

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JULIANA CRISTINA MILAN

**COMPORTAMENTO OPORTUNISTA NAS ESCOLHAS
CONTÁBEIS: A INFLUÊNCIA DAS EMOÇÕES E DO TRAÇO
DE PERSONALIDADE**

São Paulo

2014

JULIANA CRISTINA MILAN

**COMPORTAMENTO OPORTUNISTA NAS ESCOLHAS CONTÁBEIS:
A INFLUÊNCIA DAS EMOÇÕES E DO TRAÇO DE PERSONALIDADE**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito
para a obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Orientadora:

Prof^a. Dr^a. Elionor Farah Jreige Weffort

Co-orientador:

Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva

São Paulo

2014

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Taiguara de Freitas Langrafe

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

M637c

Milan, Juliana Cristina

Comportamento oportunista nas escolhas contábeis: a influência das emoções e do traço de personalidade / Juliana Cristina Milan. - - São Paulo, 2014.

136 f.

Orientador: Prof^{fa}. Dr^a. Elionor Farah Jreige Weffort.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Fraude contábil. 2. Comportamento desviante 3. Processo decisório – Aspectos morais e éticos.

FOLHA DE APROVAÇÃO

JULIANA CRISTINA MILAN

COMPORTAMENTO OPORTUNISTA NAS ESCOLHAS CONTÁBEIS: A INFLUÊNCIA DAS EMOÇÕES E DO TRAÇO DE PERSONALIDADE

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornacchione Junior

Universidade de São Paulo - USP

Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva (Co-orientador)

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Profª Drª Elionor Farah Jreige Weffort

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Professora Orientadora – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 29 de Agosto de 2014.

Dedico este trabalho aos meus pais Mauro Milan (*in memoriam*) e Maria Rita, aos meus irmãos Fernando, Mauro Jr e Amanda e à minha avó Alice (*in memoriam*) pelo amor que nos une.

AGRADECIMENTOS

O mestrado foi um período permeado por muitas emoções. Senti **alegria** quando tive a oportunidade de entrar no programa, **admiração** por todos os professores que conheci, **orgulho** por fazer parte de uma instituição como a FECAP, **satisfação** por encontrar um novo caminho. Logicamente também senti **medo** de não chegar até o fim, **tristeza** por algumas coisas que não se pode controlar, mas em momento algum senti **decepção** ou **arrependimento** por tal escolha. De modo que fica agora a emoção de **gratidão** para aqueles, que de forma especial, contribuíram para que esse trabalho se realizasse.

Assim agradeço a Deus, por ser meu refúgio e minha fortaleza, por me abençoar e guiar os meus caminhos.

À Prof^a.Dr^a.Elionor Farah Jreige Weffort, minha orientadora, pessoa de inteligência ímpar, que vai além do ensinar, despertando o interesse pela busca do saber a quem quer que seja simplesmente por amar o que faz. Ao Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva meu co-orientador, pelo conhecimento compartilhado, mas principalmente pela delicadeza, sensibilidade e hombridade com que conduz esse processo. Ao Prof. Dr. Edgard Bruno Cornacchione Junior, por estar à frente de seu tempo e oferecer contribuições brilhantes a essa pesquisa.

À Maria Rita, minha mãe, Fernando, Mauro Jr e Amanda, meus irmãos, Ana Rita, Mariana e Vicente meus cunhados e Sr Edison, pelos poucos, mas intensos momentos que passamos juntos durante esse período. Aos meus sobrinhos João Victor e Julia, por colorir de alegria os nossos dias. Amo todos vocês.

Ao Prof. Wagner Lentini, por ter me apresentado a FECAP e desde então pela amizade construída. Ao Sr Mamoru Ota (Roberto) e D. Aparecida de Andrade, por terem patrocinado a minha graduação na FECAP no momento que eu mais necessitava de um novo despertar. Ao meu grande amigo Robson Nunes de Souza, que me acompanhou em todo esse processo de retomada.

Ao Prof.Dr.Ronaldo Froes de Carvalho, pela excelência ofertada na graduação e pela oportunidade dada na instituição. Ao Prof. Alexandre Garcia, pelo privilégio das aulas na graduação, e por generosamente permitir que a pesquisa fosse aplicada junto aos alunos de pós-graduação. Ao Prof. Dr. Claudio Parisi, coordenador do mestrado, pelas disciplinas

lecionadas na graduação e mestrado e também por fornecer um programa de mestrado da mais alta qualidade.

Aos meus amigos de graduação Janaína Nogueira, Cristiano de Souza, Giuliana Nagatani e Mirna Marques por todas as risadas e pelo incentivo. Às amigas do mestrado Érika B. Ferreira, pela primeira experiência em sala de aula, Vilma Frois pela simplicidade que traz no coração, Isabel C. B. Pinheiro e Amanda R. Chiroto por todas as nossas seções de terapia intensiva e de forma especial a minha querida amiga Angela Aparecida R Vitti Ricci, por preservar as raízes da vida do interior e por tudo que vivemos neste mestrado.

Agradeço a todo se *“se chorei ou se sorri, o importante é que emoções eu vivi”*.

“Se eu vi mais longe, foi por estar de pé sobre ombros de gigantes”.

Isaac Newton

RESUMO

Fraudes corporativas e outras práticas lesivas podem encontrar suporte na contabilidade. Para gestores e preparadores das demonstrações financeiras a presença de normas que permitem a discricionariedade na escolha de práticas de reconhecimento e mensuração pode favorecer o comportamento oportunista. Considera-se comportamento oportunista aquele que deliberadamente distancia da representação fidedigna do evento econômico para benefício próprio ou de terceiros, gerando uma informação com viés. Os sujeitos são influenciados no momento da escolha por uma série de motivações, as quais podem ser de cunho interno ou externo. As de cunho externo são provenientes do mercado de capitais, da regulação, de contratos, entre outros, enquanto as de cunho interno são ligadas às emoções, perfil psicológico, etc. O objetivo desta pesquisa foi verificar se o comportamento oportunista nas escolhas contábeis é influenciado pelas emoções e pelo traço de personalidade do maquiavelismo. Para a operacionalização de tal pesquisa foi desenvolvido um questionário e coletadas 505 respostas válidas de alunos do último ano de graduação e de pós-graduação. No que concerne ao tratamento dos dados, foram realizadas análise descritiva univariada e bivariada das variáveis, análise fatorial para o desenvolvimento dos constructos de emoções e maquiavelismo e, por fim, uma regressão logística multinomial para estudar a relação entre as escolhas contábeis e o perfil dos respondentes, os constructos de emoções e maquiavelismo. Os resultados obtidos indicaram que emoções afetam o comportamento oportunista em escolhas contábeis, sendo que as negativas promovem enquanto as positivas inibem. Sobre o maquiavelismo, os resultados indicam que amoralidade promove e desejo de controle inibe o comportamento oportunista em escolhas contábeis. Com base nos resultados da pesquisa é possível inferir que as motivações internas devem ser observadas, na medida em que as emoções positivas, se promovidas pelos reguladores de mercado e academia, e as negativas se forem evitadas, podem contribuir para inibir fraudes corporativas.

Palavras-chave: Escolhas Contábeis. Comportamento Oportunista. Emoções. Maquiavelismo. Contabilidade Comportamental.

ABSTRACT

Corporate fraud and other harmful practices might find support in accounting. For managers and preparers of financial statements the presence of rules that allow discretion in the choice of practices for recognition and measurement could encourage opportunistic behavior. Opportunistic behavior occurs when someone deliberately departs from the faithful representation of the economic event to benefit himself or others, generating a biased information. The subjects are influenced in their choice by a number of reasons, which may be internal or external nature. The external reasons are derived from capital markets, regulation, contracts, among others, while the internal are connected to the emotions, psychological profile, etc. The objective of this research was to determine whether opportunistic behavior in accounting choices is influenced by emotions and the personality trait of machiavellianism. A questionnaire was developed and 505 valid responses from students in their final year undergraduate and postgraduate were collected. With regard to the data processing, univariate and bivariate descriptive analysis of the variables, factor analysis for the development of the constructs of emotions and machiavellianism, and finally, multinomial logistic regression were performed to study the relationship between accounting choices and the demographic profile the constructs of emotions and machiavellianism. For the emotions, it was observed that while the negative promotes, the positive inhibit opportunistic behavior on accounting choices. About machiavellianism, the results indicate that amorality promotes and the desire to control inhibits opportunistic behavior on accounting choices. Based on the research findings we can infer that internal motivation should be observed, to the extent that positive emotions if promoted by market regulators and academia, and negative, if avoided, may contribute to inhibit corporate fraud.

Keywords: Accounting Choice. Opportunistic Behavior. Emotions. Machiavellianism. Behavior Accounting.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Algumas fraudes com o uso da contabilidade que foram divulgadas no Brasil.....	17
FIGURA 2 – Contexto da pesquisa.....	18
FIGURA 3 – Desenho da pesquisa.....	20
FIGURA 4 - Dimensões entre gerenciamento de resultados e fraudes.....	32
FIGURA 5 – Níveis de gerenciamento de resultados.....	33
FIGURA 6 – Motivações para escolhas contábeis.....	36
FIGURA 7 – Variáveis do perfil dos sujeitos e o comportamento oportunista – resultados esperados.....	48
FIGURA 8 – Constructo do MPS.....	58
FIGURA 9 – Maquiavelismo e comportamento oportunista – resultados esperados.....	60
FIGURA 10 – Sistema nervoso.....	63
FIGURA 11 – Distribuição dos lobos cerebrais.....	64
FIGURA 12 – Composição dos neurônios.....	65
FIGURA 13 – Principais fases do desencadeamento e execução das emoções, exemplificada pelo medo.....	66
FIGURA 14 – Locais do cérebro mais ativados com emoções.....	71
FIGURA 15 – Emoções e comportamento oportunista – resultados esperados.....	75
FIGURA 16 – Desenho geral da pesquisa.....	79
FIGURA 17 – Escolhas contábeis.....	84
FIGURA 18 – Dados apurados da amostra.....	88
FIGURA 19 – Escolhas Contábeis X Emoções Positivas.....	100
FIGURA 20 – Escolhas Contábeis X Emoções Positivas	100
FIGURA 21 – Escolhas contábeis X Emoções Negativas	101
FIGURA 22 – Escolhas Contábeis X Emoções Negativas.....	101
FIGURA 23 – Desenho da pesquisa	105

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Alguns padrões de gerenciamento de resultados.....	31
QUADRO 2 – Nomenclaturas que fazem referência ao termo fraude	34
QUADRO 3 – Pesquisas elaboradas com o constructo de Bruns e Merchant (1990)	44
QUADRO 4 – Perspectivas e características da personalidade.....	50
QUADRO 5 – Métodos de mensuração do traço de personalidade.....	54
QUADRO 6 – Pesquisas que verificam o perfil psicológico.....	55
QUADRO 7 – Pesquisas com imagens cerebrais e emoções.....	70
QUADRO 8 – Síntese das hipóteses de pesquisa.....	76
QUADRO 9 – Informações disponíveis na matriz de amarração.....	82
QUADRO 10 – Instrumento de pesquisa – variáveis do perfil dos sujeitos.....	83
QUADRO 11 – Instrumento da pesquisa – variáveis de emoções.....	86
QUADRO 12 – Instrumento de pesquisa – maquiavelismo.....	87
QUADRO 13 – Variáveis e a significância no modelo.....	107
QUADRO 14 – Resultados das hipóteses para as variáveis do perfil dos sujeitos.....	108
QUADRO 15 – Resultados das hipóteses para as variáveis de emoções.....	109
QUADRO 16 – Resultados das hipóteses para as variáveis de maquiavelismo.....	111
QUADRO 17 – Resultado consolidado da pesquisa.....	112

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Medidas descritivas das variáveis de emoções.....	91
TABELA 2 – Medidas descritivas da componente amoralidade.....	92
TABELA 3 – Medidas descritivas da componente ‘desejo de controle’.....	93
TABELA 4 – Medidas descritivas da componente ‘desejo de status’.....	94
TABELA 5 – Medidas descritivas da componente ‘descrença nos outros’.....	94
TABELA 6 – Escolhas contábeis x idade.....	95
TABELA 7 – Escolhas contábeis x gênero.....	96
TABELA 8 – Escolhas contábeis x formação.....	96
TABELA 9 – Escolhas contábeis x função.....	97
TABELA 10 – Escolhas contábeis x tempo de experiência.....	97
TABELA 11 – Escolhas contábeis x religiosidade.....	98
TABELA 12 – Escolhas contábeis x tipo de respondente.....	98
TABELA 13 – Escolhas contábeis x emoções.....	99
TABELA 14 – Resultado da fatorial do bloco de variáveis de emoções.....	102
TABELA 15–Resultado da fatorial do bloco de variáveis de maquiavelismo.....	104
TABELA 16 – Resultado do modelo logístico multinomial.....	106

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Distribuição da amostra.....	78
GRÁFICO 2– Distribuição das escolhas contábeis.....	90

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 O PROBLEMA DA PESQUISA.....	16
1.2 OBJETIVO E DELIMITAÇÕES.....	19
1.3 OPERACIONALIZAÇÃO DA PESQUISA.....	20
1.4 JUSTIFICATIVA.....	21
1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA.....	23
2 REFERENCIAL TEÓRICO E DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES.....	25
2.1 ESCOLHAS CONTÁBEIS.....	25
2.1.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS.....	26
2.1.2 COMPORTAMENTO OPORTUNISTA NAS ESCOLHAS CONTÁBEIS.....	28
2.1.2.1 <i>Gerenciamento de Resultados</i>	30
2.1.2.2 <i>Fraude</i>	33
2.1.3 FATORES MOTIVACIONAIS.....	35
2.2 TOMADA DE DECISÃO ÉTICA.....	42
2.2.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS.....	42
2.2.2 PESQUISAS ANTERIORES E RESULTADOS ESPERADOS.....	47
2.3 TRAÇO DE PERSONALIDADE.....	49
2.3.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS.....	49
2.3.2 MAQUIAVELISMO E O COMPORTAMENTO OPORTUNISTA.....	56
2.3.3 RESULTADOS ESPERADOS.....	59
2.4 EMOÇÕES E ESCOLHAS CONTÁBEIS.....	60
2.4.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS.....	61
2.4.2 O CÉREBRO E AS EMOÇÕES.....	63
2.4.3 PESQUISAS ANTERIORES.....	67

2.4.4 RESULTADOS ESPERADOS.....	74
2.5 SÍNTESE DAS HIPÓTESES DE PESQUISA.....	75
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	77
3.1 TIPO DA PESQUISA.....	77
3.2 SUJEITOS DA PESQUISA.....	78
3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	79
3.4 COLETA DE DADOS.....	80
3.4.1 PRÉ-TESTE.....	80
3.4.2 APLICAÇÃO DA PESQUISA.....	81
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	87
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS.....	88
4.1.1 ANÁLISE UNIVARIADA DOS DADOS.....	88
4.1.2 ANÁLISE BIVARIADA DOS DADOS.....	95
4.2 ANÁLISE FATORIAL.....	102
4.3 REGRESSÃO LOGÍSTICA MULTINOMIAL.....	105
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	113
REFERÊNCIAS.....	115
APÊNDICE 1 Instrumento de Coleta de Dados.....	134
APÊNDICE 2 Machiavellianism Personality Scale – MPS.....	139

1 INTRODUÇÃO

Raciocinar e decidir implica habitualmente que quem decide tenha conhecimento- a) da situação que requer uma decisão; b) das diferentes opções de ação (resposta); e c) das consequências de cada uma dessas opções (resultados) imediatamente no futuro.

Antônio Damásio

Este capítulo inicial tem por objetivo apresentar os aspectos gerais da pesquisa. Para tanto expõe uma contextualização a respeito do problema da pesquisa, trata do objetivo e das delimitações e também da operacionalização das variáveis. Ao final justifica o porquê deste estudo e oferece a estrutura na qual esta dissertação foi construída.

1.1 O PROBLEMA DA PESQUISA

Diversos tipos de problemas no mercado financeiro aconteceram ao longo da história. Neste sentido, é possível citar casos como a bolha financeira das Tulipas, ocorrida no século XVII na Holanda (MACKAY, 2001); a quebra da Bolsa de Valores de Nova York em 1929 nos anos 2000, a bolha na Bolsa Nasdaq, que atingiram as empresas denominadas de “ponto.com”; em 2008 a bolha financeira do *subprime* que teve início nos Estados Unidos e rapidamente se alastrou por todo o mundo (SILVA, G. T. F, 2010).

Em meio a essas crises é possível destacar as fraudes corporativas. Essas ganharam ênfase no início do século XXI por meio de empresas americanas, que tinham grande representatividade para os mercados, como foi o caso da Enron em 2001 ocasionando perdas no valor de \$78 bilhões; na Tyco International em 2002 com perdas de 3,2 bilhões em ações e 150 milhões com pagamentos de bônus e empréstimos a executivos; na WorldCom em 2002 com perdas de \$103,9 bilhões; na Health South em 2003 com prejuízos para o mercado no valor de \$1,4 bilhão (FORBES, 2013). Partnoy (2003) fala que os escândalos financeiros ocorridos nos Estados Unidos apresentam questões preocupantes a respeito do conflito existente entre auditores e empresas e a incapacidade dos reguladores de fiscalizá-los. Isso porque a maior parte das empresas de auditoria fazia a aprovação das contas que mais tarde

foram detectadas como fraudulentas. No Brasil essa situação não foi diferente e alguns casos com essas características podem ser relatados segundo assinala a figura 1.



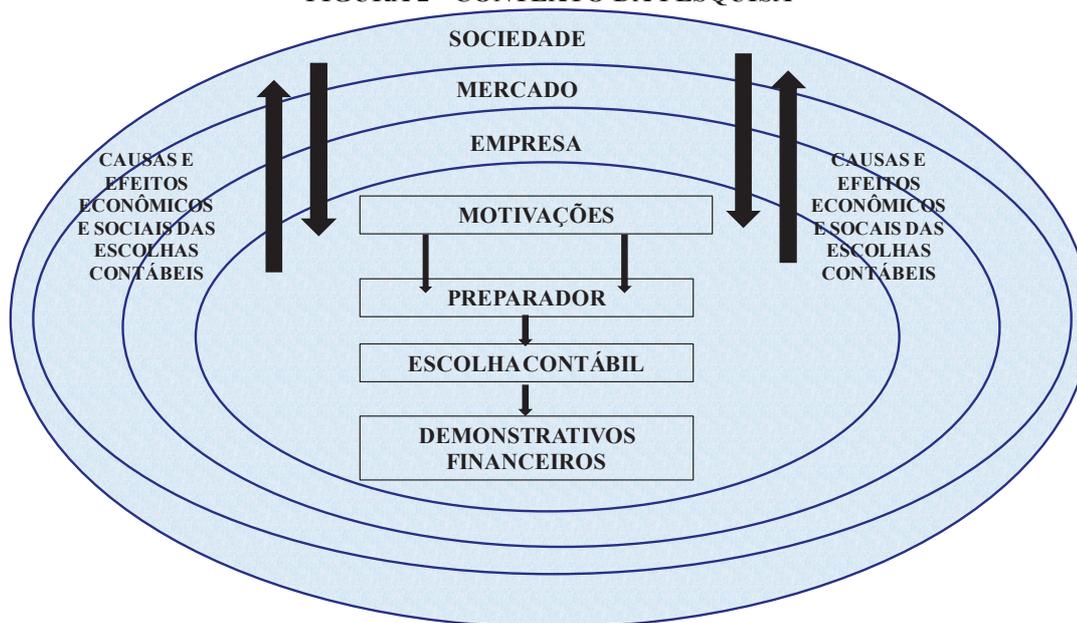
Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Tais acontecimentos geram crises de confiança no mercado e o resultado disso é a fuga de capitais. Isso implica diretamente na elevação do desemprego, falência de várias empresas e queda no consumo. Governos e órgãos reguladores a fim de mitigar tais práticas e assegurar confiança aos investidores fornecem medidas que causam maior *enforcement*, seja por meio da criação de novas regulamentações ou ampliação na fiscalização por parte dos órgãos reguladores.

Neste contexto, se faz necessário saber como as decisões, no momento das escolhas contábeis ocorrem. É sabido que os preparadores das demonstrações financeiras fazem uso de uma regulamentação com objetivo de reconhecer e mensurar eventos econômicos. Ocorre que tal regulamentação hoje no Brasil é baseada em princípios, portanto, discricionárias. Leuz (2010) diz que normas baseadas em princípios dão mais liberdade para as empresas agirem com discricionariedade.

De modo que a composição do cenário é essa: fraudes corporativas causam perdas financeiras e sociais. Tais eventos ocorrem quando preparadores, usando a discricionariedade proporcionada pela regulação fazem escolhas contábeis que se distanciam da realidade econômica e financeira da entidade naquele dado momento. A figura 2 ilustra tal situação.

FIGURA 2 - CONTEXTO DA PESQUISA



Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Resta então saber quais são as motivações que levam a esse desvio no comportamento. Pesquisas apontam que as motivações que levam a desvios de comportamento podem ser de dois tipos: internas e externas. As de cunho externo que se relacionam com o comportamento oportunista nas escolhas contábeis são aquelas provenientes do mercado de capitais, contratos e regulamentação (MARTINEZ, 2001). As motivações de cunho interno são aquelas ligadas ao perfil de cada sujeito, sendo essas questões emocionais e psicológicas. Como motivações desse tipo são possíveis destacar: status, poder, manter-se no emprego, prestígio, problemas financeiros, atingir metas estabelecidas pela empresa, aumentar ou garantir a sua remuneração (PEARSOSNS, 2006; DUFFIELD; GRABOSKY, 2001). De modo que não somente a maximização da própria riqueza pode fazer com que o gestor se envolva em comportamento oportunista, mas fatores que vão, além disso.

Para esta pesquisa foram escolhidos dois blocos de variáveis: as de emoções e a do traço de personalidade do maquiavelismo. O primeiro porque é intrínseco ao processo decisório, conforme aponta Damásio (2000) e o segundo porque as características pessoais de um tomador de decisões estão relacionadas a dois fatores psicológicos: a personalidade, que inclui atitudes valores e crenças e ao estilo cognitivo que são os métodos adotados para receber, armazenar, processar e transmitir informações. A interação desses dois fatores pode impactar na informação contábil (SMITH, 1999).

Nesta esteira, a questão de pesquisa se caracteriza da seguinte forma: **As emoções e o traço de personalidade do maquiavelismo são fatores motivacionais que influenciam o comportamento oportunista nas escolhas contábeis?**

1.2 OBJETIVO E DELIMITAÇÕES

Diante dos comportamentos oportunistas vistos nos últimos tempos nos Estados Unidos, Europa e também no Brasil e as mudanças da normatização contábil em vários países do mundo, traz à tona a questão de estudos na área da contabilidade comportamental. Torna relevante saber quais são os fatores que contribuem ou não para que esse tipo de desvio de comportamento ocorra. Diante de tal argumentação, esta pesquisa tem por objetivo principal:

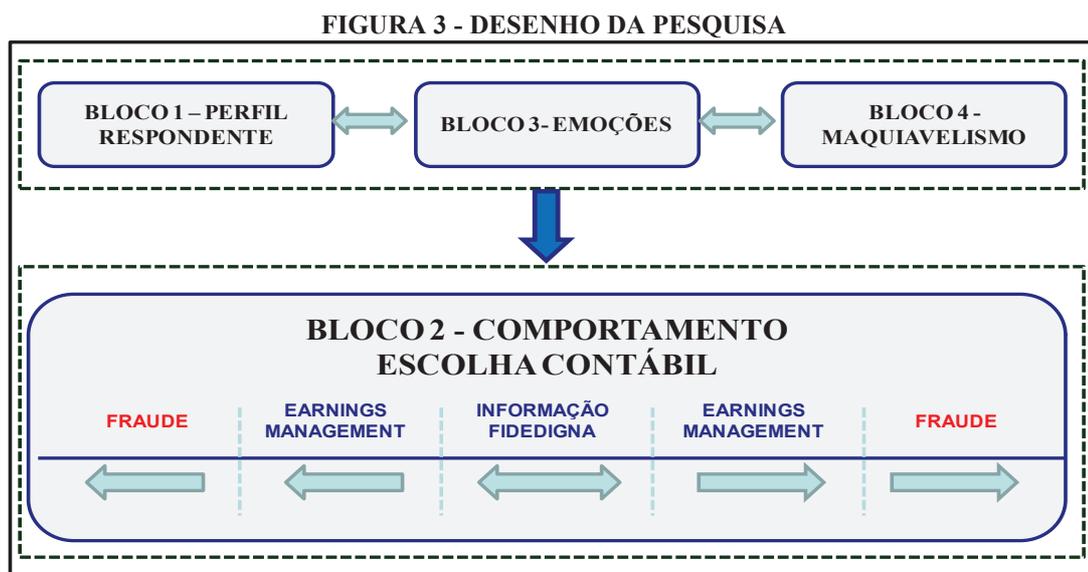
- ✓ **Verificar se o comportamento oportunista nas escolhas contábeis é influenciado pelas emoções e pelo traço de personalidade do maquiavelismo.**

A fim de averiguar tais variáveis, elaborou-se um cenário de contabilidade com algumas motivações apontadas pela literatura com impacto na tomada de decisão. Assim, os respondentes deveriam ler o caso exposto, e fazer uma escolha entre três alternativas apresentadas. Essas alternativas foram compostas por uma escolha de *earnings management*, outra de fraude e outra por informação fidedigna. Cabe ressaltar que as escolhas efetuadas em informação fidedigna e *earnings management* estão dentro da legalidade e que a fraude extrapola a regulação. Todas essas perspectivas foram descritas no Capítulo 3.

As delimitações desta pesquisa são encontradas justamente na escolha das variáveis. A escolha se limitou a observar dentre as variáveis motivacionais para comportamento oportunista as de cunho individual, por meio das emoções e do traço de personalidade o maquiavelismo. Todas as outras variáveis, tanto de cunho externo, como as variáveis ambientais que se caracterizam nos valores sociais, sistema político, regulatório, mecanismos de *enforcement* e sistema econômico não fazem parte desta pesquisa.

1.3 OPERACIONALIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa investigou a relação existente entre as variáveis do perfil dos sujeitos, de emoções e maquiavelismo com o comportamento oportunista dos sujeitos, em escolhas contábeis, de acordo com a figura 3.



Fonte: Elaborada pela autora (2014)

O modelo de investigação dessa pesquisa foi dividido entre as variáveis independentes, ou explicativas, e as dependentes. As variáveis independentes apresentaram os blocos: variáveis de perfil dos sujeitos, variáveis de emoções e variáveis do maquiavelismo. O bloco do perfil dos sujeitos possui seis variáveis, sendo elas: idade, gênero, formação, cargo/função, tempo de experiência e religiosidade.

Emoções também fizeram parte das variáveis independentes divididas em negativas e positivas, por influenciarem o comportamento de formas diferentes. São elas: alegria, orgulho, admiração, compaixão, gratidão, indignação, alívio, satisfação, tristeza, medo, raiva, inveja, culpa, desprezo, decepção, arrependimento e vergonha.

Finalizando as variáveis independentes foi selecionado o traço de personalidade de maquiavelismo. Esse constructo se divide em quatro modalidades: ‘amoralidade’, ‘desejo de status’, ‘desejo de controle’ e ‘descrença nos outros’. Foi utilizado o modelo *Machiavellianism Personality Scale* - MPS, criado em 2009 por Dahling, Whitaker e Levy.

As escolhas contábeis são as variáveis dependentes. Os sujeitos têm três opções de escolhas contábeis: *earnings management*, fraude e informação fidedigna. Todas essas

variáveis formam o instrumento de pesquisa que foi aplicado. O instrumento de pesquisa está disponível na íntegra no Apêndice 1.

1.4 JUSTIFICATIVA

Os modelos mais antigos que investigam os fatores motivacionais que impactam na decisão se referem à teoria clássica da decisão, na qual em sua maioria foi prescrita por economistas, estatísticos, e por filósofos, menos por psicólogos. Isso quer dizer que essa teoria está recheada de perspectivas econômicas, que descrevem o comportamento humano por meio de modelos matemáticos (STERNBERG, 2000). De modo que as premissas destes modelos consideram que o tomador de decisão é inteiramente informado com relação a todas as opções possíveis para escolha e todos os resultados prováveis dessas escolhas; possui grande sensibilidade para identificar sutis diferenças entre as opções; e, é provido de total racionalidade. Diante desses fatos, as escolhas ocorreriam sempre com vistas à maximização da utilidade em cada escolha efetuada (STERNBERG, 2000).

Nos últimos anos tem-se visto muito sobre comportamento oportunista e uma de suas manifestações tem sido as fraudes corporativas que fazem uso da contabilidade para tal, e que envolve não apenas as empresas fraudadas, mas também empresas ligadas à auditoria. Esse tipo de comportamento oportunista que leva à fraude foi muito visto nos EUA e acarretou perdas de 400 bilhões de dólares ao ano aos cofres americanos (RIHI-BELKAOUI; PICUR, 2000). No entanto, esses problemas com fraudes corporativas não se resumiram nos EUA, pelo contrário, sua ocorrência foi verificada em muitas partes do mundo (BADAWI, 2005).

Esse tipo de situação abala o mercado de capitais, causando desconfiança aos investidores. Para se ter uma ideia, nos EUA de 1982-1991, 348 casos foram autuados pela SEC, de 1992-2000, foram 952 (MARTIN et al., 2002), aumento de 274% de casos, sendo que na maioria destes a grande administração estava envolvida, e o reconhecimento indevido de receita foi o método mais utilizado. No Brasil não foi diferente, e alguns casos vieram a público em anos recentes como foi o caso do Banco Santos, do Banco Panamericano, da Boi Gordo, o que levou a se questionar quais os fatores motivacionais que levaram os gestores a um comportamento oportunista (COSTA, 2011).

É preciso observar que não há fraude sem gerenciamento de resultados e, portanto, este tipo de prática é a nascente do comportamento oportunista (GRASSO; TILLEY; WHITE,

2009). O gerenciamento de resultados vem sendo praticado em muitas empresas no Brasil, conforme apontam algumas pesquisas já efetuadas (ALMEIDA, J. E. F.; ALMEIDA, J. C. G., 2009; COELHO; LIMA, 2009; LOPES; TUKAMATO, 2007). Análises construídas com esse foco começaram a se desenvolver em anos recentes (MARTINEZ, 2001), mas vem ganhando força e apontando diversos tipos de gerenciamento de resultados, em vários segmentos de empresas, sendo as de capital aberto as de maior interesse.

As pesquisas em gerenciamento de resultados e fraudes no Brasil tem tido maior concentração em encontrar essas práticas nas empresas, ou fazer análises a partir de fatores motivacionais externos. Então é relevante que seja elaborada uma investigação a respeito dos fatores motivacionais internos que podem impactar na tomada de decisão em escolhas contábeis. As pesquisas na área de contabilidade comportamental vêm sendo intensificadas ao longo do tempo (BIRNBERG, 2011) e isso se verifica em função da quantidade de métodos que foram desenvolvidos para tal.

Investigações no campo comportamental são realizadas com a ajuda de outras ciências. A interdisciplinaridade proporciona um melhor entendimento do que se busca, pois, oferece mais campos de detalhes, ou seja, pode-se usar de outros caminhos para descobrir fatos novos dentro deste caso, da contabilidade. No presente trabalho foram utilizados os achados da psicologia e da neurociência. O uso da psicologia se ampara na premissa que esta é a ciência que trata do comportamento humano e se apresenta para contribuir com a contabilidade quando fornece subsídios que aprofundam as investigações nesta área. Já a neurociência coopera fornecendo evidências de como ocorre esse processo de tomada de decisão dentro do cérebro.

Aliás, a neurociência não só evidencia o processamento. As descobertas recentes neste campo levam até mesmo a se fazer críticas sobre as teorias econômicas clássicas que foram formadas com base na racionalidade econômica, que deixavam de lado as emoções acreditando que essas só levariam os sujeitos a decisões sub-ótimas. Carvalho (2009) preconiza que os fatores emocionais e sentimentais, sendo conscientes ou não, representam uma base para a racionalidade. Isso se dá porque as emoções, assim como mostra a neurociência são parte integrante do processo de tomada de decisão, deixando para traz a dicotomia entre razão e emoção. Damásio (2011, p.140) diz que:

No esforço para entender o comportamento humano, muitos tentaram passar ao largo da emoção, mas não tiveram êxito. O comportamento e a mente, consciente ou não, assim como o cérebro que os gera, recusam revelar seus segredos, a menos que a emoção (e os muitos fenômenos que se escondem sob o seu nome) seja inserida na equação e tenha a sua importância reconhecida.

A justificativa para esta pesquisa está na busca pela compreensão dos fatores motivacionais que impactam os sujeitos, preparadores ou responsáveis pelas escolhas contábeis, em suas decisões, com objetivo de retratar a situação econômica financeira da entidade a qual atua. Além disso, esta pesquisa reúne variáveis que até então não haviam sido relacionadas no Brasil em pesquisas na área contábil nem de forma segregada, menos ainda todas relacionadas, tendo por objetivo conseguir explicar quais delas são relevantes para o processo de tomada de decisão.

As potenciais contribuições desta pesquisa giram em torno de uma série de fatores, a saber. Do ponto de vista acadêmico: abre uma nova frente de pesquisa; contribui com mais subsídios para o entendimento do processo de tomada de decisão; oferece um novo instrumento que pode ser operacionalizado para tal descoberta não só na área contábil, mas nas áreas de negócios de maneira geral; relaciona várias áreas das ciências para obter novos achados; apresenta um entendimento novo a respeito da tomada de decisão. A busca de dados primários promove conhecimentos originais, o que contribui para a construção da ciência.

Do ponto de vista prático essa pesquisa pode contribuir com a educação e treinamento profissionalizante à medida que evidencia os pontos que devem ser tratados com maior ênfase, melhorando as discussões a respeito do comportamento oportunista nas escolhas; conhecer o comportamento pode ajudar a mitigar perdas financeiras; contribui com reguladores que podem identificar os pontos críticos da regulação e deste modo poder melhorá-las; proporciona ao mercado conhecer quais os fatores que impactam nos comportamentos que levam a gerenciamento de resultados e fraudes e conseqüentemente esses podem ser mitigados na elaboração de contratos. Corroborando com essas justificativas, Birnberg (2000) apresentou uma evolução a respeito da gestão da contabilidade ao longo do tempo e conseguiu evidenciar a importância dos estudos no campo comportamental, tanto para a academia como para o mercado.

1.5 ESTRUTURADA PESQUISA

A presente pesquisa foi construída em quatro capítulos, além deste. O referencial teórico foi elaborado de 4 seções. A primeira seção teve início com uma discussão a respeito de escolhas contábeis até se chegar ao comportamento oportunista, que é caracterizado, para fins desta pesquisa, na contabilidade por meio das práticas de gerenciamento de resultados e

fraudes. Em seguida foi incluída uma abordagem das pesquisas já realizadas e quais os principais fatores motivacionais encontrados que levam a tal comportamento.

A segunda seção do referencial teórico apresentou uma discussão sobre o processo de tomada de decisão. Na terceira seção foi efetuada uma discussão sobre traços de personalidade até se chegar ao maquiavelismo. E na quarta e última seção do referencial teórico foram tratadas as emoções, suas características e definições, juntamente com a operacionalização das mesmas em pesquisas já executadas.

No terceiro capítulo, foi feita uma descrição da metodologia da pesquisa, por meio da apresentação das características da operacionalização, a descrição da amostra investigada, variáveis e o campo de estudo. No quarto capítulo foi feita a análise dos resultados, no qual se divide em três seções: análise descritiva dos dados, análise fatorial e análise da regressão logística multinomial. Por fim foi feita a conclusão do estudo, com os principais resultados encontrados e sugestões para pesquisas futuras e descrita as referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES

O referencial teórico foi construído para atender ao objetivo desta pesquisa que é verificar o impacto das emoções e do traço de personalidade do maquiavelismo no comportamento oportunista nas escolhas contábeis. Para tanto, quatro seções foram elaboradas: escolhas contábeis, tomada de decisão ética e o perfil dos sujeitos, traço de personalidade e emoções.

Inicialmente é feita a conceituação das escolhas contábeis, comportamento oportunista e práticas de manipulação, aqui limitadas a gerenciamento de resultados e fraudes. Para tanto, as motivações que instigam essas práticas que são provenientes de forma predominante do mercado de capitais, contratos e regulamentação e também motivações que são internas, provenientes do perfil de cada indivíduo. Essas motivações internas, ou características psicológicas foram averiguadas por meio do traço de personalidade aqui escolhido o maquiavelismo e também por meio das emoções. O maquiavelismo se justifica porque tem uma relação direta com o comportamento oportunista e as emoções pelo fato de serem intrínsecas ao processo decisório.

Ao final de cada seção do referencial teórico foram apresentadas as hipóteses investigadas, combinando os achados da literatura com o que se espera encontrar na análise dos dados.

2.1 ESCOLHAS CONTÁBEIS

Esta seção vai apresentar a literatura pertinente às escolhas contábeis, seus conceitos e características. Expõe que as escolhas contábeis se alteram em função do padrão contábil adotado e que padrões contábeis com base em princípios aumentam a discricionariedade dos preparadores. Por meio da mudança de padrões contábeis no Brasil e conseqüente aumento dos julgamentos, surge à relação entre escolhas contábeis e comportamento oportunista. Nesta pesquisa, a identificação dessa relação ocorre por meio de duas práticas: gerenciamento de resultados e fraudes. E para finalizar, foram alocados alguns fatores motivacionais, já encontrados em outras pesquisas, que levam sujeitos a comportamentos oportunistas nas escolhas contábeis.

2.1.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

Segundo Watts e Zimmerman (1990) a relação contratual existente nas empresas pode afetar diretamente as escolhas contábeis. Então é necessária uma observação a respeito dos mesmos principalmente aqueles nos quais tem seus números atrelados às variáveis de contabilidade financeira, como, por exemplo, os contratos de remuneração dos executivos, contratos de dívidas, entre outros. Isso porque os gestores tem total poder sobre esses números, e portanto, podem fazer escolhas de políticas contábeis para atender tais contratos. De modo que as escolhas contábeis impactam na transferência de riqueza entre as partes.

De fato, a gestão pode escolher a política contábil de modo a maximizar o interesse da empresa, ou o seu próprio interesse, relativo a esses contratos. A teoria positiva da contabilidade, tenta prever quais as políticas contábeis que serão escolhidas pela gestão (SCOTT, 2011). Algumas dessas escolhas contábeis vão produzir um efeito imediato, outras apenas terão seus efeitos revelados no longo prazo. Mas o fato é que, cada escolha contábil tem o seu custo, e esse aumenta em função da frequência que as escolhas são feitas (GONCHAROV; ZIMMERMANN, 2006).

A própria natureza da contabilidade permite que haja um amplo espaço para tomadas de decisões o que pode acarretar em relatórios financeiros de alta qualidade ou até mesmo fraudulentos (KALBERS, 2009). No entanto, é evidente que as escolhas contábeis devem ocorrer dentro do limite da regulação, ou seja, dentro dos níveis permitidos por lei. Além disso, as escolhas contábeis podem trazer dificuldades para a contabilidade, à medida que não cumprem um de seus objetivos que é reduzir a assimetria informacional (PAULO, 2007).

Escolha contábil pode ser conceituada como sendo qualquer decisão que tenha por objetivo principal influenciar, seja na forma, ou na substância, os resultados do sistema contábil em particular, que podem ser os dispostos nas demonstrações financeiras ou outros. No entanto, é a intenção do gestor que será fundamental para a escolha contábil, sendo o impulso por trás da decisão que afetará a saída do sistema contábil ou ainda, se existir outra motivação para tal (FIELDS; LYZ; VICENT, 2001).

Murcia e Wuerges (2011) corroboram com a ideia de que as escolhas contábeis são feitas com base em fatores motivacionais e que elas não são feitas no vazio e que são motivadas por fatores econômicos, nos quais os gestores possuem interesse. Dessa forma toda escolha seria um gerenciamento de resultados. Eles continuam proferindo que essa é uma

assertiva que tem por base a premissa de que os indivíduos reagem a incentivos econômicos e, portanto as decisões nunca são imparciais, e são realizadas a fim de maximizar o seu bem estar.

As escolhas contábeis acontecem em três etapas: reconhecimento, mensuração e divulgação do evento econômico. A primeira etapa das escolhas contábeis versa sobre o reconhecimento de um evento econômico, ou seja, se ele deve ou não ser reconhecido e como isso deve ser feito. A segunda etapa versa sobre as escolhas a respeito dos métodos de mensuração do evento econômico, e a última etapa versa a respeito das escolhas que giram em torno da divulgação, se tal evento deve ser ou não divulgado e como isso ocorrerá (MURCIA; WUERGES, 2011).

Fields, Lys e Vicent (2001) levantaram os trabalhos elaborados na década de 90 que abordavam o tema escolhas contábeis tendo como *Proxy* imperfeições do mercado (custo de agência, assimetria de informações e externalidades), com a finalidade de identificar a evolução desse tema na área acadêmica. Para tanto, foi utilizado como amostra todos os artigos que foram publicados em três periódicos: *Journal Accounting and Economics*, *The Accounting Review* e *Journal of Accounting Research*. Os resultados encontrados foram que durante a década de 90, a evolução sobre estudos de escolhas contábeis foi limitada em função dos próprios desenhos das pesquisas, tendo como principal objetivo replicar pesquisas e não aprofundar os estudos nesta área.

No Brasil, algumas investigações recentes sobre esse tema foram desenvolvidas (LORENCINI; COSTA, 2012; MURCIA; WUERGES, 2011; SILVA, C. A. T. et al., 2010; CARDOSO, 2005; SILVA, A. H. C. 2008; PERLINGEIRO, 2009; CABELLO, 2012). Algumas delas foram construídas com premissas iniciadas pela convergência contábil no final de 2007. Essa modificação no padrão contábil é um fator que afeta diretamente as escolhas contábeis, à medida que, o preparador se utiliza de outras bases para efetuar seus julgamentos com relação a reconhecimento, mensuração e divulgação de eventos econômicos.

Brown e Whittington (2007) dizem que alterar o padrão contábil, significa alterar as escolhas das políticas contábeis adotadas, no entanto, descrevem que esse novo padrão que são as normas internacionais não alteram a realidade econômica e sim os ganhos reportados e as demonstrações financeiras. Ora, se os ganhos reportados são diferentes em função das escolhas proporcionadas pela nova normatização, conseqüentemente a distribuição de dividendos vai ser afetada e a alocação de recursos econômicos também. Logo a situação econômica e financeira da empresa se altera.

A sistemática das normas internacionais de contabilidade tem por base princípios e não regras (IUDÍCIBUS et al., 2010), e isso implica que ha uma estrutura conceitual que apresenta as diretrizes do que deve ser feito, mas não há uma especificação de forma detalhada de como deve ser feito. O como deve ser feito fica a cargo do julgamento do profissional da área contábil (DANTAS et al., 2010). Normas baseadas em princípios dão mais liberdade para as empresas agirem com discricionariiedade (LEUZ, 2010). Para Jones, M. (2011) a flexibilidade da norma é para permitir que as empresas que operam em cenários completamente distintos consigam retratar, com o uso do mesmo padrão a realidade econômica da empresa e não para práticas de contabilidade criativa.

Para o contexto brasileiro, utilizar este tipo de norma é uma verdadeira transformação inclusive cultural, pois os preparadores das demonstrações financeiras, os contadores e os gestores das entidades estavam acostumados com regras definidas principalmente pela legislação tributária e agora tem que interpretar os princípios, olhar para a realidade econômica da empresa, e fazer os julgamentos pertinentes, com o intuito de refletir de forma fidedigna a situação mais próxima da realidade econômica da empresa.

Então, para que se possa verificar o processo de escolhas contábeis dentro de padrões normativos com maior discricionariiedade e julgamento são necessários observar o comportamento do gestor. Watts e Zimmerman (1990) expõem que a maior parte dos estudos que versam sobre escolhas contábeis relatam que os gestores adotam certas escolhas com o objetivo de transferir renda para si, caracterizando deste modo um comportamento oportunista.

2.1.2 COMPORTAMENTO OPORTUNISTA NAS ESCOLHAS CONTÁBEIS

Antes mesmo de se abordar o comportamento oportunista nas escolhas contábeis, se faz necessário um entendimento sobre o comportamento. Então, é possível dizer que o comportamento é uma matéria difícil, mas não pelo fato de ser inacessível, mas pelo fato de ser extremamente complexo, como aponta Skinner (1998). Isso se deve ao fato de ser um processo e não uma coisa, logo, a sua observação não pode ser facilmente imobilizada.

“É mutável, fluido e evanescente, e, por esta razão, faz grandes exigências técnicas da engenhosidade e energia do cientista” (SKINNER, 1998, p. 16). No entanto, não existe nada de insolúvel nos problemas advindos deste fato. A psicologia é a matéria que trata do comportamento e conforme descreve Ramamoorti (2008) esta ciência procura entender, explicar, prever e controlar o comportamento, seja ele individual ou em grupos.

No contexto das organizações o comportamento dos sujeitos é de grande interesse para averiguação, pois este é o determinante na tomada de decisão. A teoria econômica clássica, diz que as informações contábeis conduzem as melhores decisões no que tange a alocação de recursos, sendo esta a finalidade de qualquer sistema econômico. No entanto, a manipulação de contas contribui para uma alocação sub ótima dos recursos econômicos. A manipulação das contas é derivada do desejo de influenciar as possibilidades de transferências de riquezas e ela ocorre quando a administração estabelece e se utiliza destes para fazer as suas escolhas contábeis (STLOWY; BRETON, 2004).

Manipulação de contas é um comportamento oportunista (STLOWY; BRETON, 2004). O oportunismo também aparece como uma das características apresentadas pela Nova Economia Institucional e preconiza que nem todos os contratantes vão agir com voracidade, porém não se pode ser tão ingênuo ao ponto de acreditar que isso também não irá ocorrer. Os interesses das partes nem sempre estarão alinhados (CARDOSO, 2005). Martinez (2001) e Nardi et al. (2009) colocam que o problema central de análise da teoria da agência é a probabilidade do agente adotar comportamento oportunista, no que se referem as suas ações (omissões) com o intuito de aumentar sua satisfação pessoal eventualmente sacrificando o interesse do principal.

A perspectiva oportunista na contabilidade apresenta que os administradores fazem escolhas de políticas contábeis para maximizar suas próprias utilidades esperadas (PAULO, 2007). Watts e Zimmanman (1990) já apresentavam tais assertivas quando asseveravam que contratos entre gestores e acionistas baseados em números contábeis deixam de ser eficazes à medida que os gestores têm total poder sobre os números contábeis que serão reportados. Em função desse poder sobre os números os gestores podem: aumentar a renda dos interessados, motivar seus funcionários e até mesmo melhorar somente a sua riqueza em detrimento das outras partes interessadas.

Christie e Zimmerman (1994) também corroboram evidenciando que o oportunismo acontece quando gestores tomam decisões que aumentam a sua própria riqueza, e sem com isso dar um aumento líquido na riqueza agregada total. Essa é uma situação onde a riqueza é

transferida dos acionistas e demais partes interessadas para o gestor. O excesso dessas escolhas aumenta a renda dos gestores além do que era esperado.

Então o comportamento oportunista nas escolhas ocorre quando gestores tomam decisões que maximizam a sua riqueza em detrimento das outras partes interessadas. O comportamento oportunista foi abordado por meio de duas práticas de manipulação. A primeira delas é o gerenciamento de resultados, ou *earnings management*, que faz suas operações dentro da legalidade e a segunda é a fraude, onde as manipulações são efetuadas fora da legalidade, tal como evidencia de forma específica os próximos tópicos desta pesquisa.

2.1.2.1 Gerenciamento de Resultados

Uma das formas de manifestação do comportamento oportunista nas escolhas contábeis ocorre por meio da contabilidade criativa e gerenciamento de resultados. A contabilidade criativa vem sendo discutida na literatura anglo-saxônica desde a década de setenta, e a grande frequência neste assunto teve sua origem nos artigos de jornais que tratavam das falências de empresas (BALACIU; BOGDAN; VLADU, 2009; GHERAI; BALACIU, 2011; STLOW; BRETON, 2004).

Contabilidade criativa pode ser descrita como processo pelo qual os profissionais da área contábil usam seu conhecimento, com a finalidade de manipular os valores das contas anuais (BALACIU; BOGDAN; VLADU, 2009). Além disso, é factível dizer que a contabilidade criativa é uma interpretação de forma liberal das regras contábeis, o que permite escolhas que podem resultar em situações financeiras que são mais (menos) otimistas do que a situação real da empresa. Essa criatividade pode assumir diferentes formas, e isso vai depender do objetivo do preparador do relatório contábil (RIAHI-BELKAOUI, 2005).

No entanto, o termo contabilidade criativa se desenvolveu de forma diferente entre os países e, portanto, nos EUA essas mesmas práticas são denominadas de gerenciamento de resultados, *earnings management* (BALACIU; BOGDAN; VLADU, 2009). Para os fins dessa pesquisa o termo que será empregado é *earnings management* ou gerenciamento de

resultados, tendo em vista que contabilidade criativa possibilita alguma confusão, à medida que se usa tanto para fins de manipulação como também para indicar o aprimoramento na contabilidade (CARDOSO, 2005).

Gerenciamento de resultados ocorre quando os gerentes usam o julgamento nos relatórios financeiros e na estruturação de operações a fim de alterá-los, tendo por objetivo, enganar alguns interessados sobre o desempenho econômico da empresa ou para influenciar os resultados contratuais que dependem de números contábeis reportados. (HEALY; WAHLEN, 1999).

Este processo tem sua essência na capacidade de manipular e fazer as escolhas corretas, com o intuito de atingir um nível de renda desejada (RIABI-BELKAOUI, 2005). Pode também ser entendido como o uso da contabilidade para se atingir metas estipuladas (BARTOV; GIVOLY; HAYN, 2002). Ou ainda, processo no qual ocorre alterações nas informações financeiras, com o intuito de atingir um determinado objetivo (VERBRUGGEN; CHRISTAENS; MILIS, 2008). Para Fischer e Rosenzweig (1995) o gerenciamento de resultados se refere a ações de um gestor que tem por finalidade aumentar ou diminuir o faturamento da unidade na qual é o responsável, sem gerar aumento ou redução da rentabilidade de longo prazo desta mesma unidade.

Chen (2009) alega que gerenciamento de resultados contábeis se refere ao uso oportunista que os gestores fazem das normas contábeis geralmente aceitas para alterar os resultados divulgados, sem alterar os fluxos de caixa. De acordo com Rodrigues, Paulo e Carvalho (2007) a expressão gerenciamento de resultados é utilizada para designar um conjunto de práticas adotadas pelos gestores, com objetivo de alcançar os resultados contábeis desejados, dentro dos limites legais. Os gestores podem adotar uma série de padrões para gerenciar o resultado, e Scott (p. 425, 2011) destaca alguns, no quadro 1, conforme segue:

QUADRO 1 - ALGUNS PADRÕES DE GERENCIAMENTO DE RESULTADOS

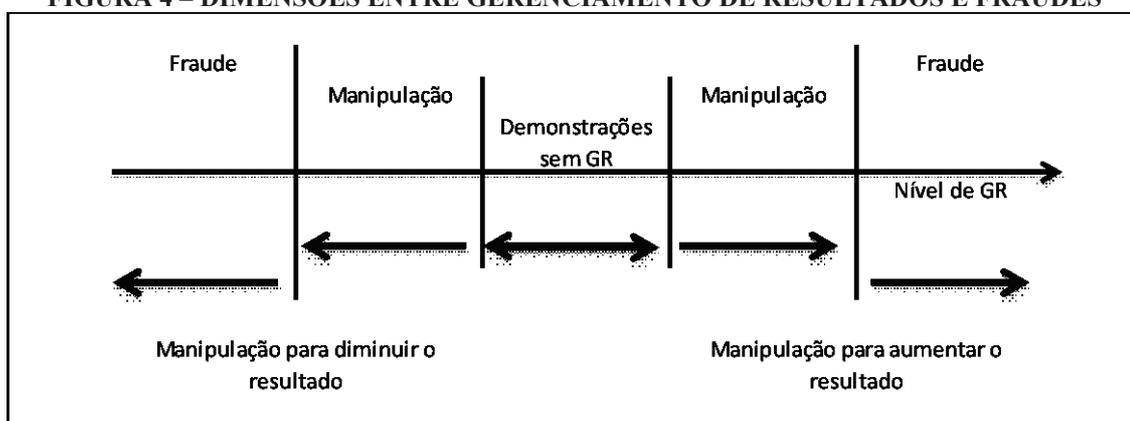
TIPO	DESCRIÇÃO
<i>Taking a Bath</i>	Pode ocorrer durante períodos de estresse organizacional ou de reestruturação. Se a empresa tiver que relatar uma perda, terá seu valor diminuído ainda mais, para que a probabilidade de lucro futuro seja aumentada.
<i>Income Minimization</i>	Similar ao conceito anterior, mas de forma menos extrema. É uma situação que pode ser escolhida em períodos de alta rentabilidade.
<i>Income Maximization</i>	Proveniente da teoria positiva da contabilidade. Gestores podem engajar-se em um padrão de maximização de lucros, com fins de bônus.
<i>Income Smoothing</i>	Nesta prática os gestores são avessos á riscos e preferem um fluxo de bônus mais estável, ou seja, eles suavizam os resultados para obterem ganhos constantes.

Fonte: Adaptado de Scott (2011)

Analisando o quadro 1 é possível verificar que cada prática de gerenciamento de resultados apresenta uma característica, seja de forma a aumentar (diminuir) os lucros, ou até mesmo mantê-lo estável ao longo do tempo, e o que vai induzir o gestor a um comportamento oportunista nas escolhas contábeis é o seu objetivo final.

Jones, M. (2011) afirma que as operações têm início com a contabilidade criativa, mas caso essa venha a falhar os gestores podem recorrer à fraude. Stlowy e Breton(2004) ilustram na figura 4 as dimensões existentes entre o comportamento oportunista de gerenciamento de resultados até à fraude.

FIGURA 4 – DIMENSÕES ENTRE GERENCIAMENTO DE RESULTADOS E FRAUDES



Fonte: Adaptado de Stlowy e Breton (2004)

Ao centro da figura 4 estão as demonstrações financeiras sem nenhum impacto da manipulação contábil. Nas laterais estão os comportamentos rumo às manipulações de gerenciamento, e ao extremo aparecem às fraudes efetivamente. De modo que fica evidente que o ponto limítrofe entre o gerenciamento de resultados e a fraude é de fato, muito tênue.

Seguindo com a análise das dimensões, Giroux (2004) apresenta a classificação do gerenciamento de resultados até a fraude, na figura 5. Essas fases são denominadas de *continuum* e tem início com uma contabilidade extremamente conservadora, passando pela moderada e terminando no gerenciamento com uma contabilidade agressiva. Tendo em vista, que até este momento se fala em manipulações permitidas pelo *Generally Accepted Accounting Principle* (GAAP), ou seja, ainda dentro da legalidade. Quando se passa para a fraude, a grande diferença é efetivamente a violação do GAAP, isso significa que, tudo que for feito a partir desse ponto desrespeita as normas vigentes.

FIGURA 5 - NÍVEIS DE GERENCIAMENTO DE RESULTADOS



Fonte: Adaptado de Giroux (2004)

Tratando das dimensões de forma segregada, Dechow e Skinner (2000) proferem que a contabilidade conservadora apresenta provisões ou reservas reconhecidas de forma extremamente agressiva, ou muito elevadas. As práticas aceitáveis para esta dimensão seriam retardar as vendas e apressar gastos com pesquisa e desenvolvimento. Do outro lado, a contabilidade agressiva, faz o contrário da conservadora, à medida que deixa de reconhecer ou reduz o reconhecimento de provisões. Aqui as práticas são antecipar ou acelerar as vendas, diminuir os gastos com pesquisa e desenvolvimento. Por último a fraude, que ocorre com reconhecimento de vendas que ainda não foram realizadas e ou são fictícias, registrar o inventário com valores fictícios.

De forma consolidada, é possível dizer que o uso da discricionariedade permitida pelas normas a fim de manipular os eventos econômicos com o objetivo de enganar algumas partes interessadas a respeito da situação econômica da empresa em dado momento é tratado por gerenciamento de resultados. Para as outras práticas de manipulações contábeis que estão fora da regulamentação é dado o nome de fraude, assunto abordado na próxima seção 2.1.2.2.

2.1.2.2 Fraude

A fraude é a segunda manifestação do comportamento oportunista nas escolhas contábeis a ser investigada. Questões relacionadas à fraude fazem parte do complexo tecido social, incluindo aí questões da regulação, governança, crises econômicas, pobreza, raça, juventude, política e até classe social (LEHMAN; OKCABOL, 2005). A fraude contábil ocorre quando os gestores tem um comportamento oportunista por meio de ações que estão fora dos princípios geralmente aceitos, ou seja, ações que estão fora da legalidade. Jones, M. (2011) coloca que a diferença entre contabilidade criativa e fraude se encontra no fato de que

a primeira está trabalhando dentro do padrão contábil e a segunda não. Pode-se dizer que fraude é o ponto extremo do gerenciamento de resultados (KALBERS, 2009).

Para Stlowy e Breton (2004) fraude é uma manipulação de contas fora da lei e ocorre quando algum indivíduo comete ato ilegal. Kalbers (2009) conceitua fraude como distorções relevantes intencionais em relatórios financeiros. Segundo Grasso, Tilley e White (2009) relatórios fraudulentos ocorrem quando os gerentes e contadores estão envolvidos em práticas de gerenciamento de resultados. Para eles, todo relatório fraudulento pode ser considerado gerenciamento de resultados, mas nem todo gerenciamento pode ser considerado fraude.

No entanto, da mesma forma como ocorre com o gerenciamento de resultados, existe uma vasta nomenclatura para a caracterização da fraude. Costa (2011) diz que existem denominações diferentes para conteúdos similares e conteúdos similares com denominações totalmente diferentes. O quadro 2 coloca algumas denominações para fraude encontradas na literatura e suas respectivas referências, conforme segue:

QUADRO 2 – NOMENCLATURAS QUE FAZEM REFERÊNCIA À FRAUDE

DESCRIÇÃO	REFERÊNCIA
Manipulação	ZHANG et al., 2008
Comportamento não ético	SCHWEITZER; ORDÓÑEZ; DOUMA, 2004; TREVIÑO et al., 1999.
Atividade ou comportamento ilegal	BAUCUS, BAUCUS, 1997; DABOUD et al., 1995
Escândalo corporativo	ADLER, 2002; BARTUNEK, 2002; GIROUX, 2008; KOH MATSUMOTO; RAJGOPAL, 2008; MARCUS; GOODMAN, 1991
Crime	HAMDANI; KLEMENT, 2008
Crime do colarinho branco	IVANCEVICH et al., 2003
Corrupção	ASHFORTH et al., 2008; FREDERIK, 2003; MISANGYI; WEAVER; ELMS, 2008; PINTO; LEANA; PIL, 2008
Fraude	ABBOTT, PARK, PARKER, 2000; BELKAOUI, PICUR, 2000; JAMAL, JOHNSON, BERRYMAN, 1995; KANG, 2008; LEVY, 1985; MARCIUKAITYTE et al., 2006; BERRYMAN, 1995; KANG, 2008; LEVY, 1985; MARCIUKAITYTE et al., 2006; O'Connor et al., 2006; QUIRKE, 2000; SCHNATTERLY, 2003; TELBERG, 2004; UZUN; SZEWCZYK; VARMA, 2004.
"Malpractice"	DURAN, 2007
"Wrongdoing"	BAUCUS, BAUCUS, 1997
"Misconduct"	HAMDANI, KLEMENT, 2008

Fonte: Adaptado de Costa (2011).

Dentre as nomenclaturas encontradas para designar manipulação ilegal, fraude é a mais citada, seguida de escândalo corporativo e corrupção. A fraude pode ser cometida de duas formas: ou individual ou pela gestão da empresa. A cometida individualmente envolve

roubo, como por exemplo, do caixa ou até mesmo do estoque da empresa. No entanto, se a fraude envolver a gestão da empresa, há também o crime de elaboração de demonstrações financeiras falsas, com o intuito de enganar os usuários das mesmas (JONES, M., 2011). Pesquisas realizadas anteriormente indicam que na maioria dos casos de fraude a alta administração das empresas estava envolvida (MARTIN et al., 2002).

Nos últimos anos a pesquisa sobre fraudes com o uso da contabilidade tem ganhado força, considerando principalmente como marco para tal acontecimento os escândalos corporativos ocorridos nos EUA no início dos anos 2000. Mas esses escândalos que começaram nos EUA com a Enron e a Arthur Andersen, empresas de grande representatividade em seus mercados, se espalharam também pela Europa (GORNIK-TOMASZEWSKI; MCCARTHY, 2005; BADAWI, 2005). Existem evidências que boa parte dessa crise ocorreu por causa do crescente julgamento profissional e da grande massa de regras contábeis (DUCHAC, 2004). Badawi (2005) ressalta que um ponto em comum desses escândalos é que foram cometidos por gestores que são responsáveis por unidades em mais de um país e grande parte dessas empresas estão listadas no mercado de capitais americano.

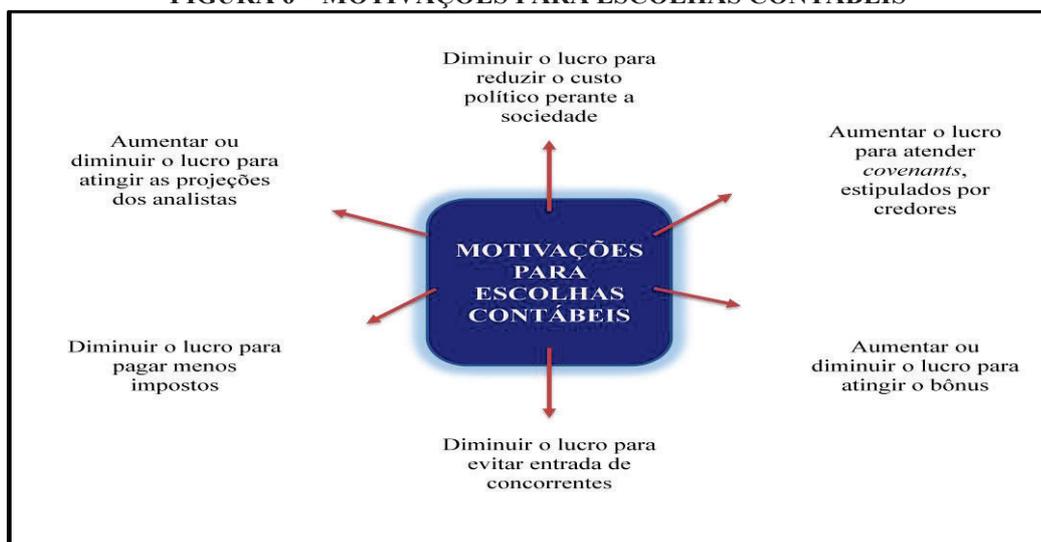
De tal forma que fraude é um comportamento oportunista que se vale de manipulações contábeis que estão fora dos princípios contábeis geralmente aceitos, por meio das escolhas a fim de atender uma motivação específica. Adicionado a isso é posto que, este tipo de comportamento envolve, muitas vezes, a gestão da empresa.

Um dos pontos em comum entre o gerenciamento de resultados e a fraude é a motivação. Dessa forma, resta saber quais são essas motivações, as quais se relacionam a estes tipos de comportamentos, seja de gerenciamento de resultados, ou até mesmo fraudes. Visando atender a essa perspectiva de esclarecimento é que se dará a próxima seção deste capítulo.

2.1.3 FATORES MOTIVACIONAIS

Múrcia e Wuerges (2011) evidenciam as motivações para escolhas contábeis conforme apresenta a figura 6:

FIGURA 6 – MOTIVAÇÕES PARA ESCOLHAS CONTÁBEIS



Fonte: Adaptado de Murcia e Wuerges (2011)

Seguindo com a análise das motivações para gerenciamento de resultados, Holthausen (1990) fala que as escolhas contábeis são feitas mediante três perspectivas: contratação eficiente, onde ocorrem para minimizar os custos de agência entre as partes, comportamento oportunista, onde os gestores fazem escolhas com objetivo de transferir riqueza dos credores e acionistas para si, e informacional onde os gestores expressam a sua expectativa com relação ao fluxo de caixa futuro da empresa.

Assim, as escolhas podem ser efetuadas com intenções em consonância com os proprietários da empresa e o resultado disso são mais informações para os investidores diminuindo a assimetria, por outro lado, os mesmos gestores podem usar de critério oportunista, e fazer escolhas que aumentem o lucro, e o resultado disso serão investidores ludibriados, tudo vai depender da intenção com que se faz a escolha. No entanto, há uma observação que deve ser feita antes de se engajar no comportamento oportunista que é exatamente a dos custos e benefícios pertinentes em cada operação (GOULART, 2007; VERBRUGGEN; CHRISTAENS; MILIS, 2008), no qual devem ser observados pelos gestores. Para Rosman, Biggs e Hoskin (2012) o custo se encontra no fato dessa ação ser descoberta.

Para Watts e Zimmerman (1990) grande parte dos estudos sobre as escolhas contábeis se concentram num conjunto de três variáveis motivacionais: plano de bônus, contratos de dívidas e processos políticos. Healy e Wahlen (1999) analisaram as motivações por meio da expectativa do mercado de capitais, contratos que são escritos atrelados a números contábeis e anti-trust ou outras formas de regulamentação. Nesta mesma linha,

Fields, Liz e Vicent (2001) observaram as escolhas contábeis sob a perspectiva do mercado de ações, contratuais e regulamentares. Martinez (2001) aponta que os incentivos se classificam de três formas: motivações vinculadas ao mercado de capitais, motivações contratuais e as regulamentares e políticas.

Portanto, para fins dessa pesquisa as motivações para gerenciamento de resultados serão apresentadas com a seguinte classificação: provenientes do mercado de capitais, contratuais e regulamentares ou políticas, relacionando pesquisas internacionais e nacionais com esse foco. Iniciando pelo ponto de vista do mercado de capitais, uma das grandes motivações para o comportamento oportunista é a expectativa criada pelo mercado. Burgstahler, Hail e Leuz (2006) descrevem que o mercado financeiro exerce pressão sobre as empresas, principalmente naquelas de capital aberto, onde a demanda por informações é muito maior podendo vir a motivar o comportamento oportunista.

Pelo fato de analistas financeiros e investidores fazerem uso de informações contábeis com a finalidade de verificar o preço das ações, os gestores podem se sentir motivados a manipular os resultados na tentativa de influenciar o preço das mesmas no curto prazo (HEALY; WAHLEN, 1999; VERBRUGEN; CHRISTAENS; MILIS, 2008). Margrath e Weld (2002) concluem que os abusos em práticas de gerenciamento de resultados e as atividades fraudulentas tem início com objetivo de atender as previsões dos analistas.

Os gestores estão dispostos a modificarem as suas decisões de longo prazo em função de um atendimento de metas de curto prazo, à medida que alcançar esse objetivo às tornam bem sucedidas (GRAHAM; HARVEY; RAJGOPAL, 2005). Além disso, pesquisas indicam que a superação da expectativa do mercado é premiada, e o não cumprimento da meta é punido (BARTOV; GIVOLY; HAYN, 2002).

A crença do gestor é que atingir as metas de previsões de lucros dão credibilidade no mercado e conseqüentemente isso contribui para manter ou aumentar o preço da empresa. Empresas que guiam os analistas para previsões que não se realizam dão indício de má gestão, não conseguindo prever o que vai ocorrer no futuro (GRAHAM; HARVEY; RAJGOPAL; 2005). Schweitzer, Ordóñez e Douma (2004) descobriram que estipular meta pode levar a comportamentos antiéticos, onde sujeitos que não tinham as suas metas atingidas estavam mais propensos a se engajarem em comportamento antiético, tendo por finalidade ou não o ganho econômico. Este comportamento antiético foi intensificado à medida que os sujeitos ficavam muito perto de alcançar as metas.

Teoh, Welch e Wrong (1998) constataram que empresas que irão realizar a abertura de seus capitais (IPO) superestimam o seu lucro no período de lançamento e nos anos subsequentes os lucros sofrem baixas. Chen (2009) completa que empresas que superam levemente a expectativa de mercado são mais propensas a se engajarem em práticas de gerenciamento de resultados.

Com relação às motivações contratuais, Watts e Zimmerman (1990) dizem que o comportamento oportunista está diretamente ligado ao tipo de contrato estabelecido entre o gestor e a empresa. Healy (1985) verificou a relação entre as escolhas contábeis e os bônus com base nos resultados, tendo como amostra as 250 maiores empresas dos EUA listadas na *Fortune*. Os achados indicam que os sistemas de bônus criam incentivos para que os gestores selecionem procedimentos contábeis e previsões com o objetivo de maximizar o valor dos mesmos, o que corrobora com os achados mais tarde de Fields, Lyz e Vicent (2001). No entanto, ainda não foi verificado se essa atitude de fato maximiza a riqueza dos gestores.

A estrutura institucional do país também molda a forma como os relatórios financeiros são confeccionados. No que tange as motivações regulamentares e custos políticos, Burgstahler, Hail e Leuz (2006) fazem uma comparação entre os relatórios financeiros de empresas de capital aberto e fechado na Europa e chegam à conclusão que a força do mercado de capitais nesta observação apoia a qualidade dos lucros. Neste caso, as empresas europeias de capital aberto apresentam menos gerenciamento de resultados que as de capital fechado. Outro ponto levantado nesta pesquisa é que países com sistemas legais de execução fraca tendem a mais gerenciamento, seja em empresas de capital aberto ou fechado.

Leuz, Nanda e Wysocki (2003) analisaram a diferença do gerenciamento de resultados em 31 países durante dez anos. Os achados mostram que a relação entre proteção do investidor e aplicação jurídica com gerenciamento de resultados é negativa. A proteção ao investidor gera qualidade ao lucro, pois esta mitiga as práticas de gerenciamento de resultados. Por outro lado, a falta de proteção pode vir a favorecer o comportamento oportunista por meio de práticas de gerenciamento de resultados. Goncharov e Zimmermann (2006) investigaram, na Alemanha se o nível de gerenciamento difere entre os padrões – GAAP local, GAAP EUA, IAS (*International Accounting Standards*) - por meio de suavização de resultados. Os achados da pesquisa indicam que o padrão contábil influencia sim os níveis de gerenciamento à medida que cada um oferece uma oportunidade de escolha diferente. Schipper (1989) corrobora com esta assertiva quando diz que as possibilidades

oferecidas pelo sistema de contabilidade, proporcionam aos gestores obter ganhos por meio das escolhas contábeis efetuadas dentro da norma, (SCHIPPER, 1989).

No Brasil, com relação aos fatores motivacionais pautados no mercado de capitais, foram investigados nos últimos anos se havia discrepância entre o gerenciamento de resultados de empresas de capital aberto e fechado. Os achados apontam que o comportamento dos gestores nas empresas de capital aberto e fechado é similar, e, portanto, há indícios de gerenciamento, mas não há disparidade entre as empresas (COELHO; LIMA, 2009).

Vasconcelos et al. (2008) examinaram o comportamento dos gestores e a influência das empresas de *rating* com relação à prática de gerenciamento de resultados. A resposta para essa questão é negativa. Outro fator descoberto é que há uma relação negativa entre o lucro tributável e o gerenciamento de resultados (REZENDE; NAKAO, 2012). Castro e Martinez (2009) descobriram que o *income smoothing* (alisamento de resultados) no Brasil representa um mecanismo de *information-signaling* o que implica no custo de capital e nas decisões financiamento das empresas.

No cenário de fatores motivacionais contratuais, Silva, J. O. e Bezerra (2010) analisaram se a troca das empresas de auditoria inibiria o gerenciamento de resultados. O que se viu foi que no ano da troca diminuiu, mas a tendência dos anos subsequentes foi de aumentar. Outra investigação no campo da auditoria encontrou que o fato de a empresa ser auditada por *big four* pode vir a mitigar o gerenciamento de resultados (ALMEIDA; ALMEIDA, 2009).

Com relação aos fatores motivacionais provenientes da regulação e fatores políticos, Silva, M. S., Galdi e Teixeira (2010) abordaram as eleições presidenciais e a regulação econômica como fatores motivacionais para o gerenciamento de resultados. As descobertas apontam que a relação é positiva, ou seja, em períodos de eleições presidenciais e instalações de regulação governamental o gerenciamento de resultados é impulsionado por parte das empresas. Lopes e Tukamoto (2007) verificaram se existem diferenças entre os níveis de gerenciamento de resultados decorrentes do tipo da norma que está sendo aplicada entre empresas emissoras de ADR's (*American Depositary Receipt*) e não emissoras e o resultado encontrado, ao contrário do ocorrido em algumas outras pesquisas internacionais é que não houve diferença. Na visão de Matsumoto e Parreira (2007), o fato dos princípios geralmente aceitos não cobrirem todas as situações possíveis, estes se tornaram os principais responsáveis pelo comportamento oportunista por meio de práticas de gerenciamento de resultados.

Itens relacionados à gerenciamento de resultados e governança corporativa também foram explorados no Brasil. Erfurth e Bezerra (2013) verificaram se o nível de governança corporativa estabelecido pela Bolsa de Valores de São Paulo influencia no nível de gerenciamento de resultados. A conclusão foi que não é possível afirmar que este fator influencia o gerenciamento, ao contrário do que apresenta as pesquisas internacionais e que o comportamento de gerenciamento de resultados é semelhante entre os níveis. Prado (2013) observando as empresas de capital aberto encontrou relevância para os mecanismos de governança, tendo em vista que quanto melhor, menor será a motivação para a prática de gerenciamento de resultados.

Outra pesquisa fez relação entre empresas brasileiras e americanas no que tange gerenciamento de resultados tendo por motivação crises econômicas. Parte-se da premissa que as práticas contábeis afetam e são afetadas pelo ambiente no qual estão inseridas, sejam esses ambientes: legal, político e econômico e, portanto, é esperado distorções econômicas nas empresas durante tais períodos. Os resultados mostram que há uma relação significativa entre as crises e o gerenciamento de resultados, ou seja, as empresas gerenciam mais nesses períodos que em outros, a fim de manter um padrão de lucratividade (FLORES, 2012). Silva, A. F. et al. (2014) nesta mesma linha analisaram as empresas brasileiras e o gerenciamento de resultados por meio da ótica de crises econômicas, do período de 1997 até 2009. Os resultados estatísticos apontam que há uma relação significativa entre crises e práticas de gerenciamento durante este período no Brasil.

No que trata as motivações para a fraude, o que se vê é que além de possuir todas as observações das motivações externas do gerenciamento, ainda apresentam algumas especificidades. Diante de tal, Riahi Belkaoui e Picur (2000) dizem que a fraude é motivada por pressões econômicas, enfraquecimento de valores sociais, falta de ênfase em sistemas de prevenção e detecção e também em função da sofisticação dos criminosos. Pearsosns (2006) acredita que os gestores se envolvem em fraudes motivadas pela desonestidade e ambição. Duffield e Grabosky (2001) preconizam que a fraude está ligada à personalidade de cada sujeito e que essa é influenciada por fatores psicológicos que vão ajudar na interpretação das situações. Fatores psicológicos não estão ligados somente à ganância e a desonestidade, mas também a tensões financeiras que engloba desde perda de riqueza material até perda de status e poder. Leung e Cooper (1995) observaram que os profissionais da área contábil estão sujeitos à pressão social e pressão dos seus pares para que executem práticas antiéticas.

Almeida, F. J. R. (2007) diz que as escolhas feitas pelos gestores são influenciadas por fatores individuais, que podem ser determinantes no processo de tomada de decisão.

Outra especificidade nos estudos da fraude se encontra no fato de ser observada por outras ciências. Neste cenário, Souza (2012) ressalta que a fraude é muito estudada por várias ciências além da contabilidade, tendo destaque na psicologia, na psiquiatria forense e de maneira especial no direito. As duas primeiras podem se justificar porque analisam os aspectos motivacionais intrínsecos como o desejo de possuir ou conseguir algo, que não se teria em circunstâncias normais, e o direito de forma especial porque se relaciona ao ilícito, podendo ter um reflexo penal, civil ou administrativo. Outros pesquisadores recorrem a preceitos da criminologia tais como: consenso, conflito, ecológica, transmissão cultural e *anomie*, para explicarem melhor, por meio dessas lentes como a fraude se caracteriza em ambientes contábeis.

Henderson, Oakes e Smith (2009) foram buscar Platão para evidenciar que quanto mais as coisas mudam, mais elas permanecem as mesmas, fazendo um paralelo entre o mito das cavernas de Platão e a fraude da Enron. A conclusão desta pesquisa leva a considerar que sujeitos dentro da caverna são facilmente enganados, por aqueles que estão em posição de poder, e que as partes interessadas não estão aptas a penetrar além das aparências apresentadas pelas empresas, e se os sujeitos não encontrarem à luz toda a sociedade terá um alto custo, de tal forma como ocorreu na Enron. Outras pesquisas observaram as características econômicas e o campo social que contribuem para explicar a qualidade dos lucros, onde, em alguns países com cultura de liberdade econômica e maior qualidade de vida são positivamente correlacionadas com maior responsabilidade e conseqüentemente maior qualidade na contabilidade (RIABI-BELKAOUI; AINAJJAR, 2006).

No Brasil as pesquisas sobre fraude observam as seguintes temáticas: identificaram o risco de fraudes nas demonstrações financeiras (MURCIA; BORBA, 2007; MURCIA; CARVALHO, 2007); percepção dos auditores quanto ao risco (MURCIA; BORBA; SCHIEHL, 2008); fraudes no setor financeiro (OLIVEIRA, 2012); ferramentas que podem vir a mitigar fraude (SANTOS, 2011); outras ressaltam as variáveis indicativas de fraudes (ROSS, 2011); outras se direcionaram para analisar alguns dos casos já ocorridos e divulgados no Brasil (CONDÉ, 2013; COSTA, 2011; CUPERTINO, 2006); outra a percepção dos peritos criminais federais com relação às perícias criminais realizadas em fraudes contábeis também foi investigada (SOUZA, 2012) e por fim, se observou o tratamento das denúncias de fraudes nas organizações (FARJADO, 2012). Fica claro que várias são as

motivações para comportamentos oportunistas em escolhas contábeis. Essas vão desde fatores econômicos, como as provenientes da pressão do mercado, contratos, regulamentação até fatores psicológicos, como a manutenção do poder, o status e a ganância.

Com o intuito de atender aos objetivos dessa pesquisa, serão observadas as motivações de cunho interno, ou seja, as variáveis que estão ligadas ao psicológico de cada indivíduo e ao seu perfil. Para tanto, foram elencadas as variáveis do perfil dos sujeitos, emoções e também um traço de personalidade, o maquiavelismo. Essa discussão a respeito das variáveis individuais segue com os achados a respeito da tomada de decisão ética, conforme disposto na próxima seção.

2.2 TOMADA DE DECISÃO ÉTICA

Dentre as variáveis motivacionais internas foram colocadas as que têm relação com o perfil dos sujeitos. Essas variáveis vão influenciar de forma direta o comportamento dos mesmos nas escolhas e na tomada de decisão ética. Para fins desse trabalho, as variáveis que serão investigadas são: as que se denominam por de perfil e as que se relacionam com a personalidade. As do perfil se referem à idade, gênero, formação, cargo/função, tempo de experiência e religiosidade.

2.2.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

Para Damásio (2004), o comportamento ético é constituído de uma subcoleção de comportamentos sociais. Além disso, o comportamento ético pode ser investigado por um grande número de abordagens científicas, e a melhor delas se encontra justamente nesta variedade. A essência do comportamento ético não começou com os humanos, existem estudos sobre aves, mamíferos, lobos e chimpanzés que indicam a ocorrência de comportamentos éticos. Contudo, o comportamento ético humano é bem mais complexo e é provido de regras que criam obrigações especificamente humanas.

Assim, a ética é motivada de forma individual e permeia todas as áreas da vida envolvendo as atividades humanas. Logo, a contabilidade é uma atividade humana permeada pela ética, feita de forma deliberada, na qual é controlada e os sujeitos podem ser responsabilizados (DUSKA; DUSKA, 2007). Em meio a esse cenário, é relevante dizer que o contador lida diariamente com diversos tipos de públicos, internos e externos nos quais possuem algumas vezes interesses conflitantes. Dessa maneira os dilemas éticos são tratados a todo o momento em suas decisões (LEUNG; COOPER, 1995).

Alguns pesquisadores, se atentando à questão ética confeccionaram trabalhos com o objetivo de evidenciar como a produção neste assunto vem sendo tratado (O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005; LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000). Dentre alguns achados destas pesquisas, os mais relevantes são que durante os últimos anos a produção em torno desse assunto vem crescendo e a maior preocupação está em torno de variáveis individuais. Em meio as variáveis individuais que podem vir a afetar a tomada de decisão ética estão: gênero, filosofias éticas (idealismo e relativismo), desenvolvimento moral cognitivo, lócus de controle, maquiavelismo e religião (O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005). Além de serem as mais investigadas, cumpre dizer que também são variáveis que apresentaram resultados significativos em grande parte dos estudos, no entanto, esses resultados significativos não são comuns a todas as pesquisas (O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005).

Corroborando com os estudos das variáveis individuais no campo da tomada de decisão, há os modelos que combinam as variáveis individuais e situacionais (TREVINO, 1986); a intensidade moral, que investiga a percepção de cada sujeito quanto aos fatores que impactam na tomada de decisão ética (McMAHON; HARVEY, 2007; KELLEY; ELM, 2003; CHIH; CHEN, 2010; LEITSCH, 2004; O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005; LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000); e também o perfil psicológico (BRATTON, 2004).

Quando se observa o comportamento oportunista nas escolhas contábeis o que se verifica é a percepção dos sujeitos. O que se deseja saber é se esses sujeitos reconhecem uma questão ética e como a tratam a partir desse ponto. Em meio a essa perspectiva, o gerenciamento de resultados é para a contabilidade uma das principais questões éticas, à medida que os gestores têm que enfrentar essas situações diariamente. Dessa forma o comportamento ético do gestor é um problema tanto para a prática dos negócios como para a academia (CLIKEMAN; GEIGER; O'CONNELL, 2001).

Pesquisas que investigam gerenciamento de resultados e percepção ética dos gestores tiveram início nos anos 90, com Bruns e Merchant (1990). Esses autores partem da premissa

de que grande parte das empresas executavam ações de gerenciamento de resultados de curto prazo e que algumas dessas práticas poderiam ser rotuladas como imorais e antiéticas. Para fazerem a averiguação, selecionaram uma amostra de 649 gerentes, nos quais se dividiram em três grupos: gerentes gerais, gerentes de controladoria, financeiro e auditoria e por último os gerentes de outras áreas não especificadas. Com isso foi desenvolvido um quadro com 13 ações de gerenciamento de resultado no qual os respondentes deveriam dizer o quanto aquelas ações representam serem totalmente éticas ou totalmente antiéticas (BRUNS; MERCHANT, 1990).

Como principais achados, Bruns e Merchant (1990) apresentam as seguintes percepções: nenhuma resposta foi considerada totalmente ética ou antiética por parte do grupo de respondentes, mostrando uma falta de consenso, o gerenciamento de resultados por meios operacionais é aceito como mais ético do que os que fazem uso de escolhas contábeis (os gerentes entendem que mudar a forma contábil é como se tivessem infringindo as normas) e tempo e valor influenciam na classificação ética ou antiética das ações de gerenciamento de resultados.

Algumas outras pesquisas utilizando o mesmo instrumento foram replicadas ao longo dos anos, com o mesmo objetivo de verificar a percepção ética de gestores ou estudantes de áreas de negócio e contabilidade com relação às práticas de gerenciamento de resultados e os achados estão expostos no quadro 3, conforme segue:

QUADRO 3 – PESQUISAS ELABORADAS COM O CONSTRUCTO DE BRUNS E MERCHANT (1990)

AUTOR/ANO	AMOSTRA	PRINCIPAIS RESULTADOS
ROSENZWEIG; FISCHER, (1994)	Gestores	- Os gestores acham menos éticas manipulações contábeis que as operacionais; - Os gestores com mais tempo de experiência são mais tolerantes às práticas de GR que os com menos experiência;
FISCHER.; ROSENZWEIG, (1995)	Estudantes de Graduação, de MBA e Profissionais da área de Contabilidade.	- Tanto estudantes, como profissionais acham menos ético manipulações contábeis que as operacionais; - Os profissionais foram mais rígidos em suas avaliações éticas que os estudantes; - Existe diferença de percepção ética entre estudantes e profissionais nesta pesquisa;
CLIKEMAN.; GEIGER.; O'CONNELL, (2001)	Estudantes de Contabilidade de Origem Americana e Asiática	- Estudantes acham menos éticas manipulações contábeis que manipulações operacionais; - Gerenciamentos de resultados de pequenos valores não são eticamente criticados pelos alunos; - As respostas dos alunos dos dois países são muito semelhantes;

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Os resultados dessas pesquisas foram muito próximos, mesmo tendo amostras diferentes e terem sido abordadas em anos diferentes. O tipo de manipulação altera a percepção ética dos tomadores de decisão. Isso pode ser creditado ao fato de que muitos profissionais e estudantes creem que ética é uma lista de regras, como os dez mandamentos, ou mesmo códigos organizacionais explícitos, no qual o que não está expressamente proibido não é ilegal (FISCHER; ROSENZWEIG, 1995). Fatores como tempo, experiência e o valor da manipulação também foram relevantes para a decisão.

Esses achados contribuem para os fins dessa pesquisa, pois, apresenta que as variáveis individuais são relevantes para a decisão a partir do momento que as percepções entre as questões são diferentes. Isso é evidente quando manipulações por meio de escolhas contábeis são mais condenáveis (isso quer dizer que comportamentos oportunistas nas escolhas são menos aceitáveis, podendo haver pressão social para que tal não ocorra); e quando diz que tempo e valores também impactam na decisão.

Para fins de esclarecimento, manipulação contábil é aquela proveniente das escolhas contábeis, e as manipulações operacionais são aquelas que se relacionam diretamente com os eventos reais da empresa e estas são consideradas gerenciamento se tiver um objetivo a ser atendido que não a estratégia de longo prazo (GRASSO; TILLEY; WHITE, 2009). Outras pesquisas fizeram essa mesma abordagem usando outros instrumentos (KAPLAN, 2001; COHEN; PANT; SHARP, 2001; ELIAS, 2002; GREENFIELD; NORMAN; WIER, 2008; JOOSTE, 2011; CORAM; FREDERICKSON; PINNUCK, 2012).

Kaplan (2001) investigou se o papel do indivíduo afeta à percepção de gerenciamento de resultados. Sua amostra foi composta por estudantes de *Master of Business Administration* (MBA) em contabilidade financeira que foram analisados em três papéis: acionista, gerente que conhece o tomador de decisões e gerente que não conhece o tomador de decisões. Três cenários que envolvem práticas de gerenciamento de resultados foram à base da avaliação e os resultados encontrados indicam que as percepções de ações de gerenciamento de resultados não foram impactadas pelo papel do indivíduo na avaliação.

Cohen, Pant e Sharp (2001), de tal modo como ocorreu na pesquisa de Fischer e Rosenzweig (1995), utilizaram estudantes (iniciantes e formandos) e profissionais com o intuito de verificar se existem diferenças de percepção ética entre eles. Para tal 8 cenários foram criados. As conclusões indicam que as maiores diferenças entre os grupos se encontra na conscientização ética, mas quando analisadas as questões de forma individual não foram significativas. Esta pesquisa também teve um achado no que tange consciência ética, podendo

essa ser explicada em boa parte pelo gênero. Ao contrário da investigação de Clikeman, Geiger e O'Connell (2001) no qual este fator não se apresentou significativo.

Elias (2002) verificou as percepções éticas de ações e práticas de gerenciamento de resultados entre acadêmicos, estudantes e profissionais, a partir da perspectiva de responsabilidade social e filosofias pessoais. Para operacionalizar as filosofias pessoais foram classificadas entre relativista e idealista, e isso ocorreu por meio de questões na qual deveria ser apontado o grau de concordância com tal prática. Os resultados dizem que ações de manipulações envolvendo atividades operacionais não são consideradas antiéticas pela amostra e, portanto são mais aceitáveis que as contábeis. Essas por sua vez, foram classificadas pelos estudantes de forma mais leve e pelos acadêmicos de forma mais rígida. Os respondentes tidos como idealistas tem uma visão mais severa a respeito de gerenciamento de resultados, ao contrário dos classificados como relativistas.

Novamente o fator manipulação operacional é visto como mais ético que manipulações a partir de escolhas contábeis, corroborando com os achados de Rosenzweig e Fischer, (1994), Fischer e Rosenzweig (1995) e Clikeman, Geiger e O'Connell (2001).

Jooste (2011) parte da premissa que mesmo após os escândalos corporativos as escolas de negócios e de contabilidade não estão educando os profissionais em práticas de éticas de gerenciamento de resultados e, a partir de uma amostra de estudantes e gestores da África do Sul, comparando com pesquisas americanas averiguou se a percepção ética a respeito dessa prática havia sido modificada. A descoberta remete que há uma evolução na percepção ética dos julgamentos, mas essa é uma modificação insignificante, implicando para a academia incluir mais discussões éticas.

Coram, Frederickson e Pinnuck (2012) observaram quais os custos e benefícios analisados pelos gestores para tomar uma decisão que envolva gerenciamento de resultados. As conclusões encontradas apontam que fatores econômicos e éticos estão altamente correlacionados e afetam a tomada de decisão ética. O método preferível de gerenciar resultados é o operacional e fazer manipulações por meio de métodos contábeis, na opinião dos entrevistados seria como mentir. A probabilidade de sucesso com uma decisão de gerenciamento de resultados é o ponto que mais influencia na tomada de decisão dessa prática.

No Brasil, foi encontrada uma pesquisa que debate a relação entre gerenciamento de resultados e ética (OLIVEIRA, M. C. et al., 2012). Para tanto, foram selecionados como

amostra estudantes de mestrado de quatro universidades do Brasil. Os achados indicam que o julgamento é afetado pelas percepções éticas de gerenciamento de resultados e que os respondentes acham antiético gerenciar em benefício próprio, mas não acham quando a manipulação é benéfica à corporação. A maior parte das respostas ficou no meio da escala não estando claro se a questão era reconhecida ou não como ética (OLIVERIA, M. C. et al., 2102). A fim observar mais atentamente as variáveis individuais foi elaborada a seção 2.2.2 com algumas pesquisas já realizadas e os resultados que se espera obter.

2.2.2 PESQUISAS ANTERIORES E RESULTADOS ESPERADOS

Sobral (2009) diz que as variáveis individuais exercem influência significativa, no que tange cenário de negociação empresarial onde existem práticas que apresentam ética ambígua. No Brasil, o estudo de Antonovz et al. (2010) corroboram com essa assertiva quando aponta que o gênero diferencia o comportamento ético dos contadores, concluindo que as mulheres se mostraram menos tolerantes a determinados comportamentos que os homens.

Em outra pesquisa, Rosenzweig e Fischer (1994) concluem que o tempo de experiência é relevante para a decisão e conseqüentemente o comportamento oportunista. Isso ocorre quando se tem gestores com mais experiência sendo mais tolerantes com práticas de gerenciamento de resultados. Já nos levantamentos efetuados a respeito das pesquisas de tomada de decisão ética (O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005; LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000) é legítimo apontar que: gênero oferece *mixed results*, ou seja, ora essa variável é determinante para um algum tipo de comportamento, ora não. Cabe ressaltar que quando há diferença entre os gêneros, o que se pode afirmar é que as mulheres são mais éticas que os homens. No que tange os anos de estudo e o tempo de experiência as pesquisas levantadas indicam que se relacionam de forma positiva com a tomada de decisão ética, porém, assim como para gênero, esses resultados não são determinantes em todas as pesquisas. A idade também produz *mixed results* não sendo nenhum resultado único e determinante em meio às pesquisas analisadas. Já a variável religião apresenta uma relação positiva com a tomada de decisão ética dentre as pesquisas levantadas.

Observando os dados demográficos e a percepção moral com relação à corrupção nas organizações chegou-se à conclusão que a variável instrução exerce maior influência na percepção moral (SANTOS; GUEVARA; AMORIM, 2013). Além disso, essa pesquisa também aponta que as mulheres hesitam denunciar e até encobrem atos antiéticos de colegas de trabalho e os homens tendem a incorrer em atos antiéticos para alcançar seus objetivos. Clikman, Geiger e O'Connel (2001) não acharam diferença entre a percepção a respeito de gerenciamento de resultados quando vista pela variável gênero. Ao contrário desses resultados, a pesquisa de Cohen, Pant e Sharp (2001) chegaram à conclusão que gênero explica boa parte no que tange a consciência ética. Na investigação de Greenfield Jr., Norman e Wier (2008) um dos achados foi que a maior experiência profissional tem menos probabilidade de participação em práticas de gerenciamento de resultados.

Silva, C. A. T. et al. (2010) verificaram as escolhas contábeis em meio ao reconhecimento de uma contingência passiva em situações de seleções adversas concluindo que as mulheres mais experientes são mais conservadoras. Em meio às essas perspectivas de resultados com relação às variáveis do perfil dos sujeitos, foi construído o figura 7 como segue abaixo:

FIGURA 7 - VARIÁVEIS DO PERFIL DOS SUJEITOS E O COMPORTAMENTO OPORTUNISTA – RESULTADOS ESPERADOS

CONSTRUTO	VARIÁVEIS	RESULTADOS ENCONTRADOS	RESULTADOS ESPERADOS
DADOS DO PERFIL DOS SUJEITOS X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	IDADE - ID	<i>Mixed Results</i> , em algumas pesquisas se mostram significantes em outras não.	H1 - ID - <i>Mixed Results</i>; H2 - GEN - <i>Mixed Results</i>; H3 - F - Encontrar relação com comportamento oportunista; H4 - C/F - Encontrar relação com o comportamento oportunista; H5 - TEXP - <i>Mixed Results</i>; H6 - REL - Relação negativa com o comportamento oportunista H7 - TR - - Encontrar relação com o comportamento oportunista
	GÊNERO - GEN	<i>Mixed Results</i> : Diferença no comportamento em função do gênero e explica boa parte da consciência ética; Mulheres menos tolerantes, e mais éticas, evitam denunciar colegas; Homens tendem a incorrer em comportamento antiético para alcançar os objetivos;	
	FORMAÇÃO - F	Não encontrado na literatura.	
	CARGO/FUNÇÃO - C/F	Não encontrado na literatura.	
	TEMPO EXPERIÊNCIA - TEXP	Relevante para a tomada de decisão ética e comportamento oportunista. <i>Mixed Result</i> : resultados apontam relação positiva e também negativa no que tange à tomada de decisão ética	
	RELIGIOSIDADE - REL	Relação positiva com a tomada de decisão ética	
	TIPO DE RESPONDENTE TR	Diferenças de comportamento em função do tipo de respondente.	
AUTORES			
Antonovz et al. (2010); Rosenzweig, Fischer (1994); O'Fallon, Butterfield (2005); Loe, Ferrell, Mansfield (2000); Santos, Guevara, Amorim (2013); Clikman, Geiger e O'Connell (2001); Cohen, Pant, Sharp (2001); Greenfield JR, Norman, Wier (2008); Silva, C. A. T. et al. (2010).			

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

A figura 7 oferece uma consolidação dos achados das pesquisas anteriores elencadas neste estudo, juntamente com seus autores e, além disso, também evidencia as hipóteses que serão inquiridas por meio dos dados levantados. A continuidade da discussão ocorre por meio dos traços de personalidade tema da seção 2.3.

2.3 TRAÇO DE PERSONALIDADE

Aqui foram tratados os conceitos e as características a respeito de traço de personalidade, como por exemplo, as perspectivas adotadas por determinados autores, a menção de alguns traços de personalidade e os instrumentos utilizados para mensuração. Há uma especificação a respeito das pesquisas na área de contabilidade que investigam traços. E, finalmente, foi elaborada uma abordagem sobre o maquiavelismo, que é o traço investigado nesta pesquisa. O item termina com a consolidação dos achados da literatura e os resultados que se espera encontrar.

2.3.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

Para se iniciar as discussões sobre os traços de personalidade é necessário apresentar os conceitos e aplicação a respeito dos termos, tanto de traço como personalidade. Hall, Lindzey e Campbell (2000) apresentam o conceito de traços quando dizem que estes não são peculiares a apenas um sujeito, isso quer dizer que, o traço pode ser compartilhado por uma gama de sujeitos, no entanto ele também pode ser particular, e isso ocorre na sua manifestação. Essa manifestação pode ser observada de forma conjunta em uma análise psicométrica, ou individual, numa análise clínica. A personalidade é um subcampo da psicologia, definida como o estudo científico das forças psicológicas que tornam as pessoas únicas (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004). É um constructo da psicologia, que se destaca no cenário de avaliação psicológica (SILVA, I. B.; NAKAMO, 2011). Personalidade é uma predisposição de se comportar de forma sistemática, e que com base na teoria e evidências empíricas é possível concluir que esta é uma área relativamente identificável, estável e

mensurável de investigação que ajuda a explicar uma parte do comportamento no trabalho (TAGGAR; PARKINSON, 2007). Carvalho (2009) assegura que a personalidade faz das pessoas únicas, e isso se reflete nos seus comportamentos e atitudes.

Segundo Friedman e Schustack (2004) a personalidade apresenta oito perspectivas principais que, conjuntamente, colaboram na compreensão de forma significativa da natureza complexa de cada sujeito. Essas oito perspectivas são: aspectos inconscientes, forças do ego, ser biológico, condicionamento e modeladas, dimensão cognitiva, traços de habilidades e predisposições, dimensão espiritual e interação contínua. Elas são descritas com maiores detalhes, conforme coloca o quadro 4 abaixo:

QUADRO 4 – PERSPECTIVAS E CARACTERÍSTICA DA PERSONALIDADE

PERSPECTIVAS	CARACTERÍSTICAS
Psicanalítica	Observa as influências inconscientes, a importância dos impulsos sexuais, mesmo em esferas não sexuais.
Neo-analítica/Ego	Foco no <i>self</i> e no combate para lidar com as emoções e impulsos no mundo interior e a exigência dos sujeitos no mundo exterior.
Biológica	Foca nas tendências e limites impostos pela herança biológica, se associa facilmente com as outras abordagens.
Behaviorista	Análise mais científica das experiências de aprendizagem que modelam a personalidade.
Cognitiva	Absorve a natureza ativa do pensamento humano, utiliza-se do conhecimento atual da psicologia cognitiva.
Traço	Técnicas que avaliam os indivíduos de forma eficiente.
Humanística	Foca na natureza espiritual do sujeito, valoriza a luta pela auto-satisfação e dignidade.
Intercionista	Admite que os sujeitos tenham diferentes personalidades em diferentes circunstâncias.

Fonte: Adaptado de Friedman e Schustack (2004)

Essas perspectivas e características da personalidade podem ser atribuídas a vários autores (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004), porém aqui terão destaque apenas alguns. O primeiro a ser abordado é Freud. Ele divide a mente em três dimensões *id*, *ego* e *supergo* e, em cada uma dessas modalidades, se tem o desenvolvimento dos traços de personalidade de forma específica. O *id* concentra as motivações físicas básicas, e este trabalha em função do princípio do prazer, ou seja, os esforços são exclusivos para se atender a um desejo reduzindo às tensões internas, sendo considerada esta a parte mais primitiva da psique (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004). É o sistema de origem da personalidade, é daqui que surgem o ego e o superego (HALL; LINDZEY; CAMPBELL, 2000). O *ego* trata dos problemas existentes na

realidade, tendo por fim ajudar o *id* a realizar os desejos na realidade. O *ego* é visto como o regulador dos desejos do *id* (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004; HALL; LINDZEY; CAMPBELL, 2000). Já o *superego* surge como uma estrutura de personalidade que permite internalizar as regras sociais, que pode ser conscientes ou inconscientes, à medida que nem sempre se está consciente de todas as regras as quais foram internalizadas. Essa estrutura busca realizar metas de atividades que são socialmente aceitáveis (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004). É a força moral da personalidade (HALL; LINDZEY; CAMPBELL, 2000).

Jung estava mais interessado nos aspectos universais e profundos da personalidade. Para tanto, apresentou que a mente estava dividida em três partes: ego consciente, inconsciente pessoal e inconsciente coletivo. O ego é a mente consciente (FRIEDMAN; SCHUSTACK; 2004; HALL; LINDZEY; CAMPBELL, 2000) e é bem próximo do que colocou Freud, tratando da personalidade consciente que incorpora a percepção pessoal. A segunda parte trata de sentimentos e pensamentos que não fazem parte do consciente, estes que foram reprimidos para que não viessem a confrontar com o ego (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004). E para finalizar tem-se o inconsciente coletivo, versando de um nível bem mais profundo sobre a inconsciência, onde são abordados os símbolos emocionais poderosos que foram denominados de arquétipos. São memórias latentes herdadas do passado (HALL; LINDZEY; CAMPBELL, 2000). É possível destacar que para Jung a personalidade abrange forças competitivas que se opõe, lutando entre si para atingir um equilíbrio, direcionando que essa compreensão pode ser observada quando se nota as dimensões de extroversão e introversão (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004).

Já Skinner não se considerava um psicólogo da personalidade, ao contrário, conceitos a respeito de características psicológicas internas não observáveis eram uma abominação em sua opinião. Para ele a personalidade é um repertório de comportamentos que são aprendidos em um contexto organizado de contingências ambientais, ou seja, a personalidade se apresenta por meio de um conjunto de reações aprendidas e geralmente empregadas pelos sujeitos. Ora, se o comportamento é aprendido ele se torna muito específico para cada situação. Foi diante desta perspectiva que ele desenvolveu a teoria do condicionamento operante, que ressalta a função do comportamento em detrimento da estrutura de personalidade. Ao contrário de Jung, Skinner aponta que traços de extroversão são apenas grupos de comportamentos que foram reforçados (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004).

Mesmo com toda essa discrepância e até mesmo negação da existência dos traços de personalidade entre os autores na psicologia, o estudo seguiu em frente e se desenvolveu com uma abordagem mais empírica que teórica (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004) para tratar e apresentar esses traços ao longo do tempo. A exposição desses traços de personalidade parte de um conjunto básico e limitado de adjetivos para descrever os sujeitos e representá-los em escalas.

Silva, I. B. e Nakamo (2011) dizem que os traços de personalidade devem ser utilizados para aglomerar, prever e explicar a conduta de um sujeito, de forma a apontar que a explicação para tal comportamento está no sujeito e não na situação, deixando a sugestão de que há um mecanismo interno que produz o comportamento. Andrade (2008) profere que em 1937 foi publicado um livro que marcou o estudo da personalidade e que Allport foi o responsável por trazer para o centro da psicologia o estudo sobre a personalidade.

Gordon Allport, partindo de uma análise léxica de um dicionário americano conseguiu elencar em torno de dezoito mil adjetivos para caracterizar os traços de personalidade (FRIEDMAN; SCHUSTACK, 2004). Em meio a todos esses adjetivos não era possível chegar a nenhuma conclusão sobre os traços de personalidade e, portanto foi introduzida a análise psicométrica. Por meio da estatística, especificamente, da análise fatorial, foi possível construir os instrumentos para verificar e mensurar os traços de personalidade e este tipo de abordagem foi introduzida por Cattell (HALL; LINDZEY; CAMPBELL, 2000). Mediante o trabalho de Cattell e a possibilidade de enxugamento das variáveis, outros pesquisadores foram estimulados a examinar a classificação dos traços de personalidade (JOHN; SRIVASTAVA, 1999). Andrade (2008), com relação à análise fatorial afirma que a partir dessa técnica foram encontrados números diferentes de traços e que por isso têm sido propostos diferentes tipos.

Para se medir traços diferentes, foram criados instrumentos diferentes. Um deles é o *Big Five*. Este modelo que investiga a personalidade por meio de cinco traços, e que no Brasil foram denominados de: extroversão, socialização, realização, neuroticismo e abertura para experiência (HUTZ et al. 1998; SILVA, I. B.; NAKAMO, 2011). É plausível ressaltar que os traços podem ter outra terminologia em outros países, tendo em vista que este foi desenvolvido nos Estados Unidos e adaptado em outros locais. Sua origem se deu por meio da aplicação fatorial e do enxugamento dos adjetivos propostos por Allport (SILVA, I. B.; NAKAMO, 2011).

Outro instrumento criado para avaliação dos traços de personalidade é derivado dos estudos de Jung, e foi denominado de Indicador de Tipo Myers Briggs – MTBI. Para Licht, Oliveira e Ventura (2007) este proporcionou às pessoas acesso às teorias de Jung. É considerado o instrumento mais utilizado para detecção do funcionamento, em condições subclínicas da personalidade e isso ocorre em função da relevância obtida em diversas áreas (QUENK, 2009). Foi desenvolvido em 1958, por duas americanas Katherine Briggs e Isabel Briggs Myers, mãe e filha respectivamente (ESWARAN; ISLAM; YUSUF, 2011). Mensura a personalidade por meio de 16 traços. Um crescente número de pesquisadores tem apresentado que a escala de MTBI é útil em ambientes experimentais (HALL; LINDZEY; CAMPBELL, 2000). Sua diferença com relação aos outros instrumentos está no fato de medir a personalidade por meio de uma escala bipolar.

Outro instrumento utilizado é a *Dark Triad*. Sua função é investigar três traços de personalidade: narcisismo, maquiavelismo e psicopatia, de maneira subclínica (HODSON; HOGG; MACLNNIS, 2009; JONASON et al., 2009). Paulhus e Williams (2002) dizem que os traços verificados por meio dessa abordagem compartilham uma série de características, tendo os três traços caracteres maléficos, com comportamento voltado a alto-promoção, frieza emocional e agressividade. Jonason e Webster (2010) afirmam que houve um aumento considerável na investigação desses tipos de traços, tendo em vista que em 2002 havia um artigo com essa expressão e em 2009 foram encontrados 38, mediante achados do *Google Scholar*. Inicialmente, a *Dark Triad* foi mensurada por meio de 90 questões, porém foi elaborado um instrumento mais enxuto, composto por 12 questões (JONASON; WEBSTER, 2010). Além desses já citados, existem outros que também podem ser utilizados, como mostra o quadro 5 abaixo:

QUADRO 5 - MÉTODOS DE MENSURAÇÃO DOS TRAÇOS DE PERSONALIDADE

TRAÇO	MENSURAÇÃO	REFERENCIAL TEÓRICO
BIG FIVE	BIG FIVE INVENTORY - BFI	GOMES, GOLINO (2012); JONASON, WEBESTER, 2010; PAULHUS, WILLIANS, 2002; HODSON, HOGG, MACLNNIS, 2009; BROWN, AKERS, GIACOMINO, 2013, HUTZ et al., 1998; NUNES, HUTZ, 2006; DAHLING, WHITAKER, LEVY, 2009.
BIG FIVE	NEO-PI-R	
BIG FIVE	INVENTÁRIO DE MARCADORES DO BIG FIVE	
NEUROTICISMO	ESCALA FATORIAL DE NEUROTICISMO	
EXTROVERSÃO	ESCALA FATORIAL DE EXTROVERSÃO	
SOCIALIZAÇÃO	ESCALA FATORIAL DE SOCIALIZAÇÃO	
ABERTURA	ESCALA FATORIAL DE ABERTURA	
DARK TRIAD	DIRTY DOZEN	
NARCISISMO	NPI	
MAQUIAVELISMO	MACH IV	
	MPS	
PSICOPATIA	SRP III	

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Há uma gama de instrumentos que podem ser utilizados para obter a mensuração a respeito dos traços de personalidade. Mas independente do instrumento que seja utilizado, tendo em vista que seja validado pela literatura, é necessário averiguar quais os resultados que esses auferem às pesquisas empíricas. Para tanto, foi criado o quadro 6 com algumas pesquisas recentes e que apontam as relações entre o comportamento dos sujeitos e o traço de personalidade.

QUADRO 6 - PESQUISAS E O PERFIL PSICOLÓGICO

AUTOR	ESTUDO	INSTRUMENTO	RESULTADOS
PAULHUS; WILLIAMS (2002)	Verificar se os traços da Dark Triad são equivalentes	NPI - SRP III - MACH IV - BIG FIVE	São traços distintos e podem ser investigados individualmente. Psicopatas baixo neuroticismo, psicopatas e maquiavélicos, baixa consciência.
LOPES et al. (2009)	Verificar a relação entre os traços de personalidade e o tipo de aprendizagem (cooperativa ou colaborativa)	MBTI	Extrovertidos não valorizam a aprendizagem cooperativa.
BASSO; ESPARTE (2009)	Verificar os traços elementares de personalidade e o comportamento do consumidor	Multi Escalas - Tradução Reversa	Os traços de personalidade diferenciam os sujeitos no que tange a lealdade.
MURITIBA; CASADO; MURITIBA (2010)	Verificar os traços de personalidade e o tipo de preferência por método de ensino	AUTO-AVALIAÇÃO	Os extrovertidos preferem aulas ativas, os introvertidos aulas expositivas, Os que têm traços de sensação preferem pesquisas bibliográficas e os ligados à intuição preferem às teorias e a sua aplicabilidade.
HALES; HOBSON; RESUTEK (2012)	Verificar a relação entre o narcisismo e os relatórios gerenciais	NPI	Narcisismo induz gestores à inflarem resultados, desde que estes resultados sejam importantes e que os deixem no Top da performance.
MURPHY (2012)	Verificar a propensão à fraude e os traços de personalidade	EXPERIMENTO	Maquiavelismo e emoções negativas estão mais propensos a falsificar informações, tendo em vista que os maquiavélicos sentem menos culpa.
BROWN; AKERS; GIACOMINO (2013)	Verificar o narcisismo e o tipo de liderança em estudantes na área de negócios	NPI	Estudantes de contabilidade tem menor nível de narcisismo que de outras áreas de negócios. Há diferença de narcisismo por gênero e também se o estudante ocupa cargo de líder estudantil.
BAILEY (2013)	Verificar a relação entre os traços de psicopatia e o comportamento antiético dos estudantes de contabilidade	ESCALA DE LENVENSON	A psicopatia se relaciona com o comportamento antiético.
MAJORS (2014)	Verificar a relação entre a Dark Triad e os relatos financeiros agressivos	SD3	Gestores com esses traços divulgam relatórios com informações mais agressivas.

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

As pesquisas citadas no quadro 6 mostram que o traço de personalidade é relevante para a tomada de decisão, potencialmente no que tange a área de negócios, sendo esse o interesse desta pesquisa. Os traços afetam o comportamento do líder, afetam a escolha de investimentos e também afetam as escolhas no momento da divulgação das informações financeiras. Tendo em vista que esta pesquisa investiga um passo anterior, ou seja, a tomada de decisão no momento do reconhecimento e mensuração de um evento econômico, é natural que se espere encontrar relações similares também neste ponto.

Para esta pesquisa traço de personalidade é uma característica que pode ser compartilhada por uma gama de sujeitos e, portanto, estes podem se comportar de forma sistemática, considerando que é uma abordagem sub-clínica. A perspectiva utilizada é a do traço e optou-se pela investigação do maquiavelismo por meio *Machiavellianism Personality Scale* - MPS. A explicação para tal está no fato de que este traço faz parte dos “traços do mal” e estão relacionados de forma direta com o comportamento oportunista nas áreas de negócios, como foi evidenciado na seção 2.3.2.

2.3.2 MAQUIAVELISMO E O COMPORTAMENTO OPORTUNISTA

Nicolau Maquiavel foi um perspicaz estadista do século XVI (CYRIAC; DHARMARAJ, 1994). O termo maquiavelismo é proveniente das suas ideias, que estão presentes na sua principal obra *O Príncipe*, escrita em 1513, no qual trata de forma fundamental dos meios que o homem se utiliza para manter o poder (LIMA; GARCIA; PEREIRA, 2012). O maquiavelismo desempenha grande influência sobre as comunidades de negócios, especialmente nos Estados Unidos e na Europa, à medida que os empresários preferem seguir o pragmatismo e oportunismo dos seus ditames ao invés de observar a sua consciência individual (CYRAC; DHARMARAJ, 1994).

Com o intuito de observar a personalidade maquiavélica, Christie e Geis apud Lustosa, Roazzi, Camino (2004) fizeram uma análise em 38 estudos realizados no período de 1959 até 1969, considerando a forma de pensar dos sujeitos por eles demarcados como pouco ou muito maquiavélicos e criaram um instrumento para avaliar de forma quantitativa tal personalidade.

Alguns conceitos de maquiavelismo podem ser descritos assim: propensão à desconfiança em outras pessoas, envolvimento em manipulação amoral, controle sobre os outros, e busca do status próprio (DAHLING; WHITAKER; LEVY, 2009). O maquiavelismo é um constructo da psicologia e foi aplicado no campo organizacional a partir da década de 70. Isso ocorreu com a criação da escala MACH IV, sendo que as pesquisas empíricas que aplicaram em larga escala tal constructo estão localizadas na década de 80 (GROHMANN; BATTISTELLA, 2012).

O maquiavelismo por sua vez é um fator que pode influenciar no comportamento oportunista. Rocha et al. (2012) dizem que não se trata de um perfil aético, este deve ser entendido como a capacidade de se comportar além dos limites de conduta que são inquestionáveis. É uma variável individual recorrente nas pesquisas de tomada de decisão ética (LOE; FERREL; MANSFIELD, 2000; O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005; BRATTON, 2004). Resultados apontam que sujeitos que possuem esse traço de personalidade consideram qualquer alternativa, desde que esta venha a promover seu próprio interesse, (CHRISTIE; GEIS apud BRATTON, 2004). Sujeitos que possuem esse traço de personalidade elevado podem se envolver em comportamentos manipuladores e oportunistas (BRATTON 2004). Algumas pesquisas sugerem que o maquiavelismo está negativamente relacionado com a tomada de decisão ética (O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005).

Obsessão por vitória parece ser uma predisposição alta de maquiavelismo, que culmina no comportamento antiético, em contextos de negócios. Isso se dá porque a vitória se relaciona ao sucesso pessoal, de modo que o comportamento antiético é justificado para a manutenção do bem estar e sobrevivência da organização (SHAFER; WANG, 2011). Várias pesquisas que versam sobre a tomada de decisão ética já fizeram uso do maquiavelismo. No levantamento feito por Loe, Ferrell e Mansfield (2000) os resultados apontaram que o maquiavelismo impacta na tomada de decisão ética. O'Fallon e Butterfield (2005) dizem que a sua investigação já produziu resultados consistentes, sendo que, em 7 dos 10 estudos o maquiavelismo foi negativamente relacionado com a tomada de decisão ética.

Shafer e Wang (2011) avaliaram o maquiavelismo dentro de um contexto de gerenciamento de resultados, na China e identificaram que um clima organizacional que tem por fim servir ao público reduziu significativamente a disposição para práticas de manipulação; que os profissionais de contabilidade que possuem registro profissional são menos tolerantes à manipulação de resultados; e que ao contrário do que ocorreu em pesquisas americanas, o gerenciamento de resultados contábil foi menos criticado que o gerenciamento de resultados operacionais. Os sujeitos com altos traços de maquiavelismo julgaram a manipulação de forma mais leve que os sujeitos que não possuíam essa característica.

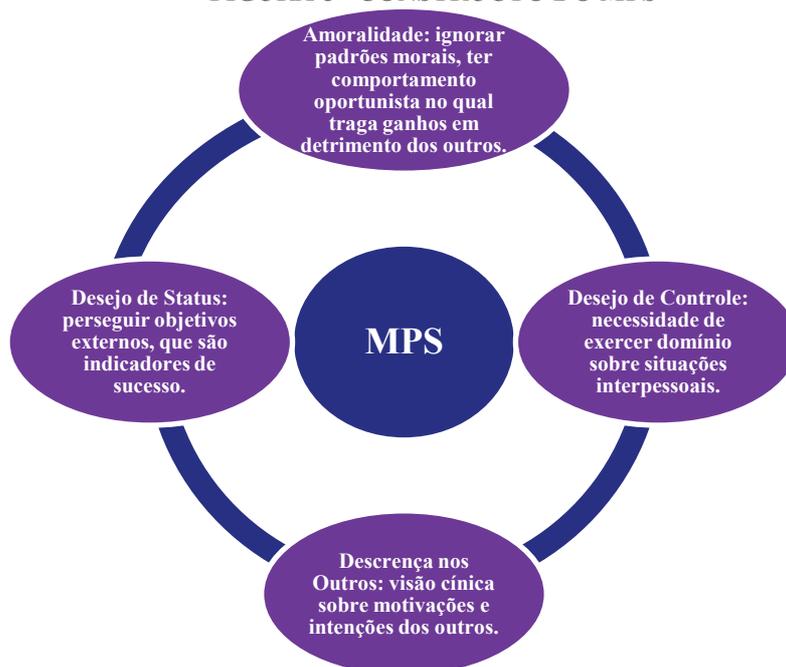
Na pesquisa de Lustosa, Roazzi e Camino (2004) a preocupação era observar quais fatores seriam determinantes para o desenvolvimento do maquiavelismo. Isso foi observado em estudantes e o resultado encontrado é que o convívio escolar pode aumentar o maquiavelismo nas crianças e adolescentes aliados a isso a competitividade. Rocha et al. (2012) analisaram a relação existente entre ética e o maquiavelismo no setor comercial no Ceará e a conclusão encontrada foi que há uma relação positiva entre o maquiavelismo e o desempenho do comércio. Para esta área em especial, o maquiavelismo pode ser visto inclusive como um diferencial. Em se tratando de denúncia sujeitos com o traço de maquiavelismo possuem uma relação negativa com a mesma, sendo que o maquiavelismo ainda afeta de forma indireta a maneira como esses sujeitos avaliam os benefícios e a responsabilidade nessas situações. Além disso, é possível afirmar que locais onde há um ambiente organizacional ético intenso, os sujeitos com fortes traços de maquiavelismo tendem a fazer mais denúncias que em ambientes organizacionais éticos fracos (DALTON; RADTKE, 2013).

Vladu (2013) faz uma investigação com alunos, a respeito da aceitabilidade do gerenciamento de resultados no curto prazo e o maquiavelismo. Os achados mostram que há uma relação positiva entre os níveis de maquiavelismo e a aceitabilidade do gerenciamento de resultados. Isso implica dizer que quanto mais acentuado for o traço de maquiavelismo maior a flexibilidade ética para a aceitação do gerenciamento de resultados. Cabe apenas ressaltar nesta pesquisa que as outras características individuais não são relevantes para tal conclusão.

Como já mencionado, para se realizar a mensuração do maquiavelismo é possível utilizar dois instrumentos, o primeiro desenvolvido por Christie e Geis, denominado de MACH IV (CHRISTIE; GEIS apud BRATTON, 2004). Mach IV foi desenvolvido com base em três parâmetros: táticas interpessoais, cinismo humano e moralidade abstrata. Esta escala possui 20 itens para investigar os três parâmetros. Porém, este modelo, mesmo tendo sido muito utilizado sofre algumas críticas, as quais limitam a sua aplicação como: confiabilidade inconsistente em função da variabilidade de resultados encontrados, unidimensional, apresenta poucos itens de escolha (DAHLING; WHITAKER; LEVY, 2009).

O outro instrumento utilizado para mensurar o maquiavelismo foi desenvolvido por Dahling, Whitaker e Levy (2009) e é denominado de *Machiavellianism Personality Scale* – MPS. O maquiavelismo é mensurado por meio de quatro escalas: ‘descrença nos outros’, ‘manipulação amoral’, ‘desejo de status’ e ‘desejo de controle’. Sua composição se dá por meio de 45 questões. Os conceitos das escalas estão dispostos na figura 8.

FIGURA 8 - CONSTRUCTO DO MPS



Fonte: Adaptado de Dahling, Whitaker e Levy (2009).

Os conceitos do MPS se relacionam de forma direta com o comportamento oportunista abordado nesta pesquisa. Outro ponto a ser levantado sobre o instrumento é que tem cinco anos desde a sua criação e a limitação está justamente neste fato, tendo em vista que a sua aplicação tem uma escala reduzida se comparado ao instrumento MACH IV. O MPS já foi utilizado em pesquisas no Brasil e trouxe resultados a consideráveis (GROHMANN; BATTISTELLA, 2012; ROCHA et al. 2012; LIMA; GARCIA; PEREIRA, 2012; GROHMANN; BATTISTELLA; COSTA, 2010). Para as necessidades dessa pesquisa, será aplicado o MPS a fim de verificar se este traço de personalidade afeta o comportamento oportunista em escolhas contábeis. A próxima seção irá abordar os resultados que se espera encontrar com relação ao traço de maquiavelismo.

2.3.3 RESULTADOS ESPERADOS

Este subitem foi criado com o objetivo de consolidar os achados das pesquisas em maquiavelismo aqui tratados e também para evidenciar os resultados que são esperados com a análise dos dados coletados. Para tanto, foi elaborado o figura 9 conforme segue abaixo:

FIGURA 9: MAQUIAVELISMO E COMPORTAMENTO OPORTUNISTA – RESULTADOS ESPERADOS

CONSTRUTO	VARIÁVEIS	RESULTADOS ENCONTRADOS	RESULTADOS ESPERADOS
MAQUIAVELISMO X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	MAQUIAVELISMO X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	Traço de Personalidade contribui para explicar o comportamento humano	H8 - MAQ - O maquiavelismo afeta o comportamento oportunista em escolhas contábeis; H9 - MAQ - O maquiavelismo em uma relação positiva com o comportamento oportunista.
		Maquiavelismo impacta na tomada de decisão ética - relação negativa	
		Maquiavélicos divulgam relatórios com informações mais agressivas	
		Maquiavélicos tem baixa consciência, buscam por status, e por controle	
		Comportamentos ligados à auto promoção, obsessão por vitória,	
		Comportamento antiético em ambientes de negócios, pragmatismo e oportunismo	
		Gerenciamento de resultados é julgado de forma mais leve por maquiavélicos	
		A competição promove o maquiavelismo	
		Relação negativa entre maquiavelismo e denúncia	
		Relação positiva entre maquiavelismo e a flexibilidade ética	
		Relação positiva entre a aceitação do gerenciamento de resultados e o maquiavelismo	
		AUTORES	

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Após a análise das variáveis do perfil dos respondentes e do traço de personalidade a pesquisa segue com a apresentação das emoções por meio do seu conceito e características, formas de investigação e onde se encaixa no comportamento oportunista em escolhas contábeis.

2.4 EMOÇÕES E ESCOLHAS CONTÁBEIS

Esta seção apresenta as emoções, como variáveis motivacionais para o comportamento oportunista em escolhas contábeis. Inicia-se com os conceitos e características, passando pela parte fisiológica, complementando com as pesquisas que envolvem emoções e comportamento oportunista nas escolhas.

2.4.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

Damásio (2000) diz que a emoção não é uma característica apenas de humanos, mas, entretanto, são nos humanos que as emoções se vinculam as ideias, valores, princípios e juízos complexos que só os humanos possuem, e neste momento se verifica que as emoções humanas são especiais. Emoção é um estado de sentimento afetivo que pode variar em intensidade (GAUDINE; THORNE, 2001). Damásio (2000, p. 74) diz que “emoções são conjuntos complexos de reações químicas e neurais, formando um padrão; todas as emoções tem algum tipo de papel regulador a desempenhar [...]”. Moreno, Kida e Smith (2002) dizem que as emoções fazem referência a uma variedade complexa de afetos em direção a um alvo, podendo ser positiva ou negativa, indo além do bom ou ruim.

No início do século XIX Charles Darwin, William James e Sigmund Freud já haviam publicado diversos trabalhos sobre aspectos da emoção. Graças a essas publicações que este tema ganhou um lugar privilegiado no discurso científico. Darwin concentrou seus estudos na expressão das emoções em diversas culturas e diferentes espécies, James enxergou o problema com clareza e confeccionou um relato sobre e Freud tratou do potencial patológico de transtornos emocionais (DAMÁSIO, 2000). Os esboços desenvolvidos por esses estudiosos não avançaram ao longo do tempo. Damásio (2000) aponta que o trabalho de Darwin se perdeu, a proposta de James foi injustamente criticada e Freud seguiu outros caminhos.

Durante o século XX as emoções foram deixadas de lado dentro dos laboratórios, e os argumentos para tal encontravam-se no fato de ser um tema muito subjetivo e também pelo fato de se opor a razão. Neste momento acreditava-se que razão e emoção eram processos totalmente segregados, “emoção no corpo e razão no cérebro” (DAMÁSIO, 2000, p. 60).

Foi por meio de nova geração de cientistas que as emoções voltaram a ser tema de estudo. Damásio (2000) exhibe que investigações feitas em laboratório mostram que as emoções fazem parte do processo de raciocínio e decisão, sendo isso bom ou mal.

Certamente não é verdade que a razão opere vantajosamente sem a influência da emoção. Pelo contrário, é provável que a emoção auxilie o racionalismo, em especial quando se trata de questões pessoais e sociais que envolvem riscos e conflito. *Sugeri* que certos níveis de processamento de emoção são provavelmente indicativos do setor do espaço de tomada de decisão onde nosso raciocínio pode operar com máxima eficácia. Mas *não sugeri* que as emoções são um substituto para a razão ou que as emoções decidem por nós (DAMÁSIO, 2000, p. 63).

As emoções se dividem em primárias e secundárias. As primárias são aquelas inatas (DAMÁSIO, 1994), ou seja, aquelas emoções universais de alegria, tristeza, medo, raiva, surpresa ou repugnância (DAMÁSIO, 2000). As emoções primárias não descrevem todos os comportamentos emocionais, representando apenas o processo básico. As emoções secundárias, também classificadas como emoções sociais (DAMÁSIO, 2000), são representadas pelo ciúme, embaraço, culpa ou orgulho. Lane et al. (1997) proferem que o conceito de emoções primárias ou básicas, foi originada nos estudos de Darwin nos anos de 1872, na sua obra *The expression of emotion in man and animals*.

A função das emoções é estimular processos orgânicos e respostas adaptadas ao ambiente, da mesma forma como nos processos de aprendizagem, motivação e comunicação interpessoal, e sua abordagem se dá com relação a qualquer reação afetiva por parte dos indivíduos, como os sentimentos de raiva, surpresa, ansiedade, alegria, tristeza, etc. (CAVAZOTTE; DIAS FILHO; VILAS BOAS, 2009).

Damásio (1994, p. 168) diz:

Vejo a essência da emoção como a coleção de mudança no estado do corpo que são induzidas numa infinidade de órgãos por meio das terminações das células nervosas sob o controle de um sistema cerebral dedicado, o qual responde o conteúdo dos pensamentos relativos a uma determinada entidade ou acontecimento.

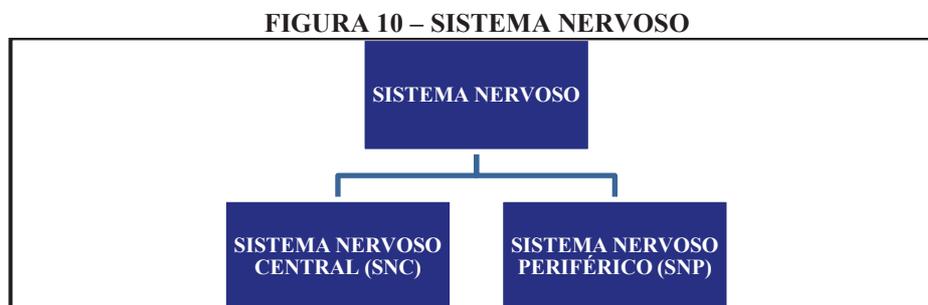
O autor (1994) continua dizendo que muitas alterações no estado do corpo são perceptíveis pelo observador externo, mas existem outras alterações, que são apenas perceptíveis pelo dono do corpo. Cumpre dizer que as emoções se manifestam em função do estado emocional de cada indivíduo, sendo que pode variar de excitação até a calma. A intensidade do estado emocional é que, vai dizer como as emoções, sejam elas positivas ou negativas, vão afetar a tomada de decisão ética (GAUDINE; THORNE, 2001).

Em suma, pode-se dizer que:

Emoção é a combinação de um processo avaliatório mental, simples ou complexo, com respostas dispositivas a esse processo, em sua maioridade dirigida ao corpo propriamente dito, resultando em um estado emocional do corpo, mas também dirigidas ao próprio cérebro (núcleos neurotransmissores no tronco cerebral), resultando em alterações mentais adicionais (DAMÁSIO, 2000, p. 168-169).

2.4.2 O CÉREBRO E AS EMOÇÕES

O sistema nervoso é subdividido em duas partes, como mostra a figura 10:



Fonte: Adaptado de Damásio (1994) e Sternberg (2000)

Segundo Damásio (1994) quando se observa o sistema nervoso em sua totalidade, é possível distinguir facilmente a sua divisão. O sistema nervoso é onde a capacidade de perceber, adaptar e interagir com o mundo se baseiam. É aqui que as informações são recebidas, processadas e as respostas ao ambiente são dadas (STERNBERG, 2000).

A parte central do sistema nervoso é composta pelo cérebro, com seus hemisférios direito e esquerdo que são unidos pelo corpo caloso (conjunto espesso de fibras nervosas), diencefalo (grupo central de núcleos nervosos escondidos sob os hemisférios, incluindo o tálamo e o hipotálamo), o mesencefalo, o tronco cerebral, o cerebelo e a medula espinhal. Este sistema está ligado a todas as partes do corpo por meio de nervos, que constituem o sistema nervoso periférico (DAMÁSIO, 1994). O termo periférico faz referência à distância do centro, e também ao auxílio que este presta ao sistema nervoso central. É o sistema nervoso periférico que capta as informações e faz a ligação entre o sistema nervoso central e os órgãos internos e externos ao corpo (STERNBERG, 2000).

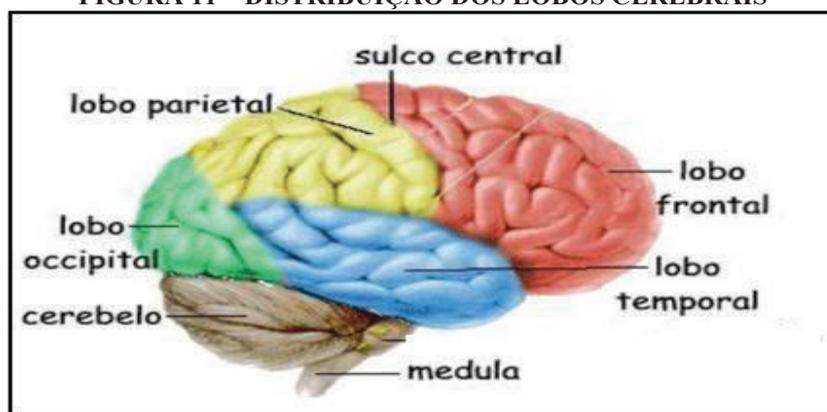
O cérebro é o órgão do corpo humano que controla de forma mais direta os pensamentos, as emoções e as motivações. O córtex cerebral é uma camada que envolve a superfície do cérebro, e é ele que nos capacita a planejar, coordenar pensamentos e ações, perceber padrões visuais e sonoros, usar a linguagem, etc. A superfície que acompanha o córtex cerebral é cinzenta, pois abrange corpos celulares neurais cinzentos que processam as informações que o cérebro recebe e envia. Essa parte do cérebro também é conhecida como massa cinzenta (STENBERG, 2000).

Damásio (1994) diz que a massa cinzenta apresenta duas variedades: numa os neurônios estão dispostos em camadas, como em um bolo, formam o córtex, e na outra os

neurônios se encontram distribuídos como castanhas, em cachos, no interior de uma taça, formando o núcleo. A amígdala trata-se de um dos exemplos de núcleos existentes no cérebro. Outra característica do cérebro é que mesmo tendo os seus hemisférios direito e esquerdo, muito semelhantes, eles funcionam de maneiras diferentes, onde cada qual é especializado em algum tipo de atividade (STERNBERG, 2000).

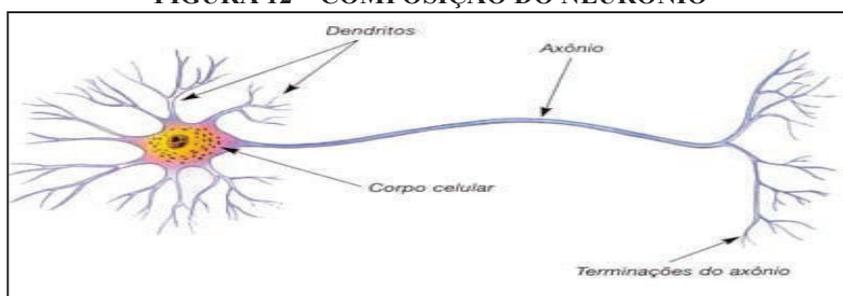
Para fins práticos, os hemisférios cerebrais (direito e esquerdo), juntamente com o córtex cerebral, foram divididos em quatro lobos, tendo em vista que esses lobos são regiões anatômicas arbitrárias, que processam informações específicas, e interagem entre si. São os lobos frontais, responsáveis pelo processamento motor, raciocínios abstratos; lobo parietal, responsável pelas sensações da pele e músculos do corpo; lobo temporal, responsável pelo processamento auditivo; e lobo occipital, responsável pelo processamento visual (STERNBERG, 2000). A figura 11 apresenta os lobos descritos e evidencia a posição de cada um deles dentro do cérebro humano, conforme segue abaixo:

FIGURA 11 – DISTRIBUIÇÃO DOS LOBOS CEREBRAIS



Fonte: Vilela [2014]

De forma geral, para se entender o processamento cerebral é preciso conhecer a estrutura das células que compõem o sistema nervoso e tais células são denominadas de neurônios. (STERNBERG, 2000). Damásio (1994) diz que os neurônios são essenciais para as atividades cerebrais, e que no cérebro existem bilhões e eles se organizam em núcleos ou camadas. Os neurônios se compõem da seguinte maneira: um corpo celular, uma fibra principal de saída, o axônio, e fibras de entrada ou dendritos, visto na figura 12:

FIGURA 12 – COMPOSIÇÃO DO NEURÔNIO

Fonte: Sociedade Gaúcha de Aperfeiçoamento Biomédico e Ciências da Saúde [2013]

Os neurônios se interligam semelhantes a fios elétricos condutores. As fibras axônicas dos neurônios, por meio das sinapses, é o ponto onde os axônios estabelecem contato com os dendritos de outros neurônios. Dessa forma, quando os neurônios estão ativos, conhecido também como disparo, é emitida uma corrente elétrica partindo do corpo celular adentrando ao longo do axônio. Essa corrente elétrica é o potencial de ação, e quando atinge a sinapse, desencadeia a liberação de substâncias químicas conhecidas como neurotransmissores e por sua vez, esses últimos atuam como receptores. Cumpre dizer que as informações supracitadas a respeito do sistema nervoso, seu funcionamento e estruturas foram apresentadas de maneira bem simples e todo esse processo é muito mais complexo do que o exposto.

Com relação ao processo fisiológico das emoções, Damásio (1994) apresenta que as especificidades dos sistemas neurais que são dedicados à emoção, foram estabelecidas por meio de estudos sobre lesões específicas. As emoções se referem a processos que são determinados biologicamente, e que dependem de mecanismos cerebrais estabelecidos de maneira inata. (DAMÁSIO, 2000). Acreditava-se que as emoções seriam expressões que demandariam atividade em todo o cérebro e, no entanto, essa visão foi recentemente modificada (KANDEL, 2000). Os mecanismos que produzem as emoções ocupam um grupo razoavelmente limitado das regiões subcorticais, começando no nível do tronco cerebral, indo até as regiões que estão localizadas em uma parte superior do cérebro. Esses mecanismos formam um conjunto de estruturas que regulam e representam os estados do corpo (DAMÁSIO, 2000).

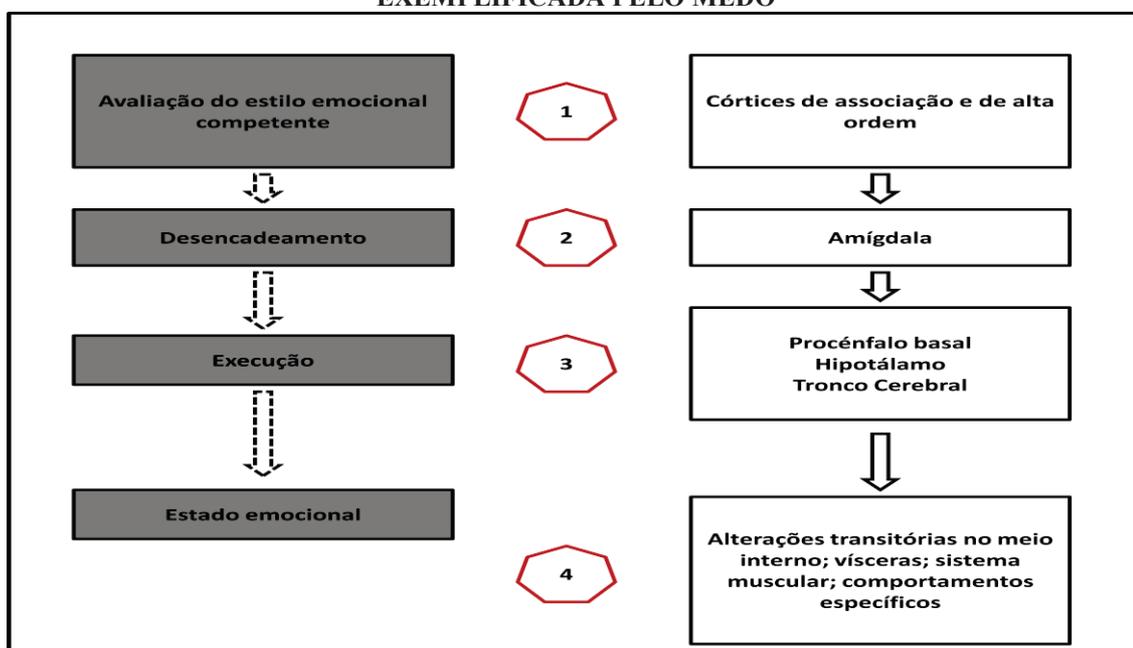
Damásio (2004) apresenta que o processo de fenômenos que leva as emoções tem início com o surgimento na mente do estímulo emocional competente, que se apresentam nas diversas regiões sensitivas que mapeiam as suas características. Essa fase é chamada de fase de apresentação. Na próxima fase, sinais conectados à representação sensitiva do estímulo

são remetidos para outros lugares do cérebro, principalmente para os locais onde há capacidade de desencadear as emoções.

São locais arquitetados como fechaduras que somente serão abertos com as chaves correspondentes e essas chaves, nada mais são do que os estímulos emocionais adequados. O ponto que se deve atentar é que as chaves escolhem uma fechadura que já existe e não leva o cérebro a construir uma fechadura nova. A atividade nesses locais que são desencadeadores de emoções é a causa imediata do estado emocional que ocorre no corpo e no cérebro. Esse conjunto de acontecimentos com o tempo irá aumentar, diminuir ou até mesmo se encerrar.

Em linguagem neuroanatômica ou neurofisiológica o processo começa quando os sinais neurais correspondem a certo objeto são informados em paralelo ao longo de várias projeções neurais para outras regiões do cérebro. Algumas das regiões receptoras entram em ação, quando detectam certas formas de sinais e, começam a enviar sinais que miram outras regiões cerebrais continuando o processo de acontecimentos que irá tornar-se uma emoção (DAMÁSIO, 2004). A figura 13 representa o desencadeamento do processo emocional, tendo do lado esquerdo as fases do processo e do lado direito estruturas cerebrais necessárias em cada uma das fases, sendo medo neste caso à emoção especificada.

FIGURA 13 – PRINCIPAIS FASES DO DESENCADEAMENTO E EXECUÇÃO DAS EMOÇÕES, EXEMPLIFICADA PELO MEDO



Fonte: Damásio (2004, p. 71)

Para Damásio (2004, p. 66)

Algumas das regiões do cérebro hoje identificadas como desencadeadoras de emoção incluem a amígdala, situada na profundidade do lobo temporal, uma parte do

lobo frontal a que chamamos de córtex pré-frontal ventromedial e outra região frontal no córtex do cíngulo e na motora suplementar.

Agora que se sabe como as emoções começaram a ser pesquisadas, como é conceituada, quais características apresenta e finalmente em que partes do cérebro mais registram esse processo emocional, fica a necessidade de examinar as aplicações empíricas dessas investigações e quais as áreas que se utilizam dessas informações.

2.4.3 PESQUISAS ANTERIORES

Uma das pesquisas clássicas no campo comportamental foi realizada pelos psicólogos Kahneman e Tversky (1979). Eles entram no campo das finanças para explicar o comportamento dos sujeitos em situações que envolvem riscos. Para tanto, relacionaram escolhas de investimentos, com risco e retorno, para com objetivo de verificar o comportamento dos sujeitos. A descoberta foi que mediante cenários de ganho, os sujeitos eram avessos a riscos, e mediante cenários de perdas, os mesmos sujeitos se envolviam em riscos, tentando perder o menos possível, sem com isso, em nenhuma das situações, observarem a maximização dos resultados, como preconiza a teoria econômica clássica.

Na verdade, os achados dessa pesquisa seminal, que deram origem a Teoria do Prospecto base das finanças comportamentais, foram que os sujeitos não são avessos a riscos e sim avessos á perdas, não importando o quanto estarão mais ricos de fato, mas sim valorizando perder o menos possível. Esses resultados levam a críticas à Teoria da Utilidade, à medida que, os sujeitos consideram não somente à maximização dos ganhos nas escolhas, e isso consequentemente afeta a racionalidade na tomada de decisão (KAHNEMAN; TVERSKY, 1979). Tendo em vista que isso ocorre, Bechara e Damásio (2005) apresentam a seguinte assertiva: o processo que leva a decisão mais acertada não é apenas lógico, tendo esse à contribuição emocional.

Seguindo esse caminho, veio a economia comportamental. Camerer, Loewenstein e Prelec (2005) articulam que foi somente nos últimos anos que a economia começou a importar conhecimento da psicologia para construir um novo campo de estudos, a economia comportamental. Diante deste cenário interdisciplinar é possível contar também com os

achados da neurociência, que impactam na psicologia e conseqüentemente na economia. Com o conhecimento das funções cerebrais, é possível concluir sobre o que está permeando o comportamento observado. E foi por meio dessas novas perspectivas de campos de estudos, conjugando várias disciplinas que se chegou à pesquisa sobre emoções na tomada de decisão.

Wilkowski e Robinson (2010), Arslan (2010) e Park e Lee (2011) se propuseram a pesquisar sobre a raiva; Inman, Dyer, e Jia (1997) tiveram como proposta analisar a decepção e arrependimento após uma escolha; Mellers, e McGraw (2001) ao contrário, fizeram uma análise sobre o impacto das emoções antecipadas; Rajeev e Bhattacharyya(2007) investigaram as emoções negativas de pesar e decepção; Simonson (1992) pesquisou sobre a antecipação de arrependimento e responsabilidade nas decisões de compras; Bratton (2004) investigou como sujeitos tomam decisões éticas e se engajam em comportamentos éticos; Zeemberg, et al. (2008) verificaram como as emoções impactam na tomada de decisão; Bagozzi, Baumgartner e Pieters (1998) tinham por objetivo explicar como as emoções influenciam o comportamento direcionado a um objetivo; Pfister e Böhm (2008) se propuseram a conceituar o papel das emoções na tomada de decisão; e, Kim e Johnson (2013) avaliaram o impacto das emoções nas campanhas de marketing.

As emoções positivas e negativas afetam o comportamento de maneiras diferentes. Pesquisas apontam que as emoções negativas tem a influencia de mudar as decisões dos sujeitos a fim de evitar a continuidade do estado negativo (TZIEROPOULOS et al., 2001; GAUDINE; THORNE, 2001), além disso, este tipo de emoção tem maior comprometimento com riscos (CONNELY; HELTON; MUNFORD, 2004; MORENO; KIDA; SMITH, 2002; PARK; LEE, 2011) podendo levar a julgamentos negativos (LERNER; KELTNER, 2000). Outro aspecto da emoção negativa é que elas podem levar os sujeitos a atribuir uma probabilidade menor de eventos positivos no futuro, e isso pode vir a refletir em uma decisão longe da que seria ideal (GAUDINE; THORNE, 2001).

Lerner e Keltner (2000) avaliando raiva, medo e tristeza em estudantes universitários descobriram que as emoções negativas são suscetíveis de influenciar uma variedade de decisões, mas fazem isso de forma diferenciada. Tzieropoulos et al. (2001) analisaram a decepção, que é a diferença entre o que ocorreu e o que se esperava que tivesse ocorrido e por meio de cenários de expectativas financeiras chegando à conclusão que para alguns participantes bastava uma decepção para enviesar suas próximas decisões, no entanto os mais tolerantes à decepção tendiam a perder menos dinheiro.

Foi realizada uma pesquisa na qual os participantes tinham que escolher por meio de cenários morais quem iria morrer e quem iria sobreviver, tendo por premissa a falta de punição. Em meio a isso, os sujeitos tinham que dizer quais as emoções eram sentidas nestes julgamentos, e a culpa foi a mais citada, no entanto, tristeza nojo, raiva, empatia e ansiedade também foram relacionadas. Os resultados mostram uma relação positiva entre traço de raiva e o aumento do bem-estar proporcionado pela escolha, desgosto e empatia se correlacionam negativamente.

Wilkowski e Robinson (2010) fizeram uma pesquisa que trata da anatomia da raiva, e chegam à conclusão de que sujeitos com baixos traços de raiva conseguem controlar a mesma, na influência dos seus pensamentos hostis, enquanto que os que possuem altos traços de raiva não. Park e Lee (2011) avaliaram como a raiva influencia no processo de tomada de decisão, no que tange ao comprometimento maior com risco, chegando à conclusão de que quando os sujeitos se sentiam no controle podendo mudar a sua situação de perda eles assumiam mais riscos.

Em se tratando de emoções positivas, Mellers, McGraw (2001) dizem que prazer antecipado melhora a previsibilidade das escolhas, e também melhora a utilidade das mesmas. Brockington (2011) diz que as emoções positivas podem contribuir com aumento na qualidade do aprendizado de determinados conteúdos. Além do mais, o afeto positivo pode provocar o aumento da satisfação o que impacta em julgamentos mais deliberativos em consonância com o julgamento ideal (GAUDINE; THORNE, 2001).

Gaudine e Thorne (2001) propõem um modelo de avaliação da tomada de decisão ética que medem a emoção negativa e positiva por meio da excitação. Eles dizem que a excitação é o grau de interesse do estado sentimental podendo variar de forma individual, e, além disso, a excitação seja ela na emoção positiva ou negativa pode estimular os sujeitos a reconhecerem uma questão ética. Bratton (2004) fala que a maioria dos sujeitos tem um estímulo emocional quando se depara com uma questão ética, e corroborando com a ideia anterior, diz que o nível de excitação vai refletir na tomada de decisão de forma individual.

Bagozzi, Baumgartner e Pieters (1998) fizeram um estudo que mediu as emoções que influenciavam o comportamento direcionado a um objetivo. Eles dizem que as emoções produzem ações de maneira a promover o alcance da meta. As implicações encontradas nesta pesquisa são que a emoção positiva era mais intensamente sentida quando se rumava ao objetivo, e as mulheres sentiam mais intensamente que os homens se os resultados não eram favoráveis ao alcance dos objetivos.

Saindo da esfera de emoções positivas e negativas, Kim e Johnson (2013) analisaram as emoções sob a perspectiva moral, ou seja, examinaram como as emoções morais impactam na tomada de decisão de compra de um produto com apelo social. Para tanto, foram utilizados estudantes dos Estados Unidos e da Coréia do Sul e a conclusão apurada é que as emoções morais influenciam sim a tomada de decisão no que tange a compra de produtos com apelo social. Os americanos foram mais impactados quando o apelo fazia relação com o orgulho e isso não foi encontrado nas respostas dos coreanos, levando a crer que o fator cultural influencia nas emoções morais.

Os instrumentos para classificar as emoções se dividem em: questionários com cenários (CLEMENTS; SHAWVER, 2012; SHAWVER; CLEMENTS, 2012; SHAWVER, 2011; CONNELLY; HELTON; MUMFORD, 2004; MORENO; KIDA; SMITH, 2002; CHOE; MIN, 2011; MELLERS; McGRAW, 2001), entrevista (LERNER; KELTNER, 2000) e por meio de técnicas fornecidas pela neurociência, como é o caso das pesquisas citadas no quadro 7.

QUADRO 7 – PESQUISAS COM IMAGENS CEREBRAIS E EMOCÕES

AUTOR	ESTUDO	MÉTODO	RESULTADOS
LANE et al. (1997)	Descrever correlatos anatômicos da: felicidade, tristeza e nojo.	Filmes que induzem às emoções + PET	As emoções provocaram aumento nas atividades do córtex pré-frontal medial e tálamo. Os afetos positivos e negativos se manifestaram em locais diferentes
DAVIDSON; IRWIN (1999)	Verificar por meio das pesquisas realizadas, se há padrão no processamento neural das emoções.	EEG + fMRI	A amígdala e o córtex pré-frontal são as regiões que mais processam as emoções no cérebro humano.
TZIEROPOULOS et al. (2001)	Verificar o impacto da decepção na tomada de decisão	Jogo da Confiança + EEG	No ganho, os sujeitos tiveram maior processamento neural.
GREENE et al. (2001).	Verificar o processamento neural dos dilemas morais	Dilemas morais + fMRI	As emoções se manifestam de forma variada em função do dilema ético
MOLL; ESLINGER; SOUZA, (2001).	Verificar as áreas do cérebro ativadas em julgamentos morais	Declarações de sentenças morais + fMRI	Áreas de processamento: Córtex pré-frontal, giro frontal medial, anterior direito córtex temporal, núcleo lenticular, e cerebelo. Concluiu-se que o córtex pré-frontal pode trabalhar em conjunto com o córtex orbito frontal dorsolateral na regulação da conduta da vida social humana.
SANFEY et al. (2003)	Verificar o processamento neural de propostas financeiras justas e injustas	Jogo do ultimato + fMRI	Ínsula anterior (emocional) e córtex pré-frontal dorsolateral (cognição) são ativados neste jogo; as atividades na ínsula anterior foram intensificadas para rejeitar injustiças.
KUHNEM; KNUTSON (2005)	Investigar a influência da ativação neural antecipatória no risco financeiro	Cenários + fMRI	Dependendo da ativação que ocorre no cérebro (NACC ou ínsula anterior) pode levar a decisões diferentes, saindo da aversão a risco para tomada de risco.
MARTINO et al. (2009).	Verificar o comportamento em cenários de ganhos e perdas	Cenários + fMRI	Comportamento fora do padrão ativa o córtex cingulado; amígdala tem papel fundamental no sistema emocional para medir viés na tomada de decisão.
OHME, et al. (2010).	Identificar a ativação do córtex frontal em reação a anúncios de TV.	Comerciais + EEG	Somente um comercial conseguiu passar a mensagem emocional e informacional. Existe uma assimetria neural no processamento dos comerciais.

Continua

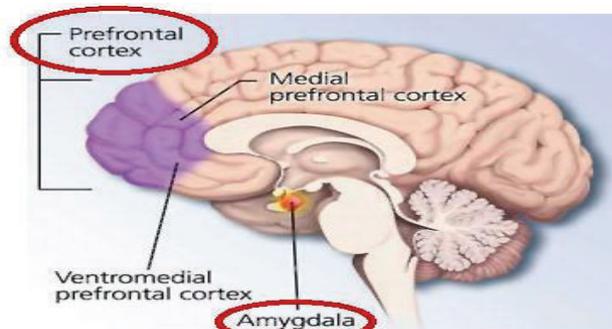
BROCKINGTON (2011)	Compreender o papel da emoção no uso e aquisição do conhecimento científico	Questões de física + RCP	As emoções atuam como qualificador, valorizando o conhecimento e usando na construção de novas representações de mundo. As emoções se manifestam de forma diferente em meio ao processo de reconhecimento, resposta e reconhecimento de questões.
CARVALHO JÚNIOR (2012)	Verificar se o processamento neural de auditores e contadores acompanham seus padrões comportamentais de julgamento, com relação à continuidade operacional.	Protocolo de Asare + EEG	Os julgamentos entre contadores e auditores foram similares, porém o processamento neural foi diferente. Os auditores possuem entre si processamento neural homogêneo; os contadores demandam processamento maior e evidenciaram conflito entre si.
NONOHAY (2012)	Verificar se na tomada de decisão há interação entre administração, psicologia e neurofisiologia.	Debates em grupos + Testes psicológicos + fMRI	Há relação; essa interação é impactada por fatores psicológicos das emoções, experiências, mecanismos de regulação homeostática, ativações de áreas cerebrais e comportamentos conscientes e inconscientes.

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

A maioria das pesquisas apresentadas faz uso do eletroencefalograma (EEG) ou da Ressonância Magnética Funcional. A diferença entre esses dois métodos está na capacidade de definição das imagens, onde o primeiro registra ondas cerebrais e o outro registra por meio de fluxos sanguíneos. Além desses há um outro, que foi utilizado por Brockington (2011) e este método capta as alterações do corpo por meio da condutância da pele (RCP). Esse método não possui a mesma sistemática de investigação que os outros, pois, mede as alterações do estado do corpo, mas não define exatamente quais os processos que ocorreram dentro do cérebro.

Pode-se observar também que os resultados e alterações nos processamentos do cérebro vão depender da intensidade, se a emoção é positiva ou negativa e o tipo da questão ética que está sendo tratada. É possível dizer que das partes cerebrais que mais participaram dos processos de todas as pesquisas no que tange as emoções foram o córtex pré-frontal e a amígdala, conforme aponta a figura 14.

FIGURA 14 – LOCAIS DO CÉREBRO MAIS ATIVADOS COM EMOÇÕES



Fonte: Fehlhaver [2013]

Para Davidson e Irwin (1999), esse tipo de investigação permite obter informações que não foram possíveis de se adquirir com outros métodos. É por meio deles que se torna possível verificar os padrões regionais de ativação em seres humanos normais, de maneira precisa. Bratton (2004) afirma que esse tipo de abordagem representa a maior parte da literatura no que tange as pesquisas com emoções. Além disso, promove um conhecimento a respeito da interligação dos processamentos neurais, aponta se há sobreposição dos mesmos e a partir deste ponto conclui como o cérebro resolve diversos tipos de problemas (CAMERER; LOEWENSTEIN; PRELEC, 2005).

Já na contabilidade, os últimos tempos têm apresentado uma crescente nos estudos que versam sobre contabilidade comportamental, e a mostra disso é a grande proliferação de métodos de pesquisas que estão sendo utilizados. Esses métodos estão indo além dos laboratórios, e relacionam-se com pesquisas de campo. As pesquisas em contabilidade comportamental se utilizam de uma variedade de métodos para investigar o processo de tomada de decisão (BIRNBERG, 2000).

Birnberg (2000) classifica as pesquisas sobre contabilidade comportamental em quatro tipos: as que estudam os indivíduos, as que observam o papel do comportamento estratégico na tomada de decisão, organizações e condições ambientais. As primeiras são marcadas por se concentrarem em características de um único ator, relacionando a contabilidade com estímulos. As segundas trabalham com grupos de pessoas de mesma hierarquia. As terceiras tratam das organizações e se preocupam com a parte estrutural e por fim as pesquisas que focam nas questões ambientais se preocupam com o papel social da contabilidade. Igualmente como nas outras ciências, a contabilidade também interage de forma interdisciplinar com outros campos a fim de obter um melhor entendimento das suas práticas.

Neste sentido, Dickhaut (2009) faz um paralelo entre os princípios contábeis e o processamento neural, dizendo que o cérebro apresenta vários sistemas de processamento e esses são imitados pela contabilidade. Para este autor o cérebro seria a maior fonte dos princípios contábeis. Em se tratando de estudos que correlacionam à neurociência e a contabilidade desenvolvidos no Brasil foi encontrado um, que apresenta o mapeamento cognitivo cerebral em julgamentos de continuidade operacional, tendo como amostra: contadores e auditores. Os resultados dessa pesquisa mostraram que os julgamentos entre os sujeitos são similares, porém o processamento cerebral é divergente, ensejando que

raciocínios diferentes foram utilizados para se chegar às estimativas de continuidade (CARVALHO JÚNIOR, 2012).

Todavia, mesmo não fazendo os testes de imagem possibilitados pela neurociência, alguns pesquisadores em contabilidade já começaram a desbravar o impacto das emoções na tomada de decisão. Moreno, Kida e Smith (2002) investigaram se as reações afetivas dos gestores influenciam a tendência em assumir riscos nas decisões de orçamento de capital, e concluíram que os gestores tomam mais risco quando tem emoções negativas envolvidas nas mesmas, evitando esse estado emocional e dizem também que os sujeitos podem evitar decisões que maximizem a renda, entendendo que além de dados financeiros os gestores também consideram as emoções neste processo.

Connelly, Helton-Fauth e Mumford (2004), com a utilização de cenários organizacionais investigaram como as emoções com características diferentes impactam na tomada de decisão ética. Esses autores alegam que o afeto positivo facilita o acesso a maior quantidade de informação na memória, e isso aumenta a probabilidade de um sujeito reconhecer um dilema moral, interpretá-lo de maneira adequado e chegar a uma ação moral. Em contrapartida, nem sempre tomar decisões morais leva a resultados positivos, o que também poderia impactar na escolha, fazendo os sujeitos manterem o clima positivo. Em meio a esse cenário eles concluem que é necessário observar as emoções de maneira global, indo além do afeto positivo e negativo.

Na contabilidade há pesquisas que investigam a relação entre tomada de decisão e as emoções. Shawver e Clements (2012), indagaram como as emoções de alívio, satisfação e lamentação, afetam as avaliações éticas dos contadores em situações de gerenciamento de resultados. Os resultados encontrados apontam que as emoções podem ajudar de maneira positiva em questões éticas, vindo a coibir escolhas que possam ser antiéticas. Essa alternativa se apresenta mais forte quando versa sobre emoções positivas, como foi o caso da satisfação e alívio analisados nesta pesquisa. Clements e Shawver (2012) utilizaram o modelo contingente de Jones, T. M. (1991) que trata da intensidade moral juntamente com as emoções, com o intuito de avaliar se estas últimas afetam a tomada de decisão ética nas escolhas contábeis. As escolhas foram distribuídas em cenários tendo por base o *continuum*, e concluíram que os contadores sentem decepção e arrependimento com a fraude de relatórios contábeis.

Em outra pesquisa, Clements e Shawver (2013) avaliaram, mediante cenários de escolhas contábeis os efeitos das emoções no que tange o julgamento moral e as intenções dos contadores com relação a essas questões. O principal achado é que as emoções de alívio e

satisfação (positiva) juntamente com a emoção de arrependimento (negativa) afetam o julgamento moral, porém não afetam o comportamento de denúncia por parte dos contadores.

No Brasil, foi feita uma pesquisa que investigou as emoções e a sua influência sobre o comportamento na tomada de decisão que envolve risco. Por meio da aplicação de um experimento e tendo como amostras profissionais e estudantes de controladoria, verificou-se que as emoções, neste caso não foram significativas no processo decisório, nem quando se observou por gênero e também quando se observou por tempo de resposta (ALVARENGA, 2011). Como se trata de apenas uma pesquisa no Brasil, e que teve por amostra apenas uma pequena população, resulta que esses achados não podem ser generalizados, ainda mais em situações diferentes, como no caso das escolhas contábeis. E, além disso, abre o campo da investigação das emoções em outras amostras e em outros cenários, como o de escolhas contábeis. Portanto, torna-se evidente como as emoções têm resultados oscilantes e contraditórios em meio ao processo de tomada de decisão. Em alguns cenários é de extrema relevância, em outros, não apresenta o menor impacto. Com objetivo de consolidar os achados e apresentar os resultados esperados para esta pesquisa, foi elaborada a seção 2.4.4.

2.4.4 RESULTADOS ESPERADOS

Os achados a respeito das pesquisas com emoções sejam, em outras áreas, ou em contabilidade apresentam resultados diversos. A figura 15 tem os resultados encontrados na literatura juntamente com as hipóteses investigadas.

FIGURA 15 - EMOÇÕES E COMPORTAMENTO OPORTUNISTA – RESULTADOS ESPERADOS

CONSTRUTO	VARIÁVEIS	RESULTADOS ENCONTRADOS	RESULTADOS ESPERADOS
EMOÇÕES X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	EMOÇÃO X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	As emoções afetam a tomada de decisão em cenários de escolhas contábeis;	H3 - EMO - As emoções afetam a tomada de decisão na contabilidade; H4 - EMO - As emoções afetam a tomada de decisão de formas diferentes;
		As emoções afetam a tomada de decisão de formas diferentes;	
		Há uma forte relação entre a escolha ética e a emoção;	
		As emoções não influenciaram a tomada de risco;	
		As intensidade da emoção pode levar a decisões éticas;	
	EMOÇÃO POSITIVA X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	Emoções positivas levam a comportamento ético;	H5 - EMOP - As emoções positivas apresentam relação negativa com o comportamento oportunista;
		Emoções positivas aumentam a possibilidade de reconhecer uma questão moral;	
		Emoções positiva intensa leva a tomada de risco;	
		Emoções positivas querem ser mantidas;	
		Emoções positivas se relacionam fortemente com o atingimento de metas;	
	EMOÇÃO NEGATIVA X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	Emoções negativas levam a comportamentos oportunistas;	H6 - EMON - As emoções negativas apresentam relação positiva com o comportamento oportunista;
		Emoções negativas são sentidas em cenários de fraude;	
		Emoções negativas levam a tomada de riscos;	
		Emoções negativas inibem a tomada de riscos;	
		Emoções negativas não querem ser mantidas;	
AUTORES	Emoções negativas podem mitigar o comportamento oportunista;		
	Emoções negativas provocam mudança de comportamento;		
	DAMÁSIO (1994, 2000, 2004); GAUDINE, THORNE, (2001); CLEMENTS, SHAWVER, (2012); CONNELLY, HELTON, MUMFORD, (2004); MORENO, KIDA, SMITH, (2002); SHAWVER, CLEMENTS, (2012); TZIEROPOULOS, et al. (2001); CHOE, MIN, (2011); PFISTER, BÖHM, (2008); LERNER, KELTNER, (2000); KIM, JOHNSON, (2013); CLEMENTS, SHAWVER, (2013); PARK, LEE, (2011); RAJEEV, BHATTACHARYYA (2007);		

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

A fim de facilitar a observação das hipóteses elaboradas para esta pesquisa, foi apresentado o item 2.5, com uma síntese de todas as hipóteses que foram investigadas.

2.5 SÍNTESE DAS HIPÓTESES DE PESQUISA

Este item foi criado a fim de consolidar as hipóteses que foram testadas nesta pesquisa. O quadro 8 traz o número do subitem no qual essas hipóteses podem ser encontradas no referencial teórico, em seguida é verificado o constructo a que se refere e por fim são colocadas as hipóteses.

QUADRO 8 -SÍNTESE DAS HIPÓTESES DE PESQUISA

REFERENCIAL TEÓRICO	CONSTRUCTO	HIPÓTESES
2.2.2	DADOS DO PERFIL DOS SUJEITOS X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	H1 - ID – <i>Mixed Results.</i>
		H2 – GEN – <i>Mixed Results.</i>
		H3 – F – Encontrar relação com o comportamento oportunista.
		H4 – C/F – Encontrar relação com o comportamento oportunista.
		H5 – TEXP – <i>Mixed Results.</i>
		H6 – REL – Relação negativa com o comportamento oportunista.
		H7 – TR – Encontrar relação com o comportamento oportunista.
2.3.3	MAQUIAVELISMO X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	H8 – MAQ - O maquiavelismo afeta o comportamento oportunista em escolhas contábeis.
		H9 – MAQ - O maquiavelismo tem uma relação positiva com o comportamento oportunista.
2.4.4	EMOÇÕES X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	H10 – EMO - As emoções afetam a tomada de decisão na contabilidade.
		H11 – EMO – As emoções afetam a tomada de decisão de formas diferentes.
		H12 – EMOP – As emoções positivas apresentam uma relação negativa com o comportamento oportunista.
		H13 – EMON – As emoções negativas apresentam uma relação positiva com o comportamento oportunista.

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

O referencial teórico se encerra com a apresentação de forma consolidada das hipóteses testadas na pesquisa. Em seguida, foi feita a metodologia contendo a classificação da pesquisa, apresentação do instrumento e forma de coleta de dados.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo traz o método de investigação que foi aplicado nesta pesquisa. Para tanto, está dividido em quatro partes, sendo que: a primeira apresenta o tipo da pesquisa, com a caracterização e classificação da mesma, em seguida são elencados os sujeitos que foram selecionados para a amostra; depois foram trazidas as variáveis observadas para responder a pergunta de pesquisa; após foram descritos os procedimentos utilizados para a coleta de dados e para a análise.

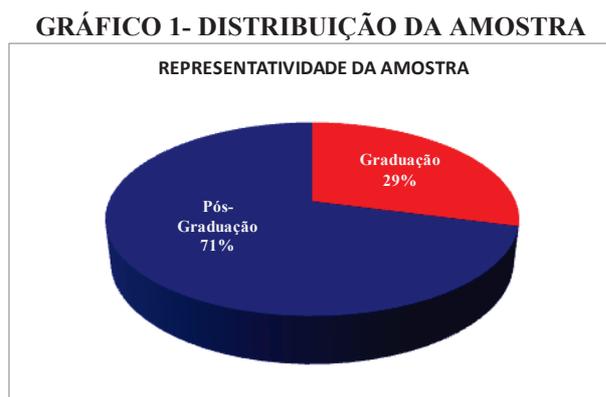
3.1 TIPO DA PESQUISA

Caracteriza-se por ser uma pesquisa de contabilidade comportamental (*Behavior Accounting Research* – BAR). Segundo Birnberg e Ganguly (2011) a contabilidade se conceitua por coletar, resumir, analisar e comunicar as informações aos seus potenciais usuários e a pesquisa na área comportamental tem o papel de verificar o comportamento humano na execução dessas tarefas. Cozby e Bates (2011) dizem que a pesquisa científica sobre comportamento tem quatro objetivos gerais: descrever o comportamento, prever o comportamento, determinar as causas do comportamento e por fim explicar o comportamento. Diante de tais conceitos é evidente o enquadramento desta pesquisa em tal modalidade, tendo em vista que se deseja investigar quais as variáveis que afetam o comportamento oportunista em escolhas contábeis, nada mais sendo que a descrição e a verificação das causas que levam a determinado comportamento.

3.2 SUJEITOS DA PESQUISA

Para a realização da pesquisa foi selecionada uma amostra. Selecionar uma amostra é necessário por dois motivos: tempo e custo (BABBIE, 2003). Essa seleção da amostra ocorreu por meio de dois critérios. O primeiro deles em função do acesso aos sujeitos, de tal modo que foram abordados alunos do último ano de graduação e pós-graduação (lato e *stricto sensu*) de uma Instituição de Ensino Superior de São Paulo durante o primeiro semestre de 2014. O segundo critério de seleção adotado foi que os alunos deveriam estar ligados à área de negócios, pois, tais sujeitos estariam conectados de alguma forma às escolhas contábeis. Pesquisas nacionais e internacionais se utilizam de amostra de estudantes para realizar suas investigações (LOPES et al., 2009; CHIH; CHEN, 2010; JOOSTE, 2011; OLIVEIRA, M. C. et. al., 2012; CURTIS; CONOVER; CHUI, 2012; KIM; JOHNSON, 2013).

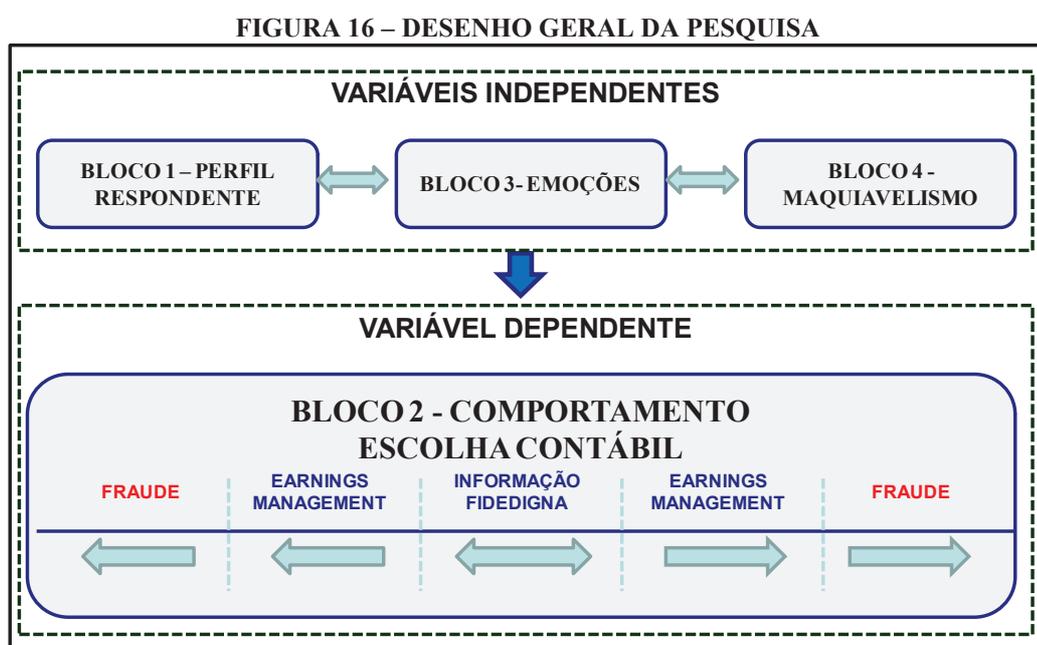
De tal modo que foram distribuídos 621 questionários, em sala de aula, tendo 521 respostas, o que totaliza 83% do total distribuído. Do total de respostas obtidas 505 foram validadas, representando 97% e 16 foram descartadas por falta de consistência nas respostas o que representou cerca de 3%. O fato de distribuir os questionários em sala de aula contribuiu com a quantidade de respostas que se obtém. A amostra é composta por alunos do último ano de graduação e da pós-graduação, conforme assinala o gráfico 1:



Fonte: Elaborado pela autora (2014)

3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA

Para a operacionalização desta pesquisa foram selecionadas variáveis que podem influenciar a tomada de decisão no que tange o comportamento oportunista dos sujeitos nas escolhas contábeis. Essas variáveis foram elencadas em função das descrições oferecidas no referencial teórico e estão divididas em blocos nos quais se qualificam em variáveis independentes, e as variáveis dependentes. Para Cozby e Bates (2011) as variáveis independentes são a causa e a dependente o efeito e fazer o desenho é útil para se entender a relação das variáveis. A figura 16 vem evidenciar tais perspectivas:



Fonte: Elaborada pela autora (2014)

É possível notar a relação entre as variáveis. Para a operacionalização foi desenvolvido um instrumento de pesquisa, com a utilização de uma Matriz de Amarração proposta por Mazzon (TELLES, 2001), e os detalhes se encontram abaixo, nesta seção.

As variáveis independentes foram compostas pelo bloco: perfil dos respondentes, emoções e maquiavelismo. Compõe o perfil dos respondentes: idade, gênero, formação, cargo/função, tempo de experiência e religiosidade. Além disso, também foi considerada a variável tipo de respondente, tendo em vista que se tem alunos de graduação e pós-graduação. O segundo bloco é composto pelas escolhas contábeis, no qual foi elaborado um caso, com

motivações externas e internas para a tomada de decisão, igualmente como prescreve a literatura, a fim de verificar diante de tal situação qual escolha contábil os sujeitos fariam. Foram oferecidas três escolhas aos respondentes: *earnings management*, fraude e informação fidedigna.

O terceiro bloco de variáveis foi composto pelas emoções: alegria, orgulho, admiração, compaixão, gratidão, indignação, alívio, satisfação, tristeza, medo, raiva, inveja, culpa, desprezo, decepção, arrependimento e vergonha. No quarto e último bloco de variáveis foi tratado o maquiavelismo. O constructo escolhido para avaliação de tal traço de personalidade foi o *Machiavellianism Personality Scale* - MPS, criado em 2009 por Dahling, Whitaker e Levy, dividido em 4 modalidades: ‘amoralidade’, ‘descrença nos outros’, ‘desejo de status’ e ‘desejo de controle’. De posse das variáveis a serem investigadas, fica a questão da análise, e isso será tratado na seção 3.4.

3.4 COLETA DE DADOS

A coleta de dados ocorreu em dois momentos da pesquisa. Inicialmente se fez um pré-teste para validar o instrumento de pesquisa e, em seguida, foi efetuado um ajuste no instrumento e houve a aplicação final, sendo todos esses procedimentos com o intuito de atender às necessidades do objetivo proposto. Os detalhamentos de tais situações seguem nas próximas seções.

3.4.1 PRÉ-TESTE

Antes mesmo de se iniciar a apresentação do instrumento final que foi aplicado nesta pesquisa, faz-se necessário esclarecer que houve a aplicação de um pré-teste a fim de testar o seu funcionamento. Este tipo de procedimento é recomendado para que se possa evidenciar possíveis falhas e inconsistências e os possíveis ajustes que possam ser necessários (MARTINS; THEÓFILO, 2009). O instrumento inicial contava com as seguintes variáveis: intensidade moral + emoções + extroversão + neuroticismo a fim de investigar o

comportamento oportunista nas escolhas contábeis. Foi construído com um total de 173 questões, utilizando para mensuração escala likert. As escolhas contábeis foram desenvolvidas por meio de cenários, com perspectivas de *earnings management*, fraude e informação fidedigna.

Os participantes do pré-teste foram alunos de pós-graduação lato sensu do curso de Controladoria-CRC de uma Instituição de Ensino Superior de São Paulo. Foram distribuídos 280 questionários e coletadas 81 respostas, e destas apenas 76 foram validadas(27% do total distribuído). Diante da baixa adesão dos respondentes e do desconforto causado pela grande quantidade de questões e do tempo gasto para a sua realização, optou-se por um ajuste no instrumento. O objetivo foi de enxugar a quantidade de questões a fim de diminuir o tempo gasto nas respostas.

3.4.2 APLICAÇÃO DA PESQUISA

Como estratégia para a coleta de dados foi utilizado um *survey*, tendo em vista que esta oferece um meio de verificação empírica das teorias e os dados coletados se tornam fontes de pesquisa (BABBIE, 2003). Cozby e Bates (2011) descrevem que *survey* é um método comum, porém importante para o estudo do comportamento. Este método promove além da análise do comportamento num dado período de tempo também permite verificar como estes mudam ao longo do tempo.

Para aplicação de tal estratégia, foi elaborado um instrumento, com o uso de uma matriz de amarração. Entende-se por matriz de amarração uma estrutura matricial, que compara as decisões e definições da pesquisa, e que facilita a identificação ou sentido das variáveis de pesquisa a serem adotadas. A matriz foi criada por Mazzon com o objetivo de avaliar a coerência das relações que foram estabelecidas entre dimensões e decisões de condução da pesquisa, indicando a consistência metodológica da intervenção científica (TELLES, 2001). Telles (2001, p. 65) ainda apresenta que “essa ferramenta fornece uma abordagem sistêmica para o exame da qualidade da pesquisa, entendida como a adequação entre o modelo adotado, objetivos a serem atingidos, questões ou hipóteses formuladas e tratamento de dados”.

Dessa forma a matriz de amarração auxilia na visualização geral a respeito da pesquisa, à medida que apresenta a relação entre objetivos, variáveis, questões, mensuração e a bibliografia que sustenta tal análise. O quadro 9 mostra a composição do instrumento:

QUADRO 9 – INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS NA MATRIZ DE AMARRAÇÃO

QUESTÕES NORTEADORAS	VARIÁVEIS	GRUPO VARIÁVEL	VARIÁVEL UNITÁRIA	SIGLA	ESCALA	DESCRIÇÃO DA ESCALA	QUESTÃO	REFERENCIAL TEÓRICO
----------------------	-----------	----------------	-------------------	-------	--------	---------------------	---------	---------------------

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

As modalidades são:

- a) questões norteadoras- exibidas em cada bloco do instrumento e tem por objetivo guiar as questões;
- b) variáveis – trata-se da definição de qual grupo será analisado em cada bloco de questões;
- c) grupo de variáveis – representa todas as variáveis pertinentes aquele bloco;
- d) variável unitária – cada variável que será investigada;
- e) sigla – a sigla representativa de cada variável;
- f) escala – define como será a mensuração de cada variável;
- g) descrição da escala – explica a mensuração;
- h) questão – são as indagações que serão feitas aos sujeitos da amostra, ou seja, aqui são as questões que estarão no questionário;
- i) referencial teórico – arcabouço literário que suporta o instrumento.

Bloco 1 – Variáveis do Perfil dos Sujeitos

A questão norteadora deste bloco é: verificar se o comportamento oportunista nas escolhas contábeis é influenciado pelo perfil dos respondentes. Essas são variáveis independentes. Pesquisas com enfoque na tomada de decisão ética tem mostrado que essas variáveis trazem resultados relevantes como: a idade e a religião por estarem positivamente relacionado com a tomada de decisão ética. Gênero também possui essa característica e tem oferecido resultados sustentáveis em algumas pesquisas, nas quais apontam que o gênero feminino é menos tolerante a certos tipos de manipulações. Tempo de experiência, cargo e formação se relacionam de forma positiva com a tomada de decisão ética. No entanto, tais resultados não são sempre encontrados, podendo entender que tais variáveis podem ser enquadradas em *mixed results*. Aqui houve o encaixe de mais uma variável, que é tipo de

respondente. No momento da coleta os sujeitos foram identificados e a partir daí passaram a ser observados também desta perspectiva.

Para mensurar as variáveis neste bloco foram escolhidas escalas nominais e de intervalo (HILL, HILL, 2002) com o propósito de reduzir a quantidade de dados. Esta técnica de mensuração permite amortizar as várias respostas de um sujeito a um escore, mas mantendo os detalhes de cada uma (BABBIE, 2003). O quadro 10 apresenta o instrumento final deste bloco.

QUADRO 10 – INSTRUMENTO DE PESQUISA- VARIÁVEIS DO PERFIL DOS SUJEITOS

MATRIZ DE AMARRAÇÃO – VARIÁVEIS DO PERFIL DOS SUJEITOS								
QUESTÃO NORTEADORA	VARIÁVEIS	GRUPO DE VARIÁVEIS	VARIÁVEL UNITÁRIA	SIGLA	ESCALA	QUESTÃO	REFERENCIAL TEÓRICO	
1 - VERIFICAR SE O COMPORTAMENTO OPORTUNISTA NAS ESCOLHAS CONTÁBEIS É INFLUENCIADO PELAS VARIÁVEIS DO PERFIL DOS SUJEITOS.	PERFIL DO RESPONDENTE	PERFIL	IDADE	ID	ALTERNATIVA	20-29 30-39 40-49 50-59 60 OU MAIS	IDADE	LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000; FREY, 2000; MORRIS; McDONALD, 1995; BRATTON, 2004; KIM; JOHNSON, 2013; O'FALLON, BUTTERFIELD, 2005
			GÊNERO	GEN		MAS FEM OUTRO	GÊNERO	LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000; COHEN; BENNIE, 2006; FREY, 2000; MORRIS; McDONALD, 1995; BRATTON, 2004; BAGOZZI; BAUMGARTNE.; PIETERS, 1998; KIM; JOHNSON, 2013; O'FALLON, BUTTERFIELD, 2005
			FORMAÇÃO	F		CONT ECO ADM DIREITO OUTRO	FORMAÇÃO	LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000; O'FALLON, BUTTERFIELD, 2005
			CARGO/FUNÇÃO	C / F		ANALISTA COORD GERENTE OUTRO	CARGO	COHEN; BENNIE, 2006
			RELIGIOSIDADE	REL		NÃO RELIGIOSO MODERADA MENTE MUITO RELIGIOSO	VOCÊ SE CONSIDERA:	LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000; BRATTON, 2004; O'FALLON, BUTTERFIELD, (2005).
			TEMPO DE EXPERIÊNCIA	TEXP		00-05 06-10 11-15 OUTRO	TEMPO DE EXPERIÊNCIA	LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000; O'FALLON, BUTTERFIELD, 2005

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Bloco 2 – Cenários das Escolhas Contábeis

FIGURA 17 - ESCOLHAS CONTÁBEIS



Fonte: Elaborada pela autora (2014)

A figura 17 apresenta as escolhas contábeis. Este é o bloco que oferece a variável dependente. O objetivo deste bloco de questões é fornecer um cenário real na contabilidade, no qual os sujeitos possam fazer uma escolha contábil. A escolha contábil será medida por meio de três modalidades: informação fidedigna (IF), *earnings management* (EM) e fraude (FR), sendo essas duas últimas consideradas para fins dessa pesquisa como escolhas oportunistas. Este tipo de situação faz com que os sujeitos façam escolhas de fato e não somente julguem escolhas já efetuadas, como visto em pesquisas elencadas no referencial teórico.

Bloco 3 - Emoções

Para a mensuração dessas variáveis será utilizada a escala Likert, tendo por base que escala é uma medida que verifica a intensidade entre os itens que estão sendo medidos (BABBIE, 2003). A escala Likert é muito utilizada em pesquisa *survey* (BABBIE, 2003), como ressaltado pela literatura (SHAWVER; CLEMENTS, 2012; CLEMENTS; SHAWVER, 2012; BRATTON, 2004). Aqui se faz declarações a respeito das situações que estão sendo abordadas e pergunta-se aos respondentes qual o grau de concordância ou não para aquela situação em função da escolha. Essa escala será utilizada inclusive nos próximos blocos de variáveis aqui estudadas.

Voltando para as emoções, bloco de interesse neste momento, tem-se que a questão norteadora é: verificar se o comportamento oportunista nas escolhas contábeis é influenciado pelas variáveis de emoções. A escolha das emoções ocorreu utilizando os conceitos da neurociência, principalmente os achados de Damásio (1994, 2000, 2004, 2011). Este argumentou que as emoções são parte intrínseca do processo de tomada de decisão. O método de operacionalização das mesmas pode ocorrer por meio de questionário, experimento ou até

mesmo por exames de imagem. Para os objetivos desta pesquisa a operacionalização se deu pela aplicação do questionário.

As emoções foram divididas em emoções positivas e negativas. Esse tipo de abordagem se justifica pelo fato de que as emoções afetam a tomada de decisão de forma diferente, como já indicado no referencial teórico. As emoções negativas se relacionam com propensão de se assumir mais riscos (CONNELY; HELTON; MUNFORD, 2004), podendo levar a julgamentos negativos (LERNER; KELTNER, 2000), como por exemplo, atribuir uma probabilidade menor de ocorrência de eventos positivos no futuro, o que ocasionaria decisões aquém da melhor opção. Um fato relevante para esta análise se encontra no ponto onde nem sempre a emoção negativa pode ser relacionada a decisões negativas, ou seja, dependendo da excitação dessa emoção e dos fatores motivacionais das mesmas, pode levar a decisões éticas somente pelo motivo de o sujeito querer mudar o seu estado emocional atual, negativo.

No que tange as emoções positivas, as relações se dão da seguinte forma: probabilidade de melhora nas escolhas disponíveis aumentando a sua utilidade, pode também contribuir com a melhoria do aprendizado, à medida que proporcionam maior acesso aos dados da memória e conseqüentemente isso aumenta a probabilidade de se reconhecer um dilema ético. Por outro lado, de tal modo como ocorre com as emoções negativas, as positivas também podem levar a decisões antiéticas, pelo simples fato do sujeito não querer sair deste estado emocional, o que deixa em aberto os resultados, podendo ser considerados *mixed results*. O quadro 11 apresenta a parte do instrumento que trata das emoções, conforme segue abaixo:

QUADRO 11 – INSTRUMENTO DE PESQUISA – VARIÁVEIS DE EMOÇÕES

MATRIZ DE AMARRAÇÃO – VARIÁVEIS DE EMOÇÕES							
VOCÊ SE SENTE EM RELAÇÃO À DECISÃO TOMADA							
QUESTÃO NORTEADORA	VARIÁVEIS	GRUPO DE VARIÁVEIS	VARIÁVEL UNITÁRIA	SIGLA	ESCALA	QUESTÃO	REFERENCIAL TEÓRICO
3 - VERIFICAR SE O COMPORTAMENTO OPORTUNISTA NAS ESCOLHAS CONTÁBEIS É INFLUENCIADO PELAS VARIÁVEIS DE EMOÇÕES.	EMOÇÕES	POSITIVAS - P	ALEGRIA	AL	DE 1 – DISCORDO TOTALMENTE ATÉ 7 CONCORDO TOTALMENTE	ALEGRIA	GAUDINE; THORNE, 2001; CLEMENTS; SHAWVER, 2012; CONNELLY; HELTON; MUMFORD, 2004; MOREN; KIDA; SMITH, 2002; SHAWVER; CLEMENTS, 2012; CHOE; MIN, 2011; MELLERS; McGRAW, 2001; BAGOZZI; BAUMGARTNER; PIETERS, 1998; LERNER; KELTNER, 2000; BRATTON, 2004; ZEEMBERG, et. al. 2008; KIM; JOHNSON, 2013; KUHNEM; KNUTSON, 2005; BROCKIGTON, 2011.
			ORGULHO	OR		ORGULHO	
			ADMIRAÇÃO	AD		ADMIRAÇÃO	
			COMPAIXÃO	COM		COMPAIXÃO	
			GRATIDÃO	GR		GRATIDÃO	
			INDIGNAÇÃO	IND		INDIGNAÇÃO	
			ALÍVIO	ALV		ALÍVIO	
		NEGATIVAS - N	TRISTEZA	TR	DE 1 – DISCORDO TOTALMENTE ATÉ 7 CONCORDO TOTALMENTE	TRISTEZA	
			MEDO	MD		MEDO	
			RAIVA	RV		RAIVA	
			INVEJA	IN		INVEJA	
			CULPA	CL		CULPA	
			DESPREZO	DZ		DESPREZO	
			DECEPÇÃO	DC		DECEPÇÃO	
ARREPENDIMENTO	AR	ARREPENDIMENTO					
VERGONHA	VR	VERGONHA					

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Bloco 4 - MAQUIAVELISMO

A questão norteadora deste bloco é: verificar se o comportamento oportunista nas escolhas contábeis é influenciado pelas variáveis de maquiavelismo. O instrumento eleito para aplicação foi o *Machiavellianism Personality Scale* - MPS, criado em 2009 por Dahling, Whitaker e Levy. É composto por quatro componentes: ‘amoralidade’ (14 questões), ‘desejo de controle’ (11 questões), ‘desejo de status’ (9 questões) e ‘descrença nos outros’ (11 questões) que somam juntas 45 questões. Como se trata de um instrumento de avaliação psicológica, há algumas questões que são aplicadas de forma inversa, ou seja, a questão apresenta-se de forma negativa. Isso serve para fazer uma confrontação das respostas dos

sujeitos ao longo da aplicação do instrumento. Este instrumento foi escolhido tendo em vista que tem maior abertura de questões do que o MACH IV, como já dito no referencial teórico. O quadro 12 apresenta a composição das variáveis:

QUADRO 12 – INSTRUMENTO DE PESQUISA – MAQUIAVELISMO

MATRIZ DE AMARRAÇÃO – VARIÁVEIS DE MAQUIAVELISMO								
QUESTÃO NORTEADORA	VARIÁVEIS	GRUPO DE VARIÁVEIS	VARIÁVEL UNITÁRIA	SIGLA	ESCALA	DESCRIÇÃO DA ESCALA	QUESTÃO	REFERENCIAL TEÓRICO
3 - VERIFICAR SE O COMPORTAMENTO OPORTUNISTA NAS ESCOLHAS CONTÁBEIS É INFLUENCIADO PELAS VARIÁVEIS DE MAQUIAVELISMO	TRACÇÃO DE PRESSÃO ALÍDADA	MAQUIAVELISMO	'AMORALIDADE'	AMO	LICKERT	DE 1 – DISCORDO TOTALMENTE ATÉ 7 CONCORDO TOTALMENTE	ESTÃO DISPONÍVEIS NO APÊNDICE 2	BRATTON, 2004; O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005; SHAFER; WANG, 2011; CYRIAC; DHARMARAJ, 1994; GROHMANN, BATTISTELLA, 2012; ROCHA, et al., 2012; DAHLING, WHITAKER, LEVY, 2009.
			'DESEJO DE STATUS'	DDS				
			'DESEJO DE CONTROLE'	DDC				
			'DESCRENÇA NOS OUTROS'	DNO				

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

No geral o instrumento é composto de variáveis: do perfil dos sujeitos + emoções + maquiavelismo a fim de avaliar o impacto que causam no comportamento oportunista em meio às escolhas contábeis. Trata-se de um instrumento composto por 68 questões.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta parte da pesquisa contempla a análise dos dados que foram coletados em campo. A fim de se ter um entendimento de todas as fases das análises, esta foi dividida em três seções: a primeira apresenta uma análise descritiva dos dados. Na sequência foi aplicada uma análise fatorial nas variáveis de emoções e nas questões de maquiavelismo, objetivando a diminuição da quantidade das mesmas e consequentemente a criação de fatores que possam

contribuir com a próxima fase, na explicação do comportamento oportunista nas escolhas contábeis. E para finalizar foi aplicada uma regressão logística multinomial, a fim de verificar como as variáveis, tanto do perfil dos sujeitos como os fatores de emoções e maquiavelismo podem ser significativos a cada escolha efetuada.

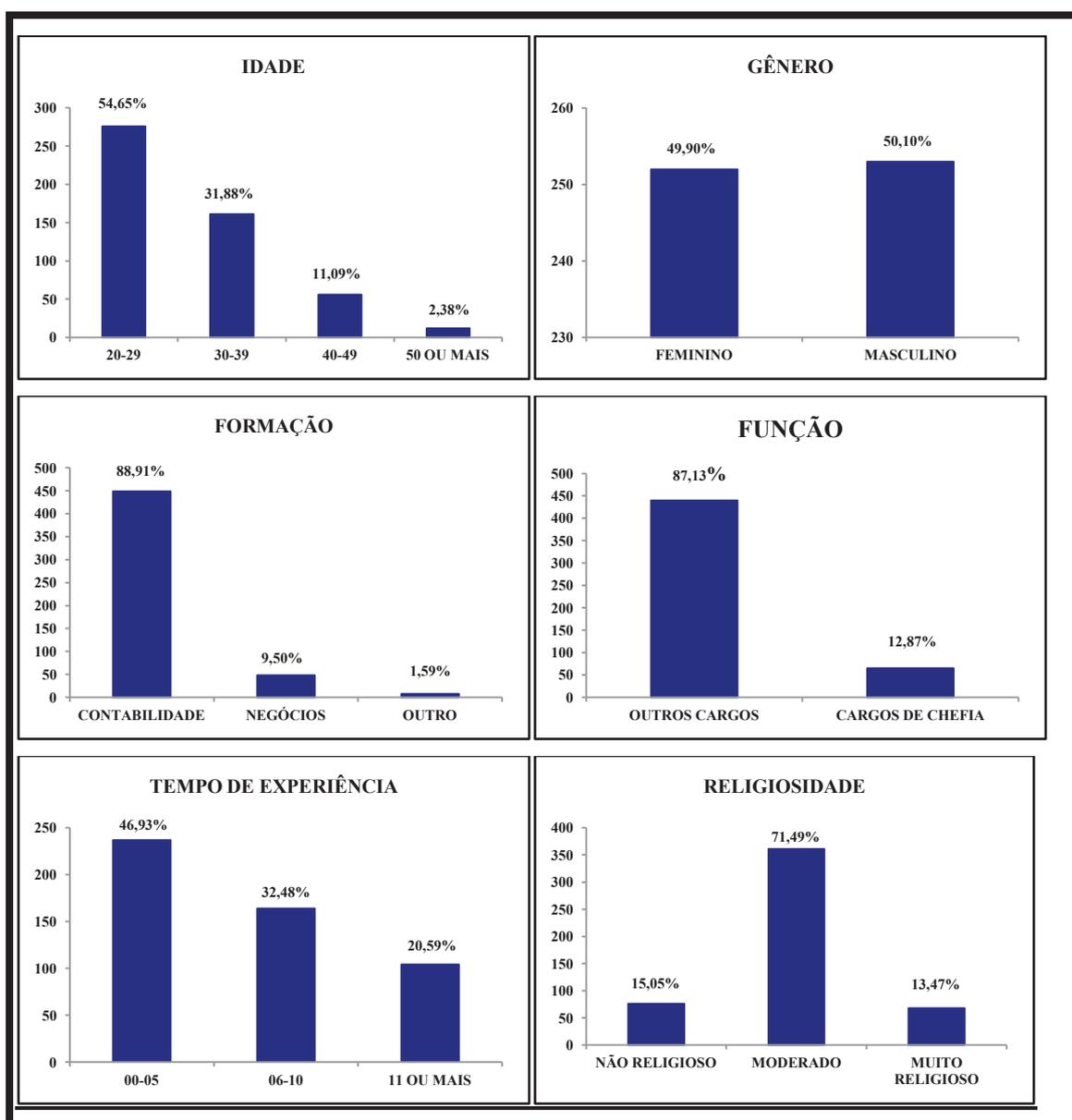
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

A análise descritiva dos dados mostra como estão distribuídos os dados da pesquisa e qual a dispersão dos mesmos, ou seja, avalia medidas de posição e variabilidade dos dados. Aqui foram observados a: média (MD), desvio padrão (DP) e mediana (MED) junto ao bloco de variáveis das emoções e das questões de maquiavelismo. Além disso, foi efetuada uma análise bivariada dos dados, onde se fez uma confrontação do bloco das variáveis do perfil dos sujeitos e emoções, denominadas independentes com as escolhas contábeis, denominadas dependentes.

4.1.1 ANÁLISE UNIVARIADA DOS DADOS

A primeira descrição que se faz é do bloco das variáveis do perfil dos sujeitos. Essas são compostas por idade, gênero, formação, função, tempo de experiência e religiosidade. O objetivo neste momento é descrever quais as características dessa amostra e como ela se distribui mediante as variáveis. Os resultados são apresentados na figura 18.

FIGURA 18 – PERFIL DA AMOSTRA

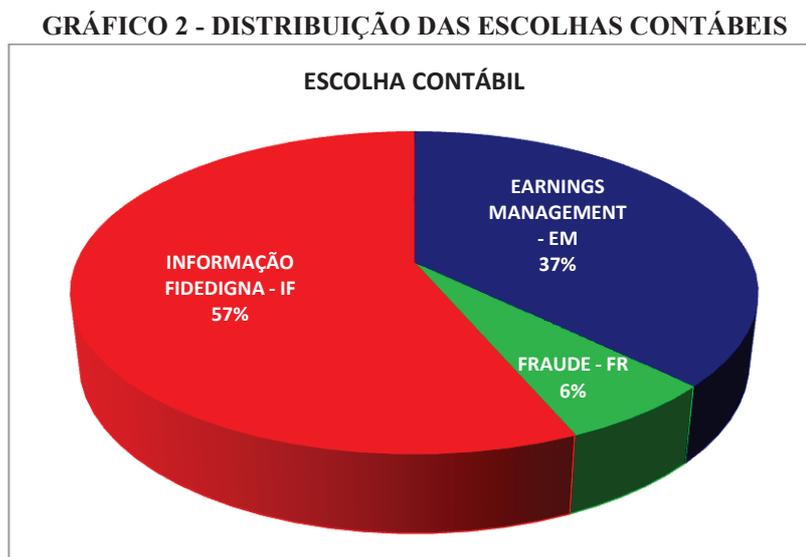


Fonte: Elaborada pela autora (2014)

O perfil dos sujeitos da amostra tem as seguintes características: são jovens, sendo que 86,53% da amostra têm menos de 40 anos e o restante 13,47% é composto por sujeitos acima dessa idade. Para o tratamento desta variável foram unificadas as últimas escalas em função da pouca frequência de tais dados. No que tange o gênero aponta-se que há uniformidade na distribuição, sendo 49,90% de mulheres e 50,10% de homens. Com relação à formação em sua maioria, 88,91% estão concentrados na área de contabilidade, 9,50% nas áreas de negócios ou a fim, e apenas 1,58% está alocada em outras áreas. Entende-se por área de negócios: administração, economia e direito.

Com relação à função, os sujeitos se distribuem da seguinte forma: 87,13% são aqueles que não têm função de chefia e os outros 12,87% estão nesta função. Funções de chefia foram aquelas agrupadas por: outros e gerente. Em se tratando do tempo de experiência foi constatado que 46,93% tem até 5 anos, 32,48% tem até 10 e 20,59% tem 11 ou mais. As duas últimas faixas desta escala foram agrupadas. O fato de se ter uma amostra de pessoas jovens ajuda na explicação de não haver muitos anos de experiência entre os respondentes. A última variável do perfil dos sujeitos a ser avaliada é a religiosidade. Esta apresenta que 15,05% dos sujeitos da amostra se consideram não religiosos. Na outra extremidade há a concentração dos muito religiosos, tendo estes um percentual de 13,47%. E para finalizar 71,49% dos sujeitos dessa pesquisa se consideram moderadamente religiosos.

Em se tratando da escolha contábil, o gráfico 2 apresenta a sua distribuição:



Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Conforme apresentado na seção 3.4, o caso aplicado continha variáveis apontadas pela literatura como fatores motivacionais para o comportamento oportunista, sendo eles pressão econômica, impacto no status, pressão interna da empresa e também pressão externa, ou dos acionistas. Após a apreciação do cenário os respondentes deveriam apontar para uma das alternativas apresentadas, e os resultados foram que: 57% decidiram por informação fidedigna, 37% por *earnings management*, e 6% por fraude. Isso implica que 43% dos respondentes, mediante tais situações decidiram por comportamento oportunista.

Em seguida foram apresentados os resultados descritivos das emoções. Elas se dividem em positivas e negativas. Além da distribuição dos dados na escala Likert utilizada,

foram também elencadas medidas de dispersão, sendo média, desvio padrão e mediana conforme apresentado na tabela 1.

TABELA 1–MEDIDAS DESCRITIVAS DAS VARIÁVEIS DE EMOÇÕES

TIPO	EMOÇÕES	1	2	3	4	5	6	7	MD ¹	SD ²	MED ³
P	ALEGRIA	17%	13%	21%	24%	14%	4%	6%	3,3980	1,6673	3,0000
P	ORGULHO	18%	11%	17%	21%	13%	11%	10%	3,7208	1,8938	4,0000
P	ADMIRAÇÃO	20%	9%	16%	23%	14%	11%	6%	3,6000	1,8351	4,0000
P	COMPAIXÃO	30%	14%	22%	16%	12%	3%	2%	2,8198	1,6064	3,0000
P	GRATIDÃO	33%	13%	18%	17%	11%	5%	3%	2,8871	1,7335	3,0000
P	INDIGNAÇÃO	28%	15%	15%	18%	10%	7%	8%	3,1822	1,9217	3,0000
P	ALÍVIO	19%	12%	18%	18%	16%	8%	9%	3,5881	1,8795	4,0000
P	SATISFAÇÃO	19%	11%	12%	20%	15%	12%	10%	3,8059	1,9482	4,0000
N	TRISTEZA	28%	20%	12%	18%	6%	9%	6%	3,0653	1,8829	3,0000
N	MEDO	23%	14%	15%	17%	12%	10%	8%	3,4158	1,9286	3,0000
N	RAIVA	37%	20%	14%	12%	7%	5%	5%	2,6713	1,7925	2,0000
N	INVEJA	73%	12%	7%	6%	1%	1%	0%	1,5149	1,0159	1,0000
N	CULPA	42%	16%	13%	11%	7%	6%	5%	2,6317	1,8557	2,0000
N	DESPREZO	54%	17%	10%	7%	5%	2%	4%	2,1545	1,6678	1,0000
N	DECEPÇÃO	36%	15%	15%	11%	8%	6%	9%	2,9327	2,0008	2,0000
N	ARREPENDIMENTO	44%	16%	13%	11%	6%	4%	6%	2,5782	1,8629	2,0000
N	VERGONHA	48%	13%	10%	11%	6%	5%	8%	2,5980	1,9687	2,0000

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Quanto mais próximo de 1 na escala, menor a concordância com tal emoção e consequentemente menor é a intensidade da emoção, e quanto mais próxima de 7 maior a concordância com a emoção e assim maior a intensidade com que os sujeitos tem essa emoção. A escala vai de 1 até 7 e a média está em 3,5.

As emoções positivas estão mais próximas à média da escala (3,5) e as médias encontradas nessas emoções são superiores às encontradas nas emoções negativas. Satisfação é a maior média 3,8059, porém esta variável também possui a maior variabilidade nos seus dados 1,9482. Orgulho tem 3,7208 de média, admiração 3,6000 de média e alívio 3,5881 de média. Alegria e indignação têm as médias próximas à média da escala sendo 3,3980 e 3,1822 respectivamente. Gratidão e compaixão ficaram com as menores médias das emoções positivas sendo: 2,8871 e 2,8198. A mediana aponta que os resultados dessas emoções estão

¹ MD – Média – Válido para todas as tabelas.

² SD – Desvio Padrão – Válido para todas as tabelas.

³ MED – Mediana – Válido para todas as tabelas.

em torno dos pontos 3 e 4 da escala. De modo que as emoções positivas tem maior intensidade.

As emoções negativas tem distribuição mais uniforme, e isso pode ser atribuído ao fato de se ter maior frequência nos primeiros níveis da escala (1 e 2). Inveja foi a emoção com a menor média 1,5149. A maior parte da mediana se encontra entre os pontos 1 e 2 da escala. Nenhuma das médias chega a superar a média da escala (3,5), o que remete a uma baixa intensidade em tais emoções.

Em seguida tem-se o resultado descritivo do Maquiavelismo. Este foi averiguado por meio do instrumento denominado de *Machiavellianism Personality Scale - MPS*, criado em 2009 por Dahling, Whitaker e Levy. Este instrumento utiliza-se de quatro componentes para apontamento de tal traço, como segue: ‘amoralidade’, ‘desejo de controle’, ‘desejo de status’ e ‘descrença nos outros’. Para cada modalidade, os autores (2009) elaboraram um arcabouço teórico que se conecta ao perfil maquiavélico. Para melhor entendimento da distribuição de tais dados, foi feito um quadro para cada um desses componentes. Cabe lembrar que há questões inversas e essas se diferenciam das demais por meio do indicativo (I), sendo essa distinção válida para todos os componentes do Maquiavelismo. A tabela 2 apresenta as medidas descritivas da componente ‘amoralidade’.

TABELA 2—MEDIDAS DESCRITIVAS DAS VARIÁVEIS DA COMPONENTE ‘AMORALIDADE’

	‘AMORALIDADE’	1	2	3	4	5	6	7	MD	SD	MED
1	‘AMORALIDADE’ (I)	5%	6%	14%	20%	20%	16%	19%	4,7010	1,6972	5,0000
2	‘AMORALIDADE’	8%	6%	19%	27%	17%	13%	10%	4,1921	1,6417	4,0000
3	‘AMORALIDADE’	59%	21%	10%	4%	4%	1%	1%	1,8099	1,2753	1,0000
4	‘AMORALIDADE’	13%	15%	21%	21%	13%	11%	7%	3,6554	1,7298	4,0000
5	‘AMORALIDADE’	39%	21%	17%	11%	6%	4%	2%	2,4040	1,5389	2,0000
6	‘AMORALIDADE’ (I)	17%	11%	7%	7%	8%	14%	36%	4,6590	2,3490	6,0000
7	‘AMORALIDADE’	49%	26%	12%	10%	12%	1%	1%	1,9802	1,2550	2,0000
8	‘AMORALIDADE’	64%	23%	7%	4%	1%	1%	1%	1,6119	1,0465	1,0000
9	‘AMORALIDADE’	71%	14%	5%	3%	2%	3%	2%	1,6851	1,4078	1,0000
10	‘AMORALIDADE’	78%	15%	3%	2%	1%	1%	1%	1,3366	0,8052	1,0000
11	‘AMORALIDADE’	76%	13%	5%	3%	1%	2%	0%	1,4495	1,0283	1,0000
12	‘AMORALIDADE’ (I)	21%	7%	8%	4%	5%	10%	45%	4,7780	2,4850	6,0000
13	‘AMORALIDADE’ (I)	11%	9%	12%	14%	9%	12%	33%	4,6911	2,1287	5,0000
14	‘AMORALIDADE’	32%	21%	16%	17%	8%	4%	3%	2,7287	1,6618	2,0000
	N	505	505	505	505	505	505	505	505	505	505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Os resultados encontrados são que do total de 14 questões, 86% tem sua média inferior à média da escala (3,5). Isso significa que apenas 14%, ou duas questões tem médias

superiores à média da escala (3,5). A maior média de tais questões foi de 4,1921. A distribuição apresenta-se em grande parte concentrada nos primeiros pontos da escala (1 e 2). As variáveis inversas corroboram com esses resultados quando tem sua concentração nos maiores pontos da escala (6 e 7). A maior média das questões inversas são 4,7780. Há também grande variabilidade nos dados, como pode ser observado por meio do desvio padrão levantado. A mediana tem sua permanência nos itens da escala 1 e 2 e para as inversas esse ponto é o 5 e 6. Com base nestes dados descritivos vê-se que ‘amoralidade’ tem baixa intensidade.

Os resultados para a componente do maquiavelismo, ‘desejo de controle’ são apresentados tabela 3:

TABELA 3–MEDIDAS DESCRITIVAS DA COMPONENTE ‘DESEJO DE CONTROLE’

	‘DESEJO DE CONTROLE’	1	2	3	4	5	6	7	MD	SD	MED
1	‘DESEJO DE CONTROLE’	57%	21%	8%	6%	4%	2%	2%	1,9287	1,4389	1,0000
2	‘DESEJO DE CONTROLE’	24%	23%	24%	16%	9%	4%	1%	2,8040	1,4784	3,0000
3	‘DESEJO DE CONTROLE’	27%	19%	15%	15%	11%	9%	4%	3,0673	1,8180	3,0000
4	‘DESEJO DE CONTROLE’	24%	20%	17%	19%	11%	6%	4%	3,0495	1,7030	3,0000
5	‘DESEJO DE CONTROLE’	41%	21%	18%	11%	4%	2%	2%	2,3426	1,5130	2,0000
6	‘DESEJO DE CONTROLE’	18%	25%	24%	17%	9%	6%	2%	2,9743	1,5070	3,0000
7	‘DESEJO DE CONTROLE’	26%	19%	18%	16%	10%	6%	5%	3,0158	1,7581	3,0000
8	‘DESEJO DE CONTROLE’	22%	22%	24%	18%	9%	4%	1%	2,8673	1,4895	3,0000
9	‘DESEJO DE CONTROLE’ (I)	12%	10%	21%	25%	16%	9%	7%	3,7782	1,6745	4,0000
10	‘DESEJO DE CONTROLE’	9%	8%	16%	17%	18%	17%	15%	4,3980	1,8371	5,0000
11	‘DESEJO DE CONTROLE’ (I)	11%	7%	17%	23%	18%	12%	10%	4,0752	1,7566	4,0000
	N	505	505	505	505	505	505	505	505	505	505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Do total de 11 questões, 91% têm suas médias inferiores a media da escala (3,5), tendo em vista que as variáveis inversas contribuem para este índice. A maior média foi de 4,3980 e a maior variabilidade foi de 1,8371. Há concentração de dados nos primeiros níveis da escala (1e 2). A mediana tem maior frequência no ponto 3 da escala. A intensidade de tal modalidade de maquiavelismo é baixa, porém maior que os resultados de ‘amoralidade’.

Quanto ao componente ‘desejo de status’ os resultados estão apresentados na tabela 4:

TABELA 4 –MEDIDAS DESCRITIVAS DA COMPONENTE ‘DESEJO DE STATUS’

	‘DESEJO DE STATUS’	1	2	3	4	5	6	7	MD	SD	MED
1	‘DESEJO DE STATUS’	21%	14%	20%	22%	13%	8%	3%	3,2812	1,6904	3,0000
2	‘DESEJO DE STATUS’	17%	15%	16%	20%	15%	9%	9%	3,6000	1,8469	4,0000
3	‘DESEJO DE STATUS’	16%	16%	23%	23%	11%	7%	4%	3,3287	1,6217	3,0000
4	‘DESEJO DE STATUS’ (I)	26%	20%	17%	18%	9%	5%	6%	3,0198	1,7682	3,0000
5	‘DESEJO DE STATUS’	60%	18%	8%	7%	3%	3%	1%	1,8792	1,4055	1,0000
6	‘DESEJO DE STATUS’ (I)	6%	7%	13%	12%	13%	18%	31%	4,9564	1,9081	5,0000
7	‘DESEJO DE STATUS’ (I)	2%	4%	9%	21%	24%	21%	19%	5,0178	1,4979	5,0000
8	‘DESEJO DE STATUS’	49%	25%	12%	9%	2%	2%	2%	4,2851	2,0553	4,0000
9	‘DESEJO DE STATUS’ (I)	4%	2%	8%	14%	13%	22%	37%	5,4396	1,6550	6,0000
	N	505	505	505	505	505	505	505	505	505	505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Aqui são tratadas 9 questões nas quais 67% tem médias inferiores à média da escala (3,5) aqui já incluindo as questões inversas. A maior média dessas questões foi de 4,2851, sendo esta também a com maior variabilidade 2,0553. A distribuição dos dados nesta modalidade ocorre de forma menos concentrada. Isso se reflete na mediana, onde os dados variam de 2 (representado por 6 da questão 9 inversa) à 5. No geral a intensidade do ‘desejo de status’ também se mostrou baixa.

E para finalizar os componentes do maquiavelismo, foi elaborada a tabela 5 com os resultados da análise da descritiva da modalidade ‘descrença nos outros’.

TABELA 5 –MEDIDAS DESCRITIVAS DA COMPONENTE ‘DESCRENÇA NOS OUTROS’

	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	1	2	3	4	5	6	7	MD	SD	MED
1	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	22%	21%	19%	16%	9%	6%	6%	3,1129	1,7619	3,0000
2	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	10%	14%	22%	26%	16%	8%	4%	3,6218	1,5409	4,0000
3	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	31%	15%	16%	12%	10%	8%	7%	3,0792	1,9482	3,0000
4	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	8%	7%	14%	16%	21%	18%	15%	4,5248	1,7884	5,0000
5	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’ (I)	23%	23%	20%	18%	9%	6%	2%	2,9248	1,5856	3,0000
6	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	20%	19%	19%	18%	11%	6%	6%	3,2218	1,7521	3,0000
7	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’ (I)	2%	7%	11%	20%	23%	20%	18%	4,8673	1,5546	5,0000
8	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	49%	25%	12%	9%	2%	2%	2%	2,0119	1,3489	2,0000
9	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	14%	9%	13%	16%	14%	16%	17%	4,2673	2,0064	4,0000
10	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	13%	15%	17%	19%	16%	9%	11%	3,8158	1,8559	4,0000
11	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	6%	9%	13%	18%	20%	16%	19%	4,6178	1,7869	5,0000
	N	505	505	505	505	505	505	505	505	505	505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Este componente possui 11 questões, das quais 45% tem média inferior à média da escala (3,5). Ao contrário do que incidiu nos outros componentes, este possui a maior parte das variáveis com média acima da média da escala (3,5). Tem-se que a maior média

encontrada foi de 4,6178, inclusive essa é a maior de todo o constructo de maquiavelismo. Outro ponto é que a variabilidade dos dados é menor que nas outras modalidades. A media se concentra nos pontos 4 e 5 da escala. Diante de tais achados pode-se afirmar que ‘descrença nos outros’ é a modalidade de maquiavelismo que se mostrou mais intenso no que tange a distribuição dos dados aqui analisados.

Em resumo a amostra é composta por jovens com pouca experiência, ocupando atualmente cargos que não são de chefia, em sua maioria com formação em contabilidade, nos quais se consideram moderadamente religiosos. Esses sujeitos fizeram a maior parte das escolhas contábeis em informação fidedigna, porém o comportamento oportunista apareceu em percentuais relevantes. As emoções positivas foram mais intensamente sentidas que as negativas e no que se trata do maquiavelismo verificou-se maior intensidade na modalidade ‘descrença nos outros’.

4.1.2 ANÁLISE BIVARIADA DOS DADOS

O objetivo desta análise é fazer uma confrontação entre as escolhas contábeis e as variáveis do bloco de perfil dos sujeitos e das emoções. O maquiavelismo neste momento não será considerado, e o motivo para tal é que este é composto por 45 questões, o que não faria sentido relacioná-las com a escolha contábil.

A tabela 6 mostra a distribuição de frequências entre escolhas contábeis e idade.

TABELA 6 - ESCOLHAS CONTÁBEIS X IDADE

IDADE	20-29		30-39		40-49		50 OU MAIS		TOTAL
EM	107	39%	61	38%	17	30%	3	25%	188
	57%		32%		9%		2%		
FR	18	7%	12	7%	2	4%	0	0%	32
	56%		38%		6%		0%		
IF	151	54%	88	55%	37	66%	9	75%	285
	53%		31%		13%		3%		
	276		161		56		12		505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Os resultados indicam que na faixa dos 50 anos ou mais não houveram escolhas em fraude e apenas 25% dos respondentes nesta faixa etária tiveram um comportamento

oportunista em *earnings management*, contra 39% da faixa de sujeitos que tem idades de 20-29 anos. Os sujeitos mais novos tem o maior percentual em escolhas em fraude, sendo de 7%.

O segundo ponto verificado nesta análise bivariada está disposto na tabela 7 que trouxe o confronto entre as escolhas contábeis por gênero.

TABELA 7 - ESCOLHAS CONTÁBEIS X GÊNERO

	MASCULINO		FEMININO		TOTAL
EM	95	38%	93	37%	188
	51%		49%		
FR	16	6%	16	6%	32
	50%		50%		
IF	142	56%	143	57%	285
	50%		50%		
TOTAL	253		252		505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Gênero é uma variável que não apresenta diferença nas escolhas contábeis. Para o comportamento oportunista, neste caso, homens e mulheres são similares. No que se refere à fraude, o mesmo percentual de 6% aconteceu para ambos os gêneros.

Em seguida foram verificadas as escolhas contábeis por meio da formação dos respondentes, na tabela 8.

TABELA 8 - ESCOLHAS CONTÁBEIS X FORMAÇÃO

	CONTABILIDADE		NEGÓCIOS		OUTROS		TOTAL
EM	168	37%	16	33%	4	50%	188
	89%		9%		2%		
FR	27	6%	4	8%	1	13%	32
	84%		13%		3%		
IF	254	57%	28	59%	3	37%	285
	89%		10%		1%		
TOTAL	449		48		8		505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Neste caso o que se apresenta é que sujeitos com formação em contabilidade apresentaram menores percentuais com relação às outras formações no que se refere ao comportamento oportunista em escolhas contábeis. Neste caso, 37% dos formados em contabilidade optaram por *earnings management* e em outras formações esse índice é de 50%. Com relação à fraude, os formados em contabilidade apresentaram um índice de 6%, formação em negócios com índice de 8% e com outras formações o índice foi de 13%. Isso

sugere que a formação em contabilidade ou até mesmo na área de negócios pode contribuir na avaliação mais apropriada dos riscos de cada escolha.

A tabela 9 trouxe a próxima verificação entre as variáveis de escolhas contábeis e a função ocupada pelos respondentes da pesquisa.

TABELA 9 - ESCOLHAS CONTÁBEIS X FUNÇÃO

	OUTROS CARGOS		CAROGO DE CHEFIA		TOTAL
EM	169	38%	19	29%	188
	90%		10%		
FR	31	7%	1	2%	32
	97%		3%		
IF	240	55%	45	69%	285
	84%		16%		
TOTAL	440		65		505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Esta combinação de variáveis apresenta que sujeitos que ocupam cargos de chefia incorrem em percentuais menores de comportamento oportunista em escolhas contábeis. Cargo de chefia tem índice de 29% em *earnings management* e 2% em fraude, contra 38% em *earnings management* e 7% em fraude nos cargos que não são de chefia.

A próxima verificação se dá com a observação das variáveis escolhas contábeis com o tempo de experiência dos respondentes, conforme foi descrito na tabela 10.

TABELA 10 - ESCOLHAS CONTÁBEIS X TEMPO DE EXPERIÊNCIA

	00-05		06-10		11 OU MAIS		TOTAL
EM	91	38%	63	38%	34	33%	188
	48%		34%		18%		
FR	20	8%	8	5%	4	4%	32
	62%		25%		13%		
IF	126	54%	93	57%	66	63%	285
	44%		33%		23%		
TOTAL	237		164		104		505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Nota-se uma diferenciação entre a escolha contábil e o tempo de experiência dos sujeitos. Quanto maior a experiência, menor é a ocorrência de escolhas oportunistas. Dos respondentes com 11 ou mais anos de experiência 33% fizeram opção por *earnings management* e 4% em fraude, contra 38% em *earnings management* e 8% dos menos experientes.

Os resultados da tabela 11 mostram a confrontação entre as escolhas contábeis e a religiosidade.

TABELA 11- ESCOLHAS CONTÁBEIS X RELIGIOSIDADE

	NÃO RELIGIOSO		MODERADAMENTE		MUITO RELIGIOSO		TOTAL
EM	28	37%	131	36%	29	43%	188
	15%		70%		15%		
FR	3	4%	24	7%	5	7%	32
	9%		75%		16%		
IF	45	59%	206	57%	34	50%	285
	16%		72%		12%		
TOTAL	76		361		68		505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Observando esses dados, é possível verificar que os muito religiosos têm percentuais maiores em relação ao comportamento oportunista em escolhas contábeis que os outros sujeitos. As escolhas dos que se julgam muito religiosos foram de 43% em *earnings management* e 7% em fraude. Já os que se julgam não religiosos tem 37% em *earnings management* e 4% em fraude.

E para concluir as análises bivariadas foi elaborada a tabela 12 com a descrição da escolha contábil em função do tipo de respondente (alunos de graduação e alunos de pós-graduação).

TABELA 12 - ESCOLHAS CONTÁBEIS X TIPO DE RESPONDENTE

	ALUNOS DE GRADUAÇÃO		ALUNOS DE PÓS-GRADUAÇÃO		TOTAL
EM	49	33%	139	39%	188
	26%		73%		
FR	8	5%	24	7%	32
	25%		75%		
IF	91	62%	194	54%	285
	32%		59%		
TOTAL	148		357		505

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Nesta modalidade os resultados indicam que os alunos de pós-graduação incorreram mais em comportamento oportunista nas escolhas contábeis que os alunos da graduação. Isso pode ser verificado por meio dos percentuais apresentados onde: alunos da pós-graduação têm 39% das suas escolhas contábeis em *earnings management* e 7% em fraude. Já os alunos de graduação têm 33% na escolha contábil de *earnings management* e 5% em fraude.

É dado prosseguimento à análise bivariada por meio da combinação entre as escolhas contábeis e as emoções. A fim de facilitar essa averiguação foi elaborado a tabela 13 com as

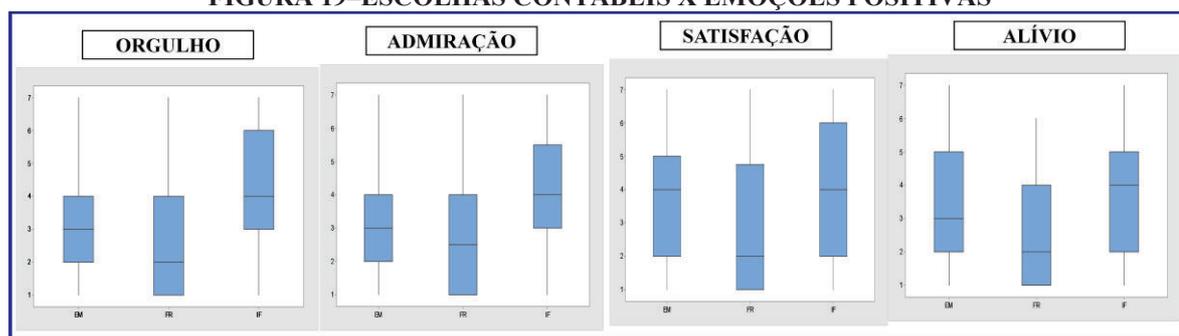
medidas de posição (MD – média) e dispersão (SD – desvio padrão) das mesmas em função das escolhas.

TABELA 13 - ESCOLHAS CONTÁBEIS X EMOÇÕES

ESCOLHA		EM		FR		IF	
TIPO	EMOÇÃO	MD	SD	MD	SD	MD	SD
P	ALEGRIA	3,4470	1,6230	3,2190	1,9470	3,3860	1,6674
P	ORGULHO	3,1700	1,6970	2,7500	1,8490	4,1930	1,8880
P	ADMIRAÇÃO	3,2450	1,6660	2,7810	1,8790	3,9260	1,8700
P	COMPAIXÃO	2,8510	1,6150	3,2810	1,8180	2,7474	1,5720
P	GRATIDÃO	2,8350	1,6770	3,2190	1,9630	2,8840	1,7450
P	INDIGNAÇÃO	3,3240	1,8520	3,7190	2,0520	3,0280	1,9410
P	ALÍVIO	3,4310	1,7180	2,5000	1,6850	3,8140	1,9530
P	SATISFAÇÃO	3,6010	1,9060	2,8440	2,0810	4,0490	1,9190
N	TRISTEZA	2,8880	1,8850	3,5630	1,8310	3,1260	1,8800
N	MEDO	3,4100	1,8750	3,8130	2,2640	3,3750	1,9250
N	RAIVA	2,6490	1,7260	2,9690	2,0710	2,6530	1,8060
N	INVEJA	1,4734	0,9275	1,5000	0,8800	1,5439	1,0856
N	CULPA	2,7980	1,8880	3,7190	2,3720	2,4000	1,7160
N	DESPREZO	2,1860	1,6330	2,5000	1,9510	2,0947	1,6577
N	DECEPÇÃO	3,0850	2,0300	3,2190	1,9960	2,8000	1,9780
N	ARREPENDIMENTO	2,8400	1,9060	3,5630	2,2420	2,2950	1,7270
N	VERGONHA	2,8510	2,1080	3,6560	2,3090	2,3120	1,8340

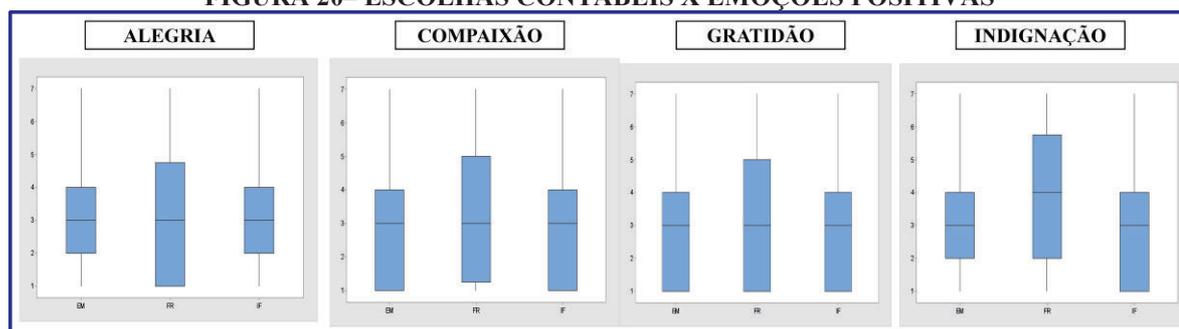
Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Foram destacadas, mediante as escolhas contábeis, as maiores médias de cada emoção. As positivas têm as maiores médias distribuídas assim: 50% em escolhas contábeis IF, sendo o orgulho (4,1930), satisfação (4,0490), admiração (3,9260) e alívio (3,8140); 38% em FR, sendo indignação (3,7190), compaixão (3,2810) e gratidão (3,2190) e por fim 12% em EM que está na alegria (3,4470). As negativas distribuem as suas maiores médias assim: 89% estão em FR, sendo medo (3,8130), culpa (3,7190), vergonha (3,6560), tristeza e arrependimento (3,5630), decepção (3,2190), raiva (2,9690) e desprezo (2,5000). Os restantes 11% estão em escolhas de IF sendo inveja (1,5439). Aliás, essa emoção é a que tem a menor de todas as médias das emoções, 1,4734 em EM, e 1,50 em FR. A figura 19 traz maiores detalhes sobre as escolhas contábeis e as emoções.

FIGURA 19–ESCOLHAS CONTÁBEIS X EMOÇÕES POSITIVAS

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

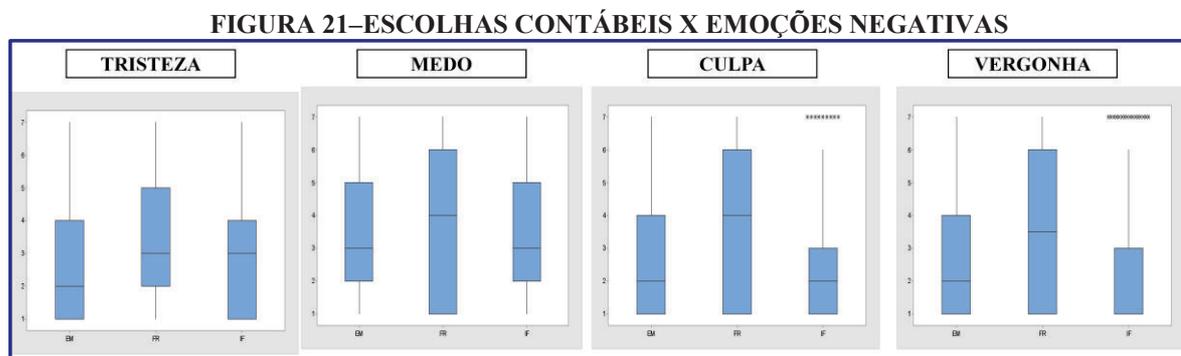
Em cada gráfico tem-se que a disposição das escolhas foi organizada como EM, FR e IF. Este primeiro agrupamento se deu em função de algumas características de tais emoções positivas. Orgulho, admiração, satisfação e alívio têm suas maiores médias nas escolhas contábeis em IF. Essas emoções são detentoras das maiores médias se comparadas às outras emoções. A observação da figura 19 fornece uma clara visão a respeito do deslocamento de IF em relação às outras escolhas, ou seja, é possível constatar que essas emoções tem uma pontuação mais elevada na escala de mensuração. Sujeitos que escolhem IF concordam que sentem, em média, maior orgulho, admiração, satisfação e alívio, isso significa dizer que quem escolhe IF sente mais emoções positivas, como aponta por algumas pesquisas na literatura (GAUDINE; THORNE, 2001; CONNELLY; HELTON; MUMFORD, 2004; CLEMENTS; SHAWVER, 2012). As outras emoções positivas estão apresentadas na figura 20.

FIGURA 20–ESCOLHAS CONTÁBEIS X EMOÇÕES POSITIVAS

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

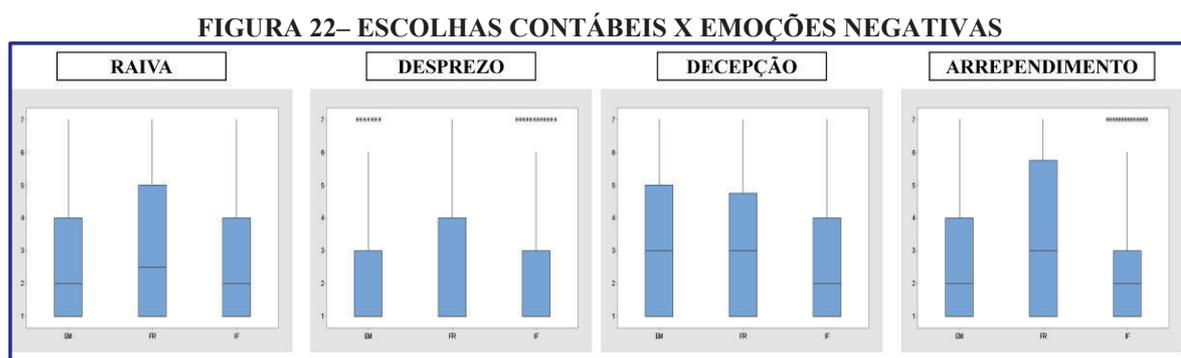
As emoções positivas apresentadas na figura 19 se comportam de maneira diferente das descritas na figura 20. Compaixão, gratidão e indignação tiveram a sua maior média em FR e alegria em EM. Tem pesquisas que apontam que para se manter no estado de emoções positivas os sujeitos tem comportamentos oportunistas (TZIEROPOULOS, et al., 2001; GAUDINE; THORNE, 2001).

Em se tratando de emoções negativas tem-se que estas tem uma configuração mais ligada às escolhas contábeis oportunistas, como apresentado na figura 21 e 22.



Fonte: Elaborada pela autora (2014)

As emoções negativas têm em comum que as escolhas foram concentradas em FR. Há um deslocamento maior de FR com relação às outras escolhas efetuadas, como pode ser observado na figura 21. Tristeza e medo são emoções primárias, enquanto culpa e vergonha, secundárias (DAMÁSIO, 1994). Escolher FR e sentir emoções negativas é prescrito por algumas pesquisas na literatura (CONNELY; HELTON; MUNFORD, 2004; MORENO; KIDA; SMITH, 2002; PARK; LEE, 2011) de tal modo que as motivações podem obrigar os sujeitos a fazerem essa escolha, mas esses não se sentem bem com isso. A figura 22 apresenta o restante das emoções negativas e o seu comportamento mediante escolhas contábeis.



Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Os resultados que podem ser observados mediante a figura 22 são que as emoções negativas de raiva, desprezo, arrependimento e decepção tem às suas maiores médias na escolha contábil FR.

Após essas averiguações, foi efetuada uma análise fatorial com as variáveis de emoções e também de maquiavelismo. Isso foi necessário para que houvesse um enxugamento das variáveis de emoções, que são 17 e nas questões de maquiavelismo que são

45, a fim de que possam ser aplicadas no modelo de regressão logístico multinomial. Dessa maneira a próxima seção apresenta a análise fatorial.

4.2 ANÁLISE FATORIAL

Nesta seção foram elencados os resultados de duas análises fatoriais efetuadas no bloco das variáveis de emoções e também nas questões de maquiavelismo. Esta análise foi elaborada por meio da utilização do software IBM SPSS *Statistics* 21. A primeira análise fatorial efetuada foi com o bloco de variáveis emoções. Partiu-se de uma quantidade de 17 variáveis, sendo elas emoções negativas e positivas. Foram obtidos dois fatores utilizando-se o critério do autovalor maior ou igual a 1,0 (JONHSON; WICHERN, 2007). No modelo final foram feitos ajustes nos quais as emoções inveja e compaixão foram excluídas, uma vez que tais variáveis faziam parte de um fator com autovalor menor que 1,0.

A tabela 14 apresenta os valores das cargas fatoriais (rotacionadas por meio do critério varimax) e as respectivas comunalidades das variáveis de emoções, obtidas pelo método das componentes principais (JONHSON; WICHERN, 2007).

TABELA 14 - RESULTADO DA FATORIAL DO BLOCO DE VARIÁVEIS DE EMOÇÕES

	FATOR 1	FATOR 2	
EMOÇÕES	NEGATIVA	POSITIVA	COMUNALIDADES
ALEGRIA		0,779	0,639
ORGULHO		0,827	0,759
ADMIRAÇÃO		0,856	0,793
GRATIDÃO		0,749	0,561
ALÍVIO		0,744	0,555
SATISFAÇÃO		0,818	0,719
INDIGNAÇÃO	0,648		0,446
TRISTEZA	0,687		0,489
MEDO	0,658		0,435
RAIVA	0,809		0,681
CULPA	0,772		0,622
DESPREZO	0,806		0,666
DECEPÇÃO	0,824		0,728
ARREPENDIMENTO	0,812		0,693
VERGONHA	0,836		0,761
Autovalor	5,483	4,064	9,547
% da variância explicada			63,65%

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Os testes aplicados no modelo tiveram os seguintes resultados: a matriz de auto-imagem possui todos valores acima de 0,85; o teste KMO teve como resultado 0,913, o que

descreve de forma satisfatória as variações dos dados originais; e o teste de Bartlett foi significativo a 1% indicando que há relação suficiente entre os indicadores para a aplicação da análise fatorial. A variância total explicada pelo modelo é de 63,65%.

Os estudos anteriores que observaram emoções o fizeram de uma forma mais sintética, onde é possível notar uma emoção ou poucas delas a fim de constatar o impacto de tal na tomada de decisão nas áreas de negócios assim como segue alguns exemplos abaixo:

- a) alívio, satisfação e lamentação (SHAWVER; CLEMENTS, 2012);
- b) alívio, satisfação e arrependimento (CLEMENTS; SHAWER, 2013);
- c) prazer (MELLERS; MCGRAW, 2001)
- d) raiva (WILKOWSKI; ROBINSON, 2010; PARK, LEE, 2011).

O tratamento dado às emoções nesta pesquisa é diferenciado. Parte-se de várias emoções positivas e negativas, sendo primárias e secundárias (DAMÁSIO, 1994) e em seguida foi feita a análise fatorial exploratória para identificação de dimensões latentes e seus possíveis agrupamentos. Houve o agrupamento das variáveis e dois fatores foram formados. Estes foram denominados de: 1- Emoção Negativa e 2 – Emoção Positiva.

De posse dos fatores compostos pelas emoções, a análise fatorial seguiu com o bloco de questões de maquiavelismo. A verificação dos traços de personalidade foi intensificada principalmente após a aplicação da análise fatorial, conforme a literatura. Algumas pesquisas desenvolvidas no Brasil recentemente utilizando os traços de personalidade na área foram elencadas:

- a) Grohmann; Battistella e Costa (2010)
- b) Grohmann; Battistella (2012);
- c) Rocha, et al. (2012);
- d) Lima; Garcia; Pereira (2012);

Como especificado na metodologia, esta pesquisa utilizou o instrumento denominado de MPS, que foi elaborado por Dahling, Whitaker e Levy (2009). Contém 45 questões que são divididas em quatro componentes: ‘amoralidade’ com 14 questões, ‘desejo de controle’ com 11 questões, ‘desejo de status’ com 9 questões e por último ‘descrença nos outros’ com 11 questões. Foram obtidos 5 fatores usando o critério do autovalor maior ou igual a 1,0 (JONHSON; WICHERN, 2007). No modelo final foram feitos ajustes nos quais 32 questões foram eliminadas, tendo em vista que os fatores por elas formados apresentaram um autovalor inferior a 1,0.

A tabela 15 evidenciou os valores das cargas fatoriais rotacionadas (por meio do critério varimax) e as respectivas comunalidades das questões de maquiavelismo, obtidos pelo método do componente principal (JONHSON; WICHERN, 2007).

TABELA 15 - RESULTADO DA FATORIAL DO BLOCO DE VARIÁVEIS DE MAQUIAVELISMO

QUESTÕES	FATOR 1	FATOR 2	FATOR 3	FATOR 4	FATOR 5
MAQQ2'AMORALIDADE'		,683			
MAQQ4'AMORALIDADE'		,747			
MAQQ5'AMORALIDADE'		,761			
MAQQ6DESEJOCONTROLE					,797
MAQQ8DESEJOCONTROLE					,787
MAQQ9DESEJOCONTROLEI				,876	
MAQQ11DESEJOCONTROLEI				,887	
MAQQ1STATUS			,704		
MAQQ2STATUS			,737		
MAQQ8STATUS			,746		
MAQQ9DESCRENÇAOUTROS	,827				
MAQQ10DESCRENÇAOUTROS	,670				
MAQQ11DESCRENÇAOUTROS	,837				
Autovalor	1,916	1,776	1,739	1,662	1,443
% da variância explicada					65,67%

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

Os testes aplicados no modelo tiveram os seguintes resultados: a matriz de auto-imagem possui todos valores acima de 0,660; o teste KMO teve como resultado 0,722, o que descreve de forma satisfatória as variações dos dados originais; e o teste de Bartlett foi significativo a 1% indicando que há relação suficiente entre os indicadores para a aplicação da análise fatorial. A variância total explicada pelo modelo é de 65,67%.

Os fatores obtidos na análise fatorial com as variáveis de maquiavelismo receberam a seguinte denominação: 1 – ‘descrença nos outros’, 2 – ‘amoralidade’, 3 – ‘desejo de status’, 4 – ‘desejo de controle’ (I) e 5 – ‘desejo de controle’. Há dois fatores com a mesma denominação, ‘desejo de controle’, porém o que os diferencia é a sinalização (I). Isso quer dizer que, um dos fatores se refere a questões normais e o outro (I) a questões inversas. Caso o fator de questões inversas seja significativo para o modelo de regressão, este terá uma leitura diferenciada do outro. A verificação das questões que compõe os fatores aqui encontrados estão no Apêndice 2, instrumento de maquiavelismo. Após as análises fatoriais de emoções e maquiavelismo, foi aplicada a regressão logística multinomial, tema do próximo item dessa pesquisa.

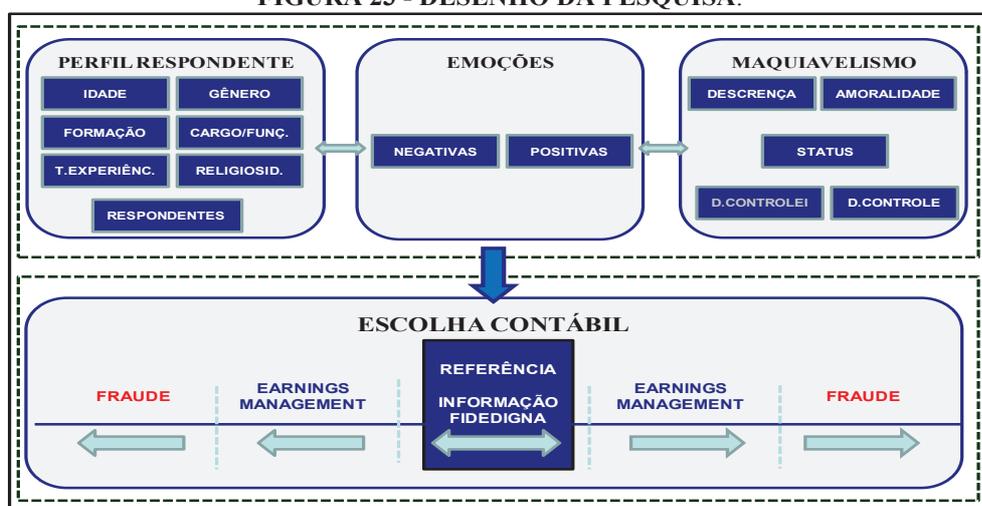
4.3 REGRESSÃO LOGÍSTICA MULTINOMIAL

Antes mesmo de se dar início a apresentação do modelo de regressão logística multinomial, cabe ressaltar que os achados da seção 4.1 são descritivos e precisam ser verificados por meio do modelo se de fato ocorrem. Além disso, na seção 4.2 foi efetuada a análise fatorial das emoções e também do maquiavelismo e os resultados foram a criação de 7 fatores, sendo 2 de emoções, 1- emoção negativa e 2- emoção positiva e 5 fatores de maquiavelismo, sendo 1 – ‘descrença nos outros’, 2 -‘amoralidade’, 3 – ‘desejo de status’, 4- ‘desejo de controle’ (I) e 5 – ‘desejo de controle. Todas essas variáveis, juntamente com as variáveis do perfil dos sujeitos vão compor o modelo de regressão.

Para fins de interpretação dos achados de maquiavelismo no modelo foram utilizados os constructos elaborados por Dahling, Whitaker e Levy (2009), que estão descritos na figura 8 da seção 2.3.2 do referencial teórico.

A análise de regressão logística multinomial foi definida para responder a questão de pesquisa: as emoções e o traço de personalidade do maquiavelismo são fatores motivacionais que influenciam o comportamento oportunista nas escolhas contábeis? Trata-se de uma técnica estatística utilizada quando a variável dependente é não métrica, com três ou mais categorias de respostas (HOSMER; LEMESHOW, 2000). O modelo foi construído considerando as variáveis do perfil dos sujeitos, os fatores de emoções, sendo negativas e positivas; e os fatores de maquiavelismo: ‘descrença nos outros’, ‘amoralidade’, status, ‘desejo de controle’(I) e ‘desejo de controle’. A figura 23 apresenta todas as variáveis.

FIGURA 23 - DESENHO DA PESQUISA.



Fonte: Elaborada pela autora (2014)

No perfil dos respondentes o modelo verificou 7 variáveis, para emoções foram 2 e para maquiavelismo foram 5. A figura 23 além de mostrar as variáveis também apresenta as relações que estas têm entre si e também com as escolhas contábeis. De posse dessas informações foi criada a tabela 16 que apresentou os resultados da regressão logística multinomial.

TABELA 16 - RESULTADOS DO MODELO LOGÍSTICO MULTINOMIAL

	MODELO	B	Modelo Padrão	Wald	dif	Sig	Exp(B)
EM		-1,098	,290	14,298	1	,000	
	FATOR_DESCRENCÇAOUTROS	,001	,099	,000	1	,990	1,001
	FATOR_'AMORALIDADE'	,202	,099	4,155	1	,042	1,223
	FATOR_STATUS	-,016	,100	,027	1	,870	,984
	FATOR_DESEJODECONTROLE(I)	-,112	,097	1,320	1	,251	,894
	FATOR_DESEJODECONTROLE	-,056	,099	,317	1	,574	,946
	FATOR_EMOÇÃO NEGATIVA	,128	,100	1,664	1	,197	1,137
	FATOR_EMOÇÃO POSITIVA	-,312	,103	9,140	1	,003	0,732
	[RESPONDENTES=1_PÓS-GRADUAÇÃO]	,483	,230	4,405	1	,036	1,621
	[RESPONDENTES=2_GRADUAÇÃO]	0□	-	-	0	-	-
	[TEMPOEXPERIÊNCIA=00-05]	,480	,267	3,249	1	,071	1,617
	[TEMPOEXPERIÊNCIA=06-10]	,349	,275	1,613	1	,204	1,418
	[TEMPOEXPERIÊNCIA=11 OU MAIS]	0□	-	-	-	-	-
FR	Ordenada na Origem	-3,646	,674	29,237	1	,000	
	FATORM_DESCRENCÇAOUTROS	,073	,198	,137	1	,711	1,076
	FATORM_'AMORALIDADE'	,374	,193	3,771	1	,052	1,454
	FATORM_STATUS	-,240	,198	1,466	1	,226	,787
	FATORM_DESEJODECONTROLE(I)	-,150	,187	,647	1	,421	,860
	FATORM_DESEJODECONTROLE	-,415	,208	3,966	1	,046	,660
	FATORI_EMOÇÃO NEGATIVA	,408	,180	5,123	1	,024	1,504
	FATOR2_EMOÇÃO POSITIVA	-,475	,210	5,146	1	,023	,622
	[RESPONDENTES=1_PÓS-GRADUAÇÃO]	,646	,467	1,916	1	,166	1,908
	[RESPONDENTES=2_GRADUAÇÃO]	0□					
	[TEMPOEXPERIÊNCIA=00-05]	1,202	,594	4,096	1	,043	3,328
	[TEMPOEXPERIÊNCIA=06-10]	,448	,650	,476	1	,490	1,566
	[TEMPOEXPERIÊNCIA=11 OU MAIS]	0□	-				

Fonte: Elaborada pela autora (2014)

A qualidade do ajustamento do modelo foi avaliada por meio do teste de Pearson e *Deviance* e ambos apresentaram adequação do modelo (Valor-p iguais 0,222 e 1,000, respectivamente). O pseudo R² encontrado é de 10%. O quadro 13 apresenta, dentre as variáveis que foram investigadas, quais foram significativas para o modelo.

QUADRO 13 - VARIÁVEIS E A SIGNIFICÂNCIA NO MODELO

N	VARIÁVEL/FATOR	SIGNIFICANTE PARA O MODELO	EM OU FR
1	IDADE	NÃO	-
2	GÊNERO	NÃO	-
3	FORMAÇÃO	NÃO	-
4	CARGO/FUNÇÃO	NÃO	-
5	TEMPO DE EXPERIÊNCIA	SIM	EM e FR
6	RELIGIOSIDADE	NÃO	-
7	TIPO DE RESPONDENTE	SIM	EM
8	EMOÇÕES NEGATIVAS	SIM	FR
9	EMOÇÕES POSITIVAS	SIM	EM e FR
10	'DESCRENÇA NOS OUTROS'	NÃO	-
11	'AMORALIDADE'	SIM	EM e FR
12	'DESEJO DE STATUS'	NÃO	-
13	'DESEJO DE CONTROLE' (I)	NÃO	-
14	'DESEJO DE CONTROLE'	SIM	FR

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Foram utilizadas 14 variáveis no modelo, e destas, 6 foram significantes. Gênero não apresentou relevância na estatística descritiva e isso se confirmou no modelo estatístico aplicado, à medida que não foi significativo. Idade, formação e religiosidade também não apresentaram significância estatística e, portanto, para fins dessa pesquisa não ajudam a explicar o comportamento oportunista em escolhas contábeis. Esses resultados corroboram com algumas pesquisas que foram levantadas por Loe, Ferrell e Mansfield(2000) e O'Fallon e Butterfield (2005).

Uma variável do perfil dos sujeitos apresentou significância. É a variável tempo de experiência. Esta foi significativa para o modelo, sendo a 10% em EM e 5% em FR. A literatura apresentava que esta era uma variável relevante para o comportamento oportunista (ROSENZWEIG; FISCHER, 1994); e que a relação entre comportamento oportunista e tempo de experiência era negativa (O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005; LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000; GREENFIELD JR; NORMAN; WIER, 2008). Na análise descritiva efetuada já se apontava que quanto maior o tempo de experiência, menor havia sido a escolha contábil oportunista. Isso se confirmou à medida que o modelo apontou que dentre as escalas de experiência propostas, essa variável impacta no comportamento oportunista e que sujeitos com menor experiência tem maior chance de adotar comportamento oportunista nas escolhas contábeis, ao contrário dos que têm maior experiência. Isso é válido tanto para EM como para FR, de tal modo, que tais resultados corroboram com os estudos anteriores.

Outra variável que também foi significativa para o modelo foi o tipo de respondente. Inicialmente não estava entre as variáveis propostas para a investigação, porém por sua participação relevante foi anexada junto ao bloco das variáveis do perfil dos sujeitos. Para comportamentos oportunistas em EM foi significativa a 5%. Essa variável dividiu-se entre alunos de graduação e pós-graduação e os achados são que os alunos da pós-graduação tem maior chance de terem comportamento oportunista em EM que os alunos da graduação.

O quadro 14 traz as hipóteses apresentadas no referencial teórico, na seção 2.2.2 com os respectivos resultados encontrados:

QUADRO 14 - RESULTADO DAS HIPÓTESES PARA AS VARIÁVEIS DE PERFIL DOS SUJEITOS

VARIÁVEIS	HIPÓTESES	RESULTADOS
IDADE	H1 - Mixed Results	Não significativo
GÊNERO	H2 - Mixed Results	Não significativo
FORMAÇÃO	H3 – Encontrar relação com o comportamento oportunista	Não significativo
CARGO/FUNÇÃO	H4 – Encontrar relação com o comportamento oportunista	Não significativo
TEMPO DE EXPERIÊNCIA	H5 - Mixed Results	EM e FR- menos experientes maior chance de comportamento oportunista que os mais experientes
RELIGIOSIDADE	H6 - Relação negativa com o comportamento oportunista	Não significativo
TIPO DE RESPONDENTE	H7 – Encontrar relação com o comportamento oportunista.	EM – Há relação e maior chance dos alunos de pós-graduação se comportarem de forma oportunista que os graduados.

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

Após a verificação dos achados sobre o comportamento oportunista e o bloco de variáveis do perfil dos respondentes, serão efetuadas as análises dos resultados do modelo no que se refere às emoções.

As emoções são o cerne desta pesquisa e a sua aplicação no modelo se deu com a utilização dos fatores criados na análise fatorial. A literatura encontrada para essa discussão apontava que as emoções são parte intrínseca do processo de tomada de decisão (DAMÁSIO, 1994, 2000, 2004). Partindo dessa assertiva, é possível auferir que as emoções afetam a tomada de decisão, mas de formas diferentes (TZIEROPOULOS et al., 2001; GAUDINE; THORNE, 2001) onde positivas se relacionam de forma negativa com o comportamento oportunista, podendo coibir escolhas contábeis antiéticas (SHAWVER; CLEMENTS, 2012), a medida que contribuem para o reconhecimento de questões éticas e morais (GAUDINE; THORNE, 2001; CLEMENTS; SHAWVER, 2013). As emoções negativas por sua vez também interagem com a tomada de decisão e se relacionam mais com o risco (CONNELY;

HELTON; MUNFORD, 2004; MORENO; KIDA; SMITH, 2002; PARK; LEE, 2011) e assim como a positiva também afeta o comportamento em decisões que apresentam questões morais (CLEMENTS; SHAWVER, 2013). As relações que se esperava encontrar na aplicação do modelo era que as emoções afetariam o comportamento oportunista, que isso se daria de forma diferenciada, e a relação seria emoções negativas apresentariam relação positiva e as positivas, relação negativa com o comportamento oportunista em escolhas contábeis.

Os resultados mostram que o fator de emoções positivas e negativas afetou o comportamento oportunista nas escolhas contábeis. O fator de emoções negativas foi significativo a 5% em FR e o fator de emoções positiva foi significativo em 1% para EM e a 5% em FR. O primeiro achado que se tira daí é que as emoções fazem parte do processo de tomada de decisão em contabilidade, assim como prescreve a literatura. Outro achado é que de fato, assim como dito pela literatura, as emoções afetam o comportamento de forma diferenciada, tendo em vista que as negativas tem seu B positivo (,408) e as positivas tem seu B negativo (-,312 – EM, e, -,475 – FR).

Os resultados encontrados também proporcionam dizer que a relação existente entre o comportamento oportunista e o fator de emoções negativas é positiva e o comportamento oportunista e o fator de emoções positivas é negativo.

Isso quer dizer que quanto mais aumenta as emoções positivas, menos elas apoiam o comportamento oportunista e quanto mais se aumenta as emoções negativas, mais elas apoiam o comportamento oportunista. As emoções positivas inibem o comportamento oportunista em escolhas contábeis e as negativas promovem. No referencial teórico, na seção 2.4.4 foram colocadas às hipóteses para tais variáveis e as respostas estão no quadro 15:

QUADRO 15 - RESULTADOS DAS HIPÓTESES PARA AS VARIÁVEIS DE EMOÇÕES

VARIÁVEIS	HIPÓTESES	RESULTADOS
EMOÇÃO X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	H10 - EMO - As emoções afetam a tomada de decisão na contabilidade.	ACEITA
	H11 - EM0 - As emoções afetam a tomada de decisão de formas diferentes.	ACEITA
EMOÇÃO POSITIVA X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	H12 - EMOP - As emoções positivas tem uma relação negativa com o comportamento oportunista.	ACEITA
EMOÇÃO NEGATIVA X COMPORTAMENTO OPORTUNISTA	H13 - EMON - As emoções negativas tem uma relação positiva com o comportamento oportunista.	ACEITA

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

De modo que todas as hipóteses de emoções propostas foram confirmadas por meio do modelo estatístico. Então, neste momento já se sabe também dos resultados das emoções faltando somente às análises do traço de personalidade, aqui determinado pelo maquiavelismo. A análise fatorial proporcionou a criação de cinco fatores: ‘descrença nos outros’, ‘amoralidade’, ‘desejo de status’, ‘desejo de controle’ (I) e ‘desejo de controle’.

A literatura apresenta que sujeitos que possuem esse traço tem baixa consciência (PAULHUS; WILLIAMS, 2002) se comportando além dos limites de conduta (ROCHA, et. al. 2102) de modo que levam os sujeitos a considerar qualquer alternativa, desde que venha a promover seu próprio interesse (CHRISTIE; GEIS apud BRATTON, 2004). Fica evidente então que sujeitos com esse traço se envolvem em comportamentos oportunistas (BRATTON 2004). A relação encontrada para essas duas variáveis é positiva (O’FALLON; BUTTERFIELD, 2005, VLADU, 2013). Além disso, quando se unem às emoções negativas tem maior probabilidade na falsificação de documentos (MURPHY, 2012). Cumpre dizer que algumas pesquisas feitas no Brasil não encontram significância em todos os fatores de maquiavelismo (GROHMANN; BATTISTELLA, 2012; ROCHA et al., 2012).

Diante de tais assertivas o que se pretendia encontrar era uma relação positiva, tendo em vista que são traços subclínicos, porém considerados do “mal” e contribuem para o comportamento oportunista. De modo que os resultados encontrados não corroboram totalmente com a literatura. O modelo estatístico aplicado indicou dois fatores, dos cinco aplicados no modelo como significativos: ‘amoralidade’ para EM a 5% e em FR a 10% e ‘desejo de controle’ em FR a 5%. Isso vai ao encontro das pesquisas que foram efetuadas no Brasil, onde nem todos os fatores apresentam significância.

‘Amoralidade’ em seu constructo está conceituada como vontade de ignorar os padrões de moralidade a fim de se ter comportamentos oportunistas que tragam ganhos para si em detrimento dos outros (DAHLING; WHITAKER; LEVY, 2009). A relação encontrada tanto para EM como para FR é positiva, ou seja, quanto mais se aumenta a variável preditora, neste caso ‘amoralidade’, mais aumenta a chance de comportamento oportunista. Isso porque B foi de ,202 em EM e ,374 em FR, conforme apresentado na tabela 16. Esse fator corrobora com os achados da literatura evidenciando uma relação positiva entre comportamento oportunista e ‘amoralidade’.

‘Desejo de controle’ é definido como necessidade de exercer domínio sobre situações interpessoais (DAHLING; WHITAKER; LEVY, 2009), ou seja, diminuir o poder do outro. Os resultados encontrados apontam B -,415 em FR levando a conclusão que este fator apresentou uma relação negativa com o comportamento oportunista, ou seja, quanto mais se

aumenta o ‘desejo de controle’, menor é a chance de que ocorra desvios comportamentais em escolhas contábeis.

Cabe ressaltar que este fator só foi significativo somente em FR. Este resultado contraria os achados da literatura levantada à medida que o resultado esperado era uma relação que reforçasse o comportamento oportunista e não o contrário.

Contudo, tal resultado faz sentido quando se olha para a natureza da fraude. A fraude contábil para ser cometida depende do envolvimento de mais pessoas. De modo que, se há concentração de controle, há uma diminuição da probabilidade da mesma e, portanto, tal fator de maquiavelismo para escolha contábil oportunista acaba contribuindo de forma negativa. Quanto mais se aumenta o ‘desejo de controle’, menor a chance de que comportamento oportunista ocorra.

No referencial teórico na seção 2.3.3 foram apresentadas as hipóteses para tais variáveis e os resultados estão no quadro 16.

QUADRO 16 - RESULTADOS DAS HIPÓTESES PARA AS VARIÁVEIS DE MAQUIAVELISMO

CONSTRUCTO	VARIÁVEIS	HIPÓTESES	RESULTADOS
MAQUIAVELISMO		H8 – O maquiavelismo afeta o comportamento oportunista em escolhas contábeis	ACEITA
	‘DESCRENÇA NOS OUTROS’	H9 – ‘descrença nos outros’ tem relação positiva com comportamento oportunista	REJEITA
	‘AMORALIDADE’	H9- ‘amoralidade’ tem relação positiva com o comportamento oportunista	ACEITA
	‘DESEJO DE STATUS’	H9 – ‘desejo de status’ tem relação positiva com comportamento oportunista	REJEITA
	‘DESEJO DE CONTROLE’ (I)	H9 – ‘desejo de controle’ (I) tem relação negativa com comportamento oportunista	REJEITA
	‘DESEJO DE CONTROLE’	H9 – ‘desejo de controle’ tem relação positiva com comportamento oportunista	Tem relação, mas é negativa.

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

No geral pode-se afirmar que os resultados são satisfatórios à investigação na qual se propôs nesta pesquisa. Com relação ao comportamento oportunista, se é promovido ou inibido por tais variáveis ou fatores, o quadro 17 esclarece:

QUADRO 17 - RESULTADO CONSOLIDADO DA PESQUISA

RESULTADOS CONSOLIDADOS		
VARIÁVEIS OU FATORES	SIGNIFICATIVO NO MODELO	PROMOVE OU INIBE O COMPORTAMENTO OPORTUNISTA
VARIÁVEIS DO PERFIL DOS SUJEITOS	TEMPO DE EXPERIÊNCIA	CARACTERÍSTICA DE PERFIL RELEVANTE
	TIPO DE RESPONDENTE	RELEVANTE
EMOÇÃO	NEGATIVA	PROMOVE
	POSITIVA	INIBE
MAQUIAVELISMO	'AMORALIDADE'	PROMOVE
	'DESEJO DE CONTROLE'	INIBE

Fonte: Elaborado pela autora (2014)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve por objetivo verificar se o comportamento oportunista nas escolhas contábeis é influenciado pelas emoções e pelo traço de personalidade do maquiavelismo. Para alcançar tal objetivo foi criado um instrumento com base na literatura existente e este foi aplicado em estudantes do último ano de graduação e alunos de pós-graduação e desta aplicação foram obtidas 505 respostas válidas.

A análise dos dados foi feita em três etapas, sendo a primeira uma análise descritiva univariada e bivariada dos blocos de variáveis. Em seguida foi aplicada uma análise fatorial no bloco de variáveis de emoções e também no bloco de maquiavelismo para que houvesse uma diminuição na quantidade de variáveis, o que resultou em 7 fatores para aplicação no modelo. Observou-se que do total de 7 variáveis e 7 fatores, 2 variáveis e 4 fatores se mostraram significativos no modelo, sendo eles: tempo de experiência, tipo de respondente, emoção positiva, emoção negativa, amoralidade e desejo de controle.

Para fins de resultados tem-se que a pergunta de pesquisa é respondida quando se verificou que o comportamento oportunista em cenários de escolhas contábeis é influenciado pelas emoções e também pelo traço de personalidade de maquiavelismo. Observou-se que emoções negativas tem relação positiva com o comportamento oportunista e as emoções positivas tem relação negativa, o que implica que as emoções negativas promovem e as emoções positivas inibem o comportamento oportunista em escolhas contábeis.

Com relação ao traço de personalidade do maquiavelismo, os resultados assinalam que amoralidade corrobora com o comportamento oportunista, ou seja, que sujeitos que ignoram padrões morais e tomam decisões pensando em ganhos para si em detrimento de outros, têm maior chance de cometerem comportamentos oportunistas. Desejo de controle apresentou-se contrariamente ao comportamento oportunista, tendo em vista que os resultados encontrados mostram que quanto mais os sujeitos tentam controlar a situação menos o comportamento oportunista tem chance de ocorrer.

No que concerne o contexto que motivou a pesquisa, havia notado a preocupação com o cenário de fraudes corporativas as quais vem ocorrendo em parte com o uso da contabilidade, provocando além das perdas financeiras, impactos sociais relevantes. A presente pesquisa mesmo tendo apresentado uma quantidade razoável de respondentes, não permite que os resultados sejam inferidos a toda à população, porém seus achados contribuem para a melhora do contexto de fraudes corporativas, tendo em vista que aponta para novos caminhos.

Isso se dá porque expõe que, além das motivações externas preconizadas pela literatura que levam a comportamentos oportunistas, deve também haver uma preocupação com as motivações internas, ou seja, as motivações que são intrínsecas ao próprio sujeito no momento da escolha contábil.

Os resultados para emoções positivas indicam que estas contribuem para mitigar práticas lesivas como fraudes. As emoções positivas que mitigam tal comportamento oportunista podem ser descritas por: alegria, orgulho, admiração, gratidão, alívio e satisfação. Dessas emoções, exceto alegria, são classificadas pela literatura como secundárias, e isso significa dizer que estão diretamente atreladas ao meio social, podendo ser modificadas. Tais achados são relevantes para mercado, *stakeholders* e academia, tendo em vista que se estimuladas em tais ambientes poderia contribuir para a inibição de práticas lesivas como a fraude.

Para emoções negativas os resultados indicam que tais emoções estão promovendo o comportamento oportunista. Essas emoções negativas são descritas por: indignação, tristeza, medo, raiva, culpa, desprezo, decepção, arrependimento e vergonha. Tem-se que a maioria dessas emoções são secundárias e, sendo assim, podem ser modificadas da mesma forma como as positivas. De posse de tais informações, mercado, reguladores e academia devem evitar promover tais emoções, tendo em vista que essas corroboram com o comportamento oportunista em escolhas contábeis.

De modo que a principal contribuição desta pesquisa está no fato de evidenciar por meio dos dados coletados que variáveis de cunho interno influenciam o comportamento oportunista em escolhas contábeis e, portanto devem sim ser consideradas nas avaliações para mitigar cenários de fraudes corporativas.

Para futuras pesquisas sugere-se a inserção de outras variáveis sociológicas, como a cultura, que podem influenciar as emoções secundárias e conseqüentemente o comportamento oportunista em escolhas contábeis. Outra forma de observar o comportamento em escolhas contábeis seria por meio de experimentos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. J. R. Ética e desempenho social das organizações: um modelo teórico da análise dos fatores culturais e contextuais. **Revista de Administração Contemporânea**. Rio de Janeiro, v. 11, n. 3, p. 105-125, jul./set. 2007.

ALMEIDA, J. E. F.; ALMEIDA, J. C. G. Auditoria e earnings management: estudo empírico nas empresas abertas auditadas pelas big four e demais firmas de auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 20, n. 50, p. 62-74, maio/ago. 2009.

ALVARENGA, T. K. **A interferência da emoção na tomada de decisão de risco**: um estudo experimental. 2011. 84 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2011.

ANDRADE, J. M. **Evidências de validade do inventário dos cinco grandes fatores de personalidade para o Brasil**. 2008. 169 f. Tese (Doutorado em Psicologia)–Universidade de Brasília - UNB, Brasília, 2008.

ANTONOVZ, T. et al., Atitudes éticas dos contadores: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob a perspectiva de gênero. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 10, p. 86-105, set./dez. 2010.

ARSLAN, C. An investigation of anger and anger expression in terms of coping with stress and interpersonal problem-solving. **Educational Sciences: Theory & Practice**, [S. l.], v. 10, n. 1, p. 25-43, Winter 2010.

BABBIE, E. **Método de pesquisa survey**. Belo Horizonte: UFMG, 2003.

BADAWI, I. M. Global corporate accounting frauds and action for reforms. **Review of Business**, [S. l.], v. 26, n. 2, p. 8-14, Spring 2005.

BAGOZZI, R. P.; BAUMGARTNER, H.; PIETERS, R. Goal directed emotions. **Cognition and Emotion**, London, v. 12, n. 1, p. 1-26, 1998.

BAILEY, C. D. **Psychopathy and accounting students' attitudes towards unethical behaviors**. June 2013. Disponível em:
<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2279976>. Acesso em: 21 nov. 2013.

BALACIU, D.; BOGDAN, V.; VLADU, A. B. A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice. **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 170-183, 2009.

BARTOV, E.; GIVOLY, D.; HAYN, C. The rewards to meeting or beating earnings expectations. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 33, p. 173-204, June 2002.

BASSO, K.; ESPARTE, L. B. Personalidade e lealdade: diferenças entre consumidores. In: CONGRESSO LATINO AMERICANO DE VAREJO, ESTRATÉGIAS VAREJISTAS EM CENÁRIOS TURBULENTOS, 2., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: CLAV, 2009. Disponível em: <<http://clav2009.fgv.br/resultados>>. Acesso em: 08 jan. 2014.

BECHARA, A.; DAMASIO, A. R. The somatic marker hypothesis: a neural theory of economic decision. **Games and Economic Behavior**, San Diego, v. 52, p. 336-372, Aug. 2005.

BIRNBERG, J. G. A proposed framework for behavioral accounting research. **Behavioral Research in Accounting**, Sarasota, v. 23, n.1, p. 1-43, 2011.

_____. The role of behavioral research in management accounting education in the 21st century. **Issues in Accounting Education**, Sarasota, v. 15, n. 4, p. 713-728, Nov. 2000.

_____; GANGULY, A. R. Is neuroaccounting waiting in the wings? An essay. Nov. 2011. Robert Day School Working Paper. n. 2011-05. Disponível em: <<http://www.profbailey.com/seminar/Readings/Neuroscience/Is%20neuroaccounting%20waiting%20in%20the%20wings.pdf>>. Acesso em:

BRATTON, V. K. **Affective morality**: the role of emotions in the ethical decision making process. 2004. 173 f. Dissertation (Doctor in Philosophy)–Florida State University, Florida, 2004.

BROCKINGTON, G. **Neurociência e educação**: investigando o papel da emoção na aquisição e uso do conhecimento científico. 2011. 200 f. Tese (Doutorado em Educação)–Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo –USP, São Paulo, 2011.

BROWN, J.; AKERS, M. D.; GIACOMINO, D. E. Narcissism and accounting majors. **American Journal of Business Education**, [S. l.], v. 6, n. 3, p. 375-384, May/June 2013.

BROWN, R.; WHITTINGTON, M. Financial statement analysis and accounting policy choice: what history can teach US. **The Journal of Applied Accounting Research**, [S. l.], v. 8, n. 3, p. 1-47, 2007.

BRUNS Jr., W. J.; MERCHANT, K. A. The dangerous morality of managing earnings. **Management Accounting**, [S. l.], v. 72, n. 2, p. 22-25, Aug. 1990.

BURGSTHALER, D.; HAIL, L.; LEUZ, C. The importance of reporting incentives: earnings management in European private and public firms. **The Accounting Review**, Nova York, v. 81, n. 5, p. 983-1016, Oct. 2006.

CABELLO, O. G. **Análise dos efeitos das práticas de tributação do lucro na effective tax rate (ETR) das companhias abertas brasileiras: uma abordagem da teoria das escolhas contábeis**. 2012. 144 f. Tese (Doutorado em Contabilidade)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2012.

CAMERER, C.; LOEWENSTEIN, G.; PRELEC, D. Neuroeconomics: how neuroscience can inform economics. **Journal of Economic Literature**, Nashville, v. 43, p. 9-64, Mar. 2005.

CARDOSO, R. L. **Regulação econômica e escolhas de práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro**. 2005. 163 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2005.

CARVALHO, J. E. **Neuroeconomia**: ensaio sobre a sociobiologia do comportamento. Lisboa: Sílabo, 2009.

CARVALHO JÚNIOR, C. V. O. **Neuroaccounting**: mapeamento cognitivo cerebral em julgamentos de continuidade operacional. 2012. 138 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2012.

CASTRO, M. A. R.; MARTINEZ, A. L. Income smoothing, custo de capital de terceiros e estrutura de capital no Brasil. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 10, n. 6, p. 25-46, nov./dec. 2009.

CAVAZOTTE, F.; DIAS FILHO, P.; VILAS BOAS, O. A influência das emoções sobre o efeito dotação. **Revista Brasileira de Finanças**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 2, p. 196-213, 2009.

CHEN, J. Z. **The choice between real and accounting earnings management**. Feb. 2009. Job market paper. Department of Accountancy and Taxation. C.T. Bauer College of Business. University of Houston. Disponível em: <https://server1.tepper.cmu.edu/Seminars/docs/JeffChen_paper.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2013.

CHIH, J. T.; CHEN, P. S. An empirical study on moral intensity. **The Journal International Management Studies**, [S. l.], v. 5, n. 2, p. 71-81, 2010.

CHOE, S. Y.; MIN, K. H. Who makes utilitarian judgments? The influences of emotions on utilitarian judgments. **Judgment and Decision Making**, [S. l.], v. 6, n. 7, p. 580-592, Oct. 2011.

CHRISTIE, A. A.; ZIMMERMAN, J. L. Efficient and opportunistic choices of accounting procedures: corporate control contests. **The Accounting Review**, Nova York, v. 69, n. 4, p. 539-566, Oct. 1994.

CLEMENTS, L. H.; SHAWVER, T. J. The effects of emotions on the moral judgments and intentions of accountants. In: AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION ANNUAL MEETING AND CONFERENCE ON TEACHING AND LEARNING IN ACCOUNTING. 2013, Anaheim. **Anais eletrônicos...** Anaheim: AAA, 2013. Disponível em: <<http://aaahq.org/AM2013/abstract.cfm?submissionID=365>>. Acesso em: 08 ago. 2013.

_____; _____. Do emotions affect ethical intentions? In: AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION ANNUAL MEETING AND CONFERENCE ON TEACHING AND LEARNING IN ACCOUNTING. 2012, Washington-DC. **Anais eletrônicos...** Washington-DC: AAA, 2012. Disponível em: <<http://aaahq.org/AM2012/abstract.cfm?submissionID=287>>. Acesso em: 16 nov. 2012.

CLIKEMAN, P. M.; GEIGER, M. A.; O'CONNELL, B. T. Students perceptions of earnings management: the effects of national origin and gender. **Teaching Business Ethics**, Dordrecht, v. 5, n. 4, p. 389-410, Nov. 2001.

COELHO, A. C.; LIMA, I. S. Gerenciamento de Resultados no Brasil: comparação entre companhias de capital fechado e de capital aberto. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 44, n. 3, p. 207-221, jul./set. 2009.

COHEN, J. R.; BENNIE, N. M. The applicability of a contingent factors model to accounting ethics research. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 68, n. 1, p. 1-18, Sept. 2006.

_____.; PANT, L. W.; SHARP, D. J. An examination of differences in ethical decision making between Canadian business students and accounting professionals. **Journal of Business and Ethics**, Dordrecht, v. 30, n. 4, p. 319-336, Apr. 2001.

CONDÉ, R. A. D. **Fraudes corporativas: um estudo de casos múltiplos à luz da teoria dos escândalos corporativos**. 2013. 102 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

CONNELLY, S.; HELTON-FAUTH, W.; MUMFORD, M. D. A managerial in basket study of the impact of trait emotions on ethical choice. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 51, n.3; p. 245-267, May 2004.

CORAM, P.; FREDERICKSON, J.; PINNUCK, M. **Earnings management decisions: the role of economics and ethics**. 2012. School of Accounting Seminar Series. Disponível em: <<http://www.asb.unsw.edu.au/schools/accounting/Documents/P.%20Coram%20-%20Earnings%20management%20decisions%20The%20role%20of%20economics%20and%20ethics.pdf>>. Acesso em: 19 fev. 2013.

COSTA, A. P. P. **Casos de fraudes corporativas financeiras: antecedentes, recursos substantivos, simbólicos e relacionados**. 2011. 175 f. Tese (Doutorado em Administração de Empresas)–Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2011.

COZBY, P. C., BATES, S. C. **Methods in behavioral research**. 11th ed. McGraw Hill: New York, 2011.

CUPERTINO, C. M. Earnings management: estudo de caso do banco Nacional. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 41, p. 110-120, maio/ago. 2006.

CURTIS, M. B.; CONOVER, T. L.; CHUI, L. C. A cross-cultural study of the influence of country of origin, justice, power distance, and gender on ethical decision making. **Journal of International Accounting Research**, Sarasota, v. 11, n. 1, p. 5-34, Spring, 2012.

CYRIAC, K.; DHARMARAJ, R. Machiavellianism in Indian management. **Journal Business and Ethics**, Dordrecht, v. 13, n. 4, p. 281-286, Apr. 1994.

DAHLING, J. J.; WHITAKER, B. G.; LEVY, P. E. The development and validation of a new machiavellianism scale. **Journal of Management**, Thousand Oaks, v. 35, n. 2, p. 219-257, Apr. 2009.

DALTON, D.; RADTKE, R. R. The joint effects of Machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. **Journal Business and Ethics**, Dordrecht, v. 117, n. 1, p. 153-172, Sep. 2013.

DAMÁSIO, A. R. **Em busca de Espinosa: prazer e dor na ciência dos sentimentos**. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.

_____. **E o cérebro criou o homem**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

_____. **O erro de Descartes**: emoção, razão e o cérebro humano. São Paulo: Companhia das Letras, 1994.

_____. **O mistério da consciência**: do corpo e das emoções ao conhecimento de si. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

DANTAS, J. A. et al. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 9, p. 3-29, maio/ago 2010.

DAVIDSON, R. J.; IRWIN, W. The functional neuroanatomy of emotion and affective style. **Trends and Cognitive Science**, [S. l.], v. 3, n. 1, p. 11-21, Jan. 1999.

DECHOW, P. M.; SKINNER, D. J. Earnings management: reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. **The Accounting Horizons**, Northeastern, v. 14, n. 2, p. 235-250, June 2000.

DICKHAUT, J. The brain as the original accounting institution. **The Accounting Review**, [S. l.], v. 84, n. 6, p. 1703-1712, Nov. 2009.

DUCHAC, J. The dilemma of bright line accounting rules and professional judgment: insights from special purpose entity consolidation rules. **International Journal of Disclosure and Governance**, Basingstoke, v. 1, n. 4, p. 324-338, Oct. 2004.

DUFFIELD, G.; GRABOSKY, P. The psychology of fraud. **Trends & Issues in Crime and Criminal Justice**, [S. l.], n. 199, p. 1-6, Mar. 2001.

DUSKA, R. F.; DUSKA, B. S. **Accounting Ethics**. 8th ed. Oxford: Blackwell Publishing, 2007.

ELIAS, R. Z. Determinants of earnings management ethics among accountants. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 40, n. 1, p. 33-45, Sep. 2002.

ERFURTH, A. E.; BEZERRA, F. A. Gerenciamento de resultados nos diferentes níveis de governança. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 10, n. 1, p. 32-42, jan./mar. 2013.

ESWARAN, S.; ISLAM, A.; YUSUF, D. H. M. A study of the relationship between the big five personality dimensions and job involvement in a foreign based financial institution in Penang. **Internacional Journal Research**, [S.l.], v. 4, n. 4, p. 164-175. Oct. 2011.

FARJADO, B. A. G. **Viagem ao centro da denúncia**: explorando as “camadas” que influenciam as denúncias de fraudes nas organizações. 2012. 59 f. Dissertação (Mestrado em Administração)–Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2012.

FEHLHABER, K. **The amygdala: a full brain integrator in the face of fear**. 2013. Disponível em: <<http://knowingneurons.com/2013/02/27/the-amygdala-a-full-brain-integrator-in-the-face-of-fear/>>. Acesso em: 9 maio 2013.

FISCHER, M.; ROSENZWEIG, K. Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 14, n. 6, p. 433-444, Jun. 1995.

FIELDS, T. D.; LYS, T. Z.; VICENT, L. Empirical research on accounting choice. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 31, n. 1-3, p. 255-307, 2001.

FLORES, E. S. **Gerenciamento de resultados em períodos de crises econômicas**: uma análise dos mercados acionários brasileiro e norte-americano. 2012. 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, 2012.

FREY, B. F. The impact of moral intensity on decision making in a business context. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 26, n. 3, p. 181-195, Aug. 2000.

FRIEDMAN, H. S.; SCHUSTACK, M. W. **Teoria da personalidade**: da teoria clássica à pesquisa moderna. 2. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

GAUDINE, G. R.; THORNE, L. Emotion and ethical decision-making in organizations. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 31, n. 2, p. 175-187, May 2001.

GERAI, D. S.; BALACIU, D. A. From creative accounting practices and Enron phenomenon to the current financial crisis. **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, v. 13, n. 1, p. 34-41. 2011.

GIROUX, G. **Detecting earnings management**. Hoboken: Willey, 2004.

GOMES, C. M. A.; GOLINO, H. F. Relações hierárquicas entre os traços amplos do Big Five. **Psicologia: Reflexão e Crítica**, v. 25, n. 3, p. 445-456. 2012.

GONCHAROV, I.; ZIMMERMANN, J. **Do accounting standards influence the level of earnings management? Evidence from Germany**. Dec. 2006. Working Papers Series. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=386521>. Acesso em: 20 abr. 2013.

GORNIK-TOMASZEWSKI, S.; MCCARTHY, I. N. Response to corporate fraud in the United States and Europe. **Review of Business**, [S. l.], v. 26, n. 2, p. 15-23, Spring 2005.

GOULART, A. M. C. **Gerenciamento de resultados contábeis em instituições financeiras no Brasil**. 2007. 219 f. Tese (Doutorado em Contabilidade)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GRAHAM, J.; HARVEY, C.; RAJGOPAL, S. The economic implications of corporate financial reporting. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 40, n. 1-3, p. 3-73, Dec. 2005.

GRASSO, L. P.; TILLEY, P. A.; WHITE, R. A. The ethics of earnings management: perceptions after Sarbanes-Oxley. **Management Accounting Quarterly**, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 45-69, 2009.

GREENE, J. D. et al. An fMRI investigation of emotional engagement in moral judgment. **Science**, [S. l.], v. 293, n. 5537, p. 2105-2108, Sep. 2001.

GREENFIELD JR, A. C.; NORMAN, C. S.; WIER, B. The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 83, n. 3, p. 419-434, Dec. 2008.

GROHMANN, M. Z.; BATTISTELLA, L. F. Maquiavelismo nas organizações: o relacionamento entre o perfil individual e personalidade maquiavélica. **Invenio**, [S. l.], v. 15, n. 28, p. 101-118, 2012.

_____; _____. COSTA, V. M. F. A escala de personalidade maquiavélica – MPS: validação para o contexto nacional. In: Enanpad, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos ...** Rio de Janeiro: Enanpad, 2010. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2010/EOR/2010_EOR276.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2014.

HALES, J.; HOBSON, J. L.; RESUTEK, R. J. **The dark side of socially mediated rewards: how narcissism and social status affect managerial reporting**. Mar 2012. Working Papers

Series. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2021889>. Acesso em: 04 abr. 2014.

HALL, C. S.; LINDZEY, G.; CAMPBELL, J. B. **Teorias da personalidade**. 4. ed. Tradução Maria Adriana Veríssimo Veronese. Porto Alegre: Artmed, 2000.

HEALY, P. M. The effect of bonus schemes on accounting decisions. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 7, n. 1-3, p. 85-107, Apr. 1985.

_____; WAHLEN, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. **The Accounting Horizons**, Northeastern, v. 13, n. 4, p. 363-383, 1999.

HENDERSON, M. C.; OAKES, M. G.; SMITH, M. What Plato knew about Enron? **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 86, n. 4, p. 463-471, Spring 2009.

HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Sílabo, 2002.

HODSON, G.; HOGG, S. M.; MACLNNIS, C. C. The role of “dark personalities” (narcissism, Machiavellianism, psychopathy), big five personality factors, and ideology in explaining prejudice. **Journal of Research in Personality**, San Diego, v. 43, n. 4, p. 686-690, 2009.

HOLTHAUSEN, R. W. Accounting method choice: opportunistic behavior, efficient contracting and information perspectives. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 12, n. 1-3, p. 207-218, Jan. 1990.

HOSMER, D. W.; LEMESHOW, S. **Applied logistic regression**. 2. ed. New Jersey: Willey, 2000.

HUTZ, C. S. et al. O desenvolvimento de marcadores para a avaliação da personalidade no modelo dos cinco grandes fatores. **Psicologia: Reflexão e Crítica**, Porto Alegre, v. 11, n. 2, 1998.

INMAN, J. J.; DYER, J. S.; JIA, J. A generalized utility model of disappointment and regret effects on post-choice valuation. **Marketing Science**, Linthicum, v. 16, n. 2, p. 1-30, 1997.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010.

JOHN, O. P.; SRIVASTAVA, S. **The big five trait taxonomy: history, measurement, and theoretical perspectives**. 1999. Disponível em:

<<http://pages.uoregon.edu/sanjay/pubs/bigfive.pdf>>. Acesso em: 06 abr. 2014.

JONASON, P. K. et al. The dark triad: facilitating a short-term mating strategy in men. **European Journal of Personality**, Chicester, v. 23, n. 1, p. 5-18, Feb. 2009.

JONASON, P. K.; WEBSTER, G. D. The Dirty Dozen: a concise measure of dark triad. **Psychological Assessment**, Washington, v. 22, n. 2, p. 420-432, 2010.

JOHNSON, R. A.; WICHERN, D. W. **Applied multivariate statistical analysis**. 6th ed. New York, Prentice Hall, 2007.

JONES, M. The creative accounting and fraud environment. In: JONES, M. (Coord.). **Creative accounting, fraud and international accounting scandals**. London: John Wiley & Sons, 2011. p. 21-29.

JONES, T. M. Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. **The Academy of Management Review**, [S. l.], v. 16, n. 2, p. 366-395, Apr. 1991.

JOOSTE, L. A comparison of ethical perceptions of earnings management practices. **South African Journal of Economic and Management Sciences**, [S. l.], v. 14, n. 4, p. 422-435, Sept. 2011.

KAHNEMAN, D.; TVERSKY, A. Prospect theory: an analysis of decision under risk. **Econometrica**, Oxford, v. 47, n. 2, p. 263-291, Mar. 1979.

KALBERS, L. P. Fraudulent financial reporting, corporate governance and ethics: 1987-2007. **Review of Accounting and Finance**, Bradford, v. 8, n. 2, p. 187-209, 2009.

KANDEL, E. R. The brain and behavior. In: KANDEL, E. R.; SCHWARTZ, J. H.; JESSELT, T. M. (Org.). **Principles of neural science**. 4th ed. New York: McGraw-Hill, 2000. C ap. 1, p. 5-19.

KAPLAN, S. E. Ethically related judgments by observers of earnings management. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 32, n. 4, p. 285-298, Aug. 2001

KELLEY, P. C.; ELM, D. R. The effect of context on moral intensity of ethical issues: revising Jone's issue-contingent model. **Journal Business Ethics**, Dordrecht, v. 48, p. 139-154, Mar. 2003.

KIM, J. E.; JOHNSON, K. K. P. The impact of moral emotions on cause-related marketing campaigns: a cross-cultural examination. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 112, n. 1, p. 79-90, Jan. 2013.

KUHNEN, C. M.; KNUTSON, B. The neural basis of financial risk taking. **Neuron**, Cambridge, v. 47, n. 5, p. 763-770, Sep. 2005.

LANE, R. D.; et al. Neuroanatomical correlates of happiness, sadness, and disgust. **The American Journal of Psychiatry**, [S. l.], v. 154, n. 7, p. 926-933, Jul. 1997.

LEHMAN, C. R.; OKCABOL, F. Accounting for crime. **Critical Perspectives on Accounting**, London, v. 16, n. 5, p. 613-639, July 2005.

LEITSCH, D. L. Differences in the perceptions of moral intensity in the moral decision process: an empirical examination of accounting students. **Journal Business Ethics**, Dordrecht, v. 53, n. 3, p. 313-323, Sept. 2004.

LEUNG, P.; COOPER, B. J. Ethical dilemmas in accountancy practice. **Australian Accounting**, Tokyo, v. 65, n. 4, p. 28-33, May, 1995.

LERNER, J. S.; KELTNER, D. Beyond valence: toward a model of emotion specific influences on judgment and choice. **Cognition and Emotion**, London, v. 14, n. 4, p. 473-493, 2000.

LEUZ, C. Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why. **Accounting and Business Research**, [S. l.], v. 40, n. 3, p. 229-256, Apr. 2010.

_____; NANDA, D.; WYSOCKI, P. D. Earnings management and investor protection: an international comparison. **Journal of Financial Economics**, Rochester, v. 69, n. 3, p. 505-527, Sept. 2003.

LICHT, R. H. G.; OLIVEIRA, P. S. G.; VENTURA, V. L. S. Avaliação do perfil de empreendedores utilizando a teoria de tipos psicológicos. **RBGN - Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, São Paulo, v. 9, n. 24, p. 31-40, maio/ago. 2007.

LIMA, L. S.; GARCIA, F. C.; PEREIRA, L. Z. Valores relativos ao trabalho e maquiavelismo: estudo de caso envolvendo gestores de uma rede varejista com atuação no estado de Minas Gerais. **Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 5, n. 2, p. 149-160, jul./dez. 2012.

LOE, T. W.; FERRELL, L.; MANSFIELD, P. A review of empirical studies assessing ethical decision making in business. **Journal Business Ethics**, [S. l.], v. 25, n. 3, p. 185-204, June 2000.

LOPES, A. B.; TUKAMOTO, Y. S. Contribuição ao estudo do “gerenciamento” de resultados: uma comparação entre as companhias abertas brasileiras emissoras de ADRs e não-emissoras de ADRs. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 41, n.1, p. 86-96. Jan./mar. 2007

LOPES, J. E. G. et al. Características de personalidade de estudantes de ciências contábeis: uma análise das perspectivas de construção de conhecimento com base no modelo Myers Briggs Type Indicator (MTBI). In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 33., 2009, São Paulo: **Anais eletrônicos...**São Paulo: ANPAD, 2009. 1 CD-ROM.

LORENCINI, F. D.; COSTA, F. M. Escolhas contábeis no Brasil: identificação das características das companhias que optaram pela manutenção versus baixa dos saldos do ativo diferido. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 58, p. 52-64, jan./abr. 2012.

LUSTOSA, A. V. M. F.; ROAZZI, A.; CAMINO, C. Maquiavelismo: um construto psicológico. **Estudos e Pesquisa em Psicologia**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 48-62, jan./jun. 2004.

MACKAY, C. **Ilusões populares e a loucura das massas**. Tradução Fidelity Translations. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001.

MAIORES fraudes financeiras recentes dos EUA. 2013. Forbes Brasil. Disponível em: <<http://forbesbrasil.br.msn.com/listas/maiores-fraudes-financeiras-recentes-dos-eua#image=11>>. Acesso em: 27 jun. 2014.

MAJORS, T. **Communicating measurement uncertainty: an experimental study of financial reporting implications for managers and investors**. July 2014. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2390102>. Acesso em: 14 July. 2014.

MARGRATH, L.; WELD, L. G. Case histories of fraud and abusive earnings management. **The Ohio CPA Journal**, [S. l.], v. 61, n. 2, p. 25-31, Apr./June 2002.

MARTIN, D. R. et al. When earnings management becomes fraud. **Internal Auditing**, [S. l.], v. 17, n. 4, p. 14-21, July/Aug. 2002.

MARTINEZ, A. L. “Gerenciamento” dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. 2001. 167 f. Tese (Doutorado em Contabilidade)– Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MARTINO, B. et al. Frames, biases, and rational decision making in the human brain. *Science*, [S. l.], v. 313, n. 4, p. 684-687, Jan. 2009.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. Atlas: São Paulo, 2009.

MATSUMOTO, A. S.; PARREIRA, E. M. Uma pesquisa sobre gerenciamento de resultados contábeis: causas consequências. *UnB Contábil*, Brasília, v. 10, n. 1, p. 141-157, jan./jun. 2007.

McMAHON, J. M.; HARVEY, R. J. The effect of moral intensity on ethical judgment. *Journal of Business Ethics*, Dordrecht, v. 72, n. 4, p. 335-357, June 2007.

MELLERS, B. A.; McGRAW, A. P. Anticipated emotions as guide to choice. *Current directions in psychological science*, Malden, v. 10, n. 6, Dec. 2001.

MOLL, J.; ESLINGER, P. J.; SOUZA, R. O. Frontopolar and anterior temporal cortex activation in a moral judgment task. *Arq Neuropsiquiatria*, [S. l.], v. 53, n. 3, Sep. 2001.

MORENO, K.; KIDA, T.; SMITH, T. The impact of affective reactions on risky decision making in accounting contexts. *Journal of Accounting Research*, Chicago, v. 40, n. 5, p. 1331-1349, Dec. 2002.

MORRIS, S. A.; McDONALD, R. A. The role of moral intensity in moral judgments: an empirical investigation. *Journal of Business Ethics*, Dordrecht, v. 14, n. 4, p. 715-726, Sep. 1995.

MURCIA, F. D. R.; BORBA, J. A. Estrutura para detecção de risco de fraude nas demonstrações contábeis: mapeando o ambiente fraudulento. *Brazilian Business Review*, Vitória, v. 4, n. 3, p. 171-190, set./dez. 2007

_____; _____; SCHIEHLL, E. Relevância dos red flags na avaliação do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção dos auditores independentes brasileiros. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 4, n. 1, p. 25-45, jan./mar. 2008.

_____; CARVALHO, L. N. Conjecturas acerca do gerenciamento de lucros, republicação das demonstrações contábeis e fraude contábil. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 4, p. 61-82, out./dez. 2007.

_____; WUERGES, A. Escolhas contábeis no mercado brasileiro: divulgação voluntária de informações versus gerenciamento de resultados. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 2, p. 28-44, abr./jun. 2011.

MURITIBA, P. M.; CASADO, T.; MURITIBA, S. N. Personalidade e preferência por métodos de ensino: um estudo com graduandos em administração. **Revista de Administração FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 9, n. 2, p. 65-85, abr./jun. 2010.

MURPHY, P. R. Attitude, machiavellianism and the rationalization of misreporting. **Accounting Organizations and Society**, [S. l.], v. 37, n. 4, p. 242-259, May 2012.

NARDI, P. C. C. et al. A relação entre gerenciamento de resultados contábeis e o custo de capital das companhias abertas brasileiras. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 5, n. 4; p. 06-26, out./dez. 2009.

NONOHAY, R. G. **Tomada de decisão e os sistemas cerebrais**: primeiros diálogos entre administração, psicologia e neurofisiologia. 2012. 149 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

NUNES, C. H. S. S.; HUTZ, C. S. Construção e validação de uma escala de extroversão no modelo dos Cinco Grandes Fatores de Personalidade. **Psico-USF**. v. 11, n. 2, p. 147-155, jul/dez 2006.

O'FALLON, M. J.; BUTTERFIELD, K. D. A review of the empirical ethical decision making literature: 1996-2003. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 59, n. 4, p. 375-413, July 2005.

OHME, R. et al. Application of frontal EEG asymmetry to advertising research. **Journal of Economic Psychology**, Amsterdam, v. 31, p. 785-793, 2010.

OLIVEIRA, M. C. et al. O enfoque ético no gerenciamento de resultados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 9, n. 18, p. 119-136, jul./dez. 2012.

OLIVEIRA, R. L. **Gestão de fraudes financeiras externas em bancos**. 2012. 127 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2012.

PARK, S.; LEE, J. How cognitive reappraisal of anger influences risk-taking behavior. **Social behavior and personality: an international journal**, [S. l.], v. 39, n. 3, p. 411-418, 2011.

PARTNOY, F. **Infectious greed**: how deceit and risk corrupted the financial markets. Publicaffairs: New York, 2003.

PAULHUS, D. L.; WILLIAMS, K. M. The dark triad of personality: Narcissism, Machiavellianism, and Psychoopathy. **Journal of Research in Personality**, San Diego, v. 36, n. 6, p. 556-563, Dec. 2002.

PAULO, E. **Manipulação de informações contábeis**: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados. 2007. 260 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

PEARSOSNS, O. Corporate governance and non-financial reporting fraud. **The Journal of Business and Economic Studies**, [S. l.], v. 12, n. 1, p. 27-39, Spring 2006.

PERLINGEIRO, B. C. L. **Teoria das escolhas contábeis**: fair value de derivativos em bancos no Brasil. 2009. 196 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

PFISTER, H. R.; BÖHM, G. The multiplicity of emotions: a framework of emotional functions in decision making. **Judgment and Decision Making**, [S. l.], v. 3, n. 1, p. 5-17, Jan. 2008.

PRADO, E. A. **Gerenciamento de resultados em empresas listadas no Brasil**: análise dos mecanismos internos e externos de governança corporativa. 2013. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – FECAP, São Paulo, 2013.

QUENK, N. L. Essentials of Myers-Briggs Type Indicator assessment. 2. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2009.

RAJEEV, P.; BHATTACHARYYA, S. Regret and disappointment: a conceptualization of their role in ethical decision-making. **The journal for decision makers**, [S. l.], v. 30, n. 4, p. 313-326, Oct./Dec. 2007.

RAMAMOORTI, S. The psychology and sociology of fraud: integrating the behavioral sciences component into fraud and forensic accounting curricula. **Issues in Accounting Education**, Sarasota, v. 23, n. 4, p. 521-533, Nov. 2008.

REZENDE, G. P.; NAKAO, S. H. Gerenciamento de resultados e a relação com o lucro tributável das empresas brasileiras de capital aberto. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 1, p. 06-21, jan./mar. 2012.

RIAHI-BELKAOUI, A. **Accounting Theory**. London: Thomson, 2005.

_____; AINAJJAR, F. K. Earnings opacity internationally and elements of social, economic and accounting order. **Review Accounting and Finance**, [S. l.], v. 5, n. 3, p. 189-203, 2006.

_____; PICUR, R. D. Understanding fraud in the accounting environment. **Managerial Finance**, Bradford, v. 26, n. 11, p. 33-41, 2000.

ROCHA, J. D. **Maquiavelismo e ética nas organizações: uma abordagem no setor lojista cearense**. 2012. 57 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Estadual do Ceará. 2012.

ROCHA, J. D. et al. Maquiavelismo e ética nas organizações: uma abordagem no setor lojista cearense. In: XV Seminários em Administração, 15., 2012, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: SEMEAD, 2012. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/15semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=338>. Acesso em: 04 abr. 2014.

RODRIGUES, A.; PAULO, E.; CARVALHO, L. N. Gerenciamento de resultados por meio das transações entre companhias abertas brasileiras interligadas. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 42, n. 2, p. 216-226, abr./jun. 2007.

ROSENZWEIG, K.; FISCHER, M. Is management earnings ethically acceptable? **Management Accounting**, London, v. 75, n. 9, p. 31-34, Mar. 1994.

ROSMAN, A. J.; BIGGS, S. F.; HOSKIN, R. E. The effects of tacit knowledge on earnings management behavior in the presence and absence of monitoring at different levels or firm performance. **Behavioral Research in Accounting**, Sarasota, v. 24, n. 1, p. 109-130, Spring 2012.

ROSS, R. **Fraudes corporativas: uma análise das variáveis contábeis indicativas em empresas não financeiras de capital aberto no Brasil**. 2011. 137 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2011.

SANFEY, A. G. et al. The neural basis of economic decision making in the ultimatum game. **Science News Series**, [S. l.], v. 300, n. 5626, p. 1755-1758, June 2003.

SANTOS, R. A. **Compliance como ferramenta de mitigação e prevenção da fraude organizacional**. 2011. 103 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC, São Paulo, 2011.

_____; GUEVARA, A. J. H.; AMORIM, M. C. S. Corrupção nas organizações privadas: análise da percepção moral segundo gênero, idade e grau de instrução. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 48, n. 1, p.53-66, jan./mar. 2013.

SCHIPPER, K. Commentary on earnings management. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 3, n. 4, p. 91-102, 1989.

SCHWEITZER, M. E.; ORDÓÑEZ, L.; DOUMA, B. Goal setting as a motivator of unethical behavior. **Academy of Management Journal**, New York, v. 47, n. 3, p. 422-432, 2004.

SCOTT, W. R. **Financial Accounting Theory**. 6th ed. Toronto: Pearson, 2011.

SHAFER, W. E.; WANG, Z. Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in China. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 26, n. 5, p. 372-392, 2011.

SHAWVER, T.; CLEMENTS, L. H. How do emotions affect ethical evaluations for accounting? **Journal of forensic & investigative accounting**, [S. l.], v. 4, n. 1, p. 20-38, 2012.

_____. The effects of moral intensity on whistleblowing behaviors of accounting professionals. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, [S. l.], v. 3, n. 2, p. 162-190, 2011. Special Issue.

SILVA, A. F. et al. Earnings management and economic crises in the Brazilian capital market. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 54, n. 3, p. 268-283, maio/jun. 2014.

SILVA, A. H. C. **Escolhas de práticas contábeis no Brasil: uma análise sob a ótica da hipótese dos covenants contratuais**. 2008. 159 f. Tese (Doutorado em Contabilidade)– Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2008.

SILVA, C. A. T. et al. Influência do incentivo ao conservadorismo nas escolhas contábeis relacionadas ao reconhecimento de provisão de contingências passivas. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 6, n. 4, p. 06-20, out/dez. 2010.

SILVA, G. T. F. **As crises financeiras mundiais de 1929 e 2008: uma análise comparativa a partir da abordagem pós-keynesiana**. 2010. 97 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Desenvolvimento)–Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

SILVA, I. B.; NAKANO, T. C. Modelo dos cinco grandes fatores da personalidade: análise das pesquisas. **Avaliação de Personalidade**, Ribeirão Preto, v. 10, n. 1, p. 51-62, abr. 2011.

SILVA, J. O.; BEZERRA, F. A.; Análise do gerenciamento de resultados e o rodízio de firmas de auditoria nas empresas de capital aberto. **RBGN - Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, São Paulo, v. 12, n. 36, p. 304-321, jul./set. 2010.

SILVA, M. S.; GALDI, F. C.; TEIXEIRA, A. M. C. Estudo sobre o efeito das eleições presidenciais no gerenciamento de resultados de empresas atuantes em setores regulados. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p. 45-68, abr./jun. 2010.

SIMONSON, I. The influence of anticipating regret and responsibility on purchase decisions. **Journal of consumer research**, Chicago, v. 19, n. 1, p. 105-118, June 1992.

SKINNER, B. F. **Ciência e comportamento humano**. 10. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

SMITH, M. Personality issues and their impact on accounting and auditing. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 14, n. 9, p. 453-460, 1999.

SOBRAL, F. J. B. A. O julgamento moral de dilemas éticos em negociação. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 10, n. 5, p. 4-27, set./out. 2009.

SOCIEDADE GAÚCHA DE APERFEIÇOAMENTO BIOMÉDICO E CIÊNCIAS DA SAÚDE - SOGAB. **O sistema nervoso**. [2013]. Disponível em: <<http://www.sogab.com.br/anatomia/sistemalnervosojonas.htm>>. Acesso em: 01 maio 2013.

SOUZA, A. J. **Normas internacionais de contabilidade: percepções de peritos criminais federais sobre os impactos de sua adoção na atividade de perícia oficial realizada em fraudes contábeis no Brasil**. 2012. 147 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública)–Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2012.

STEMBERG, R. J. **Psicologia cognitiva**. São Paulo: Artmed, 2000.

STLOWY, H.; BRETON, G. Accounts manipulation: a literature review and proposed conceptual framework. **Review of Accounting & Finance**, [S. l.], v. 3, n. 1, p. 5-66, 2004.

TAGGAR, S.; PARKINSON, J. Personality test in accounting research. **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 122-151, 2007.

TELLES, R. A efetividade da “matriz de amarração” de Mazzon nas pesquisas em administração. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 36, n. 4. p. 64-72, out./dez. 2001.

TEOH, S. H.; WELCH, I.; WONG, T. J. Earnings management and the long-run market performance of initial public offerings. **The Journal of Finance**, Nova York, v. 13, n. 6; p. 1935-1974, 1998.

TREVINO, L. K. Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model. **The Academic of Management Review**, [S. l.], v. 11, n. 3, p. 601-617, July 1986.

TZIEROPOULOS, H. et al. The impact of disappointment in decision making: inter-individual differences and electrical neuroimaging. **Frontiers in Human Neuroscience**, [S. l.], v. 4, p. 1-19, jan. 2001.

VASCONCELOS, C. et al. A influência da cobertura das empresas de rating sobre o gerenciamento de resultados das companhias abertas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 2, n. 3, p. 37-52, maio/ago. 2008.

VERBRUGGEN, S.; CHRISTAENS, J.; MILIS, K. **Earnings management: a literature review**. Feb. 2014. Working Papers n. 2008/14. Faculteit Economie & Management. Disponível em:

<<http://www.ehsal.be/Documenten/Internet/PDF/HUB%20research%20paper%20reeks/HRP2008/HRP14.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2013.

VILELA, A. L. M. **Córtex cerebral**. [2014]. Disponível em:

<<http://www.afh.bio.br/nervoso/nervoso3.asp>>. Acesso em: 22 set 2014.

VLADU, A. B. Machiavellianism and short-term earnings management practices. **Frontiers in Human Neuroscience**, [S. l.], v. 15, n. 2, p. 467-472, 2013.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Positive accounting theory: a ten year perspective. **The Accounting Review**, Nova York, v. 65, n. 1, p. 131-156, Jan. 1990.

WILKOWSKI, B. M.; ROBINSON, M. D. The anatomy of anger: an integrative cognitive model of trait anger and reactive aggression. **Journal of personality**, Malden, v. 78, n. 1, p. 9-38, 2010.

ZEEMBERG, M. et al. On emotion specificity in decision making: why feeling is for doing. **Judgment and Decision Making**, [S. l.], v. 3, n. 1, p. 18-27, Jan. 2008.

APÊNDICE 1 – Instrumento de Coleta de Dados

Prezado (a) Senhor (a),

Convido V.Sa. a participar de uma pesquisa em contabilidade comportamental conduzida por Juliana Cristina Milan, aluna do Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP, sob a orientação da Prof^a Dr^a Elionor Farah Jreige Weffort e do Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva.

A pesquisa tem por objetivo principal investigar o processo de tomada de decisão em relação às escolhas contábeis. Justifica-se a pesquisa em virtude das mudanças de normas e práticas contábeis que tem exigido maior julgamento dos profissionais. O instrumento está dividido em quatro seções, abrangendo o perfil do respondente (primeira e quarta), um cenário (segunda) de escolha contábil e as emoções (terceira seção).

Entendemos que a experiência profissional e maturidade acadêmica são pontos relevantes para a pesquisa, por isso, optou-se por abordar inicialmente os alunos de Graduação último ano e Pós Graduação na área de Contabilidade.

É necessário ressaltar que o instrumento **não identifica o respondente**, os dados coletados serão analisados de forma **confidencial** com o **propósito único de atender aos objetivos da pesquisa**.

Se tiver interesse em receber os resultados da pesquisa, por favor, anote seu e-mail na folha de presença, que segue separadamente.

Desde já agradeço a sua participação e **coloco-me à disposição para quaisquer esclarecimentos** (milanjcbr@gmail.com).

Juliana Cristina Milan

PARTE 1					
IDADE	1 - 20/29 <input checked="" type="radio"/>	2 - 30/39 <input checked="" type="radio"/>	3 - 40/49 <input checked="" type="radio"/>	4 - 50/59 <input checked="" type="radio"/>	5 - 60 ou mais
GÊNERO	1 - MAS <input checked="" type="radio"/>	2 - FEM <input checked="" type="radio"/>	3 - OUTRO _____		
FORMAÇÃO	1 - CONTABILIDADE <input checked="" type="radio"/>	2 - ECONOMIA <input checked="" type="radio"/>	3 - ADMINISTRAÇÃO <input checked="" type="radio"/>	4 - DIREITO <input checked="" type="radio"/>	5 - OUTRO _____
CARGO/FUNÇÃO	1 - ANALISTA <input checked="" type="radio"/>	1 - COORDENADOR <input checked="" type="radio"/>	3 - GERENTE <input checked="" type="radio"/>	4 - OUTRO _____	
TEMPO DE EXPERIÊNCIA	1 - 00 / 05 ANOS <input checked="" type="radio"/>	2 - 06 / 10 ANOS <input checked="" type="radio"/>	3 - 11 / 15 ANOS <input checked="" type="radio"/>	4 - OUTRO _____	
VOCÊ SE CONSIDERA:	1 - Não Religioso <input checked="" type="radio"/>		2 - Moderadamente Religioso <input checked="" type="radio"/>		3 - Muito Religioso <input checked="" type="radio"/>

PARTE 2

Observando a prévia das demonstrações financeiras de 2013 verificou-se que os resultados não atingiram as expectativas, tanto dos acionistas, como da diretoria, de modo que não haveria pagamento de dividendos, nem de bônus a funcionários e executivos. Preocupados com essa situação, a Presidência e a Diretoria solicitaram que **VOCÊ**, enquanto **controller** da empresa buscasse uma alternativa para melhorar os resultados.

Considerando ainda que o cenário econômico para 2014 aponta uma crise para o setor desta empresa e que as demonstrações financeiras são elaboradas por meio das IFRS-CPC, o que permite fazer julgamentos e escolhas contábeis, **qual das seguintes alternativas abaixo você (controller) escolhe para lidar com essa situação:**

1 - () Diminuir as taxas de depreciação que são aplicadas nos ativos imobilizados, tendo em vista que é possível conseguir um laudo qualquer que respalde essa escolha. **Isso fará** com que o lucro do período fique linear aos períodos anteriores, aumentando a probabilidade de pagamento dos bônus e dividendos.

2 - () Reconhecer uma venda para o maior cliente da empresa, mesmo ele ainda não tendo feito o pedido, mas sabendo que possivelmente isso irá ocorrer em algum momento futuro. **Isso fará** com que o lucro do período aumente, os dividendos e os bônus sejam pagos, e, tudo permaneça como está.

3 - () Alterar a PCLD tendo por base o fundamento econômico que é a defasagem existente entre o histórico de PCLD que a empresa tem e a nova conjuntura na qual ela se encontra. **Isso não fará** com que se alcance as metas estipuladas pelos acionistas e nem pela diretoria, não havendo assim pagamento dos dividendos e nem de bônus.

PARTE 4	DISCORDO TOTALMENTE						CONCORDO TOTALMENTE
Sempre deixo as pessoas saberem minhas verdadeiras intenções antes de agir.	1	2	3	4	5	6	7
Eu acho que medo e ameaças são coisas necessárias para motivar as pessoas a fazerem o que eu quero.	1	2	3	4	5	6	7
Status é um bom sinal de sucesso na vida.	1	2	3	4	5	6	7
Eu não estou emocionalmente conectado com as pessoas com quem tenho que trabalhar.	1	2	3	4	5	6	7
Eu sei como me apresentar para ser visto como eu quero ser visto.	1	2	3	4	5	6	7
Eu gosto de dar ordens em situações interpessoais.	1	2	3	4	5	6	7
Acumular bens é um importante objetivo para mim.	1	2	3	4	5	6	7
Eu consigo administrar a forma como os outros me vêem.	1	2	3	4	5	6	7
Eu acredito que mentir é necessário para ter vantagem competitiva.	1	2	3	4	5	6	7
Dizer às pessoas o que elas querem ouvir é uma boa maneira de controlá-las.	1	2	3	4	5	6	7
Eu acredito que a maioria das pessoas está fora de seu próprio sucesso.	1	2	3	4	5	6	7
Eu prefiro trabalhar sozinho do que precisar do desempenho dos outros.	1	2	3	4	5	6	7
Eu sei ser charmoso, quando preciso ser.	1	2	3	4	5	6	7
Eu gosto de ter controle sobre outras pessoas.	1	2	3	4	5	6	7
A maioria das pessoas acredita mais no bem comum do que no sucesso pessoal.	1	2	3	4	5	6	7
As pessoas só são motivadas por objetivos pessoais.	1	2	3	4	5	6	7
Sou talentoso em flertar com pessoas poderosas.	1	2	3	4	5	6	7
Se a situação pedir, eu não me importo em desempenhar um papel para conseguir que as pessoas façam o que eu quero.	1	2	3	4	5	6	7
Uma grande conquista pessoal justifica qualquer coisa que eu tenha que fazer para obtê-la.	1	2	3	4	5	6	7
Eu considero que a maioria das pessoas é confiável.	1	2	3	4	5	6	7
Não há desculpas por enganar outra pessoa.	1	2	3	4	5	6	7
Outras pessoas têm grande influência sobre o que acontece comigo.	1	2	3	4	5	6	7

PARTE 4	DISCORDO TOTALMENTE						CONCORDO TOTALMENTE
	1	2	3	4	5	6	7
A maioria das pessoas que vivem dentro da moral tem consciência limpa.	1	2	3	4	5	6	7
Quando eu tenho uma idéia promissora, eu mantenho ela comigo para evitar que outros a roubem.	1	2	3	4	5	6	7
Eu realmente só presto atenção no que as pessoas dizem para descobrir se elas sabem algo que pode me atingir.	1	2	3	4	5	6	7
Sucesso geralmente depende de agradar outras pessoas.	1	2	3	4	5	6	7
O desenvolvimento das pessoas é um objetivo importante para mim.	1	2	3	4	5	6	7
Eu gosto de dividir meus planos e idéias com outras pessoas.	1	2	3	4	5	6	7
A única boa razão para falar com os outros é conseguir informações que eu possa usar para me beneficiar.	1	2	3	4	5	6	7
As ações de outras pessoas constantemente influenciam minhas chances de sucesso.	1	2	3	4	5	6	7
Eu quero ser rico e poderoso algum dia.	1	2	3	4	5	6	7
Eu não me comprometo com o grupo pois não confio nos outros.	1	2	3	4	5	6	7
Eu estou disposto a ser não ético se isso me ajudar a ter sucesso.	1	2	3	4	5	6	7
Eu controlo o curso dos acontecimentos em minha vida.	1	2	3	4	5	6	7
Ser uma boa pessoa é mais importante para mim do que ter dinheiro.	1	2	3	4	5	6	7
Membros de equipe puxam o tapete uns dos outros para conseguir destaque.	1	2	3	4	5	6	7
Eu estou disposto a sabotar os esforços dos outros se isso estiver prejudicando meus objetivos.	1	2	3	4	5	6	7
Eu gosto de ter habilidade para controlar a situação.	1	2	3	4	5	6	7
Se eu mostrar qualquer fraqueza no trabalho, os outros tirarão vantagens disso.	1	2	3	4	5	6	7
Eu poderia trapacear se houvesse pouca chance de ser pego.	1	2	3	4	5	6	7
Eu determino o que acontece na minha vida.	1	2	3	4	5	6	7
As pessoas estão sempre procurando formas de tirar vantagens das situações.	1	2	3	4	5	6	7
Eu não violaria meus padrões morais para progredir profissionalmente.	1	2	3	4	5	6	7
Eu concordo com os que dizem "trapaceiros nunca vencem".	1	2	3	4	5	6	7
É fácil tirar vantagem de pessoas que sempre agem pelas regras.	1	2	3	4	5	6	7

APÊNDICE 2 – Machiavellianism Personality Scale - MPS

	Amoralidade
1	Sempre deixo as pessoas saberem minhas verdadeiras intenções antes de agir. (I)
2	Eu sei como me apresentar para ser visto como eu quero ser visto.
3	Eu acredito que mentir é necessário para ter vantagem competitiva.
4	Eu sei ser charmoso, quando preciso ser.
5	Sou talentoso em flertar com pessoas poderosas.
6	Não há desculpas por enganar outra pessoa. (I)
7	Eu realmente só presto atenção no que as pessoas dizem para descobrir se elas sabem algo que pode me atingir.
8	A única boa razão para falar com os outros é conseguir informações que eu possa usar para me beneficiar.
9	Eu estou disposto a ser não ético se isso me ajudar a ter sucesso.
10	Eu estou disposto a sabotar os esforços dos outros se isso estiver prejudicando meus objetivos.
11	Eu poderia trapacear se houvesse pouca chance de ser pego.
12	Eu não violaria meus padrões morais para progredir profissionalmente. (I)
13	Eu concordo com os que dizem “trapaceiros nunca vencem”. (I)
14	É fácil tirar vantagem de pessoas que sempre agem pelas regras.
	Desejo de Controle
1	Eu acho que medo e ameaças são coisas necessárias para motivar as pessoas a fazerem o que eu quero.
2	Eu gosto de dar ordens em situações interpessoais.
3	Dizer às pessoas o que elas querem ouvir é uma boa maneira de controlá-las.
4	Eu gosto de ter controle sobre outras pessoas.
5	Se a situação pedir, eu não me importo em desempenhar um papel para conseguir que as pessoas façam o que eu quero.
6	Outras pessoas têm grande influências sobre o que acontece comigo.
7	Sucesso geralmente depende de agradar outras pessoas.
8	As ações de outras pessoas constantemente influenciam minhas chances de sucesso.
9	Eu controlo o curso dos acontecimentos em minha vida. (I)
10	Eu gosto de ter habilidade para controlar a situação.
11	Eu determino o que acontece na minha vida. (I)
	Desejo de Status
1	Status é um bom sinal de sucesso na vida.
2	Acumular bens é um importante objetivo para mim.
3	Eu acredito que a maioria das pessoas está fora de seu próprio sucesso.
4	A maioria das pessoas acredita mais no bem comum do que no sucesso pessoal. (I)
5	Uma grande conquista pessoal justifica qualquer coisa que eu tenha que fazer para obtê-la.
6	A maioria das pessoas que vivem dentro da moral tem consciência limpa. (I)
7	O desenvolvimento das pessoas é um objetivo importante para mim. (I)
8	Eu quero ser rico e poderoso algum dia.
9	Ser uma boa pessoa é mais importante para mim do que ter dinheiro. (I)
	Descrença nos Outros
1	Eu não estou emocionalmente conectado com as pessoas com quem tenho que trabalhar.
2	Eu consigo administrar a forma como os outros me vêem.
3	Eu prefiro trabalhar sozinho do que precisar do desempenho dos outros.
4	As pessoas só são motivadas por objetivos pessoais.
5	Eu considero que a maioria das pessoas é confiável. (I)
6	Quando eu tenho uma idéia promissora, eu mantenho ela comigo para evitar que outros a roubem.
7	Eu gosto de dividir meus planos e idéias com outras pessoas. (I)
8	Eu não me comprometo com o grupo pois não confio nos outros.
9	Membros de equipe puxam o tapete uns dos outros para conseguir destaque.
10	Se eu mostrar qualquer fraqueza no trabalho, os outros tirarão vantagens disso.
11	As pessoas estão sempre procurando formas de tirar vantagens das situações.