

AMBIENTE INSTITUCIONAL DE CONTABILIDADE, VOZ E ACCOUNTABILITY, DISTÂNCIA DO PODER E CORRUPÇÃO: UMA ANÁLISE CROSS COUNTRY

João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento¹

Rosenerly Loureiro Lourenço²

Fernanda Filgueiras Sauerbronn³

Juliana Reis Bernardes⁴

Resumo: O presente artigo investigou como o ambiente institucional de Contabilidade – especificamente neste estudo retratado por meio da Auditoria das demonstrações contábeis e do Enforcement de normas contábeis –, a Voz e Accountability (V&A) dos cidadãos de um país e a Distância do Poder (DP) em uma sociedade relacionam-se com a percepção de corrupção governamental. A partir de uma análise cross country com 51 nações distribuídas em cinco continentes, em três anos, foi possível constatar, por meio da técnica multivariada Robust Path Analysis, que a DP é um antecedente da qualidade do ambiente de auditoria, do grau de atividade de enforcement e da intensidade de participação popular na governança de um país. O modelo estrutural investigado, após isolado o efeito das variáveis de controle, explicou 75% da variância do constructo Corrupção Governamental e permitiu identificar relacionamentos negativos do ambiente de Auditoria e da V&A frente à Corrupção Governamental. Além disso, verificou-se que a V&A media totalmente a relação entre Enforcement e Corrupção. As evidências sugerem que a existência de um contexto de amplas liberdades (de expressão, de associação e de imprensa) e de participação ativa da população na governança do país, é imprescindível para a criação de um ambiente propício para a efetividade do Enforcement e Auditoria. Portanto, as evidências apontam moderação ao se considerar a contabilidade como instrumento neutro suficiente para reduzir a corrupção por si só, conforme sugere uma mentalidade ortodoxa reinante no campo da pesquisa e da prática. Portanto, é necessário reconhecer que condições culturais e sociopolíticas de ordem democrática antecedem e moderam seu potencial na redução da corrupção.

Palavras-chave: Ambiente Institucional. Contabilidade. Voz e Accountability. Corrupção Governamental.

¹ jchbn1@gmail.com - Universidade Federal do Piauí

² rosenery@uem.br - Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul

³ fernanda.sauerbronn@facc.ufrj.br - Universidade Federal do Rio de Janeiro

⁴ jureis3d@hotmail.com - Faculdade de Florianópolis (FAESFPI)

▪ Artigo apresentado como seção especial no XII Congresso ANPCONT 2018. Enviado a ASAA no formato fast track.

▪ DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110204>

▪ Artigo submetido em: 22/06/2018. Submetido a nova rodada: 26/07/2018. Aceito em: 22/01/2019.

INSTITUTIONAL ACCOUNTING ENVIRONMENT, VOICE AND ACCOUNTABILITY, POWER DISTANCE AND CORRUPTION: A CROSS COUNTRY ANALYSIS

Abstract: The present research investigated how the institutional environment of Accounting - portrayed by Audit of the accounting statements and the Enforcement of accounting standards -, Voice and Accountability (V&A) of the citizens of a country and the Distance of Power (DP) in a society relate with the perception of governmental corruption. From a cross-country analysis with 51 nations distributed over five continents over three years, it was possible to verify, through the multivariate Robust Path Analysis technique, that DP is an antecedent of the quality of the audit environment, the degree of activity of enforcement and the intensity of popular participation in a country's governance. The structural model investigated, after isolating the effect of the control variables, explained 75% of the variance of the Government Corruption construct and allowed the identification of negative relationships between the Audit environment and V&A in the face of Government Corruption. Besides, the results indicate that V&A fully mediates the relationship between Enforcement and Corruption. The evidence suggests that the existence of a context of broad freedoms (expression, association, and press) and active participation of the population in the country's governance is essential for the creation of an environment conducive to the effectiveness of Enforcement and Audit. The evidence points to a moderation in considering accounting as a neutral instrument sufficient to reduce corruption on its own, as suggested by an orthodox perspective in the field of research and practice. Therefore, it is necessary to recognize that democratic cultural and socio-political conditions precede and moderate the potential in reducing corruption.

Keywords: Institutional Environment. Accounting. Voice and Accountability. Government Corruption.

1. INTRODUÇÃO

Em muitas nações, as melhores e mais lucrativas alternativas de investimentos são dependentes da realização, em algum nível, de atividades ilícitas como, por exemplo, subornos, propinas, peculato, roubo, extorsão, abuso de poder, favoritismo e a exploração de interesses divergentes e/ou contribuições políticas impróprias (Lio, Liu & Ou, 2011). Esse quadro ainda se mostra relevante e desafiador a despeito dos esforços empreendidos ao redor do mundo para modernizar as gestões e estabelecer mecanismos de combate à corrupção.

No setor público, por exemplo, tal esforço pode ser visualizado a partir da ascensão do New Public Management (NPM) o qual visou uma busca por incremento do desempenho, controle em organizações públicas e universalização das boas práticas de gestão governamental (Verbeeten, 2008). Muitos países latino-americanos, dentre eles o Brasil, vêm adotando sistematicamente tais práticas de gerencialismo como um mecanismo de controle para minimizar as práticas de favoritismo, clientelismo e manter o estado relativamente livre da corrupção (Bresser-Pereira, 2008). Somam-se às iniciativas de combate à corrupção, o reordenamento das legislações locais aplicáveis às operações internacionais das firmas – como Foreign Corrupt Practices Act nos Estados Unidos, Bribery Act no Reino Unido ou a Lei anticorrupção no Brasil² – e o papel desempenhado por organismos internacionais como é o caso da *Transparency International*.

Embora decisivos passos tenham sido dados em direção a coibir práticas corruptas ao redor do mundo, a corrupção ainda consiste em um problema vivo e ativo para muitas nações, que naturalmente compartilham as benesses e agruras da globalização. Nesse sentido, destaca-se a intensificação do comércio e do investimento internacional durante as últimas décadas para o fomento, conseqüentemente, da internacionalização da corrupção (Sanyal, 2005). A internacionalização da corrupção pode ser compreendida como o uso indevido do poder inerente ao cargo público em troca de ganhos privados, de uma forma que viola as regras do jogo (Jain, 2001). Nesse contexto, o setor privado revela-se como uma das fontes de corrupção em muitos países, sobretudo em ações que beneficiem às firmas por meio de práticas como o suborno a funcionários públicos para a obtenção de contratos públicos (Sikka & Lehman, 2015).

A corrupção pode apresentar diversas conseqüências como: (i) distorcer os padrões de investimentos, (ii) dificultar o respeito às leis (Everett, Neu & Rahaman, 2007), (iii) alterar a concepção e implementação de políticas públicas em função da busca por ganhos (Jain, 2001); (iv) provocar distorções na economia e na segurança jurídica, o que, em cenários de níveis endêmicos, mina a confiança nas instituições e valores democráticos das nações (North, 1990); (v) ampliar a passividade e o descrédito dos cidadãos quanto à participação no processo político democrático (Garcia-Murillo, 2010), dentre outras. Percebe-se, portanto, a existência de uma multiplicidade de custos sociais invocados pela corrupção, não sendo possível, assim, evitar as conseqüências negativas desta em diferentes países (Lambsdorff, 2007).

No entanto, diversos estudos apontam que algumas características, no nível de análise dos países, mostram-se importantes no combate à corrupção governamental, dentre as quais destacam-se: normas e práticas democráticas (Sandholtz & Koetzle, 2000), melhores sistemas legais e melhores padrões de relatórios financeiros (Kimbrow, 2002), maior qualidade contábil e de auditoria (Malagueño, Albrecht,

² Lei 12.846 de 01/08/2013. Dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, Casa Civil. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm.

Ainge & Stephens, 2010) e efetividade das atividades de monitoramento por parte dos órgãos reguladores independentes (Hitz, Ernstberger, & Stich, 2012; Preiato, Brown, & Tarca, 2015, Kimbro, 2002).

Especificamente acerca da relação entre contabilidade e corrupção, argumenta-se que a contabilidade permite ou viabiliza a corrupção quando o uso hábil de práticas de contabilidade fundamenta a organização e o funcionamento de atividades criminosas e fomenta a ocultação das práticas corruptas (Neu, Everett, Rahaman, & Martinez, 2013). Escândalos contábeis como os casos Enrom, WorldCom, Parmalat (Silva & Robles, 2008) e a necessidade de atrair investimentos ou obter crédito a menor custo (Lourenço, Clemente, Scherer & Bufrem, 2016) impulsionaram, especialmente após os anos 2000, um massivo esforço mundial relacionado à reformulação de Leis e à adoção de melhores práticas de contabilidade.

No setor privado, as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e, no setor público, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) foram adotadas em diversos países sob as mesmas justificativas de transparência, confiabilidade, comparabilidade e controle. A adoção de um padrão superior de normas para elaboração e publicação de demonstrativos contábeis, bem como normas mais severas relacionadas à auditoria posicionou a contabilidade como um instrumento central de poder e monitoramento potencialmente capaz de limitar a corrupção. Estudos recentes (e.g., Malagueño et al., 2010; Wilhelm & Wilhelm, 2010; Barkemeyer, Preuss, & Lee, 2015; Joseph, Gunawan, Sawani, Rahmat, Noyem, & Darus, 2016) apresentam indícios empíricos que mostram a existência de elevados padrões de qualidade das normas contábeis e de auditoria negativamente relacionadas ao nível de corrupção percebida em um país.

Partindo do pressuposto de que a existência de sistemas contábeis com elevados níveis de qualidade (disponibilização de informações contábeis/financeiras transparentes e confiáveis, controle e auditoria de demonstrações contábeis) contribui positivamente para a redução da corrupção governamental (Rose-Ackerman, 1998), o presente estudo buscou, em uma perspectiva cross country, analisar empiricamente como o Ambiente Institucional da Contabilidade, a Voz & Accountability (V&A) e a Distância do Poder (DP) estão relacionadas com a Corrupção Governamental.

Para retratar o Ambiente Institucional de Contabilidade o estudo avalia especificamente a qualidade e a eficácia da auditoria e do enforcement no compliance das normas contábeis de cada país. Assim, para a variável Ambiente institucional da contabilidade foram utilizadas duas proxies de qualidade do ambiente institucional no nível de país elaboradas por Brown, Preiato e Tarca (2014). Estas proxies mensuram o grau de qualidade do ambiente de trabalho dos auditores (Auditoria) e o grau de atividade de enforcement contábil por órgãos independentes (Enforcement). V&A está expressa no grau em que os cidadãos de um país são capazes de participar da governança do país em questão. Para essa variável foram utilizados o índice V&A obtido a partir do Banco Mundial. A DP para o estudo é configurada pela medida com que os membros menos poderosos de uma sociedade aceitam e esperam que o poder seja distribuído de forma menos desigual. Para operacionalizar esta variável utilizou-se o Índice de Distância do Poder desenvolvido por Hofstede (2001). Por fim, a Corrupção Governamental foi mensurada a partir do Índice de Percepção de Corrupção (Corruption Perceptions Index) publicado pela Transparência Internacional.

Parte relevante da literatura sobre a relação entre contabilidade e corrupção busca na Teoria Institucional (e.g., Neu et al., 2013; Joseph et al. 2016) elementos para compreender as práticas e atividades organizacionais e individuais. A Teoria Institucional é particularmente apropriada para este propósito, pois fornece uma base teórica acerca de como o comportamento dos atores sociais é restringido ou influenciado pelas normas, regulamentos e entendimentos formais e informais (Morgan, Campbell, Crouch, Pedersen & Whitley, 2010). É nesse sentido que a pesquisa toma *insights* da Teoria Institucional,

reconhecendo que as organizações detêm razoável liberdade para formular respostas estratégicas às pressões institucionais (Barkemeyer, et al., 2015).

O presente estudo se diferencia da literatura empírica prévia ao empregar proxies mais robustas do ambiente institucional de contabilidade, por compreender aspectos comportamentais (Voz e Accountability) no modelo estrutural, e, principalmente, por utilizar uma técnica multivariada que possibilita o exame simultâneo dos relacionamentos teóricos investigados. A despeito da existência de um importante esforço teórico, são notadas escassas evidências empíricas acerca da relação entre contabilidade e corrupção (Malagueño et al., 2010), sendo os estudos empíricos, via de regra, conduzidos com base em estudos de caso de um único país (Sandholtz & Koetzle, 2000). Portanto, o presente estudo contribui com a literatura empírica sobre corrupção ao propor um modelo estrutural que, além de investigar a relação entre contabilidade e corrupção, analisa a influência da participação popular e da DP na governança dos países em um contexto de cross-country.

Além dessa introdução, o presente artigo está segmentado em quatro seções. Inicialmente apresenta-se o desenvolvimento das hipóteses investigadas, a seguir, reportam-se os aspectos metodológicos adotados no estudo. Na quarta seção estão reportadas as análises e discussões dos dados para, por fim, apresentar-se as considerações finais, com a evidenciação das limitações, bem como, as indicações de oportunidades para o desenvolvimento de futuras pesquisas.

2. DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES

A literatura aponta que os denunciantes desempenham papel fundamental na exposição de casos de corrupção, sendo, nesse aspecto, o mecanismo mais eficaz para a prevenção e identificação de fraudes contábeis (Brown, Hays, & Stuebs, 2016). No entanto, em culturas com alta distância do poder, além da intolerância ao comportamento de denúncia, é comum a retaliação que se utiliza do poder à disposição. Nesse tipo de nação, existe um ambiente propício para o que tem sido nominado de “crime de obediência” (Kelman & Hamilton, 1989), tendo em vista que se espera a cega obediência aos superiores (House, Hanges, Javidan, Dorfman, & Gupta, 2004).

A DP reflete a relação entre aqueles que têm o poder diante dos demais, logo, pode ser definida como o grau em que os membros de uma sociedade distribuem, implantam e reagem à aplicação de poder, autoridade e status (Seleim & Bontis, 2009). Diversos autores destacam que a contabilidade exerce papel central nas redes criminosas organizadas, tendo em vista que estas são explicitamente construídas em torno da realização de um conjunto específico de transações contábeis (Neu et al., 2013). Tais transações, quando realizadas de forma devidamente habilidosa, possibilitam a materialização de fraude corporativa (Baker & Hayes, 2004), lavagem de dinheiro (Beare & Schneider, 2007) e, por extensão, de corrupção.

Portanto, em um contexto de alta DP, a diretoria poderia impor, aos subordinados, a realização de práticas contábeis escusas que contribuiria para ocultar os indícios da corrupção, minimizando, assim, a efetividade da supervisão, dos auditores, do cumprimento das normas contábeis obrigatórias das empresas. Uma redução no nível de transparência das demonstrações contábeis, acarretaria na subtração do potencial de detecção de fraudes e/ou indícios de corrupção por parte dos auditores, incrementando, assim, o risco daqueles com poder econômico atuarem de forma antiética, ilegal ou inapropriada (Malagueño et al., 2010). Nessa perspectiva, delinea-se a primeira hipótese de pesquisa:

H1: A Distância do Poder apresenta um efeito direto negativo no ambiente de Auditoria.

Em geral, as organizações tendem a refletir a cultura das práticas e valores de distância de poder presentes em uma sociedade, de forma que elas possam ganhar legitimidade (Carl, Gupta & Javidan, 2004). Além disso, em contextos nacionais onde há um alto custo de oportunidade para as firmas que não se envolvem em atividades e esquemas de corrupção, dado que estas seriam privadas de acessar melhores oportunidades de negócios (Caiden, Dwivedi, & Jabbara, 2001), práticas corruptas tendem a torna-se uma espécie de normalidade organizacional.

Nesse sentido, em um país onde as alternativas mais lucrativas decorrem de atividades ilegais e, as práticas de permanente violação das “regras do jogo” são tão elevadas a ponto de a corrupção se incorporar ao tecido social (Garcia-Murillo, 2010), os funcionários serão impelidos sistematicamente a executar práticas corruptas. Em um contexto macro, esse cenário de pressão para manter legitimidade e acesso às oportunidades sustenta a adoção de um comportamento de isomorfismo mimético generalizado, uma vez que para ter acesso aos recursos, as firmas devem manter a legitimidade aos olhos dos detentores dos recursos. Segundo os autores, no modus operandi das firmas, e conseqüentemente de determinada nação, a corrupção como prática de negócios torna-se institucionalizada.

Nesse contexto identifica-se: (i) o enfraquecimento de instituições democráticas imprescindíveis tais como os tribunais e órgãos reguladores e fiscalizadores (Doh, Rodriguez, Uhlenbruck, Collins, & Eden, 2003); (ii) a menor efetividade de políticas públicas e do poder de monitoramento governamental (Carl et al., 2004) e; (iii) nações com alta DP enfatizam o secretismo, o comportamento autocrático e paternalista (Seleim & Bontis, 2009). Assim, uma vez institucionalizada a prática corrupta, espera-se que países com altos níveis de DP reportem menor grau de atividade de enforcement contábil.

Outrossim, nações com maiores níveis de DP tendem a ser mais corruptas quando comparadas àquelas com baixa DP (Park, 2003). Argumenta-se, assim, que a DP é um antecedente da qualidade do ambiente de trabalho dos auditores e do grau de atividade de enforcement contábil por órgãos independentes. Assim, formula-se a segunda hipótese de pesquisa:

H2: Distância do Poder apresenta um efeito direto negativo no ambiente de Enforcement.

Nas sociedades com alta DP, os detentores de poder tendem a limitar as liberdades gerais na sociedade e a criar, ostensivamente, uma impressão de sociedade igualitária, frustrando a capacidade dos cidadãos de perseguir suas ambições e sonhos, e buscar por mudanças na sociedade (Carl et al., 2004). Em sociedades altamente hierárquicas e piramidais, características inerentes a países com alta distância de poder, existe um ambiente no qual os cidadãos são menos propensos a desafiar a estrutura de poder existente (corrompida ou não) e a ordem hierárquica estabelecida, que é considerada, pela sociedade, como normal e até desejável (Kimbrow, 2002).

Nessas nações com alta DP, a injustiça tende a ser institucionalizada, fomentando um comportamento de aceitação das desigualdades sociais e, sobretudo, de poder (Kimbrow, 2002). Considerando o exposto, argumenta-se que alta DP reduz a participação popular na escolha e participação dos governos. Esses resultados, quando combinados, sinalizam para a possibilidade de existência de uma relação negativa entre a DP e a V&A, assim, formula-se a terceira hipótese de pesquisa:

H3: A Distância do Poder apresenta um efeito direto negativo na Voz e Accountability.

Sob uma visão ortodoxa de contabilidade, as estratégias de combate à corrupção podem ser segmentadas em três amplas classes: estratégias de controle; estratégias de saída; e estratégias de voz. As estratégias de controle visam aperfeiçoar os sistemas institucionais (legais, eleitorais, educacionais e outros) e materializam-se no estabelecimento e aprimoramento dos “pilares da integridade” de um país, isto é: i) na execução credível das leis; ii) na proteção dos denunciantes; iii) na reforma dos sistemas de administração fiscal e aduaneira; iv) na melhoria dos sistemas dos relatórios financeiros; v) na mensura-

ção do desempenho dos servidores públicos; vi) e fortalecimento das agências de vigilância, tais como ouvidoria, auditoria, comissões mobiliárias). Os estudos de Everett, Neu e Rahaman (2007) e Neu, Everett, Rahaman e Martinez (2013) analisam o discurso do combate à corrupção procurando compreender o papel atribuído à contabilidade. Os autores revelam em seus artigos empíricos que existe uma “mentalidade ortodoxa” propagada por diversos atores e autores internacionais que apresentam a contabilidade como um instrumento neutro e habilidoso, revelando em suas pesquisas diferentes referências aos lócus de enunciação e difusão dessa mentalidade ortodoxa. Assim, de um ponto de vista ortodoxo, a orientação inerente da contabilidade para o controle contribui para a implantação de estratégias de controle de forma a combater a corrupção (Everett et al., 2007).

Para estes autores, as estratégias de saída são fundamentadas em uma *governmentality* neoliberal em que alternativas viáveis e factíveis precisam estar disponíveis para que os atores corruptos tenham incentivos para abandonar as práticas ilegais. Assim, a prática de promover a concorrência é vista como uma ação disciplinadora que incentiva a firma a enfrentar os custos da corrupção, e ocupa um papel relevante em um contexto de maior abertura econômica, maior privatização, redução das barreiras comerciais e melhoria na gestão de empresas públicas. Nesta visão, caberia à contabilidade, em função de sua inerente orientação ao lucro e à eficiência, contribuir de forma tida como virtuosa e neutra para a implementação da estratégia de saída (Everett et al., 2007).

A terceira classe estratégica de combate à corrupção – estratégias de voz – pressupõe que os membros da sociedade civil conhecem as consequências da corrupção melhor do que os governos, os pesquisadores e especialistas, nesse sentido, a população está em melhor posição para monitorar a natureza e extensão do problema. Dentro das iniciativas de voz, pode-se citar: i) o estabelecimento de eleições livres; ii) liberdade e independência de imprensa; iii) promoção das liberdades. Sob essa estratégia, a contabilidade detém um papel altamente relevante, pois fornece à população relatórios independentes e abrangentes sobre as atividades e o desempenho tanto das firmas quanto dos gastos governamentais. A contabilidade contribui diretamente para o combate à corrupção via estratégia de voz a partir da sua capacidade de informar sobre eventuais desvios nos princípios de legalidade, economicidade, eficiência e efetividade na administração pública. Logo, é possível concluir que a Contabilidade exerce função chave nas três estratégias de combate à corrupção (Everett et al., 2007).

A corrupção consiste na realização de práticas ilegais que, muitas vezes, materializa-se na realização de desembolsos ilegais em espécie, alocação não eficiente de ativos e outras transações patrimoniais e financeiras que vão de encontro à maximização da função utilidade (Treisman, 2000). Nesse sentido, a contabilidade pode desempenhar um papel duplo no tocante ao combate à corrupção. De um lado ela fornece informações sobre as transações, através das demonstrações financeiras; e de outro lado, por meio da auditoria, ela serve como um mecanismo de monitoramento que permite verificar a precisão das informações divulgadas, bem como desencorajar a apropriação indevida de recursos financeiros (Kimbrow, 2002).

Sob essa abordagem, a Auditoria e a Contabilidade contribuem para tornar a informação financeira transparente, reduzir o problema principal-agente, e mitigar o risco de que aqueles com poder econômico atuem de forma antiética, ilegal ou inapropriada. Elevados padrões de Contabilidade e Auditoria, além de demonstrarem que firmas e governos operam legalmente, forçam tais organizações a serem mais transparentes sobre o uso dos recursos e dificultam a ocultação de práticas corruptas eventualmente realizadas pela administração (Malagueño et al., 2010). Em um ambiente onde os auditores desem-

penham seu papel com efetividade, a auditoria contribui positivamente para a redução da corrupção governamental (Rose-Ackerman, 1998).

Diante do exposto, e considerando que o setor privado é uma importante fonte de corrupção em muitos países por deter um papel-chave nas operações escusas realizadas por governos de variados países (Sikka & Lehman, 2015), argumenta-se que a Auditoria, enquanto uma atividade permanente de monitoramento de sistemas contábeis e um mecanismo para a obtenção de indícios e provas para a responsabilização de práticas corruptas, contribui para a redução da corrupção.

Em outras palavras, a existência de sistemas contábeis com elevados níveis de qualidade – aptos a controlar e auditar demonstrações contábeis e disponibilizar informações contábeis e financeiras dos governos para os stakeholders – exercem um efeito direto sobre a corrupção via auditoria. Nessa perspectiva, formula-se a quarta hipótese:

H4: Auditoria apresenta um efeito direto negativo na corrupção governamental percebida.

Enquanto os auditores desempenham um papel importante na garantia de qualidade da informação financeira (Brown et al., 2014), as entidades reguladoras, tais como comissões mobiliárias e bolsas de valores, desempenham um papel imprescindível no monitoramento da informação contábil fornecida nos mercados de capitais (Frost, Gordon, & Hayes, 2006). Mecanismos eficazes de monitoramento e execução aumentam as chances de detecção e consequente punição da corrupção, reduzindo, assim, os benefícios marginais da corrupção por meio do incremento dos custos de penalidade e, por extensão, desencorajando a prática corrupta (Kimbrow, 2002).

Os mecanismos eficazes anticorrupção dependem, em grande parte, da compreensão e implementação de práticas e políticas de visibilidade, isto é, de “arranjos luminosos” efetivos, que desencorajem práticas corruptas e influenciem a ética nas organizações (Neu, Everett & Rahaman, 2015). Nesse aspecto, os artefatos contábeis, quando devidamente supervisionados, são componentes-chave de qualquer conjunto de medidas anticorrupção, tendo em vista que têm o potencial de tornar visíveis atividades corruptas e ajudar a construir sujeitos disciplinados (Neu et al., 2015).

Países com elevados níveis de corrupção percebida tendem a violar, de forma mais recorrente e sistemática, as normas de contabilidade (Wilhelm & Wilhelm, 2010). Nestes países, a efetividade das atividades de monitoramento, revisão, educação e sanção por parte dos órgãos reguladores independentes promovem o compliance das normas contábeis nas demonstrações financeiras das empresas (Hitz et al., 2012) e exercem um papel importante no combate à corrupção. Ademais, uma condição básica para reduzir a corrupção é a existência de um framework legal que imponha efetivamente o cumprimento da lei (Rose-Ackerman, 1998).

Considerando esses argumentos, espera-se que quanto mais efetivas forem as atividades dos órgãos de execução nacionais em relação a promover o cumprimento das normas contábeis (Enforcement), menor é a percepção de corrupção de determinada nação. Diante do exposto, delinea-se a quinta hipótese de pesquisa:

H5: O Enforcement apresenta um efeito direto negativo na corrupção percebida.

Se os cidadãos percebem que seus interesses são devidamente refletidos nos representantes eleitos e nas instituições políticas; e que o suprimento de bens e serviços públicos a eles disponibilizados é adequado, a confiança no governo e a identificação desses cidadãos com o Estado são significativamente elevadas e promovem a sua disposição em contribuir com o status quo. No entanto, se o governo não é benevolente e os serviços públicos não satisfazem às demandas sociais, a voz dos cidadãos pode po-

tencialmente controlar o poder discricionário dos políticos e promover mudanças (Torgler, Schneider, & Macintyre, 2011).

Em um contexto onde há maior engajamento da população na escolha e, sobretudo, no monitoramento dos governos, e onde há amplas liberdades de expressão, de associação e de imprensa, os cidadãos detêm nessa sociedade uma função fiscalizadora e, por extensão, disciplinadora. A partir desta função, os eleitores tanto recompensam quanto punem os governantes, pois em certa medida os eleitos sujeitam-se a abrir mão de benefícios temporários decorrentes de práticas corruptas, em favor de seu interesse em obter uma recompensa de longo prazo, isto é, a reeleição para cargos políticos (Crisp, Potter, Olivella, & Mishler, 2011).

Considerando o exposto e as evidências empíricas de que há um relacionamento negativo entre Corrupção Governamental e V&A (e.g., Sung, 2012; e Kock & Gaskins, 2014), delinea-se a sexta hipótese:

H6: A Voz e Accountability apresenta um efeito direto negativo na corrupção percebida.

Accountability é um mecanismo institucional social e estruturalmente dado e constituído que é balizador de comportamentos e ações individuais, organizacionais e estatais em sociedades democráticas (Abrucio & Loureiro, 2004). Quando um país possui expressiva participação popular na escolha do governo e, sobretudo, no incremento da pressão por transparência e accountability governamental, essa sociedade assume um papel chave na redução de casos de corrupção (Hill, 2003).

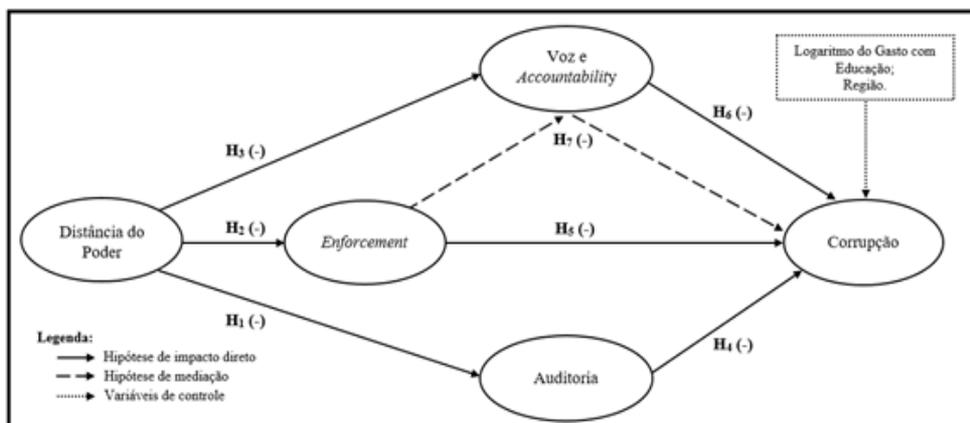
Adicionalmente, quando o ambiente nacional é de ampla liberdade de expressão, de associação e de imprensa, e com a participação efetivamente ativa da população na escolha do governo (V&A), as atividades desenvolvidas para promover altos padrões contábeis (Enforcement) tendem a ser mais efetivos, uma vez que além de haver maior cobrança há um anseio compartilhado pela sociedade para que se adote medidas efetivas de combate à corrupção. Com um Enforcement mais eficaz, tem-se uma maior probabilidade da emissão de relatórios contábeis e financeiros sólidos e que forneçam aos cidadãos informações relevantes para avaliar a eficácia, eficiência e transparência corporativa.

Nesse entendimento, espera-se que a existência de maiores níveis de V&A gere um ambiente potencialmente propício para a intensificação da relação entre Enforcement e Corrupção. Diante do exposto, formula-se a sétima hipótese de pesquisa:

H7: Voz e Accountability apresentam um efeito mediador da relação entre Enforcement e Corrupção.

A Figura 1 consolida o reporte das sete hipóteses delineadas na pesquisa, com os respectivos tipos de relacionamentos previstos, no modelo estrutural proposto:

Figura 1: Modelo estrutural e hipóteses formuladas



Fonte: Elaborado pelos autores

O modelo estrutural proposto apresenta um construto exógeno (DP) e quatro construtos endógenos (V&A, Enforcement, Auditoria e Corrupção), sendo esse último o construto endógeno alvo. Considerando que a qualidade da educação fornece aos cidadãos maiores condições para a compreensão e para a detecção da corrupção (Kimbo, 2002) e que o desenvolvimento econômico tende a reduzir a corrupção (Ades & Di Tella, 1997), foram inseridas, no modelo estrutural proposto, duas variáveis de controle: Logaritmo natural do Gasto com Educação e Região do país.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Uma vez que a corrupção ocorre, via de regra, de forma clandestina, a literatura empírica tem apresentado uma importante dificuldade à sua mensuração, sendo, via de regra, operacionalizada de forma indireta por meio da percepção dos indivíduos (Jain, 2001). Nessa linha, o Índice de Percepção de Corrupção (Corruption Perceptions Index - CPI), publicado pela Transparência Internacional (Transparency International), é a principal proxy utilizada em pesquisas acadêmicas (Garcia-Murillo, 2010). Na área contábil, muito embora se reconheça que as percepções dos indivíduos não consistam necessariamente em medidas efetivas de corrupção, parece haver consenso na literatura empírica de contabilidade quanto a utilização do CPI (e.g, Kimbro, 2002; Wu, 2005; Wilhelm, & Wilhelm, 2010; Malagueño et al., 2010; Sung, 2012; Kock & Gaskins, 2014; Joseph et al., 2016). Tal consenso se fortalece na confiança de que as percepções coletadas de variados stakeholders representam um indicativo apropriado para os níveis reais de corrupção governamental em variadas nações (Lambsdorff, 2007).

Há de se reconhecer nesse momento, que a utilização do índice CPI e do índice V&A (que será descrito na sequência) é alvo de críticas e forte resistência em outras áreas do conhecimento. As críticas ao uso do índice abrangem considerações sobre o não reconhecimento do caráter problemático dos índices em termos de economia política internacional e sobre a existência de lobby e interesses escusos por traz da composição dos índices. Vale destacar que recentemente, veio à tona o fato de que o Banco Mundial manipulou o índice de competitividade dos países para favorecer o Chile (o reconhecimento foi amplamente noticiado pela mídia, e.g., El País, 2018). Um evento como esse fortalece os argumentos dos críticos a respeito de índices produzidos por organismos internacionais, dentre eles o da Transparência Internacional. Para esses críticos, tais organismos internacionais almejam certos resultados atrelados ao uso desses índices, como defender a agenda de privatizações para aumento de competitividade (como ocorreu no caso Chile), ou dirigir e impor formas de realizar projetos de desenvolvimento em países emergentes, dentre outras agendas políticas. Desta forma, os pesquisadores do presente estudo embora optem por utilizar tais índices para operacionalizar as variáveis e viabilizar os construtos, reconhecem a pertinência das críticas quanto aos interesses políticos que sustentam os resultados apresentados pelos índices.

Agregando dados de diferentes fontes, o CPI fornece a percepção de homens de negócios, pesquisadores e especialistas sobre o nível de corrupção das nações e possui valores que oscilam de 0 a 10 (em decorrência de buscar captar a ausência de corrupção, no índice o valor 0 representa o mais elevado nível de corrupção percebida). Com o intuito de evitar eventuais problemas de interpretação dos relacionamentos entre os construtos, optou-se por reverter o índice multiplicando-o por -1, a exemplo do que fizeram Kock e Gaskins (2014). Assim, os resultados propiciam maior clareza na interpretação do nível de corrupção dos países.

A variável V&A foi operacionalizada através do índice Voice and Accountability desenvolvido por Kaufmann, Kraay e Mastruzzi (2011) e disponível na base Indicadores de Desenvolvimento Mundial do

Banco Mundial. O indicador V&A captura a percepção de liberdade de expressão; liberdade de associação; liberdade de imprensa; e da medida em que os cidadãos são capazes de participar da escolha de seu governo. O escore estimado apresenta uma distribuição próxima à normal padrão e oscila de -2,5 a 2,5, sendo que, quanto mais próximo de 2,5, mais intensa é a V&A. Para capturar a qualidade do ambiente institucional de contabilidade, foram utilizadas as duas proxys propostas Brown et al. (2014). A proxy relacionada à Auditoria foi composta por nove itens que capturam os requisitos para a obtenção e manutenção de uma licença de Auditor; a existência de um programa de garantia de qualidade profissional - por exemplo, um programa de revisão por pares, a presença de um conselho de supervisão do auditor, a intensidade da atividade de auditoria, e o risco de litígio contra o auditor. O escore estimado reporta valores que oscilam de 2 a 32, sendo que, quanto maior o índice, melhor a qualidade e eficácia da Auditoria do país.

Em relação à proxy de Enforcement, o indicador foi composto por seis itens que compreendem: se o país tem um órgão responsável pelo monitoramento e promoção do cumprimento das normas contábeis e se esse órgão pode estabelecer padrões contábeis e de auditoria; medidas de desempenho do órgão regulador; e a extensão dos recursos dedicados à execução da atividade de Enforcement. O escore estimado de Enforcement apresenta valores que orbitam de 2 a 24, sendo que, quanto maior o índice, melhor a efetividade do monitoramento por parte dos órgãos reguladores.

Ambos os indicadores foram construídos por meio do cruzamento de informações provenientes de três fontes: dados extraídos de uma pesquisa realizada pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) com representantes dos órgãos membros em 51 países; relatórios sobre países em desenvolvimento compilados, por profissionais em cada país ou por especialistas na área de relatórios financeiros internacionais, para o World Bank; e reguladores de mercado de valores mobiliários nacionais. Quando comparada às principais proxys de enforcement utilizadas nos estudos empíricos, nomeadamente La Porta, Lopez-de-Silanes, Shleifer e Vishny (1998) e La Porta, Lopez-De-Silanes e Shleifer (2006), as medidas propostas por Brown et al.(2014) destacam-se por capturar o enforcement específico aos padrões contábeis em um contexto pós adoção das IFRS. Ademais, segundo Brown et al. (2014), a Auditoria e o Enforcement contábil são as principais atividades de melhoria da qualidade da informação financeira disponíveis nos mercados de capitais.

Por fim, foi utilizado o Índice de DP (Power Distance Index - PDI), desenvolvido por Hofstede (2001), que captura a medida com que os membros menos poderosos de uma sociedade aceitam e esperam que o poder seja distribuído de forma menos desigual. Fruto da Teoria das dimensões culturais de Hofstede, extremamente relevante no âmbito da Psicologia transcultural, o indicador é obtido, via análise fatorial, como resultado de uma survey realizada anualmente com cidadãos de todo o mundo.

Segundo Hofstede (2001), cidadãos de sociedades com elevado grau de DP (valores mais próximos de 100) aceitam uma ordem hierárquica estática em que todos têm um lugar definido com pouco ou nenhum questionamento; enquanto que em sociedades com baixa distância de poder (valores mais próximos de 0), os cidadãos esforçam-se para distribuir uniformemente o poder.

No Quadro 1 reporta-se as definições constitutivas e operacionais de cada construto:

Quadro 1: Definições constitutivas e operacionais das variáveis

Construto	Definição constitutiva	Definição operacional
Corrupção Governamental	O grau em que o poder do cargo público é usado para ganhos privados de uma forma que viola as regras do jogo (Jain, 2001).	Foi utilizado o Corruption Perceptions Index publicado pela Transparência Internacional.
Voz e Accountability	O grau em que os cidadãos de um país são capazes de participar da governança do país.	Medido através do índice V&A obtido a partir do Banco Mundial
Enforcement	O grau de atividade de execução contábil por órgãos independentes.	Capturado por meio do índice criado por Brown et al. (2014)

são operacionalizados, via de regra, por meio de estudos de casos. Este aspecto corrobora para que não sejam notados (pelo menos no conhecimento destes pesquisadores) índices que capturem a qualidade da contabilidade em períodos mais recentes que os contemplados por Brown et al. (2014) e também justifica a utilização dos citados índices.

Alinhado ao estudo de Kock e Gaskins (2014), a pesquisa utilizou a técnica de Robust Path Analysis que possibilita capturar os múltiplos relacionamentos de dependência e independência, bem como as relações mediadoras e moderadoras. Tendo em vista que algumas variáveis compreendidas no modelo estrutural não se mostraram normalmente distribuídas, foi utilizado o algoritmo Warp3. Segundo Kock (2015), esse algoritmo, por meio de transformações não-lineares nos escores dos construtos, dispõe de funções não-lineares que melhor se ajustam a dados dessa natureza. Os *missings values* foram tratados mediante a imputação da média de cada variável. Reconhece-se que este procedimento reduz a variabilidade dos dados e acarreta, eventualmente, em algum nível, enviesamento dos relacionamentos significativos (Hair Jr, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2009). No entanto, dado que a variável que apresentou maior volume de dados ausentes foi PDI com 1,96% do total, e uma vez que o modelo estrutural foi reestimado e foram eliminados os *missings values*, entende-se que o tratamento adotado não consiste em uma limitação preponderante à condução do presente estudo. Acerca dos Outliers multivariados, por meio da análise dos valores padronizados, não foi notada a existência de casos extremos (-4 a 4).

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS

4.1 Análises Descritivas

Inicialmente, reporta-se, na Tabela 1, as estatísticas descritivas das variáveis analisadas:

Tabela 1: Estatísticas Descritivas da Amostra Analisada

	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Assimetria	Curtose
Audit	2,00	32,00	14,89	8,17	0,44	-0,80
Enforcement	2,00	24,00	10,52	6,58	0,60	-0,92
Distância do Poder	11,00	100,00	57,35	21,88	-0,22	-0,64
Corrupção	-9,70	-1,90	-5,69	2,42	-0,13	-1,41
Voz e Accountability	-1,64	1,77	0,58	0,88	-0,68	-0,61

Fonte: Dados da pesquisa

Na amostra e período estudados, notam-se níveis intermediários de qualidade do ambiente de Auditoria (média de 14,89 numa escala que atinge 32) e de Enforcement (média de 10,52 de um total de 24). No entanto, foi notada uma evolução em ambos os indicadores, tendo em vista que a média do ambiente de Auditoria avançou 84% no período (de 9,94 em 2002 para 18,25 em 2008), enquanto que Enforcement avançou 57% de (de 8,01 em 2002 para 12,59 em 2008). Isso permite concluir que, em ambas as perspectivas da qualidade do Ambiente Institucional de Contabilidade, percebe-se uma importante melhoria entre os anos analisados.

Analisando especificamente os valores do ambiente de Auditoria, nota-se a predominância de países anglo-saxões no grupo de elite, tendo o Reino Unido, Canadá e Estados Unidos da América (EUA), nos anos de 2005 e 2008, apresentado índice de 32 (teto do indicador), seguidos de Austrália (em 2005 e 2008) e Hong Kong (em 2005) com índice de 30. No outro extremo, tem-se a presença de países do leste europeu (Ucrânia com média 3,33, Croácia com 6 e Romênia com 5,34 nos três anos analisados), do norte da África (Marrocos com média 6,33, Egito com 4,67) e América do Sul (Chile com média 3,33 e Argentina com 6). Acerca da proxy do grau Enforcement, mais uma vez, o destaque recai sobre os países

anglo saxões (EUA, Canadá e Austrália com média de 22 e Reino Unido com 18,33) – os EUA alcançaram o total do indicador (24 pontos em 2005), enquanto que o leste europeu (Ucrânia com média 2 e Croácia com 5), o norte da África (Egito com média 4 e Marrocos com 2) e América do Sul (Argentina com média 2, Peru com 4 e Brasil com 6) destacam-se negativamente.

O valor médio de 0,58 (numa escala que orbita de -2,5 a 2,5) para V&A indica a percepção de existência de nível intermediário das liberdades, no entanto, ressalta-se que, na amostra e período analisados, é notada uma redução de, aproximadamente, 14% no score, indicando, assim, a piora no ambiente das liberdades e participação popular na governança dos países analisados. A média de 57,35 para DP (com redução comedida de 1,62% no período) possibilita concluir que a maior parte das observações apresenta uma importante DP. Ressalta-se que os países nórdicos (Dinamarca, Finlândia, Noruega e Suécia) destacam-se com melhores índices de participação popular na governança do país (1,65, 1,59, 1,58 e 1,55, respectivamente) e menor DP (18, 33, 31 e 31, nessa ordem), enquanto que China (-1,56), Egito (-107) e Paquistão (-1,06) apresentam piores índices de V&A e Malásia (100), Filipinas (94), Rússia (93) e Ucrânia (92) despontam como as nações com maior DP.

Por fim, acerca do construto endógeno alvo, Corrupção Governamental, o valor médio de -5,69 (dado que o valor de -10 reporta a percepção de inexistência de corrupção) sinaliza pela existência de nível importante de percepção de Corrupção na amostra investigada (sendo notada uma mínima redução na amostra no período analisado – 0,95%). Muito embora note-se que todas as variáveis apresentem distribuições Platicúrticas, isto é, com observações relativamente dispersas em torno da média, os valores negativos de assimetria indicam a concentração de observações acima desta para DP, Corrupção e V&A, enquanto que, para as medidas de Auditoria e Enforcement, nota-se a predominância de observações abaixo da média (valores positivos de assimetria).

Uma das condições necessárias para a utilização da Robust Path Analysis ocorre na inexistência de elevado nível de correlação entre as variáveis investigadas. Nesse aspecto, o valor médio do coeficiente de correlação de 0,064, consubstanciado da análise de colinearidade vertical e horizontal, permitiu concluir pela inexistência de problemas de colinearidade entre os indicadores. Continuando a análise, avaliou-se a importância preditiva associada a cada variável endógena compreendida no modelo estrutural proposto. Nesse ponto, segundo Chin (1998), conclui-se que o modelo apresenta relevância preditiva no momento em que os valores reportados para o Q2 de Stone–Geisser mostram-se superiores a zero. Dado os valores Q2 de 0,178, 0,260, 0,431 e 0,744, respectivamente para Enforcement, Auditoria, V&A e Corrupção Governamental, concluiu-se que o modelo conceitual proposto apresenta nível suficiente de validade preditiva, sendo, nesse ponto, possível a continuidade da análise.

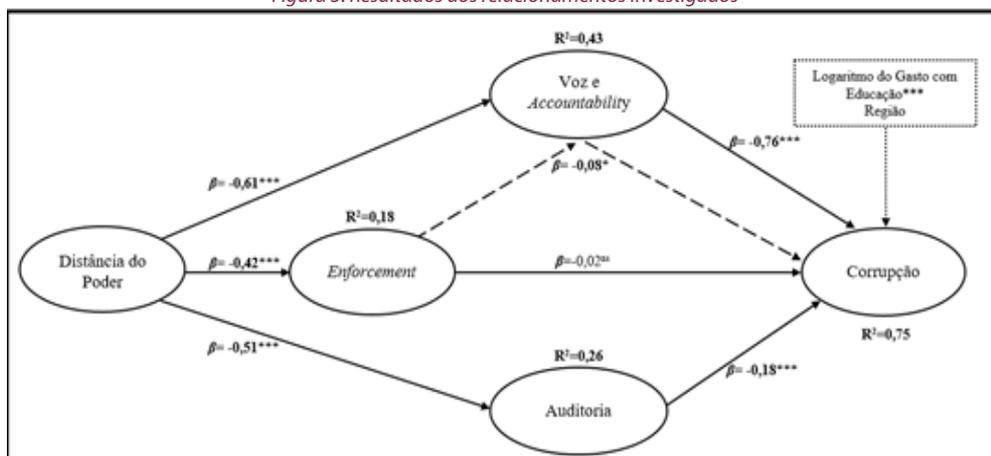
4.2 Análise das Hipóteses da Pesquisa

Efetuada a análise descritiva, bem como observada a existência das condições necessárias para a utilização da técnica Robust Path Analysis, reporta-se, na Figura 3, os resultados do modelo estrutural proposto. Inicialmente, percebe-se que o modelo apresenta excelente nível de ajuste, tendo em vista os valores reportados para os indicadores da capacidade preditiva e explicativa global (APC, ARS, AARS e GoF), adequação das direções previstas para as relações causais do modelo decorrentes da estimação dos coeficientes não-lineares (NLBCDR $\geq 0,7$), ausência de problemas de multicolinearidade (AVIF e AF-VIF) - reforçando as conclusões preliminares-, ausência do paradoxo de Simpson (SPR $\geq 0,7$ e RSCR $\geq 0,9$)

e de casos de supressão estatística ($SSR \geq 0,7$). Assim, conclui-se que o modelo estrutural proposto foi estimado livre da influência sistemática de vieses (Kock, 2015).

Analisando os resultados obtidos, conforme Figura 3, conclui-se que, independentemente do efeito do gasto com educação e da região da nação, o modelo estrutural investigado explica 75% da variância do construto endógeno alvo Corrupção Governamental, sendo notado ainda, dado os tamanhos e significância dos coeficientes de caminho do modelo externo, que V&A apresenta um efeito direto mais forte sobre Corrupção Governamental ($\beta = -0,76$, $p < 0,001$), seguido do ambiente de Auditoria ($\beta = -0,18$; $p < 0,001$). É importante ressaltar que Enforcement não apresentou efeito direto sobre a Corrupção Governamental ($\beta = 0,02$, não significativa), no entanto, esse relacionamento será explorado mais adiante.

Figura 3: Resultados dos relacionamentos investigados



Fonte: Elaborada pelos autores a partir das saídas do software PLS utilizado

Notas: *****, *** estatisticamente significativa ao nível de 0,001 e 0,05 respectivamente, *ns* estatisticamente não significativa. Average path coefficient (APC) = 0,315 ($P < 0,001$); Average R-squared (ARS) = 0,404 ($P < 0,001$); Average adjusted R-squared (AARS) = 0,397 ($P < 0,001$); Average block VIF (AVIF) = 1,477, acceptable if ≤ 5 , ideally $\leq 3,3$; Average full collinearity VIF (AFVIF) = 2,475, acceptable if ≤ 5 , ideally $\leq 3,3$; Tenenhaus GoF (GoF) = 0,635, small $\geq 0,1$, medium $\geq 0,25$, large $\geq 0,36$; Simpson's paradox ratio (SPR) = 0,889, acceptable if $\geq 0,7$, ideally = 1; R-squared contribution ratio (RSCR) = 0,995, acceptable if $\geq 0,9$, ideally = 1; Statistical suppression ratio (SSR) = 0,889, acceptable if $\geq 0,7$; Nonlinear bivariate causality direction ratio (NLBCDR) = 0,78, acceptable if $\geq 0,7$. Estimation: Outer model analysis algorithm: Robust Path Analysis; Default inner model analysis algorithm: Warp3; Resampling method used in the analysis: Bootstrapping

Conforme a Figura 3, nota-se que uma maior DP acarreta em piores níveis de qualidade e eficácia da Auditoria ($\beta = -0,51$; $p < 0,001$), corroborando, assim, H1. Assim, são notados indícios de que quando os cidadãos se esforçam para distribuir uniformemente o poder e reagir à aplicação de poder, autoridade e status, a nação tende a apresentar uma maior efetividade e qualidade do ambiente de auditoria.

Maiores níveis de DP também se relacionam negativamente com Enforcement contábil ($\beta = -0,42$; $p < 0,001$), sinalizando que, quanto maior a DP, menor a qualidade e eficácia do enforcement do compliance das normas contábeis no país, corroborando, assim, H2. Ainda sobre DP, notou-se uma relação negativa com V&A ($\beta = -0,61$; $p < 0,001$), sinalizando que, em sociedades com alta DP, a injustiça tende a ser institucionalizada, fomentando um comportamento de aceitação das desigualdades sociais e, sobretudo, de poder, o que, por extensão, reduz a participação popular na escolha e participação do governo, o que permite corroborar H3. Logo, nesse ponto, são obtidos indícios empíricos de que a DP é um antecedente da qualidade do ambiente de trabalho dos auditores, do grau de atividade de execução contábil por órgãos de execução independentes e do grau em que os cidadãos de um país são confiáveis para participar da governança do país.

No tocante aos relacionamentos com o construto endógeno alvo, corrupção, após isolar o efeito das variáveis de controle, nota-se que Auditoria se relaciona negativamente com Corrupção ($\beta = -0,18$;

$p < 0,001$, $f^2 = 0,06$), apresentando, assim, um tamanho de efeito pequeno (dado que $0,04 \leq 0,15$) (Hair Jr., Hult, Ringle, & Sarstedt, 2014), suportando, assim, H4. Justifica-se a reduzida magnitude do efeito de Auditoria na Corrupção em razão de que, a despeito da existência de melhores padrões de Auditoria reduzirem os casos de corrupção, não existem, na prática, garantias de que, necessariamente, estes deixarão de acontecer, sobretudo, porque o uso hábil da contabilidade é fundamental para a organização e o funcionamento das redes de corrupção (Neu et al., 2013).

Não foi notada a existência de relação direta entre Enforcement e Corrupção ($\beta = -0,02$, não estatisticamente significativa), impossibilitando, assim, confirmar H5. No entanto, foram obtidos indícios empíricos de que Enforcement relaciona-se indiretamente com Corrupção, por meio da V&A ($\beta = -0,08$; $p < 0,10$). Logo, esta última mensura totalmente a relação entre Enforcement e Corrupção (dado que a variance accounted for - VAF $0,81 \geq 0,80$), corroborando, assim, H7.

Portanto, são obtidos indícios empíricos que possibilitam concluir que a existência de um contexto de amplas liberdades (de expressão, de associação e de imprensa) e de participação ativa da população na escolha do governo e governança do país, é imprescindível para a criação de um ambiente propício para a efetividade do Enforcement. Isso porque, no momento em que fomenta maior cobrança e, principalmente, o estabelecimento de um anseio compartilhado de adoção de medidas efetivas de combate à corrupção por parte das empresas, a V&A cria o ambiente propício e necessário para a efetividade das atividades de monitoramento por parte dos órgãos reguladores independentes. Por fim, a relação entre V&A e Corrupção mostrou-se, conforme prevista, negativa ($\beta = -0,76$; $p < 0,001$, $f^2 = 1,46$), com um tamanho de efeito grande ($1,46 \leq 0,80$) (Hair Jr. et al., 2014), alinhado a Kock e Gaskins (2014). Assim, pode-se notar que o monitoramento e cobrança dos governos, por parte dos cidadãos, mostra-se uma condição de imprescindível relevância à redução da corrupção governamental.

Quando analisado o impacto total (efeito direto e indireto), notou-se que a V&A ($\beta = -0,76$; $p < 0,001$) e DP ($\beta = 0,57$; $p < 0,001$) relacionam-se com maior magnitude com a Corrupção do que propriamente as medidas de qualidade do ambiente institucional de Contabilidade (Auditoria com $\beta = -0,178$, $p < 0,001$; e Enforcement com $\beta = -0,054$, não estatisticamente significativa). Esses resultados sinalizam, mais uma vez, pela importância, dado o desejo de reduzir a corrupção, de se fomentar uma maior participação popular na governança dos países, bem como distribuir de forma mais uniforme, inclusiva e democrática o poder. Concluída a discussão dos dados, reporta-se, na Tabela 2 o resumo dos resultados das hipóteses investigadas:

Tabela 2: Resumo dos resultados das hipóteses de pesquisa

Hipótese	Relacionamento	Tipo de relação	Sinal Esperado	Resultado	Status
H1	Distância do Poder Auditoria	Não linear	-	-0,51***	Suportada
H2	Distância do Poder Enforcement	Não linear	-	-0,42***	Suportada
H3	Distância do Poder Voz e Accountability	Não linear	-	-0,61***	Suportada
H4	Auditoria Corrupção	Não linear	-	-0,18***	Suportada
H5	Enforcement Corrupção	Não linear	-	-0,02ns	Não Suportada
H6	Voz e Accountability Corrupção	Não linear	-	-0,76***	Suportada
H7	Voz e Accountability media a relação entre Enforcement e Corrupção	Não linear	Não se aplica	-0,08*	Suportada

*Fonte: Elaboração própria baseada nas saídas do software PLS utilizado
Onde: ***, * Estatisticamente significante ao nível de 0,001 e 0,10, ns estatisticamente não significante*

Ressalta-se que, dado o interesse em assegurar que os relacionamentos analisados foram devidamente estimados, o modelo estrutural foi reestimado sem os missings values e utilizando variados algoritmos. No entanto, em todos as reestimações, não foram notadas diferenças relevantes na qualidade

da solução (variância total explicada dos construtos endógenos, sinais e magnitude dos coeficientes estimados, relações de moderação e mediação, entre outros), o que permite concluir pela adequação dos relacionamentos investigados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo investigou como o ambiente institucional de Contabilidade, expresso especificamente via auditoria das demonstrações contábeis e enforcement para o compliance das normas contábeis, a V&A e a DP relacionam-se com a percepção de corrupção governamental. Foram estabelecidas 7 hipóteses para o estudo. A partir de uma análise cross country com 51 países apenas a hipótese H5 não foi confirmada. A técnica de análise Robust Path Analysis permitiu obter indícios empíricos de que o ambiente de Auditoria e a V&A relacionam-se negativamente com a Corrupção Governamental; que V&A media totalmente a relação entre Enforcement e Corrupção; e que a DP é um antecedente da qualidade do ambiente de auditoria, do grau de atividade de enforcement e da intensidade de participação popular na governança do país.

Os resultados da pesquisa permitem afirmar que, países configurados por alta DP remetem à ocultação da corrupção e facilitação de atuações antiéticas, ilegais ou inapropriadas. Nesse sentido, estes países favorecem a menor transparência das demonstrações contábeis dificultando por conta disso a atuação da auditoria que terá seu papel comprometido quanto à detecção de fraudes e ilícitos. Além de impactar negativamente na auditoria das demonstrações contábeis, países com alta DP exercem um impacto negativo sobre Enforcement Contábil e sobre Voz & Accountability.

Isso significa dizer que nos países onde há grande distância de poder – por tenderem a ter mais práticas corruptas do que nações com baixa DP – a corrupção é institucionalizada, contribuindo para o enfraquecimento de órgãos reguladores e fiscalizadores, para a inefetividade de políticas públicas e para o paternalismo. Consequentemente, compromete-se sobremaneira o enforcement contábil nos países onde há grande distância de poder. Ademais, nas sociedades com tais características, a injustiça tende a ser institucionalizada, assim como a corrupção, expressando-se inclusive no silenciamento da voz dos cidadãos que são privados de participar amplamente dos assuntos sociais e governamentais do país.

Os achados da pesquisa sustentam que a existência de amplas liberdades (de expressão, de associação e de imprensa) e de participação ativa da população na governança do país, consiste em um fator preponderante para o estabelecimento/efetividade do Enforcement contábil, uma vez que, esse contexto de liberdade e participação fomenta maior cobrança e, principalmente, favorece o estabelecimento de um anseio compartilhado de adoção de medidas efetivas de combate à corrupção por parte das empresas e da sociedade. V&A cria o ambiente propício para a efetividade das atividades de monitoramento. Desta forma, com base na confirmação das hipóteses H1, H2, H3, H6 e H7 o estudo mostra a importância, dado o imperativo de reduzir a corrupção, de se fomentar uma maior participação popular na governança dos países, bem como de distribuir o poder de forma mais uniforme, inclusiva e democrática.

Sob o entendimento de que ao monitorar os sistemas contábeis e promulgar qualidade de demonstrações e responsabilização por práticas corruptas a auditoria contribui para a redução da corrupção, a pesquisa testou a hipótese H4 de que: a Auditoria apresenta um efeito direto negativo na corrupção governamental. Embora os resultados tenham sido estatisticamente significantes para suportar essa afirmação, a magnitude do efeito da auditoria na corrupção se mostrou pequena. Nesse sentido, em consonância com os argumentos de (Neu et al., 2013) é possível afirmar que embora o padrão de

auditoria reduza a corrupção, não é possível afirmar que a corrupção deixe de existir na prática, pois a contabilidade pode ser utilizada como meio de funcionamento para redes de corrupção.

A contabilidade (e, por conseguinte a auditoria), longe de ser uma máquina de resposta ou de racionalização para eficiência pretendida mediante mecanismos de transparência e cálculo (Macintosh & Quattrone, 2010) está imersa em conflitos locais que envolvem governança e ideologias e sustenta e legitima regimes dominantes de poder (Cooper & Hopper, 2007). Desta forma, aponta-se, alinhado aos argumentos de Neu et al. (2013) e Everett et al. (2007), que os achados aqui apresentados reforçam a necessidade de se moderar a mentalidade ortodoxa subjacente ao discurso dominante de que a contabilidade enquanto instrumento neutro seria suficiente para reduzir a corrupção.

Uma vez que são notados escassos estudos empíricos que, de forma abrangente, se propuseram a investigar explicações teóricas das causas, efeitos e variáveis associadas à corrupção (Kimbrow, 2002), o presente estudo contribui com a literatura anterior propondo um modelo estrutural que compreende aspectos culturais (DP), comportamentais (V&A) e de ambientes institucionais em Contabilidade (Auditoria e Enforcement), após isolar os efeitos do Gasto com Educação e da Região. Além disso, contribui-se com a literatura ao evidenciar que desenvolvimentos em termos políticos (accountability) e culturais (Distância de Poder) são condições fundamentais para que desenvolvimentos em termos de Enforcement e Auditoria possam se desenvolver e apresentar frutos.

Conforme discutido anteriormente, a impossibilidade de atualização dos índices propostos por Brown et al. (2014) conformou a pesquisa a um período específico de tempo que não permite que a mesma avalie o impacto dos esforços anticorrupção ocorridos após 2010. Desta forma, a título de limitações, considera-se que o período contemplado na pesquisa (2002, 2005 e 2008) configura-se, em certa medida, como um fator limitante para compreender desdobramentos mais recentes no ambiente institucional da contabilidade frente à corrupção. Isso ocorre em função da não captação das evoluções normativas contábeis e legislativas ocorridas em muitos países durante a última década e que naturalmente não estão refletidas nos dados analisados. Para o desenvolvimento de futuras pesquisas, sugere-se que outras proxies para o Ambiente Institucional de Contabilidade sejam consideradas, além disso, é desejável que um recorte temporal mais abrangente seja utilizado.

Outra importante consideração a ser feita em relação aos índices utilizados na pesquisa diz respeito à utilização do CPI, índice publicado pela Transparência Internacional para medir a corrupção governamental, e do V&A, índice publicado pelo Banco Mundial. Os pesquisadores reconhecem que ao utilizar esses índices a pesquisa indiretamente ignora os problemas de economia política e seletividade de fontes para justificar os resultados apresentados pelos índices que são abraçados por estes organismos internacionais quando definem a composição dos mesmos.

A análise aqui desenvolvida permite reconhecer que condições culturais e sociopolíticas de ordem democrática (V&A e Distância de Poder), características dos países, antecedem e moderam o potencial de Enforcement e Auditoria, reforçando a relevância de compreender o ambiente institucional em que a contabilidade opera por meio de estudos, por exemplo, de natureza qualitativa. Futuros estudos sob essa abordagem poderiam ampliar a compreensão de como estas questões culturais e de poder se configuram-se nas práticas sociais de corrupção.

REFERÊNCIAS

Ades, A., & Di Tella, R. (1997). National Champions and Corruption: Some Unpleasant Competitiveness Arithmetic. *The Economic Journal*, 107(443), pp. 1023–1042. Doi: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0297.1997.tb00005.x>

Abrucio, F. L., & Loureiro, M. R. (2004). *Finanças públicas, democracia e accountability*. In: Arvate, P.R., Biderman C. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Baker, R., & Hayes, R. (2004). Reflecting form over substance: The case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6-7), pp.767-785. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2002.08.001>.

Barkemeyer, R., Preuss, L., & Lee, L. (2015). Corporate reporting on corruption: An international comparison. *Accounting Forum*, 39(4), pp. 349-365.

Beare, M., & Schneider, S. (2007). *Money laundering in Canada: Chasing dirty and dangerous dollars*. Toronto: University of Toronto Press.

Bresser-Pereira, L. C. (2008). O modelo estrutural de gerência pública. *Revista de Administração Pública*, 42(2), pp. 391-410. Doi: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122008000200009>.

Brown, J. O., Hays, J., & Stuebs Jr, M. T. (2016). Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), pp. 28-56. Doi: <https://doi.org/10.2308/apin-51675>.

Brown, P., Preiato, J., & Tarca, A. (2014). Measuring country differences in enforcement of accounting standards: An audit and enforcement proxy. *Journal of Business Finance & Accounting*, 41(1-2), pp. 1-52. Doi: <http://dx.doi.org/10.1111/jbfa.12066>.

Caiden, G. E., Dwivedi, O. P., & Jabbra, J. (2001). Introduction. In: G. E. Caiden, O. P. Dwivedi, & J. Jabbra (Eds.), *Where corruption lives*. BloomWeld, CT: Kumarian Press.

Carl, D., Gupta, V. & Javidan, M. (2004), "Power distance". In: House, R., Hanges, P., Javidan, M., Dorfman, P. and Gupta, V. (Eds), *Culture, Leadership, and Organizations: The GLOBE Study of 62 Societies*. Thousand Oaks: Sage Publications, .

Cooper, D. J., & Hopper, T. (2007). Critical Theorising in Management Accounting Research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, p. 207-245). Elsevier. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)01007-8](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)01007-8)

Crisp, B. F., Potter, J. D., Olivella, S., & Mishler, W. (2011). *Corruption and Retrospective Democratic Accountability*. Working Paper. Disponível em: < <https://polisci.wustl.edu/files/polisci/imce/volatilitycorruptionnewbfc.pdf>>. Acesso em 18 Jan. 2018.

Doh, J. P., Rodriguez, P., Uhlenbruck, K., Collins, J., & Eden, L. (2003). Coping with corruption in foreign markets. *The Academy of Management Executive*, 17(3), pp. 114-127. Doi: <https://doi.org/10.5465/AME.2003.10954775>.

El País (2018). Banco Mundial admite que manipulou dados sobre o Chile contra o Governo de Bachelet. Disponível em: https://brasil.elpais.com/brasil/2018/01/14/economia/1515899491_574904.html. Acesso em fev.2018.

Everett, J., Neu, D., & Rahaman, A. S. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), pp. 513-542. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2006.07.002>.

Frost, C. A.; Gordon, E. A., & Hayes, A. F. (2006). Stock Exchange Disclosure and Market Liquidity: An Analysis of 50 International Exchanges. *Journal of Accounting Research*, 44(3), pp. 437-83. Doi: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1475-679X.2006.00208.x>.

Garcia-Murillo, M. (2010). The effect of internet access on government corruption. *Electronic Government: An International Journal*, 7(1), pp. 22-40.

Hair Jr, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman.

Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2014). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Thousand Oaks: Sage Publications.

Hill, K. Q. (2003). Democratization and corruption: Systematic evidence from the American states. *American Politics Research*, 31(6), pp. 613-631. Doi: <https://doi.org/10.1177/1532673X03255178>.

Hitz, J. M., Ernstberger, J., & Stich, M. (2012). Enforcement of accounting standards in Europe: Capital-market-based evidence for the two-tier mechanism in Germany. *European accounting review*, 21(2), pp.253-281. Doi: <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.641727>

Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. Thousand Oaks: Sage.

House, R., Hanges, P., Javidan, M., Dorfman, P. and Gupta, V. (Eds). (2004). *Culture, Leadership, and Organizations: The GLOBE Study of 62 Societies*, Thousand Oaks : Sage Publications, .

Jain, A. K. (2001). Corruption: A review. *Journal of economic surveys*, 15(1), pp.71-121. Doi: <http://dx.doi.org/10.1111/1467-6419.00133>.

Joseph, C., Gunawan, J., Sawani, Y., Rahmat. M., Noyem, J. A., & Darus, F. (2015). A Comparative Study of Anti-Corruption Practice Disclosure among Malaysian and Indonesian Corporate Social Responsibility (CSR) Best Practice Companies. *Journal of Cleaner Production*, 112, pp. 2896-2906. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.10.091>.

Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2011). The worldwide governance indicators: methodology and analytical issues. *Hague Journal on the Rule of Law*, 3(2), pp. 220-246. Doi: <https://doi.org/10.1017/S1876404511200046>.

Kelman, H. C., & Hamilton, V. L. (1989). *Crimes of obedience: Toward a social psychology of authority and responsibility*. New Haven: Yale University Press.

Kimbro, M. B. (2002). A cross-country empirical investigation of corruption and its relationship to economic, cultural, and monitoring institutions. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 17(4), pp. 325-350. Doi: <http://dx.doi.org/10.1177/0148558X0201700403>.

Kock, N. (2015). *WarpPLS 5.0 user manual*. Laredo, TX: ScriptWarp Systems.

Kock, N., & Gaskins, L. (2014). The mediating role of voice and accountability in the relationship between Internet diffusion and government corruption in Latin America and Sub-Saharan Africa. *Information Technology for Development*, 20(1), pp. 23-43. Doi: <https://doi.org/10.1080/02681102.2013.832129>.

La Porta, R. L., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1998). Law and finance. *Journal of political economy*, 106(6), pp. 1113-1155. Doi: <https://doi.org/10.1086/250042>.

La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., & Shleifer, A. (2006). What works in securities laws? *The Journal of Finance*, 61(1), pp. 1-32. Doi: <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2006.00828.x>

Lambsdorff, J. G. (2007). *The institutional economics of corruption and reform: theory, evidence and policy*. Cambridge: Cambridge University Press.

Lio, M. C., Liu, M. C., & Ou, Y. P. (2011). Can the internet reduce corruption? A cross-country study based on dynamic panel data models. *Government Information Quarterly*, 28(1), pp. 47-53. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.giq.2010.01.005>.

Lourenço, R. L., Clemente, A., Scherer, L. M., & Bufrem, L. S. (2016). Convergência Brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade: O Papel da Comunicação Eletrônica dos Conselhos da Classe Contábil. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 3(1), pp. 53-72.

Malagueño, R., Albrecht, C., Ainge, C., & Stephens, N. (2010). Accounting and corruption: a cross-country analysis. *Journal of Money Laundering Control*, 13(4), pp. 372-393. Doi: <http://dx.doi.org/10.1108/13685201011083885>.

Macintosh, N., & Quattrone, P. (2010). The Structure and Strategy of MACS. In *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach* pp. 129–158. Chichester, West Sussex: Wiley.

Morgan, G., Campbell, J. L., Crouch, C., Pedersen, O. K., & Whitley, R. (2010). Introduction. In: G. Morgan, J. L. Campbell, C. Crouch, O. K. Pedersen, & R. Whitley (Eds.), *The Oxford handbook of comparative institutional analysis* (pp. 1–14). Oxford: Oxford University Press.

Neu, D., Everett, J., & Rahaman, A. S. (2015). Preventing corruption within government procurement: Constructing the disciplined and ethical subject. *Critical Perspectives on Accounting*, 28, pp. 49-61. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2014.03.012>.

Neu, D., Everett, J., Rahaman, A. S., & Martinez, D. (2013). Accounting and networks of corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6), pp. 505-524. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.003>.

North, D. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press.

Park, H. (2003). Determinants of corruption: A cross-national analysis. *Multinational Business Review*, 11(2), pp. 29-48. Doi: <https://doi.org/10.1108/1525383X200300010>.

Preiato, J., Brown, P., & Tarca, A. (2015). A comparison of between-country measures of legal setting and enforcement of accounting standards. *Journal of Business Finance & Accounting*, 42(1-2), pp.1-50. Doi: <http://dx.doi.org/10.1111/jbfa.12112>.

Rose-Ackerman, S. (1998). Corruption and Development. In: B. Pleskovic, & J. E Stiglitz. *Annual World Bank Conference on Development Economics 1997*, Chapter 1. Washington: The World Bank.

Sandholtz, W., & Koetzle, W. (2000). Accounting for corruption: Economic structure, democracy, and trade. *International studies quarterly*, 44(1) pp. 31-50. Doi: <http://dx.doi.org/10.1111/00208833.00147>.

Sanyal, R. (2005). Determinants of bribery in international business: The cultural and economic factors. *Journal of Business Ethics*, 59(1), pp.139-145. Doi: <https://doi.org/10.1007/s10551-005-3406-z>.

Seleim, A., & Bontis, N. (2009). The relationship between culture and corruption: A cross-national study. *Journal of Intellectual Capital*, 10(1), pp. 165-184. Doi: <https://doi.org/10.1108/14691930910922978>.

Sikka, P., & Lehman, G. (2015). The supply-side of corruption and limits to preventing corruption within government procurement and constructing ethical subjects. *Critical Perspectives on Accounting*, 28, pp. 62–70. Doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2015.01.008>.

Silva, A. G., & Robles Júnior, A. (2008). Os impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da lei Sarbanes-Oxley. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(48), pp. 112-127.

Sung, H. E. (2012). Women in government, public corruption, and liberal democracy: a panel analysis. *Crime, law and social change*, 58(3), 195-219. Doi: <https://doi.org/10.1007/s10611-012-9381-2>.

Torgler, B., Schneider, F., & Macintyre, A. (2011). Shadow economy, voice and accountability, and corruption. In: Schneider, F. (Ed). *Handbook on the Shadow Economy*, Chapter 14. London: Edward Elgar.

Treisman, D. (2000). The causes of corruption: a cross-national study. *Journal of public economics*, 76(3), pp. 399-457. Doi: [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(99\)00092-4](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(99)00092-4).

Verbeeten, F. H. M. (2008) Performance management practices in public sector organizations: Impact on performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), pp. 427-454. Doi: <https://doi.org/10.1108/09513570810863996>.

Wilhelm, P. G., & Wilhelm, J. P. (2010). An analysis of corruption, taxation and the IASB: the effect on global competitiveness. *Journal of Competitiveness Studies*, 18(1/2), pp. 140.

Wu, X. (2005). Corporate governance and corruption: A cross-country analysis. *Governance*, 18(2), pp. 151-170. Doi: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2005.00271.x>.