprendizagem dos seres humanos. Tais representações podem ser ativadas tanto por fontes internas como externas de estímulos e mantêm-se eletricamente ativas nos neurônios dos indivíduos expostos. Durante o processo, as células neuronais assumem determinada composição em função de um estímulo recebido, baseado em alguma informação captada pelos sentidos ou simplesmente pela ativação de uma memória em função da ocorrência de um pensamento.

Consoante Bargh (2006), para que ocorra o efeito gerado pelo *priming*, faz-se necessária a exigência de dois requisitos. Primeiramente a existência de uma representação mental acionada por algum incentivo, seja ele qual for, e em segundo lugar, o fato de o indivíduo não ter consciência sobre a influência que está sofrendo em seus processamentos subsequentes.

Logo, a tomada de decisão é realizada por direcionamentos cognitivos, caracterizado por um modelo duplo de processamento, intuitivo e reflexivo. Isso implica que durante o processo o indivíduo sofre influência de estímulos internos e externos, conscientes e inconscientes. Portanto, a simples exposição a um determinado conceito pode afetar as reações posteriores de uma pessoa, de acordo como ela é interpretada, criando uma perspectiva em seu comportamento (BARGH, 2006).

Como uma forma de ampliar a atenção aos padrões morais dos indivíduos, tem-se o "*priming*" que consiste na ativação do conhecimento após a exposição a um estímulo (ALTHAUS; KIM, 2006). O *Priming* é considerado como um tipo de memória implícita dos eventos antecedentes sobre o desempenho subsequente, isto é, um aprimoramento da capacidade de detectar ou identificar itens após uma experiência recente com estes (DE SALLES; JOU; STEIN, 2007).

Segundo Borine (2007), refere-se a uma forma de preparação do sujeito por meio de exposição preliminar de determinado estímulo, como uma imagem, sons, símbolos e objetos, antes de medir seu desempenho ao realizar determinada tarefa. Este incentivo é um facilitador ou viés de *performance*, uma vez que melhora o desenvolvimento para estímulos específicos, seja por meio de aumento da acurácia ou mesmo redução no tempo de resposta (EYSENCK; KEANE, 2007).

Nesse sentido, a preparação textual pode ser utilizada como ferramenta na redução de condutas desonestas. De acordo com Mazar e Ariely (2006), o aumento da autoconsciência dos indivíduos sobre a honestidade, seja por meio de mandamentos, que possam ajudá-los a se lembrar, ou pelo compromisso assumido ao assinar um código de honra, pode ser uma ferramenta poderosa e suficiente para reduzir a desonestidade nas empresas.

2.2 ESTUDOS CORRELATOS AO TEMA

Na comunidade acadêmica brasileira discussões acerca da influência de fatores internos no julgamento de atos questionáveis no meio contábil e no processo de tomada de decisão ética ainda são pouco exploradas, apesar do profissional de contabilidade ser um dos mais expostos a escândalos relacionados a esse assunto. De acordo com Shtudiner e Klein (2020), os contadores têm a responsabilidade de servir aos interesses da empresa e dos acionistas e, ao mesmo tempo, servir ao interesse público contra fraude e outras ilegalidades.

Nesse sentido, propondo explorar o processo pelo qual o *priming* poderia ativar os padrões morais dos indivíduos, modificando a maneira pela qual avaliariam certas situações do dia a dia, Farjado e Leão (2014) desenvolveram dois experimentos. Os resultados revelaram a efetividade do efeito *priming* ao avaliarem atitudes desonestas como mais graves e quem as comete como merecedores de punições mais severas.

Silva, Freire e Silva (2016), estudaram o posicionamento ético dos estudantes do curso de Ciências Contábeis ao se depararem com um ato fraudulento. Os resultados da pesquisa apontaram que a maioria dos estudantes identificou a questão moral envolvida nos cenários apresentados e que possuem um posicionamento mais voltado para a ética teleológica, em que consideram a consequência de tal ato para posteriormente concordar ou não com o comportamento dos agentes.

Bonfim e Silva (2019), realizaram um experimento com 204 participantes para saber como a inserção de mecanismos de controle, tais como a auditoria e normas técnicas profissionais, influenciaria o comportamento desonesto individual e em grupo. Seus achados revelaram que a auditoria e a leitura do Código de Ética Profissional do Contador, tornaram os participantes menos desonestos que quando não estavam sujeitos a nenhum tipo de mecanismo de controle.

No contexto internacional, as pesquisas são mais desenvolvidas. Welsh e Ordóñez (2014), exploraram até que ponto o subconsciente poderia influenciar nos processos psicológicos internos ativando padrões morais. Os resultados demonstraram que o processo do subconsciente ético e *priming* antiético ativam padrões morais dos participantes, aumentando assim a categorização ética e reduzindo comportamentos antiéticos, mesmo quando os participantes não estavam sendo monitorados ou quando recebiam metas de alto desempenho.

Kadous e Zhou (2019), testaram experimentalmente se o *priming* destacaria a motivação intrínseca dos auditores, melhorando o processamento de informações específicas e, conseqüentemente, a qualidade dos julgamentos em tarefas complexas de auditoria. Os achados da pesquisa demonstraram que os auditores expostos ao *priming* atendem a um conjunto mais amplo de informações, processam informações mais profundamente e solicitam evidências adicionais mais relevantes.

Em seu estudo, Oboh (2019), examinou a influência de variáveis pessoais e a intensidade moral sobre processos específicos, a saber, reconhecimento ético, julgamento ético e intenção ética, envolvidos na tomada de decisão ética de profissionais de contabilidade. Os resultados sugeriram que a idade, status econômico, educação, idealismo moral e relativismo, magnitude da consequência e consenso social são determinantes significativos do processo de tomada de decisão ética em profissionais de contabilidade.

Além dos direcionadores cognitivos, observa-se a relevância dos fatores individuais no processo de tomada de decisão. Silva, Freire e Silva (2016), verificaram que o gênero feminino tende a ter maior inclinação ética. Grosch e Rau (2017) observaram que a mulher exibe valor social mais elevados e, por isso, seu comportamento é geralmente mais honesto do que o homem. Diehl e Schuck (2017) constataram a existência de atitudes mais éticas nos estudantes do sexo feminino e o fato de ter cursado a disciplina Ética e Legislação Profissional teve impacto na conduta ética dos futuros profissionais.

Diante das pesquisas que foram desenvolvidas sentiu-se a necessidade de analisar a efetividade do efeito *priming* na avaliação e julgamento de ações desonestas com os discentes do curso de Ciências Contábeis levando em consideração os fatores sociais, haja

vista a importância da ética profissional e do combate a fraudes, principalmente na área das ciências contábeis, devido ao crescente número de casos de fraudes envolvendo a contabilidade. Além disso, conforme NBC PG 01 que trata do Código de Ética Profissional do Contador, é dever do contador exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Ao analisar a influência do efeito *priming* no julgamento de situações fraudulentas sob a ótica dos discentes de ciências contábeis, esta pesquisa se enquadra, quanto aos seus objetivos como exploratória, uma vez que busca o aprofundamento de um tema ainda pouco discutido na academia brasileira, que são as fraudes contábeis. De acordo com Beuren (2003) a pesquisa exploratória é aquela que trata de uma temática pouco explorada e tem como objetivo o aprofundamento do conhecimento sobre determinado assunto.

No que se refere a abordagem do problema, destaca-se seu caráter quantitativo, tendo em vista que foram utilizados instrumentos estatísticos, como a média, desvio padrão e nível de significância, para traduzir em números as informações obtidas. Conforme Marconi e Lakatos (2011), nesse tipo de pesquisa os dados são representados através de uma análise de técnicas quânticas.

Quanto aos procedimentos adotados, consiste em um estudo experimental, baseado no trabalho de Farjado e Leão (2014), em que uma parte da amostra, escolhida de forma aleatória, foi submetida ao *priming* por meio da pré-ativação textual (Grupo de Teste - GT), enquanto a outra parte da amostra não recebeu nenhum tipo de estímulo (Grupo de Controle - GC). De acordo com Gil (2010) o experimento destina-se a verificação de algum fenômeno e tem como característica principal a tentativa intencional de produzir diferentes efeitos nos participantes através de manipulações controladas.

O experimento foi realizado em janeiro de 2020 na Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), localizada no município de Mossoró – RN. A amostra foi composta por 45 alunos do curso de Ciências Contábeis que estavam cursando o primeiro e o último período da graduação. Desse total, dois tiveram suas respostas descartadas por estarem incompletas e/ou preenchidas incorretamente. A intenção da seleção amostral baseia-se no fato de que parte dos indivíduos terão cursado as disciplinas de ética do profissional contábil, auditoria e perícia contábil. Assim, será possível comparar como o efeito *priming* age em indivíduos com diferentes níveis de conhecimento.

Para a coleta dos dados, foi aplicado um questionário, cujas questões relacionadas às fraudes foram abordadas no formato de múltiplos cases, conforme pode ser visualizado nos apêndices A e B. Este questionário foi dividido em três blocos, sendo abordado primeiramente questões inerentes ao perfil do respondente quanto ao gênero, idade, período do curso, se adquiriram conhecimentos acerca das fraudes contábeis e em quais disciplinas, bem como o campo de atuação profissional.

No segundo bloco, foi oferecida ao grupo teste uma recente notícia sobre o envolvimento da empresa General Electric (GE) em escândalos de fraude contábil, contendo expressões que remetem a “perdas”, “fraudes contábeis”, “insolvência” e “pirâmide financeira”. Já para o grupo de controle foi oferecida a notícia sobre o índice de reprovação no exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade, ou seja, um texto neutro, sem nenhum envolvimento com a temática abordada nesta pesquisa.

Na sequência, foi solicitado aos participantes que julgassem algumas afirmativas simples relacionadas ao texto base, mas que demandavam reflexão por parte do respondente. O objetivo desse procedimento foi verificar o nível de compressão dos participantes e ao mesmo tempo reforçar o efeito gerado pelo *priming* no grupo teste por meio de uma leitura mais atenta. Por último, foram propostos doze cenários contendo fraudes contábeis e desvios éticos do profissional contábil, baseados em casos famosos divulgados pela mídia. Para a avaliação, foi utilizada uma escala do tipo *Likert*, onde para cada case foi atribuído um valor numérico de zero (0) a cinco (5) correspondente a

gravidade da ação, em que (0) irrelevante e (5) muito grave; e o tipo de punição que tal atitude merecia, sendo (0) leve e (5) muito grave.

Dessa forma, a ativação do efeito gerado pelo *priming* ocorre através da representação mental de expressões que remetem às situações de fraudes e condutas desonestas contidas no texto (apêndice A). Logo, espera-se que os participantes do experimento expostos ao incentivo textual (GT), sofram influência em seu processamento cognitivo, tornando-os mais rigorosos em sua avaliação que o grupo dos alunos que não receberam nenhum tipo de estímulo prévio.

Para a análise dos dados coletados, utilizou-se estatística descritiva e o teste de Tukey – *Honest Significant Difference* (HSD) de comparações múltiplas de médias, uma vez que, para atingir o objetivo deste trabalho fez-se necessário a comparação das respostas dos diferentes grupos participantes (Teste e Controle) e a identificação daqueles que apresentaram diferenças significativas em médias de respostas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção visa apresentar e discutir os resultados da pesquisa para se alcançar o objetivo proposto de analisar a influência do efeito *priming* no julgamento de situações fraudulentas sob a ótica dos discentes de ciências contábeis. Para tanto, está dividida em duas subseções, a saber: (i) perfil dos respondentes e o (ii) o efeito *priming* no julgamento de situações fraudulentas em relação ao conhecimento e ao gênero dos respondentes.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

É possível observar que da seleção amostral 26 alunos são do sexo masculino, correspondendo a um percentual de 60,4%, destes 11 pertencem ao Grupo de Teste e os outros 15 restantes pertencem ao Grupo de Controle. O sexo feminino é representado por 17 respostas, perfazendo um percentual de 39,6%, sendo 11 pertencentes ao Grupo Teste e os outros 6 restantes pertencentes ao Grupo de Controle.

Quanto ao período do curso, foram obtidas 27 respostas dos alunos que cursavam o primeiro período, representando 62,8% do total, sendo 14 destes concernentes ao Grupo de Teste e os outros 13 ao Grupo de Controle. Em razão do baixo número de alunos nos últimos período do curso, foram obtidas apenas 16 respostas do nono período, perfazendo um percentual de 37,2%, do qual metade pertencem ao Grupo Teste e outra metade ao Grupo de Controle.

Com relação à faixa etária dos discentes, observou-se que a predominância dos acadêmicos foi entre 20 e 24 anos, correspondendo, assim, a 46,5% dos respondentes. Já os discentes com idade de até 19 anos são a minoria, isto é, apenas 11,7%, seguido pela faixa acima de 30 anos, com 13,9%. Fato que pode ser explicado em decorrência da maior parte da seleção amostral está concentrada no primeiro período do curso, onde os alunos em sua maioria são mais jovens, conforme resumo apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Perfil dos participantes.

Característica	Grupo Teste	%	Grupo Controle	%	TOTAL	%
Gênero	22	51,2%	21	48,8%	43	100%
Masculino	11	25,6%	15	34,8%	26	60,4%
Feminino	11	25,6%	6	14,0%	17	39,6%
Período	22	51,2%	21	48,8%	43	100%
1º	14	32,6%	13	30,2%	27	62,8%
9º	8	18,6%	8	18,6%	16	37,2%
Faixa etária	22	51,2%	21	48,8%	43	100%
Até 19	3	7,0%	2	4,7%	5	11,7%

20 a 24	9	20,9%	11	25,6%	20	46,5%
25 a 29	5	11,6%	7	16,3%	12	27,9%
acima de 30	5	11,6%	1	2,3%	6	13,9%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Ao contrário da referência base, buscou-se, ainda, identificar se os discentes já haviam adquirido algum conhecimento acerca da temática “fraude” em sala de aula e em qual disciplina esse conteúdo foi tratado. A tabela 2 sumariza essas informações detalhando-as quanto a sua representatividade na amostra.

Tabela 2 - Conhecimento acerca das fraudes.

Durante o curso de ciências contábeis vocês adquiriram conhecimento acerca de fraude?	Disciplinas							
	Auditoria I e II	%	Auditoria I e II, Perícia e Ética	%	Outras	%	Total	%
Sim	7	16,3%	9	20,9%	2	4,7%	18	41,9%
Não	-	-	-	-	-	-	25	58,1%
Total							43	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Os achados demonstram que 58,1% dos estudantes não adquiriram qualquer conhecimento acerca da temática, sendo estes alunos iniciantes no curso. Por outro lado, 41,9% afirmaram já ter discutido o assunto durante a graduação, principalmente os alunos do último período que já cursaram as disciplinas de Auditoria I e II, Perícia Contábil e Ética do Profissional Contábil (20,9%) e, apenas dois alunos do primeiro período do curso afirmaram ter discutido esses assuntos nas disciplinas de Contabilidade Introdutória e Contabilidade Tributária.

Pode-se observar que, à medida que os discentes avançam no curso Ciências Contábeis, a temática “fraude” é gradativamente discutida em sala de aula, ganhando maior ênfase nos últimos períodos da graduação, quando se presume que os alunos, por possuírem conhecimento avançado em contabilidade, estão aptos a cursarem as disciplinas de auditoria e perícia contábil. Por outro lado, os resultados sinalizam a necessidade de que um assunto tão recorrente nas organizações como as fraudes contábeis, seja mais explorado durante a graduação, visto que tal assunto é abordado apenas em disciplinas específicas.

Quando questionados se exercem alguma atividade remunerada ou não remunerada, 51,16% dos alunos responderam que não. Dos 48,84% discentes que confirmaram exercer alguma atividade, apenas 13,95% disseram atuar na área contábil, sendo as atividades desenvolvidas por estes voltadas ao setor pessoal, fiscal, contábil e pesquisa.

Verifica-se, portanto, que o conhecimento dos alunos acerca de fraudes contábeis é proporcionado pela universidade, uma vez que a maioria dos participantes do experimento não detém experiências práticas relacionada à área contábil, especialmente no que se refere às atividades de Auditoria e Perícia Contábil. Dessa forma, é fundamental que as entidades de ensino tragam casos reais para serem discutidos no contexto acadêmico, com o intuito de diminuir a distância entre o ensino e a prática.

4.2 O EFEITO DO *PRIMING* NO JULGAMENTO DE SITUAÇÕES FRAUDULENTAS

Com o intuito de contribuir para as pesquisas acerca do efeito *priming* na avaliação de fraudes contábeis buscou-se analisar a percepção dos discentes de Ciências Contábeis, conforme pode ser visualizado nas Tabelas 3 e 4 apresentadas na sequência.

4.2.1 O *priming* em relação ao conhecimento dos respondentes

Para fins de identificação do efeito *priming* no julgamento de atitudes questionáveis levando em consideração o conhecimento prévio dos participantes acerca da temática tratada, os grupos foram segregados de acordo com o período do curso (primeiro período ou nono período), e em relação ao tipo que questionário recebido, com incentivo textual (GT) ou sem incentivo textual (GC), conforme demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3 – Médias das respostas dos grupos em relação ao conhecimento sobre a temática

Cenários	Gravidade						Punição					
	1º período			9º Período			1º período			9º Período		
	Médias		Sig	Médias		Sig	Médias		Sig	Médias		Sig
	GC	GT		GC	GT		GC	GT		GC	GT	
I. Usar método de custeio variável na apuração dos custos dos produtos, sabendo que este não é aceito no Brasil.	4,3	3,7	0,4	3,3	3,5	0,9	3,6	3,3	0,9	2,5	3	0,8
II. Reconhecer receitas de contratos ainda não executados, objetivando de inflar o lucro.	4,3	4,1	0,8	4,5	4,6	0,9	4,2	3,8	0,7	4,3	4,7	0,9
III. Evidenciar ativos inexistentes, como supostos depósitos em bancos internacionais.	3,8	4	0,9	5	4,6	0,9	3,9	3,8	0,9	5	4,6	0,3
IV. Mudar frequentemente o formato dos relatórios financeiros, objetivando ocultar irregularidades e dificultar a comparabilidade.	4,3	4,5	0,8	4,2	4,8	0,5	4,2	4,5	0,9	4,2	4,8	0,9
V. Reconhecer despesas sem os devidos documentos comprobatórios.	3,5	3,8	0,9	3,8	4,2	0,9	3,3	3,6	0,9	3,8	4	0,6
VI. Praticar preços agressivos com o objetivo de inflar a receita.	3,2	3,7	0,7	2,3	3,6	0,7	3	3,7	0,6	2,5	3,6	0,8
VII. Fingir não ver pequenas fraudes em um relatório financeiro a fim de evitar mais trabalho.	4	4,2	0,9	4,5	5	0,8	4,4	4,3	0,9	4,5	4,7	0,9
VIII. Emitir relatório contábil com distorções relevantes acerca da situação patrimonial da empresa a fim de auxiliá-la na captação de empréstimos.	4	4,2	0,9	4,6	4,5	0,9	3,2	4,2	0,1	4,3	4,5	0,9
IX. Deixar de corrigir erro no lançamento de um evento que provoca apenas distorções qualitativas.	2,7	2,6	0,9	3,1	3,5	0,9	2,5	2,5	1	3,2	3,2	0,7
X. Aproveitar de seu cargo e posição para subtrair numerários da empresa.	3,8	4	0,9	4,5	4,6	0,9	3,5	4,2	0,5	4,5	4,6	0,6
XI. Realizar um investimento que o favoreça pessoalmente.	4	4	1	4,3	4,6	0,9	3,9	4,0	0,9	4,5	4,6	0,9

XII. Receber propina para atestar que os relatórios contábeis fraudulentos estão livres de distorções relevantes.	4	4,7	0,1	5	4,7	0,9	4,6	4,9	0,4	5	4,8	0,6
--	---	-----	-----	---	-----	-----	-----	-----	-----	---	-----	-----

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Analisando as respostas para cada um dos cenários propostos, destaca-se que em relação a gravidade da situação o GT do primeiro período e do nono período do curso obtiveram maiores médias de respostas se comparado com seus devidos GC em oito e nove cenários propostos, respectivamente. No que se refere a punição merecida para aquele que comete tal atitude, novamente as maiores médias são manifestadas pelo GT do primeiro período em sete cenários e o GT do nono período em dez das doze situações apresentadas. Ou seja, os alunos que receberam o *priming* foram mais severos em suas avaliações.

Nesse sentido, a motivação intrínseca parece contribuir para o melhoramento do processamento de informações específicas, resultando consequentemente na qualidade dos julgamentos (KADOUS; ZHOU, 2019). Semelhantemente às descobertas de trabalhos anteriores, (BONFIM; SILVA, 2019; FARJADO; LEÃO, 2014; WELSH; ORDÓÑEZ, 2014), onde os resultados revelam que os lembretes morais tendem a diminuir a desonestidade dos indivíduos, influenciando em seu julgamento, visto que os indivíduos que receberam o incentivo textual julgaram como mais grave os atos questionáveis e passíveis de maiores punições.

Pode-se verificar também a relação existente entre as notas atribuídas a gravidade da situação e a punição merecida pelo infrator, uma vez que as penalidades mais rigorosas foram atribuídas às faltas considerados mais graves. Em experimento similar, Farjado e Leão (2014), verificaram a existência de correlação positiva entre a gravidade da situação e a punição prescrita àquele que as comete.

Cabe ainda destacar que os participantes atribuíram maiores notas, tanto no que se refere a gravidade do ato quanto ao castigo merecido, ao case XII, que trata do recebimento de propina para atestar que os relatórios contábeis fraudulentos estão livres de distorções relevantes, obtendo média geral superior a 4,5. A menor pontuação foi atribuída ao case IX, com média geral em torno de 3, revelando que os discentes são mais brandos quando se trata apenas distorções em aspecto qualitativo das informações contábeis.

Tais resultados indicam que o comportamento antiético é julgado com maior severidade quando expõe ato ilegal do que uma violação de normas profissionais (SHTUDINER; KLEIN, 2020). De acordo com Mazar et al. (2008), os indivíduos estão mais frequentemente dispostos a cometer leves indiscrições que podem ser facilmente justificadas a cometer violações éticas mais graves que possam prejudicar seu autoconceito moral.

Para Oboh (2019), a intensidade moral do indivíduo pode variar substancialmente de questão para questão, com alguns problemas atingindo níveis altos e outros problemas atingindo níveis baixos. Seus achados confirmam a relação significativa e positiva entre a gravidade da consequência e o reconhecimento, julgamento e a intenção ética. Semelhantemente, os resultados de Silva, Freire e Silva (2016), sugeriram um comportamento mais voltado para a ética teleológica, onde a intenção de agir é influenciada pela consequência do ato. De acordo com os autores, existe uma relação inversa entre a gravidade do ato e a intenção antiética, isto é, quanto maior a gravidade do ato, menor será a intenção de agir de forma desonesta.

Dos participantes expostos ao *priming*, os alunos concluintes do curso, que afirmaram ter discutido o assunto em sala de aula, obtiveram maiores notas que dos alunos iniciantes no curso em nove dos doze cenários, demonstrando alinhamento com Feil, Diehl e Schuck (2017) ao observarem que o conhecimento técnico relacionado à temática tem impacto no comportamento ético dos indivíduos.

No entanto, ao contrário da proposição inicial, não foi observado em nenhum dos cenários apresentados significância estatística nas diferenças das médias das respostas entre os grupos participantes. Uma possível explicação para o julgamento comum dos indivíduos pesquisados é que a corrupção que leva a prática de atos fraudulentos pode ser derivada tanto dos próprios indivíduos como de organizações e, por estarem inseridos em um mesmo contexto social, podem ter a mesma percepção sobre o que são atos de manipulações ilegais (PINTO; LEANA; PIL, 2008).

Ademais, o comportamento fraudulento pode ser racionalizado quando praticado (ANAND; ASHFORTH; JOSHI, 2004) e influenciado pelo autoconceito que as pessoas têm sobre sua honestidade, que serve como limite para que os indivíduos sejam capazes de cometer atitudes desonestas sem se sentir um criminoso (ARIELY, 2012; MAZAR; AMIR; ARIELY, 2008; MAZAR; ARIELY, 2006). Dessa maneira, mesmo que o ato desonesto ofereça altos benefícios para o indivíduo, baixo risco de ser descoberto e punições relativamente fracas, o indivíduo ainda pode optar por não adotar um posicionamento totalmente antiético, apenas para não ter que atualizar negativamente seu autoconceito moral. Assim, acredita-se que eles não cometeram ou não teve a oportunidade de cometer tal ação, mantendo-se em um mesmo nível moral.

4.2.2 O *priming* em relação ao gênero dos respondentes

Para fins de identificação da influência do *priming* no julgamento de atitudes questionáveis levando em consideração o gênero dos participantes, os grupos foram segregados de acordo com seu sexo, masculino ou feminino, e o tipo que questionário recebido, com o incentivo textual (GT) ou sem o incentivo textual (GC), conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 – Médias das respostas dos grupos em relação ao gênero do respondente.

Cenários	Gravidade						Punição					
	Masculino			Feminino			Masculino			Feminino		
	Médias		Sig	Médias		Sig	Médias		Sig	Médias		Sig
	GC	GT		GC	GT		GC	GT		GC	GT	
I. Usar método de custeio variável na apuração dos custos dos produtos, sabendo que este não é aceito no Brasil.	4,1	3,5	0,4	3,5	3,7	0,5	3,4	2,9	0,4	2,5	3,5	0,6
II. Reconhecer receitas de contratos ainda não executados, objetivando de inflar o lucro.	4,6	4	0,2	4	4,6	0,3	4,4	3,5	0,3	3,8	4,8	0,4
III. Evidenciar ativos inexistentes, como supostos depósitos em bancos internacionais.	4,2	3,8	0,4	4,3	4,7	0,5	4,2	3,3	0,4	4,5	4,9	0,5
IV. Mudar frequentemente o formato dos relatórios financeiros, objetivando ocultar irregularidades e dificultar a comparabilidade.	4,5	4,5	0,3	3,6	4,8	0,4	4,5	4,5	0,3	3,5	4,7	0,4
V. Reconhecer despesas sem os devidos documentos comprobatórios.	3,6	3,3	0,4	3,8	4,6	0,5	3,6	3	0,51	3,5	4,5	0,6

VI. Praticar preços agressivos com o objetivo de inflar a receita.	2,7	3,0	0,4	3,3	4,2	0,6	2,7	3,0	0,5	3	4,2	0,7
VII. Fingir não ver pequenas fraudes em um relatório financeiro a fim de evitar mais trabalho.	4,6	4,1	0,4	3,3	4,8	0,5	4,6	4,0	0,3	4	4,9	0,4
VIII. Emitir relatório contábil com distorções relevantes acerca da situação patrimonial da empresa a fim de auxiliá-la na captação de empréstimos.	4,4	4,3	0,3	3,8	4,2	0,4	4	4,3	0,4	2,8	4,2	0,5
IX. Deixar de corrigir erro no lançamento de um evento que provoca apenas distorções qualitativas.	3,4	2,4	0,5	1,5	3,4	0,6	3,0	2,5	0,6	2,1	3,0	0,7
X. Aproveitar de seu cargo e posição para subtrair numerários da empresa.	4,4	4	0,4	3,3	4,4	0,5	4,3	4,1	0,4	2,8	4,5	0,6
XI. Realizar um investimento que o favoreça pessoalmente.	4,4	4	0,4	3,5	4,5	0,5	4,3	4,0	0,4	3,6	4,4	0,5
XII. Receber propina para atestar que os relatórios contábeis fraudulentos estão livres de distorções relevantes.	4,5	4,6	0,3	4,1	4,9	0,4	4,7	4,9	0,1	5	4,9	0,2

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Analisando as médias das notas atribuídas à gravidade da ação, observa-se que o GC do sexo masculino, obtiveram maiores médias em nove cenários contra apenas três do seu respectivo GT. Quando verificado as respostas dos alunos do sexo feminino as maiores médias foram atribuídas pelo GT em onze cenários, contra apenas um do seu respectivo grupo de controle. No que se refere à punição, o GC dos discentes do sexo masculino do atribuíram maiores médias em oito cenários, contra apenas quatro do seu GT. Já nos participantes do sexo feminino as maiores médias foram apresentadas pelo GT em todos os cenários propostos.

Nota-se que sem o incentivo textual, os homens tendem a ser mais rigorosos em seu julgamento, visto que ao comparar as respostas apenas dos GC, percebe-se que, tanto em relação à gravidade quanto à punição, os indivíduos do sexo masculino atribuíram maiores médias. Por outro lado, destaca-se que quando expostos ao *priming*, ou seja, no GT, o sexo feminino se sobressai com as maiores médias em todas as doze situações apresentadas.

Dessa forma, os achados sugerem que os indivíduos do sexo feminino possuem maior sensibilidade ao efeito provocado pelo *priming*, visto que quando expostos a uma preparação textual tendem a considerar com maior gravidade condutas questionáveis e suscetíveis de penas mais rigorosas se comparado com a avaliação do sexo oposto.

Contudo, o experimento apresentou significância estatística, quanto a gravidade, em apenas dois cenários. O case VII, que se refere a fingir não ver pequenas fraudes em um relatório financeiro a fim de evitar mais trabalho (0,552) e ao case IX, que trata em deixar de corrigir erro no lançamento de um evento que provoca apenas distorções qualitativas (0,693). Quanto a punição, também apresentou significância estatística em apenas dois cenários, que são o case VIII relacionado a emitir relatório contábil com distorções relevantes acerca da situação patrimonial da empresa a fim de auxiliá-la na captação de empréstimos (0,536) e o case X que fala em aproveitar de seu cargo e posição para subtrair numerários da empresa (0,611).

Observa-se que, quanto a gravidade a diferença estatística foi apresentada nos cenários em que os indivíduos demonstraram baixa relevância. Já em relação a punição, a diferença estatística foi observada nos cenários onde a ação prejudicaria terceiros. Para Grosch e Rau (2017), o efeito do gênero no comportamento fraudulento é mediado pelo do valor social do indivíduo, pois as pessoas que são mais pró-sociais enfrentam custos psicológicos mais elevados quando seu ato imoral tem consequências negativas para outras pessoas. Seu estudo demonstra que, em média, as mulheres exibem elevado valor social, o que traduz em um comportamento mais ético que o comportamento dos homens.

Nos demais cases não foi demonstrado significância estatística na diferença das médias das respostas entre os grupos analisados. Nesse ponto, os achados corroboram Oboh (2019) ao concluir que o gênero não exerce qualquer influência na tomada de decisão ética, e se opõe aos resultados de Silva, Freire e Silva (2016), ao afirmarem que o gênero feminino tende a ter maior inclinação ética, e aos resultados de Feil, Diehl e Schuck (2017) que observaram a existência de atitudes mais éticas por parte estudantes do sexo feminino.

Uma possível justificativa para tal relação é que, as pessoas aceitam mais as condutas antiéticas quando elas se desenvolvem de maneira gradual ao longo do tempo e não abruptamente (GINO; BAZERMAN, 2009). Assim, a forma como os cenários foram apresentadas no experimento, podem ter impactado na decisão dos alunos em não concordar com as situações de fraude apresentadas.

Outra possível explicação para esses resultados consiste na utilização de textos diferentes no experimento, o que pode ter criado o efeito de demanda. Dessa maneira, pelo fato do texto base referir-se visivelmente a uma situação de fraude contábil, o incentivo textual pode ter ficado evidente demais e provocado a ativação do processo consciente na escolha de respostas com elevados padrões éticos, fazendo com que os participantes sentissem a necessidade de avaliar, conscientemente, os cenários de maneira mais rígida (FARJADO; LEÃO, 2014).

Diante de todos os achados, verifica-se que o *priming* não exerce influência na decisão ética dos indivíduos de forma a avaliarem mais severamente as situações fraudulentas e, conseqüentemente, suscetíveis de maiores sanções. Apesar do GT do nono período e do sexo feminino expressarem maiores médias, o experimento não mostrou diferença estatística nas respostas dos grupos aos cenários propostos, demonstrando que não há influência do *priming* em relação ao conhecimento prévio acerca do assunto e ao gênero dos discentes. Por outro lado, observou-se que a magnitude das consequências de atos contábeis fraudulentos tem efeito na intenção de agir de forma honesta ou não e que há uma relação de proporcionalidade entre a gravidade atribuída a ação e a punição merecida pelo infrator, visto que as penas maiores foram atribuídas aos atos considerados mais graves.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa objetivou analisar a influência do efeito *priming* no julgamento de situações fraudulentas sob a ótica dos discentes de ciências contábeis, levando em consideração o conhecimento prévio sobre o assunto abordado e o gênero do aluno. Para tanto realizou-se um estudo experimental com 45 discentes do primeiro e do último período do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, localizado na cidade de Mossoró-RN, obtendo 43 respostas válidas.

Tomando como referência o trabalho realizado por Farjado e Leão (2014), foi possível formar uma nova estrutura com avaliação de cenários mais voltados à área da contabilidade (Apêndices A e B), contendo doze cases de situações envolvendo fraude contábil e condutas antiéticas do profissional contador, extraídos de casos reais que foram divulgados na mídia nacional e internacional.

De forma geral, pode-se afirmar que os participantes desta pesquisa possuem sensibilidade às situações de fraudes contábeis e desvios ético-profissional, uma vez atribuíram notas acima da média à gravidade da situação e consideraram como muito grave as punições merecidas pelos infratores. Reforçando, assim, a ideia de que maioria dos

estudantes identifica a questão moral envolvida nos cenários e aceita as regras morais universais (SILVA; FREIRE; SILVA, 2016).

Contudo, os resultados da pesquisa sugerem não haver diferença de percepção entre os grupos analisados em relação ao conhecimento dos participantes, isto é, o *priming* parece não exercer influência na avaliação de situações fraudulentas, embora os indivíduos que receberam o incentivo textual do nono período tenham julgado como mais grave as condutas desonestas e suscetíveis de penas mais severas. O que se pode extrair desses achados, é que a academia tem proporcionado um nivelamento no comportamento ético dos alunos.

Acredita-se que por estarem inseridos em um mesmo contexto social da faculdade, esses alunos possuem uma visão similar a respeito da desonestidade no aspecto contábil, e por não possuírem experiência prática, visto que a maioria não exerce atividade remunerada na área, podem não ter praticado ou tido a oportunidade de praticar tal ato, mantendo-se em mesmo grau seu autoconceito moral.

Outrossim, vale destacar que os participantes atribuíram maiores notas, tanto no que se refere a gravidade do ato quanto a punição merecida, ao case XII, que trata do recebimento de propina para atestar que os relatórios contábeis fraudulentos estão livres de distorções relevantes, obtendo média geral superior a 4,5. A menor pontuação foi atribuída ao case IX, com média geral em torno de 3, revelando que os discentes são mais brandos quando se trata apenas de distorções em aspecto qualitativo das informações contábeis. Dessa forma, os dados sugerem que a magnitude das consequências de atos contábeis desonestos tem efeito nas dimensões da intensidade moral dos alunos (OBOH, 2019).

Ressalta-se que essa constatação pode ser importante na medida em que atitudes fraudulentas consideradas de pouca relevância podem se tornar cada vez mais corriqueiras dentro das organizações, levando, a longo prazo, as pessoas a cometerem desvios éticos maiores que antes eram considerados inadmissíveis. Tal fenômeno é denominado de *declive escorregadio de comportamento antiético* (WELSH et al., 2015).

Também se observou uma relação de proporcionalidade entre as notas atribuídas a gravidade das situações e a punição merecida pelo infrator que as comete, visto que, em regra, as punições mais rígidas foram atribuídas as ações consideradas mais graves. Diante disso, percebe-se que penas leves ou mesmo a impunidade podem levar as pessoas a cometerem certas atitudes desonestas, o que implica na necessidade da aplicação de sanções como uma estratégia para inibir que esse tipo de prática ocorra.

Quanto a influência do *priming* em relação ao gênero do participante, o experimento apresentou significância estatística, no que tange à gravidade, em apenas dois cenários, no case VII, que se refere a fingir não ver pequenas fraudes em um relatório financeiro a fim de evitar mais trabalho (0,552), e no case IX que trata em deixar de corrigir erro no lançamento de um evento que provoca apenas distorções qualitativas (0,693). No que tange à punição, também apresentou significância estatística em apenas dois cenários, no case VIII relacionado a emitir relatório contábil com distorções relevantes acerca da situação patrimonial da empresa a fim de auxiliá-la na captação de empréstimos (0,536), e no case X que fala em aproveitar de seu cargo e posição para subtrair numerários da empresa (0,611).

Esse resultado indica que, em regra, não há diferença de percepção entre os grupos analisados em relação ao gênero dos participantes. Presume-se que a justificativa para o julgamento comum esteja relacionado a forma como os cenários foram apresentados, impactando na decisão dos alunos que, independente do gênero, optaram por não concordar com as situações de fraudes divulgadas, visto que as pessoas estão mais propensas a aceitarem condutas desonestas quando elas se desenvolvem gradualmente (GINO; BAZERMAN, 2009), e não abruptamente como foi proposto no experimento.

Em comparação com o texto de referência, este trabalho traz avanços com a inclusão de variáveis pessoais, como o nível de conhecimento e o sexo dos respondentes, na análise do efeito *priming* no julgamento de situações fraudulentas, visto que tais aspectos até o momento só foram avaliadas separadamente.

Dessa forma, os resultados obtidos com a pesquisa visam contribuir para o processo de combate à fraude contábil, uma vez que foram identificadas como esse tipo de atitude se

desdobra ao longo do tempo. Também buscam contribuir para o aperfeiçoamento da formação profissional quanto a identificação de atitudes fraudulentas e da importância que, durante toda a formação acadêmica, sejam abordados em sala de aula assuntos relacionados a esta temática, com o propósito de manter em elevado nível o autoconceito moral dos discentes do curso de Ciências Contábeis.

Ademais, os achados contribuem demonstrando que a autoconscientização moral dos profissionais contábeis pode ser constantemente revisada através da formação da continuada, com a promoção de cursos que aborde esse assunto. Também reforça a necessidade da formação e regulamentação do profissional especializado na detecção de fraudes, tendo em vista os enormes prejuízos financeiros que tais atitudes tem provocados nas organizações.

Como limitações da pesquisa, destacam-se a restrição da amostra analisada e a dificuldade no controle do tempo de exposição do *priming*. Para tanto, recomenda-se para futuras pesquisas, a oportunidade de abranger um número maior de indivíduos, estendendo-se para os contadores, a fim de identificar o efeito *priming* em relação a experiência profissional. Além disso, podem ser exploradas outras formas pelas quais o *priming* influenciaria no julgamento das pessoas, por meio de manipulações como a intensidade, o tempo de duração da exposição ao incentivo textual, e outras formas de preparação, como imagens e sons.

REFERÊNCIAS

ACFE (2018) - Association of Certified Fraud Examiners - ACFE. **Report to the nations on occupational fraud and abuse**. Global Fraud Study. ACFE, 2018.

ALTHAUS, S. L.; KIM, Y. M. Priming Effects in Complex Environments: Reassessing the Impact of News Discourse on Presidential Approval. **Journal of Politics**, v. 68, p. 960– 976, nov. 2006.

ANAND, V.; ASHFORTH, B. E.; JOSHI, M. Business as usual: The acceptance and perpetuation of corruption in organizations. **Academy of Management Executive**, v. 18, n. 2, p. 39–53, mai. 2004.

ANDRADE, H. J. M. DE; AVELINO, B. C.; SANTOS, D. Para Além dos Números: a percepção dos docentes do curso de ciências contábeis de uma instituição pública de ensino superior de Minas Gerais acerca da ética Profissional. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 10, n. 1, p. 8–25, jan./abril. 2018.

ARIELY, D. **A mais pura verdade sobre a desonestidade**. Rio de Janeiro: Campus, 2012.

BARGH, J. A. What have we been priming all these years? On the development, mechanisms, and ecology of nonconscious social behavior. **European Journal of Social Psychology**, v. 36, n. 2, p. 243–257, out. 2006.

BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BONFIM, M. P.; SILVA, C. A. T. Inhibitory mechanisms on dishonesty of groups and individuals. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 22, n. 2, p. 205–226, mai./ago. 2019.

BORINE, M. S. Consciência, emoção e cognição: o efeito do priming afetivo subliminar em tarefas de atenção. **Ciências & Cognição**, v. 11, p. 67–79, jul. 2007.

CRISTINA, N.; FLORINA, P. M. Ethics in accounting. **Annals of the University of Oradea, Economic Science Series**, v. 17, n. 3, p. 1352, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade PG (NBC PG) CFC nº 1 de 07.02.2019, Brasília, 2019. Disponível em: encurtador.com.br/cehxE. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. Resolução nº. 986 – NBCT 12 – Da Auditoria Interna. Brasília: CFC, 2003. Disponível em: <http://cfc.org.br/>. Acesso em: 06 ago. 2020.

DE SALLES, J. F.; JOU, G. I.; STEIN, L. M. O paradigma de priming semântico na investigação do processamento de leitura de palavras. **Interação em Psicologia**, v. 11, n. 1, p. 71–80, 2007.

EYSENCK, M. W.; KEANE, M. T. **Manual de psicologia cognitiva**. 5. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

FARJADO, B. DE A.; LEÃO, G. A. O efeito priming na avaliação de ações antiéticas: um estudo experimental. **Revista de Administração e Contabilidade**, Rio de Janeiro v. 18, n. 1, p. 59-77, jan./fev. 2014.

FEIL, A. A.; DIEHL, L.; SCHUCK, R. J. Ética profissional e Estudantes de Contabilidade: análise das variáveis intervenientes. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro v. 15, n. 2, p. 259–273, abri./jun. 2017.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GINO, F.; BAZERMAN, M. H. When misconduct goes unnoticed: The acceptability of gradual erosion in others' unethical behavior. **Journal of Experimental Social Psychology**, v. 45, n. 4, p. 708–719, abri. 2009.

GOUVÊA, P. E.; AVANÇO, L. Ética e fraudes contábeis. **UNOPAR Científica, Ciências Jurídicas e Empresariais**, Londrina v. 7, n. 1, p. 85–91, mar. 2006.

GROSCH, K.; RAU, H. A. Gender differences in honesty: The role of social value orientation. **Journal of Economic Psychology**, v. 62, n. , p. 258–267, out. 2017.

HAIDT, J. The emotional dog and its rational tail: a social intuitionist approach to moral judgment jonathan. **Psychological Review**, v. 108, n. 4, p. 814–834, 2001.

KADOUS, K.; ZHOU, Y. How does intrinsic motivation improve auditor judgment in complex audit tasks? **Contemporary Accounting Research**, v. 36, n. 1, p. 108–131, 2019.

KAHNEMAN, D.; TVERSKY, A. Prospect Theory: an analysis of decision under risk. **Econometrica**, v. 47, n. 2, p. 263–292, mar. 1979.

KAMARUDIN, K. A.; ISMAIL, W. A.; MUSTAPHA, W. A. H. Aggressive financial reporting and corporate fraud. **Social and Behavioral Sciences**, v. 65, p. 638–643, 2012.

LIMA, N. M. DE; BERNARDO, R. F.; MIRANDA, G. J. DE; MEDEIROS, C.R.DE O. Fraudes corporativas e a formação de contadores: Uma análise dos currículos dos cursos de ciências contábeis. **Revista Ambiente Contábil**, Natal v. 9, n. 1, p. 97-116, jan./jun. 2017.

LUCENA, E. R. F. da C. V.; Melo, C. L. L; de; LUSTOSA, P. R. B.; SILVA, C. A. T. Ética: a

tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 24, p. 3–17, 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAZAR, N.; AMIR, O.; ARIELY, D. The dishonesty of honest people: A theory of self-concept maintenance. **Journal of marketing research**, v. 45, n. 6, p. 633-644, dez. 2008.

MAZAR, N.; ARIELY, D. Dishonesty in everyday life and its policy implications. **Journal of Public Policy & Marketing**, v. 25, n. 1, p. 117–126, 2006.

MEDEIROS, B. D.; NASCIMENTO, I. C. S.; COSTA, W. P. L. B.; SILVA, J. D.; SILVA, S. L. P. Percepção de contadores sobre o código de ética profissional contábil. **Revista de Informação Contábil**, v. 12, n. 1, p. 1–17, jan./mar. 2018.

OBOH, C. S. Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making: A study of accounting professionals in Nigeria. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 9, n. 1, p. 148–180, fev. 2019.

OLIVEIRA, K. G. DE; NAVES, L. F. DE L. Fraudes Contábeis : uma abordagem ética, tipológica e suas implicações na sociedade. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte v. 1, n. 37, p. 6–11, jan./mar. 2010.

PERERA, L. C. J.; FREITAS, E. C. DE; IMONIANA, J. O. Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis v. 11, n. 23, p. 03-30, mai./ago. 2014.

PINTO, J.; LEANA, C. R.; PIL, F. K. Corrupt organizations or organizations of corrupt individuals? two types of organization-level corruption. **Academy of Management Review**, v. 33, n. 3, p. 685–709, out./dez. 2008.

REYNOLDS, S. J. A neurocognitive model of the ethical decision-making process: Implications for study and practice. **Journal of Applied Psychology**, v. 4, n. 91, p. 737–748, 2006.

SILVA, A. M. C. DA; FREIRE, A. P. F.; SILVA, J. D. G. DA. Um estudo sobre o posicionamento ético dos estudantes do curso de ciências contábeis de duas universidades federais brasileiras ao se depararem com um ato fraudulento. In: SILVA, J. D. G. DA (Coord.). **Contabilidade Comportamental: conceitos e aplicações**. Natal: Polyprint, 2016. pp. 239-256.

SHTUDINER, Z.; KLEIN, G. Gender, attractiveness, and judgment of impropriety: The case of accountants. **European Journal of Political Economy**, v. 64, n. May, p. 101916, set. 2020.

SQUIRE, L. R.; KANDEL, E. R. **Memória: da mente às moléculas**. Porto Alegre: artmed editora, 2003.

VASCONCELOS, M. J. M.; VIEIRA, S. A.; SOUSA, T. M. de; BONFIM, M. P. Percepção dos alunos do curso de ciências contábeis da universidade federal fluminense – campus Volta Redonda, acerca da ética sob a ótica profissional e acadêmica. In: **Congresso Brasileiro de Administração e Contabilidade**, 9, 2018, Rio de Janeiro. Anais eletrônicos. Rio de

Janeiro: AdCont, 2018.

WELLS, J. T. **Principles of Fraud Examination**. 2. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, inc., 2008.

WELSH, D. T.; ORDÓÑEZ, L. D.; SNYDER, D. G.; CHRISTIAN, M. The slippery slope: How small ethical transgressions pave the way for larger future transgressions. **Journal of Applied Psychology**, v. 100, n. 1, p. 114–127, jan. 2015.

WELSH, D. T.; ORDÓÑEZ, L. D. Conscience without cognition: The effects of subconscious priming on ethical behavior. **Academy of Management Journal**, v. 57, n. 3, p. 723–742, 2014.

APÊNDICE A



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
DEPARTAMENTO DE AGROTECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA - (GRUPO DE TESTE)

Meu nome é Esteniffer das Neves de Freitas, sou graduanda do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Semi-Árido (UFERSA), e estou coletando dados que servirão de base para o meu Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) sob orientação dos Professores Álvaro Fabiano Pereira de Macêdo e Prof.^a Caritsa Scartaty Moreira. Esta pesquisa tem o intuito de analisar a influência do efeito *priming* no julgamento de situações fraudulentas sob a ótica dos discentes de ciências contábeis. Os resultados obtidos serão utilizados apenas para fins acadêmicos (artigo científico). O Instrumento de coleta de dados é anônimo, não devendo por isso colocar qualquer identificação em nenhuma das folhas.

PERFIL DO RESPONDENTE

1. Gênero:

() Masculino () Feminino

2. Faixa etária:

() Até 19 anos () 20 a 24 anos

() 25 a 29 anos () 30 a 34 anos

() Acima de 35 anos

3. Período:

() 1º () 9º

4. Assinale quais das disciplinas você já cursou:

() Ética e legislação profissional () Auditoria I () Auditoria II () Perícia Contábil () nenhuma das anteriores

5. Durante o curso de ciências contábeis vocês adquirem conhecimento acerca das fraudes contábeis?

() Sim () Não

6. Se respondeu (SIM) na questão 5, em qual(s) disciplina(s) você adquiriu o conhecimento? _____

7. Você exerce alguma atividade remunerada ou não remunerada:

() Sim () Não

8. Se respondeu (SIM) na questão 7, atua na área contábil:

() Sim () Não

9. Se respondeu (SIM) na questão 8 quais são as atividades desenvolvidas:

- ☐ Fiscal
- ☐ Pessoal
- ☐ Contábil
- ☐ Governamental
- ☐ Gerencial
- ☐ Auditoria
- ☐ Perícia
- ☐ Outra _____

TEXTO BASE

Leia a notícia abaixo com atenção e responda o que é pedido:

GE é acusada de maior fraude da história, de US\$ 38 bilhões

A empresa General Electric (GE) está envolvida em mais um escândalo de fraude contábil. Um relatório extenso sobre os balanços da companhia acusa a companhia de esconder mais de 38 bilhões de dólares em perdas nos últimos anos e de mascarar a real situação financeira da companhia. O valor encoberto pela fraude seria superior a 40% do valor de mercado da companhia, que estaria à beira da insolvência.

O estudo, divulgado na semana passada, foi feito pelo especialista contábil Harry Markopolos, um dos primeiros especialistas a apontar para o esquema de Bernie Madoff, ex-investidor que criou a maior pirâmide financeira da história, com perdas de 65 bilhões de dólares.

[...]

A investigação analisou oito dos maiores contratos de cuidado de longo prazo da divisão de seguros, bem como contratos de seus concorrentes. Segundo as acusações, a companhia estaria escondendo perdas de seus investidores por meio de comunicados regulatórios falsos.

Segundo a análise, a GE muda o formato de seus relatórios financeiros com certa frequência para impedir que analistas façam projeções mais longas. A investigação também aponta falta de transparência na divulgação dos custos reais dos produtos vendidos e de despesas administrativas.

No mesmo dia em que o relatório foi divulgado, as ações da GE despencaram 14%.

[...]

SALOMÃO, Karin. GE é acusada de maior fraude da história, de US\$ 38 bilhões. **EXAME NEGÓCIOS**. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/o-que-envolve-o-novo-escandalo-contabil-da-ge/>. Acesso em: 04 de dez. de 2019.

Assinale a(s) afirmativa(s) correta(s) abaixo COM BASE no texto acima:

- ☐ A empresa GE é a acusada de maior fraude da história.
- ☐ A GE não mudava com certa frequência o formato dos seus relatórios financeiros.

() Não houve perda no valor das ações da GE após a divulgação do relatório.

AVALIAÇÃO DOS CENÁRIOS DE FRAUDES

Julgue os cenários propostos abaixo, atribuindo um valor numérico em uma escala de 0-5 acerca da gravidade da situação, onde **(0) Irrelevante e (5) Muito grave**; e o tipo de punição que tal atitude merece, onde **(0) Leve e (5) Muito grave**.

Cenários propostos	Julgue a gravidade da situação						Julgue o tipo de punição que tal atitude merece					
	0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
I. Usar método de custeio variável na apuração dos custos dos produtos, sabendo que este não é aceito no Brasil.												
II. Reconhecer receitas de contratos ainda não executados, objetivando de inflar o lucro.												
III. Evidenciar ativos inexistentes, como supostos depósitos em bancos internacionais.												
IV. Mudar frequentemente o formato dos relatórios financeiros, objetivando ocultar irregularidades e dificultar a comparabilidade.												
V. Reconhecer despesas sem os devidos documentos comprobatórios.												
VI. Praticar preços agressivos com o objetivo de inflar a receita.												
VII. Fingir não ver pequenas fraudes em um relatório financeiro a fim de evitar mais trabalho.												
VIII. Emitir relatório contábil com distorções relevantes acerca da situação patrimonial da empresa a fim de auxiliá-la na captação de empréstimos.												
IX. Deixar de corrigir erro no lançamento de um evento que provoca apenas distorções qualitativas.												
X. Aproveitar de seu cargo e posição para subtrair numerários da empresa.												
XI. Realizar um investimento que o favoreça pessoalmente.												
XII. Receber propina para atestar que os relatórios contábeis fraudulentos estão livres de distorções relevantes.												



APÊNDICE B

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO DEPARTAMENTO DE AGROTECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA - (GRUPO CONTROLE)

Meu nome é Esteniffer das Neves de Freitas, sou graduanda do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Semi-Árido (UFERSA), e estou coletando dados que servirão de base para o meu Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) sob orientação dos Professores Álvaro Fabiano Pereira de Macêdo e Prof.^a Caritsa Scartaty Moreira. Esta pesquisa tem o intuito de analisar a influência do efeito *priming* no julgamento de situações fraudulentas sob a ótica dos discentes de ciências contábeis. Os resultados obtidos serão utilizados apenas para fins acadêmicos (artigo científico). O Instrumento de coleta de dados é anônimo, não devendo por isso colocar qualquer identificação em nenhuma das folhas.

PERFIL DO RESPONDENTE

1. Gênero:

() Masculino () Feminino

2. Faixa etária:

() Até 19 anos () 20 a 24 anos

() 25 a 29 anos () 30 a 34 anos

() Acima de 35 anos

3. Período:

() 1º () 9º

4. Assinale quais das disciplinas você já cursou:

() Ética e legislação profissional () Auditoria I () Auditoria II () Perícia Contábil () nenhuma das anteriores

5. Durante o curso de ciências contábeis vocês adquirem conhecimento acerca das fraudes contábeis?

() Sim () Não

6. Se respondeu (SIM) na questão 5, em qual(s) disciplina(s) você adquiriu o conhecimento? _____

7. Você exerce alguma atividade remunerada ou não remunerada:

() Sim () Não

8. Se respondeu (SIM) na questão 7, atua na área contábil:

() Sim () Não

9. Se respondeu (SIM) na questão 8 quais são as atividades desenvolvidas:

- ☐ Fiscal
- ☐ Pessoal
- ☐ Contábil
- ☐ Governamental
- ☐ Gerencial
- ☐ Auditoria
- ☐ Perícia
- ☐ Outra _____

TEXTO BASE

Leia a notícia abaixo com atenção e responda o que é pedido:

Cresce o percentual de aprovação na segunda edição de 2018 do Exame de Suficiência

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) divulgou, nesta quinta-feira (22/11), o resultado da segunda edição de 2018 do Exame de Suficiência, voltado para bacharéis em contabilidade que pretendem obter o registro na categoria. Com aproximadamente 40 mil inscritos e 34.259 presentes, o segundo Exame de 2018 teve índice de aprovação de 37,49%.

Para o vice-presidente de Registro do CFC, Marco Aurélio de Almeida, “O Exame de Suficiência tem como principal objetivo oferecer à sociedade profissionais mais gabaritados para exercer suas funções, a partir de um nivelamento de conhecimento técnico”.

Entre os Estados com maiores índices de aprovação estão Rio Grande do Sul (47,8%), Santa Catarina (47,6%) e Rio de Janeiro (44,8%). O Exame aprovou 12.843 candidatos e teve 12,7% de abstenção.

O Exame de Suficiência é indispensável para obtenção do registro profissional e foi instituído pelo CFC, em 2010, com o objetivo de garantir o nivelamento por cima e a qualidade dos serviços contábeis oferecidos no País.

A prova foi aplicada no dia 23 de setembro e abordou temas relativos à Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Contabilidade Gerencial, Controladoria, Teoria da Contabilidade, Legislação e Ética Profissional, Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, Auditoria Contábil, Perícia Contábil, Noções de Direito, Matemática Financeira e Estatística e Língua Portuguesa.

[...]

ROSA, Andréa. Cresce o percentual de aprovação na segunda edição de 2018 do Exame de Suficiência. **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/cresce-o-percentual-de-aprovacao-na-segunda-edicao-de-2018-do-exame-de-suficiencia/>. Acesso em: 04 de dez. de 2019.

Assinale a(s) afirmativa(s) correta(s) abaixo COM BASE no texto acima:

- ☐ O Exame de Suficiência é indispensável para obtenção do registro profissional contábil.
- ☐ o maior índice de aprovação foi do Rio Grande do Norte com 47,8%.
- ☐ A prova contempla questões apenas relacionadas a contabilidade.

AVALIAÇÃO DOS CENÁRIOS DE FRAUDES

Julgue os cenários propostos abaixo, atribuindo um valor numérico em uma escala de 0-5 acerca da gravidade da situação, onde **(0) Irrelevante e (5) Muito grave**; e o tipo de punição que tal atitude merece, onde **(0) Leve e (5) Muito grave**.

Cenários propostos	Julgue a gravidade da situação						Julgue o tipo de punição que tal atitude merece					
	0	1	2	3	4	5	0	1	2	3	4	5
I. Usar método de custeio variável na apuração dos custos dos produtos, sabendo que este não é aceito no Brasil.												
II. Reconhecer receitas de contratos ainda não executados, objetivando de inflar o lucro.												
III. Evidenciar ativos inexistentes, como supostos depósitos em bancos internacionais.												
IV. Mudar frequentemente o formato dos relatórios financeiros, objetivando ocultar irregularidades e dificultar a comparabilidade.												
V. Reconhecer despesas sem os devidos documentos comprobatórios.												
VI. Praticar preços agressivos com o objetivo de inflar a receita.												
VII. Fingir não ver pequenas fraudes em um relatório financeiro a fim de evitar mais trabalho.												
VIII. Emitir relatório contábil com distorções relevantes acerca da situação patrimonial da empresa a fim de auxiliá-la na captação de empréstimos.												
IX. Deixar de corrigir erro no lançamento de um evento que provoca apenas distorções qualitativas.												
X. Aproveitar de seu cargo e posição para subtrair numerários da empresa.												
XI. Realizar um investimento que o favoreça pessoalmente.												
XII. Receber propina para atestar que os relatórios contábeis fraudulentos estão livres de distorções relevantes.												