

## **CORRUPÇÃO PERCEBIDA: UMA ANÁLISE DA ASSOCIAÇÃO COM O AMBIENTE CONTÁBIL DOS PAÍSES DO G20**

### **Reiner Alves Botinha**

Doutorando em Ciências Contábeis e Docente do Curso de Ciências Contábeis  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia  
Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco F, Sala 256, CEP 38.400-902, Uberlândia/MG.  
E-mail: reiner.botinha@gmail.com  
Fone: (34) 3239-4176

### **Sirlei Lemes**

Doutora em Ciências Contábeis e Docente do Curso de Ciências Contábeis  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia  
Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco F, Sala 256, CEP 38.400-902, Uberlândia/MG.  
E-mail: sirlemes@uol.com.br  
Fone: (34) 3239-4176

### **Resumo**

A corrupção é vista como um problema latente que tem prejudicado o desenvolvimento dos países, por meio de desvios de recursos que deveriam ser aplicados em diversos programas sociais. A Contabilidade é apontada pela literatura como um ator na luta anticorrupção objetivando criar barreiras para tais práticas, porém, alguns autores indicam a Contabilidade como sendo também um ator que favorece as redes de corrupção. Nesse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo identificar como o ambiente contábil do país, como fator institucional, afeta o grau de corrupção percebida dos países pertencentes ao grupo dos países do G20. A pesquisa foi desenvolvida por meio da análise de 19 países pertencentes ao G20 e listados no *Corruption Perception Index*, nos períodos de 2006 a 2015. Foi encontrado por meio da pesquisa, que além das forças das instituições políticas e do desenvolvimento do país, as forças do ambiente contábil (experiência com IFRS e nível de *disclosure*) também influenciam o grau de corrupção percebida.

**Palavras-chave:** Corrupção; IFRS; Accountability.

**Área temática do evento:** Contabilidade para Usuários Externos.

## **1 INTRODUÇÃO**

A corrupção tornou-se um fenômeno generalizado que consome uma enorme quantidade de recursos, que os separa dos recursos de uso legal e de canais de maximização de lucros, em uma sociedade moderna e antiga (BOSCO, 2016). A escala desse problema é significativa, sendo que nenhum país no mundo é livre de corrupção e 68% enfrentam sérios problemas relacionados à situação (TRANSPARENCY, 2016).

A corrupção é percebida como um flagelo, que impede o desenvolvimento econômico e social, desviando boa quantia das receitas governamentais que poderiam ser aplicados na educação, saúde e programas sociais (NEU et al, 2013). Segundo o Transparency (2016), instituição não governamental que apoia as políticas anticorrupção, os países pobres perdem cerca de US\$ 1 trilhão por ano para a corrupção e cinco dos dez países mais corruptos estão

entre os dez menos pacíficos do mundo. Desta forma, a corrupção consome não apenas grande quantidade de recursos públicos como também inibe melhores condições de vida.

Nessa seara, os atores da Contabilidade parecem propensos a cooperar na luta contra a corrupção, sendo, por exemplo, o papel do auditor essencial na redução de práticas de fraudes e redes de corrupção (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007). Até 2015, as auditorias forenses junto aos demais agentes envolvidos no projeto anticorrupção, liderado pelo Banco Mundial, detectaram, antecipadamente, ações corruptas de empresas, impedindo que recursos significativos fossem concedidos a empresas que haviam tentado desenvolver condutas indevidas (WORLD BANK, 2015).

A visão funcionalista da Contabilidade expõe o contador como sendo um agente reparador das fragilidades das barreiras anticorrupção, com a função de ajudar a combater a corrupção (NEU et al, 2013). É imperioso destacar que quanto maior a fragilidade das barreiras anticorrupção, maior é a facilidade na compra e venda direta de influências políticas.

No entanto, se, de um lado, a Contabilidade pode assumir um papel meritório na batalha anticorrupção, por outro, ela também pode ser percebida com um papel indecoroso nesse cenário. Nesta esteira, em sua pesquisa, Rock e Bonnet (2004), por meio de uma análise de casos de corrupção, identificaram que as práticas contábeis auxiliam a organizar a rede de corrupção, não sendo responsável apenas por estruturar barreiras anticorrupção, mas sugerindo ser tais práticas uma “espinha dorsal” das redes de corrupção.

Sem perder as esperanças nas práticas contábeis rumo à sua função anticorrupção, cabe ressaltar que, quando o ambiente de Contabilidade melhora, a corrupção percebida também melhora. Neste prisma, uma das formas em que os países podem aperfeiçoar o seu ambiente contábil é por meio da opção pela adoção das normas internacionais de Contabilidade – IFRS (*International Financial Reporting Standards*) (HOUQE; MONEM, 2016).

Nesse cenário, a discussão se estabelece ancorada na teoria institucional, que visa explorar como a estrutura intraorganizacional (práticas contábeis, atendimento à regulamentos e outros fatores) e as respectivas ações podem ser moldadas por forças extraorganizacionais (relacionadas a aspectos culturais, políticos e sociais que envolvam as entidades), sendo esperado que o comportamento das organizações reflita as expectativas que acompanham as situações (FOGARTY, 1996; NURUNNABI, 2015). Dessa maneira, havendo pouca credibilidade do compromisso do governo (contexto político extraorganizacional), se esperaria práticas negativas das instituições (estrutura intraorganizacional), como a corrupção.

Espera-se que as organizações respondam às externalidades e macropressões, sendo que quanto mais experiência o país tem com as IFRS e quanto maior o seu nível de *disclosure*, mais tempo de atendimento se tem ao que “é correto e formal”. Esse comportamento caracterizaria a busca das organizações pela legitimidade de suas ações, limitando-se, assim, ações ilegítimas e informais como as práticas de corrupção (NURUNNABI, 2015).

À vista do exposto, a presente pesquisa propôs identificar como o ambiente contábil do país, como fator institucional, afeta o grau de corrupção percebida dos países pertencentes ao grupo dos países G20. Com base nesse objetivo, apresenta-se a seguinte hipótese a ser testada:

**H1:** O grau de corrupção percebida dos países está associado à força do seu ambiente contábil.

Como objetivos específicos, buscou-se: (i) identificar a contribuição da experiência com as IFRS e da extensão do *disclosure* contábil (como proxies do ambiente contábil), para

o cenário de corrupção desses países; (ii) apontar os fatores institucionais que melhor explicam o cenário de corrupção dos países; e (iii) estabelecer a associação entre o cenário de corrupção dos países e o nível de desenvolvimento tanto em termos econômicos quanto em termos de desenvolvimento humano.

Dentre os fatores institucionais analisados, além das variáveis que expressam a força do ambiente contábil (experiência com IFRS e extensão do *disclosure*), a pesquisa analisará, também outras variáveis que afetam, como variáveis de controle, variáveis institucionais políticas, sistemas políticos dos países, nível de desenvolvimento econômico do país, nível de desenvolvimento humano, prática de proteção aos acionistas, número total de impostos e contribuições pagas por uma empresa de médio porte ao longo de um ano e distância das pessoas do poder (como variável de cultura de emissão de questionamentos às autoridades do país).

O presente estudo focou nos países do G20, uma vez que representam as dezenove maiores economias do mundo somadas à União Europeia, o principal fórum de cooperação internacional sobre questões mais importantes da agenda econômica e financeira em nível mundial. Essas economias também engajaram com o compromisso público de apoiar as IFRS como único conjunto de normas de Contabilidade globais de alta qualidade (IFRS, 2016a). Somado a estes fatos, selecionou-se o grupo em virtude dos países listados se diversificarem ao abranger tanto países altamente desenvolvidos como países em desenvolvimento, assim como agrupar tanto países classificados com maior grau de corrupção quanto países considerados com maior grau de integridade.

A análise, quanto à associação entre o cenário de corrupção dos países e o nível de desenvolvimento dos países, se deu em virtude da literatura apontar que a falta de regulamentos governamentais pode gerar maior um ambiente mais propício para a corrupção em países em desenvolvimento, sendo que, principalmente nesses países, quanto maior a efetividade do governo e das leis, menor o ambiente de corrupção (NURUNNABI, 2015). Além disso, Houqe e Monem (2016) verificaram que países em desenvolvimento se beneficiam mais da experiência com as IFRS na redução da corrupção.

Na presente pesquisa, foi testado se os países em desenvolvimento se beneficiam mais da experiência com as IFRS na redução da corrupção, mas não apenas em termos de desenvolvimento econômico, mas em termos de desenvolvimento humano, que abarcam este aspecto tanto em termos de padrão de vida social quanto também com relação a expectativa de vida e grau de educação do país.

O presente estudo representa uma contribuição para a literatura ao investigar o relacionamento entre o grau de corrupção percebida dos países e os fatores institucionais, sobretudo o ambiente contábil, em um cenário envolvendo países tanto desenvolvidos quanto emergentes. Espera-se colaborar, também, para a prática, apontado os reais benefícios das IFRS enquanto normas, para os países com maior grau de corrupção percebida e, conseqüentemente, menor percepção de proteção aos investidores.

O trabalho está estruturado conforme segue. Na primeira seção, é apresentada a introdução do trabalho e, na segunda seção, são descritas as principais plataformas teóricas que fundamentaram o estudo. Na seção três, expõem-se os principais aspectos metodológicos. Na quarta seção, são abordadas as análises dos resultados e, na última seção, são tecidas as considerações finais do estudo.

## **2 QUADRO TEÓRICO**

### **2.1 Corrupção e a Corrupção Percebida**

Embora o comportamento corrupto possa ser definido de diferentes formas e sob diferentes contextos e situações, o seu aspecto principal consiste na transferência ilegal ou não autorizada de dinheiro (ou substituto em espécie), em que a pessoa subornada deve atuar como um agente de outro indivíduo ou organização, já que a ideia do suborno é que os próprios interesses desse agente prevaleçam sobre os objetivos da organização na qual trabalha (ROSE-ACKERMAN, 1975). Assim, para se tratar de uma prática de corrupção, o subornado deve estar em posição de poder gerada por imperfeições de mercado ou por posição institucional que lhe permita autoridade discricionária (ROSE-ACKERMAN, 1975).

Com base em estudos anteriores (NEU et al, 2013; HOUQE, MONEM, 2016), entende-se corrupção como sendo o uso indevido ou abuso de poder discricionário exercido por funcionários de cargo público para obter ganhos privados ou envolver-se em atividades de maximização de lucros não autorizadas, destinados ao interesse próprio.

No entanto, outros estudos destacam a possibilidade de situações em que o subornado é um funcionário de iniciativa privada. O *Transparency* (2016b), embora não mencione diretamente a iniciativa privada, define a corrupção como sendo “o abuso do poder confiado para o ganho privado”, ou seja, não esclarece se o abuso de poder é exercido por funcionário público ou funcionário de iniciativa privada. Malagueño et al (2010) consideram a definição de corrupção como sendo ampla o suficiente para incluir corrupções políticas (em que funcionário público vale-se de sua função para ganhos privados) e corrupções econômicas (em que o funcionário da iniciativa privada se utiliza do poder econômico derivado da empresa para obter ganhos privados), sendo o abuso exercido por responsabilidade pública ou coletiva.

Rose-Ackerman (1975), embora recorra à abordagem clássica da corrupção como sendo um indivíduo privado buscando subornar um burocrata do governo (termo burocrata denominado para os funcionários do governo com poder discricionário a ele confiado) para obter um contrato do governo, pode-se generalizar para situações em que funcionários privados e não-governamentais são receptores de subornos, assim como situações em que um burocrata do governo suborna outro.

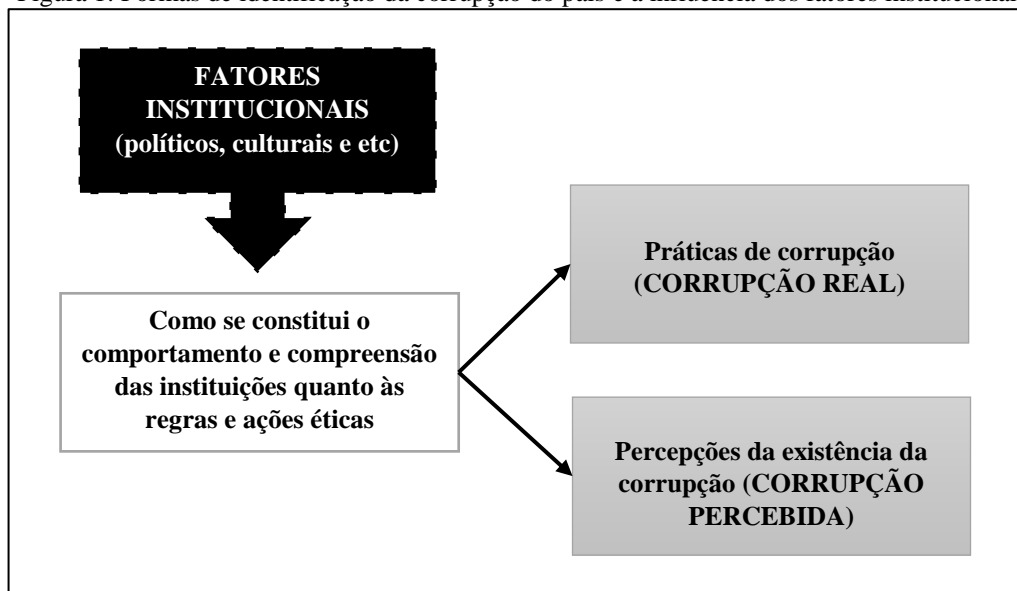
Nesse contexto, o World Bank (2016a, p. 1) traz que a corrupção é tida como uma prática que tenha como objetivo “oferecer, dar, receber ou solicitar, direta ou indiretamente, qualquer coisa de valor para influenciar indevidamente as ações de outra parte”. O próprio World Bank (2016a) ilustra, como exemplo, a atitude de um fornecedor que concorda em pagar propina a um funcionário do governo para lograr influência na avaliação e seleção de um processo de licitação, sendo que este fornecedor, após ser aprovado no processo, geralmente, compensa os custos do financiamento da propina por meio do fornecimento de produtos com custos menores e menor qualidade. Logo, se observam os prejuízos da corrupção na infraestrutura e na qualidade dos serviços.

Impende assinalar que tais definições referidas aqui tratam de práticas de corrupção real. Mas a corrupção pode ser analisada sob duas formas: a corrupção real (apresentada) e a corrupção percebida, que se refere à percepção geral de uma sociedade (HOUQE; MONEM, 2016).

Ambas as formas de captar a corrupção de um país – corrupção real e corrupção percebida - estão relacionadas entre si. A corrupção real afeta a corrupção percebida, no entanto pode haver percepção de corrupção, mesmo que não haja a corrupção real, ou seja, se um país apresenta falta de monitoramento no setor público, baixo controle anticorrupção e, em consequência, expõe uma falta de infraestrutura e de benefícios oferecidos à população, isso pode desencadear, por sua vez, uma corrupção percebida, que, por si só, gera

desconfiança no ambiente, mesmo que não se tenham confirmadas tais práticas de corrupção (HOUQE; MONEM, 2016). Para melhor entendimento do assunto, propõe-se a Figura 1:

Figura 1: Formas de identificação da corrupção do país e a influência dos fatores institucionais



Fonte: Elaborada pelos autores.

Resta indubitável que, instaurando-se essa percepção de corrupção no país, se eleva a cultura de suborno para garantir os bens e serviços objetivados (por exemplo, para garantir um benefício fiscal ou um contrato público de licitação), e essa desconfiança eleva o nível de corrupção real de um país, sendo, portanto, a corrupção percebida mais prejudicial do que a própria corrupção real (HOUQE; MONEM, 2016), pois estimula-se um comportamento que gera corrupção mesmo em situações em que as práticas são ainda incomprovadas.

Países classificados com grau mediano de corrupção a altamente corruptos (*highly corrupt*), são mais representativos do que países considerados menos corruptos ou livres de corrupção. Adicionalmente, é possível observar que países julgados mais desenvolvidos (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália, Japão e os países escandinavos ou nórdicos da Europa) estão mais próximos da classificação correspondente à livre de corrupção (*very clean*).

No ano de 2015, Austrália, Brasil, Líbia, Espanha e Turquia declinaram no índice de corrupção percebida em relação ao de 2014, o que denota um aumento na percepção como países corruptos, em decorrência de um número significativo de casos de corrupção reportados. No Brasil, por exemplo, os escândalos da Operação Lava-Jato envolvendo a Petrobrás, em que políticos recebiam propinas em troca de concessão de contratos públicos, são justificativas para sua mudança no ranking. Mais de US\$ 2 bilhões em subornos, propinas e lavagem de dinheiro foram reportados e dezenas de milhares de brasileiros tiveram seus empregos sacrificados (TRANSPARENCY, 2016a). Este é um caso de corrupção em que a população sofre consequências diretas pelo consumo ilegal de recursos, mesmo não sendo os responsáveis pela prática. Desta forma, estes países carecem de políticas e práticas que proporcionem mais barreiras anticorrupção. Seria a Contabilidade responsável por responder a essa necessidade?

## 2.2 Corrupção e a Contabilidade

Perante o cenário de corrupção que atinge o cenário global, existem órgãos que estão focados em desenvolver programas anticorrupção. Os mais significativos nessa luta são: Banco Mundial, as Nações Unidas, a OCDE e a Transparência Internacional. Além destes, há ainda outros que também atuam ativamente: FMI, o Conselho da Europa, a Câmara de Comércio Internacional, os Vigilantes dos Direitos Humanos e a INTERPOL.

Muitos desses órgãos observam na Contabilidade um potencial auxílio nas ações para combater as práticas de corrupção. Por considerarem que a corrupção corrói os valores fundamentais da sociedade, além de tornar-se prejudicial ao desenvolvimento econômico, muitas das organizações mencionadas recrutam contadores para trabalhar na luta contra a corrupção. O Banco Mundial, por exemplo, forneceu um volume significativo de recursos à INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) para treinar a população, sobretudo, os profissionais contábeis, para que estejam suficientemente preparados para a luta anticorrupção (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007).

Segundo Rahman (2016), o problema da corrupção afeta as decisões dos investidores internacionais quanto a investir em mercado de capitais de um país, o que passa a figurar como uma questão de preocupação para os órgãos reguladores. Ainda de acordo com o autor, se a Contabilidade cria projetos e metodologias que possam reduzir a corrupção percebida em um país, ela pode gerar efeitos benéficos propulsores do fluxo de investimento no mercado de capitais.

Existem duas linhas de pensamento no campo anticorrupção. Primeiro, tem-se a visão ortodoxa, que é a abordagem de discurso das pesquisas acadêmicas e das organizações anticorrupção (Banco Mundial, NU, OCDE e Transparência Internacional) com relação à corrupção, destacando que a Contabilidade é parte de uma causa nobre. A outra linha de pensamento consiste na visão radical, que questiona esses entendimentos e aponta subjetividade e vícios nas estratégias anticorrupção (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007).

A principal diferença entre as duas linhas de pensamentos consiste no discurso acerca do papel da Contabilidade. A abordagem ortodoxa exhibe todas as estratégias exercidas pela Contabilidade para atuar na luta anticorrupção, destacando a Contabilidade como um ator potencial. A abordagem ortodoxa, apresenta um discurso não oposto mas complementar, destacando a possibilidade da Contabilidade ser um ator potencial na luta anticorrupção mas também ressaltando o seu potencial em ser um ator de constrangimento ao favorecer as redes e vícios de corrupção (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007).

Sob uma visão ortodoxa, por meio da Contabilidade, há três classes de estratégias para lidar com a corrupção – controle, eficiência (ou saída) e voz – as quais são exercidas por atores da Contabilidade. Nesse caso, a Contabilidade se sustenta em três pilares na luta anticorrupção: a eficiência, o controle (*accountability*) e a divulgação (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007). Desta forma, sugere-se que a Contabilidade, potencialmente, desempenha um papel importante na redução da corrupção e em como a sociedade percebe essa corrupção.

Pautando-se pelos pilares da integridade, a função de controle pode ser vista como importante meio de combater a corrupção e se sustenta na melhoria dos sistemas legais, educacionais, tornar o estado um promotor credível de leis, reformar os sistemas de administração tributária e aduaneira, aperfeiçoar relatórios, medir o desempenho dos servidores públicos e fortalecer agências de fiscalização, como as auditorias (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007).

Segundo Everett, Neu e Rahaman (2007, p. 520), em observação às propostas do Banco Mundial, os países que desejarem lutar contra a corrupção e melhorar o seu sistema de prestação de contas deverão trabalhar para: “(i) implementar um sistema de informação de gestão financeira eficaz; (ii) capacitar uma base profissional de contadores e auditores; (iii) adotar e aplicar normas contábeis internacionalmente aceitas; (iv) estabelecer um forte quadro normativo”.

Portanto, países que adotam as IFRS podem experimentar um declínio em sua corrupção percebida. As IFRS podem impactar na corrupção por meio da promoção do *disclosure* e estabelecimento da *accountability* (controle), sendo um instrumento indispensável para a Contabilidade desempenhar um papel duplo na redução da corrupção, ou seja, tanto da corrupção em si quanto da corrupção percebida (HOUQE; MONEM, 2016). A harmonização das normas contábeis e de auditoria deveria ser a prioridade para os contadores interessados na luta contra a corrupção (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007).

O pilar da eficiência na visão ortodoxa consiste no fato de se criar condições para que haja, efetivamente, a saída das instituições do status de corrupção, assim como criar meios para desestimular tais práticas. Algumas propostas colocadas por Everett, Neu e Rahaman (2007) se referem a privatizar os serviços governamentais, melhorar a prestação de contas dos serviços prestados por funcionários públicos e liberar forças de mercado (por exemplo, ao realinhar as taxas de câmbio, reduzir a burocratização, facilitar empréstimos e restringir subsídios públicos).

Outro ponto levado em conta pelos autores seria estimular a concorrência, partindo da perspectiva de que a concorrência restringe a corrupção, sugerindo que quanto maior a privatização do estado e da possibilidade de permitir confiança a empresários do setor privado maior seria a eficiência (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007). Em meio a competição, se o empresário envolve-se em escândalos de corrupção, por exemplo, ele poderia perder espaço para a concorrência.

A terceira estratégia da Contabilidade na visão ortodoxa seria a voz, ou divulgação, que defende que membros da sociedade civil deveriam conhecer as consequências da corrupção melhor do que especialistas distantes, uma vez que estão em posição confortável para monitorar o problema. Nessa esteira, nessa estratégia se defende que as pessoas precisam ter poder na luta contra a corrupção, deve haver mobilização e envolvimento do público e, para isso, é necessário que haja informação. A Contabilidade poderia facilitar esta estratégia ao permitir a educação pública por meio de divulgação de informações, com relatórios altamente abrangentes sobre atividades e gastos do governo, além de informar sobre desvios de eficiência e outras pertinências (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007).

Kimbro (2002) apresentou, em seu estudo, sobre a importância de aumentar a probabilidade de detecção de ações corruptas ao elevar a responsabilidade, a transparência, a supervisão independente, as auditorias e o acesso à informação, destacando a Contabilidade como um mecanismo de controle sobre o exercício arbitrário do poder exercido pelo governo. Os resultados de sua pesquisa sublinharam a necessidade de a Contabilidade desempenhar um papel incontestável, fornecendo evidências que sugerem que declarações financeiras melhores e mais transparentes estejam associadas à redução da corrupção.

Nesse contexto, segundo Kimbro (2002), a má informação conduz o usuário a maior incerteza e agrava o problema da relação principal-agente. Essa falta de informação, junto ao sigilo (chamada de *secrecy*), permite a prática de corrupção, que, geralmente, envolve um pagamento financeiro na forma de um suborno, fraude, retrocesso ou roubo, em que empresas privadas ou indivíduos estão envolvidos.

No entanto, maior transparência de informações contábeis não gera por si só menor corrupção. O Índice de Corrupção Percebida (*Corruption Perception Index*, ou CPI),

mencionado anteriormente, mede os níveis percebidos de corrupção no setor público em todo o mundo. De forma ilustrativa, no ranking de 2015, como anteriormente citado, houve uma situação marcante no Brasil, o caso Petrobrás, que permitiu uma forte redução no índice de corrupção percebida do país, uma vez que, quanto menor a pontuação no índice mais o país se aproxima do status de alta corrupção (TRANSPARENCY, 2016). Conforme se observa no transcorrer de todo o processo, mesmo tratando-se de uma empresa que se destacava em termos de transparência de suas informações, indicando a qualidade da Contabilidade, verificou-se que a corrupção ocorreu e envolveu não apenas um ou outro agente que suborna ou subornado, mas uma rede de corrupção.

Neu *et al.* (2013) salientaram, em seu estudo, o problema que associa a Contabilidade a tais redes de corrupção. O estudo de Neu *et al.* (2013) desafiou dificuldades empíricas relacionadas às redes criminosas que persistiram mesmo onde barreiras anticorrupção eram fortes, até mesmo barreira da Contabilidade (por exemplo, com auditorias externas), predominante em países desenvolvidos. Os autores concluíram que as práticas contábeis não são responsáveis apenas por estruturar barreiras anticorrupção, mas também podem auxiliar a organizar uma rede de corrupção, sugerindo ser tais práticas uma “espinha dorsal” das redes de corrupção, ou seja, podem também figurar do outro lado, como um dos atores que praticam e organizam atos de corrupção, facilitando o sigilo de tais operações ou modificando os relatórios para encobri-las.

As barreiras anticorrupção, promovidas, muitas vezes, pela Contabilidade, evitam tanto a corrupção *ex ante* (pagamento rápido de um montante de dinheiro com a finalidade de reduzir a quantidade de burocracia antes da informação sobre o agente ser produzida) quanto *ex post* (conluio do burocrata com o agente para ocultar as informações sobre a identidade do agente). No entanto, a excessiva burocracia leva à corrupção *ex post* (EVRENSEL, 2010), sendo esta modalidade representada em cenários de rede de corrupção.

Desse modo, há carência de estudos que façam o levantamento do papel efetivo desempenhado pela Contabilidade ante as anomalias da corrupção com que a sociedade convive e que são responsáveis por restringir recursos essenciais à população em detrimento de privilégios e interesses privados de um grupo ou de uma pessoa. É nessa vereda que se traçam os objetivos do presente estudo.

### **3 ASPECTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 Desenho da pesquisa**

O CPI é o indicador de corrupção mais utilizado, responsável elaborar o ranking dos países com base na percepção da dimensão da corrupção do setor público do país, sendo um índice composto por pesquisas e avaliações sobre corrupção, recolhidos por várias instituições, baseando-se, geralmente, em atividades ilegais deliberadamente ocultas e que são evidenciadas por meio de escândalos, investigações e processos judiciais. Subornos reportados, número de processos judiciais instaurados e estudos de casos em processos legais diretamente ligados à corrupção são exemplos de atividades pesquisadas (TRANSPARENCY, 2016).

A pontuação expressa pelo CPI de um país indica, portanto, o nível da percepção sobre a corrupção do setor público numa escala de zero a cem, em que zero demonstra que o país é avaliado como altamente corrupto e cem quer dizer que o país é considerado um país íntegro.

A classificação dos países no ranking indica sua posição em relação aos demais países incluídos no Índice. Cumpre ressaltar que, para que o país esteja na classificação, ele deve

estar incluído em pelo menos três das fontes de dados do CPI. Se não consta na classificação, isso se deve, exclusivamente, à insuficiência de informação recolhida e não se trata de uma indicação de que não exista corrupção nesse país.

No ano de 2015, 168 países estavam listados. Todas as jurisdições do G20 estavam também arroladas no CPI. Cumpre ressaltar que, embora os países do G20 apoiem um único conjunto de normas de Contabilidade globais de alta qualidade, alguns deles ainda não requerem a elaboração das demonstrações contábeis das respectivas companhias domésticas listadas de acordo com as IFRS, mas estudam essa total convergência (IFRS, 2016a). No entanto a listagem de tais países não prejudica a análise no presente estudo, uma vez que se propõe analisar a experiência com IFRS em todas as gradações, desde a não-experiência até maior período de experiência.

O CPI baseia-se em fontes de dados recolhidos ao longo dos últimos 24 meses anteriores à sua apuração e é analisado por instituições independentes especializadas em análise de governança e ambiente de negócios, que trabalham juntamente com parceiros no governo, empresas e sociedade civil, em busca de criar medidas eficazes de combate à corrupção. Isso se deve ao fato de a instituição gestora do índice – *Transparency International* - ser responsável também pelos projetos Convenção Anticorrupção da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção e Pacto Global da ONU (Organização das Nações Unidas), ou seja, ela trabalha em parceria com grandes organizações mundiais (TRANSPARENCY, 2016d). O Quadro 2 registra a composição da amostra de países da pesquisa.

Quadro 2 – Amostra de países da pesquisa

| <b>ETAPAS DE SELEÇÃO DOS PAÍSES</b>                                                |  | <b>Nº</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------|--|-----------|
| Número de países listados no <i>Corruption Perceptions Index</i> 2015              |  | 168       |
| (-) Nº de países excluídos por não estarem entre os países do grupo G-20           |  | (148)     |
| (-) Nº de países excluídos por não apresentarem dados individuais (União Europeia) |  | (1)       |
| <b>Total de países selecionados para a pesquisa</b>                                |  | <b>19</b> |

Fonte: Elaborado pelos autores

A amostra final é composta por 19 países elencados no índice CPI e com dados disponíveis para o estudo. Assim, a amostra final foi composta por: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia e Turquia. Os dados foram analisados no horizonte temporal de 2006 a 2015.

### 3.2 Variáveis utilizadas e modelo de regressão

Para a composição do modelo de regressão múltipla, foram utilizadas, além da variável dependente (índice CPI), variáveis contábeis que podem explicá-la. Foram empregadas também variáveis de controle referentes às características das empresas do país, características macroeconômicas e características das instituições públicas que possam interferir na corrupção, conforme apontado em estudos anteriores. O Quadro 3 apresenta as variáveis previamente selecionadas.

Quadro 3 – Variáveis analisados no estudo

| <b>Variável-Sigla</b>                                        | <b>Métrica/Hipótese</b>                                                                                                    | <b>Fonte e Estudos Anteriores</b>                                                                |
|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Variáveis dependentes</i><br><b>Corrupção Percebida –</b> | Índice de Corrupção Percebida apresenta a percepção da dimensão da corrupção do setor público do país, registrando valores | <b>Fonte:</b> Índice de Corrupção Percebida (Corruption Perceptions Index – CPI) da Transparency |

|                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>CPI</b><br>(quanto maior o escore menor o grau de corrupção)                                        | entre 0 e 100 sendo mais próximo de 100 um país altamente íntegro e mais próximo de 0 um país altamente corrupto. Assim, quando encontrado um aumento no índice, evidencia-se uma redução no grau de corrupção do país.                                                                                                                                                                                    | (2016a).<br><b>Estudos anteriores:</b> Kimbro (2002); Malagueño et al (2010); Zhang (2012); Houqe e Monem (2016)                                                 |
| <i>Variáveis independentes</i><br><br><b>Experiência IFRS – IFRS</b>                                   | Tempo de experiência em número de anos desde que o país adota as IFRS de forma obrigatória. Países que no período de análise ainda não tinham adotado as normas atribui-se a nota 0<br><b>H<sub>1A</sub>:</b> O grau de corrupção percebida dos países está associada à experiência do país com as IFRS                                                                                                    | <b>Fonte:</b> IFRS (2016b) e IAS Plus – Deloitte (2016).<br><b>Estudos anteriores:</b> Houqe e Monem (2016); Malagueño et al (2010)                              |
| <b>Extent of disclosure index – DISC</b>                                                               | O índice de extensão de <i>disclosure</i> mede até que ponto os investidores são protegidos por meio da divulgação da propriedade e da informação financeira. O índice varia de 0 a 10, sendo que quanto próximo de 10, maior a extensão de divulgação<br><b>H<sub>1B</sub>:</b> O grau de corrupção percebida dos países está associada à extensão da divulgação                                          | <b>Fonte:</b> Doing Business (World Bank Data Base, 2016b).<br><b>Estudos anteriores:</b> Houqe e Monem (2016); Malagueño et al (2010)                           |
| <i>Variáveis de controle</i><br><b>GRAU DE DESENVOLVIMENTO</b><br><b>Produto Interno Bruto – PIBPP</b> | Valor do Produto Interno Bruto per capita do país.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <b>Fonte:</b> World Development Indicators (World Bank Data Base, 2016b)<br><b>Estudos anteriores:</b> Kimbro (2002), Rock e Bonnet (2004), Houqe e Monem (2016) |
| <b>Índice de Desenvolvimento Humano – IDH</b>                                                          | Valor do Índice de Desenvolvimento Humano do país.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <b>Fonte:</b> Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD-ONU)                                                                                       |
| <i>INSTITUIÇÕES POLÍTICAS</i><br><b>Voz e Responsabilidade – VOICE</b>                                 | Voz e responsabilidade identificam percepções sobre o grau em que os cidadãos do país podem participar na escolha do governo, tem liberdade de expressão, de associação e mídia livre. A pontuação do país no indicador apresenta distribuição normal padrão, variando de aproximadamente -2,5 a 2,5.                                                                                                      | <b>Fonte:</b> Worldwide Governance Indicators (World Bank Data Base, 2016b)<br><b>Estudos anteriores:</b> Houqe e Monem (2016)                                   |
| <b>Estado de direito (Rule of Law) – RL</b>                                                            | O Estado de Direito identifica as percepções sobre a medida em que os agentes confiam e respeitam as regras da sociedade e, em particular, a qualidade da execução dos contratos, dos direitos de propriedade, da polícia e dos tribunais, bem como a probabilidade de crime e violência. A estimativa pontua o país no indicador, com distribuição normal padrão, variando de aproximadamente -2,5 a 2,5. | <b>Fonte:</b> Worldwide Governance Indicators (World Bank Data Base, 2016b)<br><b>Estudos anteriores:</b> Houqe e Monem (2016)                                   |
| <b>Eficácia do Governo – EGOV</b>                                                                      | A Eficácia Governamental captura a percepção da qualidade dos serviços públicos, da qualidade da função pública e do grau de sua independência das pressões políticas, da qualidade da formulação e implementação das políticas e da credibilidade do compromisso do governo com tais políticas. A estimativa pontua o país por meio de uma distribuição normal                                            | <b>Fonte:</b> Government Effectiveness - Worldwide Governance Indicators (World Bank Data Base, 2016b)                                                           |

|                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                        | padrão, variando, aproximadamente, de -2,5 a 2,5                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                              |
| <u>SISTEMA JURÍDICO</u><br>Regime Jurídico - LAW                       | Dummy: 1 = civil (code) law; 2 = common law; 3 = mixed legal system                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>Fonte:</b> Lista do sistema legal por país da <i>The World Factbook</i> , Agência Central de Inteligência dos Estados Unidos da América (CIA).<br><b>Estudos anteriores:</b> Houqe e Monem (2016); Malagueño et al (2010) |
| <u>PROTEÇÃO DOS INVESTIDORES</u><br>Proteção dos Investidores – INVPRO | Índice de Responsabilidade do Diretor, como proxy de proteção dos investidores de 0 a 10, sendo valores mais altos a maior responsabilidade do diretor e maior proteção do investidor                                                                                                                                               | <b>Fonte:</b> Extent of director liability index – Doing Business Report (World Bank Data Base, 2016b).<br><b>Estudos anteriores:</b> Houqe e Monem (2016)                                                                   |
| <u>CARGA TRIBUTÁRIA</u><br>Taxa de imposto total (% do lucro) – TRIBUT | O indicador registra a carga total de impostos e contribuições pagas por uma empresa de médio porte ao longo de um ano                                                                                                                                                                                                              | <b>Fonte:</b> Doing Business (World Bank Data Base, 2016b).<br><b>Estudos anteriores:</b> Houqe e Monem (2016)                                                                                                               |
| <u>CULTURA</u><br>Distância do Poder (DP)                              | O Índice de Distância do Poder expressa o grau em que os membros menos poderosos de uma sociedade aceitam e esperam que o poder seja distribuído de forma desigual. Aponta como uma sociedade lida com desigualdades entre as pessoas. Quanto maior o grau de Distância do Poder, maior a aceitabilidade das desigualdades de poder | <b>Fonte:</b> Hofstede (2017)<br><b>Estudos anteriores:</b> Houqe e Monem (2016); Kimbro (2002); Malagueño <i>et al.</i> (2010)                                                                                              |

Fonte: elaborado pelos autores.

Primeiramente, semelhante ao método empregado no estudo de Houqe e Monem (2016), foi composto um modelo para identificar se a corrupção percebida pode ser explicada isoladamente apenas com as variáveis de desenvolvimento econômico e das características das instituições políticas, mais latentes na literatura como explicativas para a corrupção, conforme modelo 1.

$$CPI_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 PIBPP + \beta_2 VOICE + \beta_3 RL + \beta_4 EGOV + \varepsilon_i \quad (1)$$

Na sequência, foram inseridas as variáveis específicas que medem o ambiente contábil, utilizando modelos alternativos para identificar a força explicativa de cada uma delas sobre a corrupção (modelos 2 e 3).

$$CPI_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 IFRS + \beta_2 PIBPP + \beta_3 VOICE + \beta_4 RL + \beta_5 EGOV + \varepsilon_i \quad (2)$$

$$CPI_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 DISC + \beta_2 PIBPP + \beta_3 VOICE + \beta_4 RL + \beta_5 EGOV + \varepsilon_i \quad (3)$$

Por último, foi testado um modelo com todas as variáveis inseridas do modelo, para captar a situação em que coexistisse todas as variáveis, de modo a identificar quais delas possuíam maior poder explicativo. Na sequência foram inseridas as variáveis do ambiente contábil, as variáveis de desenvolvimento econômico e humano, e todas as características institucionais (grau de desenvolvimento, instituições políticas, sistema jurídico, carga tributária e cultura) conforme modelo 4.

$$CPI_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 IFRS + \beta_2 DISC + \beta_3 PIBPP + \beta_4 IDH + \beta_5 VOICE + \beta_6 RL + \beta_7 EGOV + \beta_8 LAW + \beta_9 INVPRO + \beta_{10} TRIBUT + \beta_{11} DP + \varepsilon_i \quad (4)$$

Na próxima seção, são discutidas as análises dos resultados, iniciando pela análise das estatísticas descritivas e, na sequência, as análises dos resultados das regressões múltiplas, permitindo tecer inferências acerca do objetivo da pesquisa.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Regressão múltipla do modelo

Com o objetivo de verificar se o modelo responde aos pressupostos da regressão linear múltipla expostos por Fávero *et al.* (2014), testou-se a correlação entre as variáveis explicativas, não sendo observados problemas de multicolinearidade. Com o propósito de corrigir problemas de *outliers*, aplicou-se a técnica de winsorização, e, para proceder à correção nas variáveis quanto aos problemas de assimetria de distribuição, empregou-se o teste *ladder*, identificando a correção mais adequada às variáveis para que houvesse distribuição normal.

Para todos os modelos de regressão testados, aplicou-se o teste de robustez, que permite controlar os problemas de heterocedasticidade dos resíduos, bem como foi aplicado o teste Shapiro-Francia para verificar se os resíduos apontavam distribuição normal. Por fim, testou-se a estatística VIF (*variance inflation factor* ou fator de inflação da variância), para confirmar se o modelo apresentava problemas de multicolinearidade. Para todos os modelos, foram observados que os pressupostos foram respeitados, permitindo tecer inferências a partir das análises realizadas.

Inicialmente, para testar o modelo, recorreu-se à regressão múltipla apenas com as variáveis econômicas e características das instituições políticas, que são as variáveis mais defendidas na literatura como sendo explicativas para o cenário de corrupção dos países. O teste de regressão múltipla do modelo inicial permitiu evidenciar que as variáveis independentes referentes ao desenvolvimento do país e à força das instituições políticas, de forma conjunta, conseguem explicar 90,70% das variações do CPI dos países, tendo o teste retornado um p-valor inferior de 0,000, isto é, nos países com instituições políticas fortes e IDH maior tende-se a observar menor corrupção percebida. Na sequência, foram inseridas, de forma alternativa, as variáveis específicas relacionadas ao ambiente contábil, com a intenção de identificar a força explicativa de cada uma delas sobre a corrupção. Certificou-se que a inserção da variável IFRS melhorou os resultados do modelo, aumentando o poder explicativo de 90,70% para 92,17%, apontando ser a variável IFRS explicativa para o cenário de corrupção, o que proporciona, para cada aumento de um ano de experiência em IFRS, o aumento de 0,69 unidades no grau de corrupção percebida indicando a redução do status de corrupção.

Posteriormente, de forma alternativa, inseriu-se a variável *disclosure*, para confirmar a força de explicação dessa variável para o cenário de corrupção do país. Notou-se que o poder explicativo da variável reduziu de 92,17% para 90,75%, e que a variável *disclosure* não apresentou significância estatística, não permitindo inferências sobre a relação da variável com o grau de corrupção percebida do país.

Sequencialmente, a Tabela 1 exibe o modelo de regressão completo, com a inserção de todas as demais variáveis de controle, sustentadas, teoricamente, pela literatura, como havendo relação com o cenário de corrupção do país.

Tabela 1 – Regressão múltipla do modelo completo.

| Regressão Linear         |         | Número de obs.:     |       | 190     |                              |         |
|--------------------------|---------|---------------------|-------|---------|------------------------------|---------|
| Shapiro-Francia = 0.3615 |         | F(20, 169):         |       | 268.95  |                              |         |
| VIF = 2.74               |         | Prob > F:           |       | 0.0000  |                              |         |
|                          |         | R-quadrado:         |       | 0.9537  |                              |         |
|                          |         | Raiz MSE:           |       | 4.73050 |                              |         |
| CPI                      | Coef.   | Erro Padrão Robust. | t     | P>t     | [95% Intervalo de Confiança] |         |
| ifrs                     | 0.3001  | 0.1309              | 2.29  | 0.0230  | 0.0417                       | 0.5586  |
| disc                     | 0.6066  | 0.2884              | 2.10  | 0.0370  | 0.0374                       | 1.1759  |
| law                      |         |                     |       |         |                              |         |
| 2                        | 0.5160  | 1.3773              | 0.37  | 0.7080  | -2.2029                      | 3.2348  |
| 3                        | 2.7695  | 1.7791              | 1.56  | 0.1210  | -0.7426                      | 6.2816  |
| voice                    | 4.3067  | 0.4949              | 8.70  | 0.0000  | 3.3296                       | 5.2837  |
| rl                       | -1.2332 | 0.2263              | -5.45 | 0.0000  | -1.6800                      | -0.7864 |
| egov                     | 7.3111  | 0.5413              | 13.51 | 0.0000  | 6.2425                       | 8.3796  |
| idh                      | 18.8473 | 5.8717              | 3.21  | 0.0020  | 7.2559                       | 30.4387 |
| invpro                   | 6.0822  | 1.0202              | 5.96  | 0.0000  | 4.0682                       | 8.0962  |
| tribut                   | 1.0238  | 0.5689              | 1.80  | 0.0740  | -0.0992                      | 2.1469  |
| dp                       | -0.0000 | 0.0000              | -4.69 | 0.0000  | 0.0000                       | 0.0000  |
| ano                      |         |                     |       |         |                              |         |
| 2007                     | 2.2557  | 1.6230              | 1.39  | 0.1660  | -0.9482                      | 5.4596  |
| 2008                     | 2.4406  | 1.5807              | 1.54  | 0.1240  | -0.6799                      | 5.5610  |
| 2009                     | 3.8336  | 1.4669              | 2.61  | 0.0100  | 0.9378                       | 6.7294  |
| 2010                     | 2.1908  | 1.5273              | 1.43  | 0.1530  | -0.8242                      | 5.2057  |
| 2011                     | 2.6628  | 1.6398              | 1.62  | 0.1060  | -0.5743                      | 5.8998  |
| 2012                     | 3.9717  | 1.5054              | 2.64  | 0.0090  | 0.9999                       | 6.9436  |
| 2013                     | 2.8522  | 1.4005              | 2.04  | 0.0430  | 0.0874                       | 5.6170  |
| 2014                     | 2.0308  | 1.5993              | 1.27  | 0.2060  | -1.1264                      | 5.1879  |
| 2015                     | 1.9174  | 1.7669              | 1.09  | 0.2790  | -1.5708                      | 5.4055  |
| _cons                    | 2.9228  | 9.8797              | 0.30  | 0.7680  | -16.5807                     | 22.4264 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme pode ser observado, as variáveis independentes, selecionadas para o modelo completo, explicam 95,37% das variações na variável grau de corrupção percebida. Constatou-se, por meio do modelo que, ao inserir todas as demais variáveis de controle, ambas as variáveis representativas do ambiente contábil – IFRS e *disclosure* – apresentaram significância estatística, podendo se inferir que a cada alteração no tempo de experiência de IFRS do país e no respectivo índice de *disclosure*, aumenta-se, respectivamente, 0,3 e 0,6 o grau de corrupção percebida.

Desta forma, aceita-se a hipótese H1, com a aceitação das hipóteses H<sub>1A</sub> e H<sub>1B</sub>, evidenciando que, embora as variáveis de desenvolvimento do país e forças políticas apresentem maior influência no cenário de corrupção dos países, a força do ambiente contábil

também evidencia poder explicativo perante o grau de corrupção percebida, corroborando estudos anteriores (KIMBRO, 2002; MALAGUENO, *et al.*, 2010; HOUQE; MONEM, 2016).

No que se refere ao sistema legal, notou-se que independente do país ser *code law* ou *common law*, ou mesmo uma característica mista entre as duas formas de regime jurídicos, não haverá impacto diferente no grau de corrupção percebida, uma vez que as variáveis não manifestaram significância estatística. Para as variáveis referentes à instituições políticas, houve significância estatística para as três variáveis – voz e responsabilidade, estado de direito (que, nos modelos anteriores, não indica significância explicativa) e eficácia do governo – mostrando ser as características das instituições políticas de fato relevantes para explicar o comportamento do cenário de corrupção dos países.

A variável IDH, proteção aos investidores e distância do poder, também foram variáveis que confirmaram significância estatística. Para cada alteração no indicador de IDH do país, aumenta-se em 18,85 unidades do CPI. Além disso, a variável proteção aos investidores também apresentou relevância, já que, para cada alteração no indicador de proteção aos investidores, ocorre um aumento em cerca de seis unidades no indicador de corrupção do país indicando redução no respectivo grau de corrupção. Quanto à variável distância do poder, apesar de ter demonstrado significância estatística, verificou-se pouca expressão no impacto inversamente proporcional no indicador de corrupção (0,00002) para cada alteração no indicador de distância do poder do país. Esse comportamento inverso pode ser confirmado pela pesquisa de Kimbro (2002), que apontou que países com maiores distância do poder são mais corruptos do que países com menores proporções para o indicador.

Observando o modelo com todas as variáveis inclusas, pautando-se no PIB per capita como classificação para o desenvolvimento do país, o modelo mostrou uma pequena melhoria em seu poder explicativo, sendo que as variáveis explicativas passaram a explicar de 95,37% das variações no grau de CPI para 95,47%. No entanto a variável PIB per capita revelou uma influência relevantemente menor no CPI, sendo que para cada uma unidade de variação no PIB per capita, ocorre um aumento de apenas 2,4 unidades no CPI, enquanto, na utilização do IDH, ocorria um aumento em cerca de 19 unidades no CPI (o que corresponde a uma redução no nível de corrupção do país).

O estudo contraria os resultados de Kimbro (2002), que verificou que variáveis que captam taxa de crescimento dos países estão ambas, significativamente, associadas à corrupção, porém de forma inversamente proporcional, apontando que um nível muito elevado de crescimento está associado a países que evidenciam níveis mais elevados de corrupção, o que difere do presente estudo, que apontou que quanto maior o crescimento, maior o índice CPI que reflete maior integridade aos países.

Em termos de mudanças ocorridas no grau de explicação das demais variáveis explicativas, verificou-se que todas as variáveis que anteriormente explicavam a variação no cenário de corrupção continuaram a apresentar significância estatística, exceto para a variável IFRS, que deixou de demonstrar significância estatística a 5%, sendo capaz de explicar as variações no grau de corrupção apenas considerando uma significância estatística de 10% o que reduz a precisão do modelo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo identificar o quanto o ambiente contábil do país afeta o grau de corrupção percebida dos países pertencentes ao grupo dos países G20. Traçando como objetivos específicos, buscou-se, também, identificar a contribuição da experiência com IFRS e da extensão do *disclosure* contábil para o cenário de corrupção

desses países, bem como os fatores institucionais que melhor explicam o cenário de corrupção dos países. Além disso, objetivou-se identificar o grau de associação entre o cenário de corrupção dos países e o nível de desenvolvimento tanto em termos econômicos quanto em termos de desenvolvimento humano.

Como resultados da pesquisa, foi encontrado que, além das forças das instituições políticas e do desenvolvimento do país, as forças do ambiente contábil também influenciam o grau de corrupção percebida, ou seja, quanto maior o tempo de experiência com IFRS e o nível de *disclosure* das informações, menores são as percepções de corrupção. Certificou-se que o indicador IDH, em substituição ao PIB per capita utilizado em estudos anteriores, explica com significância estatística, o grau de corrupção percebida dos países. Embora com a utilização do PIB o modelo melhore o seu poder de explicação, o IDH possui maior impacto no grau de corrupção percebida.

Resumindo os achados, verificou-se que o grau de corrupção está associado ao ambiente contábil, e que tanto a experiência com as IFRS quanto a extensão do *disclosure* contábil reduzem a situação de corrupção dos países. Constatou-se que os fatores institucionais voz e responsabilidade, eficácia do governo, índice de desenvolvimento humano e proteção dos investidores, explicam as diferenças entre o status de corrupção dos países, sendo que para cada aumento nos índices desses indicadores, aumenta o CPI reduzindo o nível de corrupção dos países no ranking. O estado de direito e o grau de distância do poder, também explicam tais diferenças porém para cada aumento nesses indicadores, reduz o CPI, apontando maior classificação de corrupção. As variáveis regime jurídico e total de tributos em relação ao lucro não explicaram o grau de corrupção dos países.

O estudo coloca-se como contribuição para a literatura o aprofundamento acerca dos impactos do ambiente contábil para a sociedade, uma vez que, conforme reunida a plataforma teórica e o discutido na pesquisa, a Contabilidade pode exercer função inibidora das práticas de corrupção. Apresenta, também, como contribuição a sinalização das vantagens da ação das IFRS no mundo. Para a prática contábil, contribui, sinalizando maior adesão das IFRS pelas jurisdições e empresas.

Como proposta para pesquisas futuras, sugere-se buscar ampliar a amostra de forma a capturar o impacto das variáveis que refletem o ambiente contábil, bem como o impacto do IDH como variável que mede o desenvolvimento dos países nos aspectos expectativa de vida, desenvolvimento econômico e educação. Evidenciou-se por fim que a corrupção prejudica a sociedade e a Contabilidade pode ser um ator importante nesse cenário.

## REFERÊNCIAS

BOSCO, B. Old and new factors affecting corruption in Europe: Evidence from panel data. **Economic Analysis and Policy**, n. 51, p. 66–85, 2016.

CAMPBELL, J. L. Why would corporations behave in socially responsible ways? An institutional theory of corporate social responsibility. **Academy of Management Review**, v. 32, n. 3, p. 946–967, 2007.

DELOITTE. **Use of IFRS by jurisdiction**, IAS Plus. 2016. Disponível em: <<https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>>. Acesso em: 15 set. 2016.

EVERETT, J.; NEU, D.; RAHAMAN, A. S. Accounting and the global fight against corruption. **Accounting, Organizations and Society**, n. 32, p. 513–542, 2007.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; TAKAMATSU, R. T.; SUZART, J. **Métodos Quantitativos com Stata**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

FOGARTY, T. J. The imagery and reality of peer review in the U.S.: insights from institutional theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 21, n. 2/3, p. 243-267, 1996.

HOFSTEDE. **National Culture: comparison country**. 2017. Disponível em: <<https://geert-hofstede.com/countries.html>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

HOUQUE, M. N.; MONEM, R. M. IFRS Adoption, Extent of Disclosure, and Perceived Corruption: A Cross-Country Study. **The International Journal of Accounting**, v. 51, n. 3, p. 363-378, set., 2016.

IFRS. **Analysis of the G20 IFRS profiles**. 2016a. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-the-G20-IFRS-profiles.aspx>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

IFRS. **Jurisdiction profiles**. 2016b. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>>. Acesso em: 01 dez. 2016.

KIMBRO, M. B. A cross-country empirical investigation of corruption and its relationship to economic, cultural, and monitoring institutions: an examination of the role of accounting and financial statements quality. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 17, n. 1, p. 325-349, 2002.

MALAGUEÑO, R.; ALBRECHT, C.; AINGE, C.; STEPHENS, N. Accounting and corruption: a cross-country analysis. **Journal of Money Laundering Control**, v. 13, n. 4, p. 372-393, 2010.

MISANGYI, V. F.; ELMS, H. Ending corruption: the interplay among institutional logics, resources, and institutional entrepreneurs. **Academy of Management Review**, v. 33, n. 3, p. 750-770, 2008.

NEU, D.; EVERETT, J.; RAHAMAN, A. S.; MARTINEZ, D. Accounting and networks of corruption. **Accounting, Organizations and Society**, n. 38, p. 505-524, 2013.

NURUNNABI, M. The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, v. 31, n. 1, p. 136-149, 2015.

OECD. **Convention on combating bribery of foreign public officials in international business transactions and related documents**. 1997. Disponível em: <[http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery\\_ENG.pdf](http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf)>. Acesso em: 01 out. 2016.

PNUD. **Relatórios de Desenvolvimento Humano Globais**. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/relatorios-de-desenvolvimento-humano/rdhs-globais.html>>. Acesso em: 15 jan. 2017.

RAHMAN, A. R. Discussion on “IFRS adoption, extent of disclosure, and perceived corruption: a cross-country study”. **The International Journal of Accounting**, v. 51, n. 3, p. 363–378, set., 2016.

ROCK, M. T.; BONNETT, H. The Comparative Politics of Corruption: Accounting for the East Asian Paradox in Empirical Studies of Corruption, Growth and Investment. **World Development**, v. 32, n. 6, p. 999–1017, 2004.

ROSE-ACKERMAN, S. The economics of corruption. **Journal of Public Economics**, v. 4, n. 1, p. 187-203, 1975.

TRANSPARENCY. **Corruption Perceptions Index 2015**, Transparency International. 2016. Disponível em: <<http://www.transparency.org/cpi2015>>. Acesso em: 01 out. 2016.

WORLD BANK. **Comunicado à imprensa sobre o Relatório de Integridade 2015**. 2015. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/pt/news/press-release/2015/10/09/world-bank-group-integrity-update-highlights-continued-progress-driven-impact-sanctions-enhanced-investigative-forensic-preventive-tools-diligent-compliance-monitoring>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

CIA. Central Intelligence Agency. **The World Factbook: Legal System**. Disponível em: <<https://www.cia.gov/-library/publications/the-world-factbook/fields/2100.html>>. Acesso em: 29 set. 2016.

TRANSPARENCY. **Corruption Perceptions Index 2015**, Transparency International. 2016a. Disponível em: <<http://www.transparency.org/cpi2015>>. Acesso em: 01 out. 2016.

TRANSPARENCY. **How do you define corruption?** 2016b. Disponível em: <<https://www.transparency.org/what-is-corruption/>>. Acesso em: 01 out. 2016.

TRANSPARENCY. **Corruption Perceptions Index 2015 Report**, Transparency International. 2016c. Disponível em: <<https://www.transparency.org/cpi2015/#downloads>>. Acesso em: 01 out. 2016.

TRANSPARENCY. **Our work on conventions**. 2016d. Disponível em: <[http://www.transparency.org/whatwedo/activity/our\\_work\\_on\\_conventions](http://www.transparency.org/whatwedo/activity/our_work_on_conventions)>. Acesso em: 01 out. 2016.

WORLD BANK. **What is Fraud and Corruption?** 2016a. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/about/unit/integrity-vice-presidency/what-is-fraud-and-corruption>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

WORLD BANK. **Data Bank**. 2016b. Disponível em: <<http://databank.worldbank.org/data/home.aspx>>. Acesso em: 15 dez. 2016.

WORLD BANK. **Comunicado à imprensa sobre o Relatório de Integridade 2015**. 2015. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/pt/news/press-release/2015/10/09/world-bank-group-integrity-update-highlights-continued-progress-driven-impact-sanctions-enhanced->

investigative-forensic-preventive-tools-diligent-compliance-monitoring>. Acesso em: 10 nov. 2016.