

**Percepção dos Contabilistas Acerca dos Fatores Determinantes de Corrupção sob a
Ótica do Institucionalismo Organizacional**

LIRIANE FERNANDA LEITE

Universidade Federal do Paraná

HENRIQUE ADRIANO DE SOUSA

Universidade Federal do Paraná

ALINE RIBEIRO DE SOUZA

Universidade Federal do Paraná

MAYLA CRISTINA COSTA

Universidade Federal do Paraná

Resumo

Cada vez mais toma-se conhecimento sobre escândalos de corrupção em diversos setores da sociedade brasileira. No entanto, a corrupção esteve sempre presente em formas e graus distintos na história humana, assim como no âmbito das práticas organizacionais. Sob a perspectiva do institucionalismo organizacional, o comportamento dos atores é moldado de acordo com o caráter coletivo e são governadas por regras e convenções socialmente aceitas. Motivado por essa ótica, este estudo tem como objetivo geral identificar os fatores que determinam os atos de corrupção no setor privado, provenientes da percepção dos profissionais contabilistas. Para tanto, aplicou-se pesquisa de campo por meio de questionário com escala de medida tipo likert, constituindo as variáveis da pesquisa por dimensões. Quanto à amostra, optou-se pela não probabilística, por conveniência, formada por profissionais contabilistas residentes no Estado do Paraná, sendo composta por 165 respondentes. Posteriormente, os dados foram tratados com software estatístico, através das técnicas multivariadas de Análise Fatorial Exploratória e Análise de Cluster, a nível de significância de 5%. Encontrou-se 6 fatores determinantes e 4 clusters foram formados. O primeiro grupo de contabilistas tem os fatores Setor, Impunidade e Serviços dos Órgãos Públicos como os mais preponderantes para a corrupção nas empresas. O segundo cluster tem a característica de não apresentar fatores mais fortemente percebidos. O terceiro grupo, com o menor número de respondentes, intui mais fatores como determinantes da corrupção: Falha dos Serviços de Contabilidade, o mais influente, seguido por Sonegação, Setor, Serviços dos Órgãos Públicos e Fraude. O último cluster foi mais afetado pelos fatores Fraude e Serviços dos Órgãos Públicos. Considera-se que esta pesquisa contribui tanto com o campo acadêmico da contabilidade, por abordar a temática sob a luz da teoria institucional, quanto com o âmbito da prática da contabilidade gerencial, tendo em vista a complexidade em abordar a temática corrupção.

Palavras chave: Corrupção, Institucionalismo Organizacional, Percepção de Contabilistas.

1 INTRODUÇÃO

Não raro, toma-se conhecimento sobre escândalos de corrupção em diversos setores da sociedade brasileira. No entanto, a corrupção esteve sempre presente em formas e graus distintos (Bardhan, 1997). A corrupção quando associada a um fenômeno de poder seria “a putrefação de relações políticas saudáveis e civilmente aceitas, configurando desvio de finalidade na atuação pública, em detrimento da proteção da coisa pública” (Pinto e Araújo, 2012, p. 70). Treisman (2000) destaca que o maior custo da prática de corrupção é o risco de ser pego e punido e que essa probabilidade está ligada ao sistema legal de duas maneiras: as oportunidades juntamente com a proteção oferecida e as concepções do que é legalmente aceito culturalmente.

Não há um consenso a respeito do que seja uma prática corrupta. O termo corrupção inclui uma grande variedade de ações e sua definição depende de conotações ideológicas e percepções do meio social. Assim, a conceituação do que é corrupto permeia entre significados estreitos ou amplos (Brei, 1996). Obter vantagens especiais por meio da violação do interesse comum e do interesse público, por exemplo, são vistas como ações corruptas (Rogow & Lasswell, 1970; Hoetjes, 1986). Por sua vez, Myrdal (1968) afirma que na cultura social existem crenças que induzem a corruptibilidade tanto de atos políticos como administrativos.

As leis são sancionadas e estruturadas normativamente de acordo com a realidade social, demonstrando julgamentos de legitimidade (Granovetter, 2006; Scott, 1995). Nota-se nesse sentido, um esforço jurídico no Brasil, através da lei Anticorrupção nº 12.846, que entrou em vigor em 29 de janeiro de 2014, e dispõe sobre a responsabilidade administrativa e civil de pessoas jurídicas pelas práticas de vantagem indevida, subvencionar atos ilícitos, fraudar atos contra a administração pública, entre diversos, e dá outras providências (Lei n. 12.846, 2013), reforçando o Código Penal Brasileiro ao atrelar penalidade a qualquer conduta ilegal para beneficiar uma esfera pública ou privada. Além disso, o art. 317 define corrupção passiva como adquirir para si ou outrem vantagem indevida, ou aceitar promessa advinda de vantagem de determinada função (Decreto-Lei n. 2.848, 1940).

O agente privado que utiliza métodos para lucrar, obter vantagens ou rendimentos impróprios, aproveitando de sua posição, está praticando a corrupção (Abramo, 2004). Práticas corruptas tendem a favorecer aqueles que dispõem de relacionamentos que lhes permitam obter benefícios. Assim, a contaminação é generalizada e se expande por perversão do próprio sistema e de seus métodos. Neste estudo, abranger-se-á a corrupção na atmosfera privada. Salienta-se que o setor privado é responsável pela geração de riqueza econômica, tendo papel produtivo e contributivo.

Por outro lado, as pesquisas que envolvem o estudo da corrupção não são mais vistas somente pelo viés econômico racionalista, mas também por uma visão sociológica. O institucionalismo de base sociológica possui influência nas pesquisas da área organizacional a partir de 1977, pois afirma que estudos racionalistas minimizam a compreensão dos aspectos culturais responsáveis pela formação da sociedade, que podem ser relevantes para o entendimento das empresas no país e para explicação de certas práticas e ações adotadas por seus dirigentes (Meyer & Rowan; Shimonishi, 1977; Machado-da-Silva *et al*, 2003). Dessa maneira, mais do que políticas estaduais, os aspectos institucionais levados através das gerações influenciam a percepção referente aos atos de corrupção (Treisman, 2000). Devido a estes fatores, este estudo tem abordagem institucional empírica.

Guarido Filho e Costa (2012, p. 17) identificam a dimensão sociocultural do ambiente contábil como papel ativo na “criação, manutenção ou alteração de parâmetros que definem a prática profissional e o contexto de atuação das organizações”. Tais práticas são legitimadas no contexto institucional. Logo, como sugere Fligstein (2001), os campos organizacionais possuem habilidades coercitivas e recursos para influenciar as regras e a dependência em papel de seus interesses.

Assim, tem-se como propósito investigar, sob a ótica institucional, os fatores que determinam a corrupção nas empresas. Para tanto, considerar-se-á o ambiente contábil por meio da percepção do profissional contabilista, pois este é um ator relevante no ambiente empresarial. Sob a ótica institucionalista, o comportamento dos atores é moldado de acordo com o caráter coletivo e são governadas por regras e convenções socialmente aceitas, influenciadas por sistemas simbólicos, métodos de legitimação, relações de poder, costumes, rotinas e outros aspectos de natureza cultural (Guarido Filho & Costa, 2012), mostrando-se relevante no processo de compreensão das práticas institucionalizadas de corrupção.

Para tanto, a estrutura estabelecida para o desenvolvimento desse trabalho, além desta introdução, está composta de mais quatro seções: na seção seguinte consta o referencial teórico, onde são apresentadas as proposições que compreendem as percepções e práticas de corrupção sob a ótica do Institucionalismo Organizacional; a metodologia, que elucida os procedimentos adotados; a análise e discussão dos resultados e, por fim, a conclusão, contendo a reflexão e discussão do objetivo proposto, assim como sugestões de estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Percepções e Práticas de Corrupção

Há diversos estudos que buscam explicações sobre os fatores que contribuem para a existência de corrupção e as causas que levam o indivíduo ou grupo de indivíduo a cometer o ilícito. Nesse sentido, Brei (1996) apresenta três perspectivas para explicar a corrupção: as explicações personalísticas, as explicações institucionais e as explicações sistêmicas. Basicamente elas se diferem pela visão ontológica e epistemológica dos pesquisadores. Na visão considerada personalística parte-se do pressuposto que corrupção são "ações de gente ruim", práticas advindas da natureza humana e da fragilidade que a constitui, sendo o foco de análise a investigação psicológica, a ganância e racionalização humana. Nas explicações institucionais, a corrupção é vista como consequência de problemas de administração que podem ser de pelo menos dois tipos, de estímulo exercido por líderes corruptos e o advindo dos "gargalos" criados por leis e regulamentos que trazem rigidez à burocracia. Observa-se que as explicações ditas como institucionais no sentido exposto advém do institucionalismo econômico e não do sociológico. Já na terceira perspectiva, considerada de explicações sistêmicas, a corrupção é vista como resultado da interação do governo com o público, sendo assim, parte integrante do sistema político, onde está em voga os interesses de grupos distintos. Para os pesquisadores dessa vertente o mais importante é compreender as causas da corrupção e possíveis modos de redução do problema.

Outros estudos consideram que na visão econômica neoclássica é a regulamentação que gera a corrupção, devido aos diferentes graus de inserção do Estado como instrumento regulador; contrastando a esse pensamento, a visão sociológica justifica-se pelas normas sociais do contexto em que o sujeito está inserido, uma vez que o que pode ser considerado transação de rotina em um país é em outro um ato corrupto (Bardhan, 1997).

Nesta ótica, a apropriação de bens ou serviços sem merecer, adquirir benefícios da organização ou manipular resultados para o próprio enriquecimento são práticas de corrupção cometidas pelos indivíduos (Granovetter, 2006). Visto que de acordo com o autor há uma troca de informações e favores – *quid pro quo* – infringido os padrões legais ou morais tidos como socialmente apropriados.

Sendo a sociedade estratificada, os ideais desenvolvidos por um grupo refletem na neutralização de percepções, contrastando com outra que condenaria e refreriaria a reciprocidade ilegítima em função de aspectos institucionalizados (Granovetter, 2006). Muitos dos métodos utilizados no setor privado são neutralizados, minimizando os sinais expostos. Bardhan (1997), ao investigar o fenômeno, constatou que há forte convergência, pois os mesmos que se mostram genuinamente preocupados com a corrupção, são aqueles que não hesitariam em abusar de recursos quando se trata de favorecer sua própria rede social.

Tendo em vista que a corrupção depende de aspectos culturais moralmente aceitos, o mesmo pode-se dizer da percepção referente ao que é corrupto. Marta, Heiss & De Lurgio (2008) pontua que há diversas variáveis e características pessoais que irão definir as percepções éticas e morais. Do mesmo modo, Pope (2000) acentua que a corrupção irá tomar lugar onde houver uma combinação de inclinação e oportunidade. Podem ser considerados exemplos de atividades corruptas a compra e a venda de produtos sem nota fiscal, faturamento sem os devidos tributos, a venda de produtos com características diferentes das expostas, entre outras práticas (Abramo, 2004).

Igualmente, o relatório de pesquisa A Fraude no Brasil, realizada em 2009 pela organização KPMG, acentua elevada preocupação dos entrevistados com o ambiente onde inclinação e oportunidade coexistem. Do total dos entrevistados, 50% creem que a tendência à fraude é frequente, enquanto que 63% atribuem a perda de valores sociais e morais como fator predominante deste crescimento.

Decorrido que as empresas são consideradas co-responsáveis pela criação de uma cultura organizacional, o papel do líder é considerado por alguns pesquisadores como latente, ou seja, a forma de liderança e a centralização do poder são consideradas como fatores que influenciam na corruptibilidade ou idoneidade de uma organização, logo os funcionários e os setores serão envolvidos como consequência (Pearce, Manz & Sims, 2006). No tocante as estratégias de erradicar ou controlar tal fenômeno, Borini e Grisi (2009) associaram os recursos humanos, em especial no momento de seleção, como um dos fatores predominantes, assim como o treinamento e avaliação de desempenho.

Outrossim, a organização PwC (PricewaterhouseCoopers) relata na pesquisa Global sobre Crimes Econômicos realizada em 2014, que o primeiro lugar do ranking brasileiro é ocupado por roubo de ativos, com um percentual de 72%, seguido de fraude em compras com 44%, suborno e corrupção com 27%. Destaca, ainda, que 25% sofreu algum tipo de fraude contábil, ocupando o quarto lugar. Fraudes são concebidas como ações intencionais, enquanto as ações não intencionais são definidas como erro (Pessoa, Franco, Oliveira Vilas, Carolino & Viana, 2015). Pessoa *et al* (2015) investigam e salientam que o setor de compras tem se mostrado vulnerável, e ainda, que as empresas necessitam possuir bom controle e conscientização a respeito de valores éticos e morais.

Em uma visão mais ampla, o relatório anual da *Transparency International*, Índice de Percepção da Corrupção (CPI) de 2015, através de pesquisa realizada com empresários e analistas, identificou que no âmbito global, o Brasil ocupa a 76ª posição, manifestando-se clara perceptibilidade à corrupção, além do mais, o relatório demonstra a influência do abalo provocado pelo escândalo da companhia Petrobras, frisando-se que o desafio é reduzir a

impunidade para a corrupção. Podem-se destacar três fatores que explicam a percepção das relações corruptas: ineficiência dos recursos e capacidades; a formação de competência individual dos colaboradores; e a carência de valores éticos e morais socializados na cultura organizacional (Borini & Grisi, 2009).

2.2 Práticas de Corrupção sob a Ótica do Institucionalismo Organizacional

A perspectiva do institucionalismo organizacional considera que as ações individuais dos membros da organização são governadas por práticas institucionais. Assim, essa vertente teórica adota o pressuposto da Teoria da Estruturação, onde a interação entre os indivíduos, bem como as práticas por eles adotadas podem conceder forma às estruturas sociais a qual esses indivíduos pertencem, portanto na relação indivíduo-estrutura, ou sujeito e objeto social, as práticas estão na raiz da constituição de ambos na interação social (Giddens, 2003).

Com base nesse aspecto, a corrupção e a fraude estão estabelecidas nos mais diversos meios sociais e empresariais (Scott, 1995). Devido a isto, leva-se em conta a forma em que a sociedade encontrou em medir e julgar a corrupção. A corrupção tem favorecido o crescimento da instabilidade, determinando as relações individuais, institucionais e do Estado (Melgar, Rossi & Smith, 2010).

Neste cenário de instabilidade, o sistema legal é imperfeito e a mudança de crença de integridade é um processo lento. Pondera-se que se as leis fossem cumpridas e não existisse tanta impunidade, a corrupção diminuiria (Filgueira, 2009). Treisman (2000) destaca que há duas vertentes relacionadas à efetividade do sistema jurídico: na primeira, essa efetividade difere no grau de proteção aos prejudicados por atos de corrupção. Na segunda, as leis diferem conforme as expectativas e práticas vigentes que regem a forma como elas são aplicadas, sendo denominado “legal cultural”. Estas são sancionadas e culturalmente amparadas (Scott, 1995).

Deste modo, o elemento regulativo das regras possui significado normativo e é associado às práticas organizacionais em contraponto com as sanções legais (Guarido Filho & Costa, 2012). A análise do significado das leis no contexto institucional implica outros fatores coercitivos. A mudança legal ocorre quando os agentes reguladores por meio de interesses e aspectos culturais interpretam de forma coletiva o ambiente legal (Edelman, Uggen & Erlanger, 1999). Neste sentido, Filgueira (2009) averiguou as compreensões de corrupção no Brasil e seus achados revelam que a corrupção seria mitigada caso não houvesse tanta impunidade, além disso, em sua pesquisa exploratória, 82% dos respondentes concordam que deveriam existir penalidades mais duras.

A impunidade emerge também na gestão organizacional, conforme esclarecem Pitt e Abratt (1986). Em seu estudo, a demissão do funcionário em casos extremos de corrupção é vista como última alternativa, encaixando-se apenas quando medidas legais não são aptas, sendo os atos lesivos de suborno e disseminação de informações privilegiadas a concorrente considerados os mais graves. Siqueira e Ramos (2005) discutem também o conjunto de comportamentos complexos que resultam na prática de sonegar tributos. Para eles, esses comportamentos abrangem a necessidade de reforçar a coesão social e realçam os fatores sociológicos e éticos como relevantes, evidenciando que a probabilidade de detecção tende a reduzir o nível elevado de sonegação.

De acordo com essa perspectiva, para que a tributação que incidiu sobre um determinado grupo social seja considerada legítima, a relação custo-benefício necessita ser avaliada como

satisfatória (Sayeg, 2003). Logo, além dos meios que conduzem aos atos ilícitos, o que determina a legitimidade de uma prática é a percepção moral, se é observado o padrão de justiça e confiabilidade. Assim sendo, “julgamentos de corrupção sempre pressupõem que houve uma violação moral, independente de uma lei propriamente dita ter sido ou não infringida” (Granovetter, 2006, p. 13).

Do ponto de vista normativo, pela fusão entre valores e necessidade, é importante reconhecer os valores como papel na dimensão das relações sociais (Filgueira, 2009). O ambiente e a organização possuem relevância cultural, conforme já comentado. Machado-da-Silva *et al* (2003) mencionam que o plano cultural é expresso como padrões aceitos de comportamento, crenças, valores e pressupostos, sob as quais se orientam as ações. Também cabe destacar que o ambiente contábil pode ser considerado fator da conjunção institucional, pois está em dualidade com o ambiente legal (Guarido Filho & Costa, 2012).

Nesse sentido, os sistemas e práticas de contabilidade instituem normas e rotinas organizacionais e para distinguir seu complexo processo de gestão contábilística, seu caráter institucional deve ser reconhecido, sendo que este tem papel institucional nas ações diárias e na cultura da organização, influenciando os membros pertencentes a esta (Burns & Scapens, 2000). Dessa maneira, o sistema contábil pode ser encarado como o primeiro recurso para se impedir a corrupção, haja vista que os eventos administrativos são analisados e, para tanto, tais registros são avaliados de acordo com a legalidade, legitimidade e veracidade (Oliveira, 2008). Logo, começa-se a compreender que a gestão contábil pode contribuir como indutora da relativa estabilidade dos processos da organização, como um processo complexo que influencia os sistemas e práticas, as ações do dia-a-dia e os pensamentos dos membros da organização (Burns & Scapens, 2000).

3 METODOLOGIA

Este estudo é caracterizado como exploratório com respeito a seu objetivo geral, uma vez que tem a finalidade de proporcionar maior familiaridade com o problema, com o intuito de torna-lo mais esclarecedor (Gil, 2002). No que concerne a abordagem de seu problema, classifica-se como qualitativo e quantitativo. Ademais, a pesquisa é bibliográfica quanto aos seus procedimentos técnicos.

Quanto à amostra, optou-se pela não probabilística, por conveniência, formada por profissionais contabilistas residentes no Estado do Paraná. Essa escolha foi realizada em função desse profissional ter contato direto com as empresas privadas e ser responsável pelas demonstrações econômicas e financeiras, assim como interface com o sistema regulador.

A coleta de dados foi realizada a partir da aplicação de questionário semiestruturado, elaborado por meio da ferramenta de pesquisa *online SurveyMonkey*. Quanto à medida, empregou-se escala de medida tipo likert, contendo pontos de 1 a 10. Escalas com poucos itens restringem a análise e podem gerar flutuações na normalidade dos dados, pois os respondentes tendem a analisar apenas as extremidades da escala. Os itens foram amparados com números e âncoras verbais que foram utilizadas somente nas extremidades (Dalmoro & Vieira, 2013). Da mesma forma, Cummins e Gullone (2000) encorajam a utilizar 10 pontos, porquanto oferece uma melhor estabilidade na amostra.

Na busca de um poder de captação significativo, as âncoras verbais utilizadas nas extremidades da escala foram: “Não há ocorrência desta prática”; e sucessivamente na outra extremidade “Há forte ocorrência desta prática”. Para adequar a amostra se estabeleceu algumas restrições aos participantes: ter experiência profissional em escritório contábil como proprietário ou funcionário; e atuar em escritório localizado no Estado do Paraná.

As perguntas previamente elaboradas basearam-se nos achados de pesquisas já realizadas (vide Burns & Scapens, 2000; Siqueira & Ramos, 2005; Pitt & Abratt, 1986; Bardhan, 1997; Pessoa *et al.*, 2015; Abramo, 2004; Granovetter, 2006; Borini & Grisi, 2009). Desses estudos, extraíram-se as seguintes dimensões: setores organizacionais; sonegação; impunidade; fraude e falhas de serviços contábeis. Foi adicionada a dimensão serviços de órgãos públicos, pois estes influenciam no sistema contábil como mediador com o ambiente legal (Guarido Filho & Costa, 2012). Ressalta-se, no entanto, que as dimensões não foram explicitadas no questionário para que não influenciassem nas respostas. A tabela 1 traz as variáveis da pesquisa.

Tabela 1 Variáveis de pesquisa agrupadas por suas dimensões.

Variáveis da Pesquisa	
Sonegação	
AusDoc	Há a ausência de documentos necessários para a contabilização por parte de seus clientes
FechVal	Há dificuldade de fechamento de valores na contabilização
FechBP	É frequente diferenças no fechamento do balanço patrimonial
MercNF	Nota a existência de compra e venda de mercadorias por parte de seus clientes sem nota fiscal
TransEsp	É comum as empresas não informarem transações com valores em espécie
Cx2	É possível perceber indícios de movimentação de caixa dois de seus clientes
QuebReg	Há solicitações, por parte das empresas, de quebra do regime de caixa e competência
CargTrib	É comum reclamações a respeito das altas taxas de tributos
DimTrib	É frequente perguntas de empresários sobre formas ilícitas de diminuição de pagamento de tributos
Falha nos Serviços Contábeis	
FC	A contabilidade deixa de solicitar o fluxo de caixa para contabilização
DF	A contabilidade deixa de solicitar os documentos físicos para contabilização
Fraude	
MercDesv	Percebe casos de compra e venda de mercadorias desviadas
Suborno	É comum clientes ofertarem suborno para omitir práticas ilícitas
Serviços de Órgãos Públicos	
ServFederal	Há dificuldade quanto aos serviços federais online e presenciais para envio de documentos
ServEstadual	Há dificuldade quanto aos serviços estaduais online e presenciais para envio de documentos
ServMunicipal	Há dificuldade quanto aos serviços municipais online e presenciais para envio de documentos
Setor	
Financeiro	Percebe que há propensão a corrupção no setor financeiro
Contábil	Percebe que há propensão a corrupção no setor contábil
Administrativo	Percebe que há propensão a corrupção no setor administrativo
Operacional	Percebe que há propensão a corrupção no setor operacional
RH	Percebe que há propensão a corrupção no setor de recursos humanos
Comercial	Percebe que há propensão a corrupção no setor comercial
Marketing	Percebe que há propensão a corrupção no setor de marketing
Compras	Percebe que há propensão a corrupção no setor de compras
Impunidade	
FreqAud	Existe pouca frequência de auditorias fiscais de seus clientes
CompIlíc	É comum histórias para justificar comportamentos ilícitos por parte dos funcionários e

	proprietários das empresas
LevVant	Você acredita que os atos ilícitos ocorrem devido ao ato de “levar vantagem sempre que for do seu próprio interesse” estar institucionalizado no Brasil
Punição	Você acredita que os atos ilícitos ocorrem devido à punição ser irrelevante ao montante do benefício adquirido com os atos faltosos
PoucFisc	Você acredita que os atos ilícitos ocorrem devido à pouca ocorrência de fiscalização
FaLegis	Você acredita que os atos ilícitos ocorrem devido a falha na legislação

Fonte: dados da pesquisa.

Frisa-se que houve o amparo do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRC-PR) ao produzir uma matéria sobre esse estudo no informativo semanal *online*. Esse informativo foi enviado por e-mail aos profissionais registrados no Conselho e nele constava o *link* do questionário disponibilizado na plataforma *SurveyMonkey*. Destarte, 53 respostas foram obtidas por meio eletrônico, das quais 8 foram excluídas por não se encaixarem nos requisitos da pesquisa.

Adicionalmente, o questionário foi aplicado presencialmente na sede do CRC-PR antes de duas palestras integrantes do programa de educação continuada, nos meses de janeiro e fevereiro de 2016. Foram distribuídos 450 questionários aos participantes do evento, dos quais 211 foram respondidos. Destes, 91 foram excluídos por preenchimento incorreto ou por não se classificarem nos requisitos da pesquisa. Desta feita, conseguiu-se 165 questionários válidos para análise.

Adverte-se que foi constatado na aplicação do questionário que houve grande apreensão por parte dos respondentes quanto às perguntas de natureza ética e receio em fornecer as informações, denotando grande dificuldade em estudar o fenômeno da corrupção empiricamente.

Os dados foram tratados por meio das técnicas multivariadas de Análise Fatorial Exploratória e Análise de *Cluster*, utilizando-se, para tal, o *software* estatístico SPSS, em sua versão 20. O nível de significância adotado foi de 5%.

Tendo em vista o instrumento de coleta de dados, buscou-se averiguar a sua confiabilidade. Para tal, usou-se o coeficiente de alfa de Cronbach. Hora, Monteiro e Arica (2010) explicam que esse coeficiente mede, por meio da análise do perfil de respostas, a correlação entre respostas oferecidas em um questionário. Embora não seja estabelecido um valor mínimo, a literatura considera coeficientes a partir de 0,70 como aceitáveis. O coeficiente alcançado pelo questionário aplicado foi de 0,916 para as 30 variáveis usadas, o que demonstra a sua adequação.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da amostra

A amostra de 165 respondentes é composta por profissionais atuantes em escritórios de contabilidade do Estado do Paraná. Destes, cerca de 50% são proprietários da empresa. Além disso, 91 indivíduos declararam possuir bacharelado em Ciências Contábeis. Já o tempo de experiência profissional dos contabilistas consta na figura 1.

■ 0 a 6 anos ■ 7 a 16 anos □ 17 a 26 anos ■ Mais de 26 anos

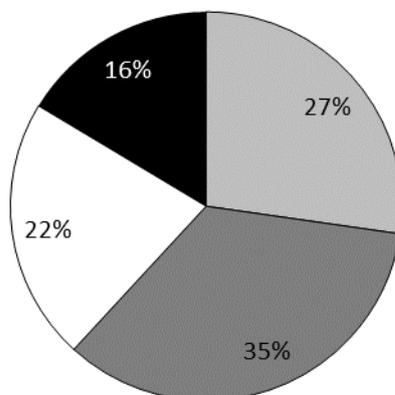


Figura 1: tempo de experiência profissional dos respondentes.

A figura 1 ilustra que 38% dos respondentes possuem ao menos 17 anos de experiência na área de contabilidade, ao passo que 27% atuam há menos de seis anos.

4.2 Análise Fatorial Exploratória

A análise fatorial exploratória (AFE) foi executada a partir dos seguintes critérios: o método de extração de fatores foi o de componentes principais, enquanto que a escolha dos fatores foi *a priori*. Por isso, configurou-se a análise com seis fatores. Para aumentar o poder explicativo dos fatores, foi empregada a rotação ortogonal Varimax.

De modo a verificar o grau de correlação parcial entre as variáveis, empregou-se o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO). Seu MSA indica a medida de adequação da amostra. Ademais, também foi efetuado o teste de esfericidade de Bartlett que, de acordo com Hair, Black, Babin, Anderson & Tatham (2009), é responsável por indicar se as correlações existentes entre as variáveis são suficientes para sustentar a AFE. O resultado dos referidos testes constam na tabela 1.

Tabela 2: Resultado dos testes de KMO e de Bartlett

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,827
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2740,829
	df	435
	Sig.	0,000

Fonte: dados de pesquisa. Informações geradas pelo *software* SPSS.

Conforme é apresentado na tabela 2, a MSA do teste de KMO registrou o valor de 0,827, superando o mínimo de 0,50. Assim, não se pode afirmar que as medidas da amostra são inadequadas. A significância do teste de Bartlett corrobora esse achado, visto que seu valor abaixo de 0,05 indica que as correlações entre as variáveis são suficientes e, por consequência, que a AFE pode ser aplicada.

No que tange os resultados produzidos pela AFE, procedeu-se com a análise das comunalidades das variáveis. Quatro variáveis produziram quantia de variância explicada abaixo de 0,50, a saber: FreqAud com 0,411, CargTrib com 0,431, MercDesv com 0,433 e DimTrib com 0,423. Por essa razão, elas foram excluídas da AFE sem que, todavia, houvesse

grande alteração na MSA do teste de KMO, que passou para 0,822. O nível de significância do teste de Bartlett permaneceu em 0,00. Destarte, as variáveis foram agrupadas segundo a tabela 3.

Tabela 3: Variáveis agrupadas por seus fatores retidos

Variáveis	Fatores					
	Setor	Sonegação	Serviços dos Órgãos Públicos	Impunidade	Fraude	Falha dos Serviços de Contabilidade
Comercial	,795					
Administrativa	,791					
Operacional	,783					
Marketing	,733					
Contábil	,694					
RH	,681					
Compras	,668					
Financeira	,649					
Cx2		,778				
CompLic		,717				
TransEsp		,707				
MercNF		,701				
QuebReg		,608				
Suborno		,514				
ServEstadual			,903			
ServFederal			,876			
ServMunicipal			,826			
Punição				,814		
PoucFisc				,786		
FaLegis				,690		
LevVant				,636		
AusDoc					,802	
FechVal					,779	
FechBP					,603	
DF						,774
FC						,729
Alfa de Cronbach	0,903	0,850	0,889	0,800	0,807	0,762

Fonte: dados de pesquisa. Informações geradas pelo *software* SPSS.

A tabela 3 mostra que o primeiro fator retido foi o denominado Setor. Nele, foram agrupadas todas as variáveis previstas, sendo a variável Comercial a que apresenta maior carga fatorial (0,795) e Financeira (0,649) a menor.

O fator 2, definido como Sonegação, confirmou as variáveis Cx2, MercNF, TransEsp e QuebReg. Porém, as variáveis AusDoc, FechVal e FechBP não foram ratificadas, visto que foram atribuídas ao fator Fraude. Vale lembrar que no fator Fraude eram esperadas as variáveis MercDesv e Suborno, sendo a primeira excluída da análise, e a segunda classificada nesse fator. Por último, a variável CompLic também foi incluída nesse fator, o que não é um retorno esperado, pois acreditava-se que ela compunha o fator Impunidade.

O fator 3, Serviços de Órgãos Públicos, guardou todas as variáveis esperadas: ServFederal, ServEstadual e ServMunicipal.

Impunidade, quarto fator apresentado, admitiu quatro das cinco variáveis aguardadas: Punição, PoucFisc, FaLegis e LevVant.

O sexto fator, Falha dos Serviços de Contabilidade, reuniu as variáveis DF e FC, corroborando o esperado.

Faz-se necessário salientar que todos os fatores retidos alcançaram confiabilidade, pois possuem alfa de Cronbach acima de 0,6.

Quanto à porcentagem de explicação de cada fator retido, os resultados são evidenciados na tabela 4.

Tabela 4: Variância total explicada após rotação varimax

Fatores	Total	% da Variância	% Acumulada
Setor	4,749	18,266	18,266
Sonegação	3,401	13,080	31,346
Serviços dos Órgãos Públicos	2,618	10,068	41,414
Impunidade	2,606	10,024	51,438
Fraude	2,227	8,564	60,003
Falha dos Serviços de Contabilidade	1,994	7,670	67,673

Fonte: dados de pesquisa. Informações geradas pelo *software* SPSS.

A tabela 4 aponta que o fator de maior poder de explicação da variância é o Setor, com aproximadamente 18% do total. Estão agrupadas, nesse item, as variáveis representativas das principais áreas de uma empresa, já elucidadas na tabela 3.

O segundo fator retido, com aproximadamente 13% de força explicativa, é Sonegação. Observa-se a importância da consideração da recursividade existente na relação indivíduo-estrutura, ou sujeito e objeto social, onde as práticas estão na raiz da constituição de ambos na interação social (Giddens, 2003).

No Brasil, sonegação fiscal constitui crime e consiste, basicamente, na falsa declaração ou omissão de informações com o intuito de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos (Lei 4.729, 1965). Desse modo, as variáveis Cx2, CompIlic, TransEsp, MercNF, QuebReg e Suborno traduzem bem esse fator.

Serviços dos Órgãos Públicos é o terceiro fator encontrado na AFE. Esse fator visa exprimir tanto os serviços presencialmente prestados pelos órgãos tributários, nas três esferas de governo, quanto os disponibilizados eletronicamente para o cumprimento de obrigações acessórias, tais como a emissão de notas fiscais, a escrituração fiscal e a escrituração contábil.

Impunidade, quarto na lista dos fatores verificados, buscou evidenciar a percepção dos contabilistas acerca do motivo pelo qual os atos ilícitos acontecem. Assim, este fator está relacionado às crenças e, por conseguinte, ao institucionalismo organizacional, no sentido de que na cultura social existem crenças que induzem a corruptibilidade tanto de atos políticos como administrativos. As variáveis Punição, PoucFis, FaLegis e LevVant são, portanto, adequadas a esse fator.

O quinto fator retido identificado é Fraude, constituído pelas variáveis AusDoc, FechVal e FechBP. Neste estudo, tem o sentido de ato praticado com a finalidade de enganar outrem. Se o profissional encontra problemas para fechar a contabilidade da empresa, uma das razões pode ser a falta de transparência dos clientes.

Falha dos Serviços de Contabilidade, último fator retido, intencionou captar eventuais descuidos incorridos pelos serviços contábeis. Tendo em vista o perfil dos respondentes, o baixo poder explicativo desse fator era aguardado.

4.3 Análise de *Cluster*

Quando da execução da AFE, houve a preocupação em salvar os escores padronizados dos fatores retidos. Dessa maneira, esses escores da regressão foram utilizados para a análise dos conglomerados. O objetivo desse procedimento é agrupar os indivíduos semelhantes no tocante à percepção dos fatores que determinam a corrupção dentro das organizações.

Ressalta-se que devido à sensibilidade da análise de *cluster* em relação à presença de *outliers*, foram observados os gráficos de Box-Plot de cada fator. Foram identificados três casos extremos no fator Falha dos Serviços de Contabilidade, que foram mantidos.

A primeira etapa da análise fundamentou-se no algoritmo hierárquico, pois não havia o conhecimento prévio do número de grupos mais adequado. Após examinarem-se os *outputs* gerados pelos métodos entre grupos e do vizinho mais próximo, ambos utilizando a distância euclidiana como medida, e inferiu-se que o número de grupos formados estaria situado entre três ou quatro. Procedeu-se, então, com a análise de *cluster* pelo método *K-Means*, configurando-se o *software* para análise com três grupos e depois com quatro. A ANOVA do teste com três grupos demonstrou que a variável Setor não apresentou significância estatística a um nível de confiança de 95%. Já a ANOVA do teste com quatro grupos apontou que todas as variáveis obtiveram significância abaixo de 0,05 e, por isso, são estáveis no modelo. A tabela 5 traz esses resultados.

Tabela 5 – ANOVA gerada pelo método *K-Means* com quatro grupos

Variáveis	Cluster		Error		F	Sig.
	Mean Square	df	Mean Square	df		
Setor	16,293	3	,714	157	22,806	,000
Sonegação	8,141	3	,832	157	9,779	,000
Serviços Online dos Órgãos Públicos	23,721	3	,564	157	42,052	,000
Impunidade	2,778	3	,952	157	2,918	,036
Fraude	21,394	3	,612	157	34,984	,000
Falha dos Serviços de Contabilidade	25,063	3	,541	157	46,344	,000

Fonte: dados de pesquisa. Informações geradas pelo *software* SPSS.

Os quatro grupos foram assim distribuídos: grupo um, com 41 respondentes, grupo dois, também com 41 contabilistas, grupo três, com 31 respondentes e grupo quatro, com 48 indivíduos. Quatro respondentes foram tratados como dados ausentes. A figura 2 demonstra como a corrupção é percebida, através dos fatores retidos, pelos *clusters* formados.

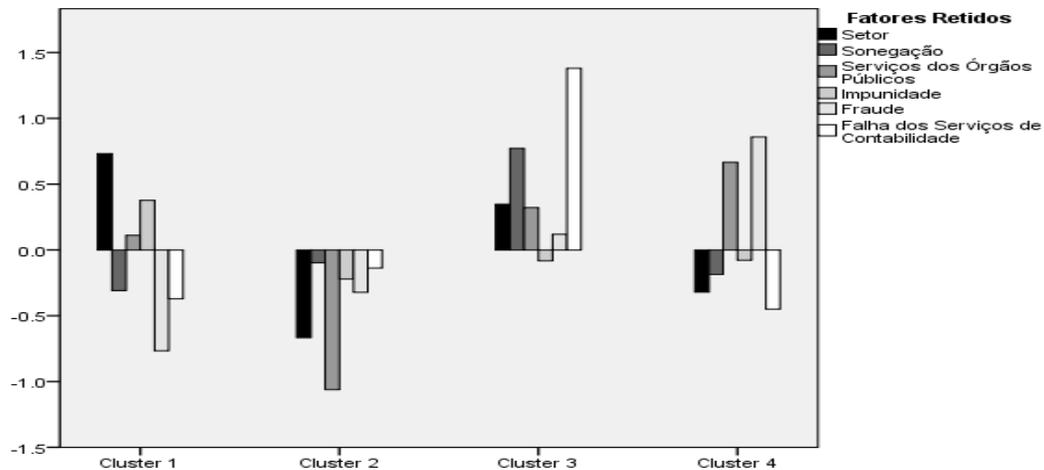


Figura 2: Grupos formados.

O primeiro grupo de contabilistas tem os fatores Setor, Impunidade e Serviços dos Órgãos Públicos como os mais preponderantes para a corrupção nas empresas. O segundo *cluster* tem a característica de não apresentar fatores mais fortemente percebidos. O terceiro grupo, com o menor número de respondentes, intui mais fatores como determinantes da corrupção: Falha dos Serviços de Contabilidade, o mais influente, seguido por Sonegação, Setor, Serviços dos Órgãos Públicos e Fraude. O último *cluster*, o mais numeroso, foi mais afetado pelos fatores Fraude e Serviços dos Órgãos Públicos.

Portanto, a classificação em quatro *clusters* permite identificar quatro percepções distintas acerca das práticas de corrupção nas empresas. O *cluster* 1 auferiu preponderante significado ao fator Setor, dado que a centralização de poder de liderança e a cultura organizacional possuem forte influência nos colaboradores da empresa, assim como os métodos de avaliação para contratação dos recursos humanos e o controle de processos como os de compras (Pearce *et al*, 2006; Borini & Grisi, 2009; Pessoa *et al*, 2015, Granovetter, 2006). Porém, mostra-se contraditória a ausência de percepção auferida ao fator Fraude, uma vez que se tem intrínseca relação com os atos praticados por esta.

Quanto ao segundo grupo, há pouca percepção de práticas de corrupção justificadas pelos fatores. Leva-se em conta a maneira como os atores encontraram de julgar a corrupção, e ainda, que as normas sociais do contexto podem ser ou não mais sensíveis às percepções (Bardhan, 1997; Scott, 1995).

O terceiro *cluster* de contabilistas percebe como determinante o fator Falha dos Serviços de Contabilidade, reforçando o papel institucional da gestão contabilística, pois esta influencia os membros pertencentes à organização (Burns & Scapens, 2000). Oliveira (2008) julga a contabilidade como o primeiro recurso para evitar a corrupção. O segundo fator Sonegação demonstra que não há legitimidade quanto à tributação, pois a relação custo-benefício não é avaliada como satisfatória pelo grupo social (Sayeg, 2003).

Por fim, o quarto grupo entendeu as práticas de corrupção pelos fatores Fraude e Serviços de Órgãos Públicos, demonstrando percepções de atos intencionais ilícitos nas empresas. Além disso, tais atos salientam a necessidade de conscientização de valores éticos e morais (Pessoa *et al*, 2015). Para a correta aplicação de procedimentos, há a necessidade de envolvimento com o ambiente institucional, também influenciado pelos órgãos de serviços públicos que, neste caso, agem em prol de uma correta disseminação de processos.

5 CONCLUSÃO

No prisma do institucionalismo, as relações sociais são estabelecidas e construídas e as ações individuais são situadas no plano cultural, tais comportamentos são expressos por valores, crenças e normas. O meio social a qual o grupo pertence cria habilidades coercitivas e recursos para influenciar as regras, influenciando as decisões. Assim sendo, há diversas características que irão definir o que é ético, moral e aceitável.

Nessa mesma linha de pensamento, a presente pesquisa dedicou-se a investigar, à luz dos preceitos da Teoria Institucional, os fatores determinantes da corrupção nas empresas privadas, levando-se em conta a percepção dos profissionais de contabilidade. Para tanto, foi disponibilizado um questionário na plataforma *SurveyMonkey* direcionado aos contabilistas paranaenses. Paralelamente, aplicou-se o questionário presencialmente em duas ocasiões: períodos que antecederam dois cursos de educação continuada oferecidos pelo CRC-PR. Com isso, conseguiu-se uma amostra com 165 respondentes.

Os dados foram tratados a partir das técnicas multivariadas de análise fatorial exploratória e análise de *cluster*. Os resultados da AFE mostraram seis fatores retidos: Setor, Sonegação, Serviços dos Órgãos Públicos, Impunidade, Fraude e Falha dos Serviços de Contabilidade. Todos os fatores agrupados atingiram 67,67% do poder de explicação, sendo o fator Setor o mais proeminente, com 18,27% de explicação da variância, e o fator Falha dos Serviços de Contabilidade o com menor capacidade de explicação, com participação de 13,08%.

A análise de cluster, por seu turno, determinou a reunião dos respondentes em quatro grupos. Esses *clusters* apresentaram percepções distintas relativas aos fatores que motivam a corrupção nas organizações. Dessa maneira, tem-se que os resultados divergentes são provenientes da influência do ambiente institucional, bem como das características do meio social onde os contabilistas estão inseridos.

Assim sendo, este estudo contribuiu tanto no aspecto teórico quanto prático. Na teoria porque enriquece a literatura acadêmica voltada para o estudo da corrupção, tendo como principal atributo a visão institucional. E na prática por trazer sugestões de fatores que levam a corrupção, mas, que se bem gerenciados, podem ser mitigados. Tem interesse na redução dos fatores elencados aqui tanto empresas privadas quanto o poder público, porquanto a corrupção traz prejuízo para ambos os lados.

Deve-se atentar, todavia, que os achados produzidos nesta pesquisa são de caráter exploratório e, por isso, não devem ser generalizados. Tamanho da amostra, variáveis utilizadas, período de aplicação dos questionários e a localização geográfica dos respondentes são apenas algumas das limitações impostas a esta pesquisa.

Como sugestão de pesquisas futuras, pode-se citar a ampliação desse estudo com a utilização de outras variáveis explicativas, bem como com o uso de outras técnicas de análise de dados, pois a mudança de carga explicativa de cada fator pode mudar de acordo com as relações sociais.

REFERÊNCIAS

Abramo, C. W. (2004). Corrupção no Brasil: a perspectiva do setor privado. *Relatório de Pesquisa da Transparência Brasil*, São Paulo.

- Bardhan, P. (1997). Corruption and development: a review of issues. *Journal of economic literature*, 1320-1346.
- Borini, F. M., & Grisi, F. C. (2009). A corrupção no ambiente de negócios: survey com as micro e pequenas empresas da cidade de São Paulo. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 44(2).
- Brei, Z. A. (1996). Corrupção: dificuldades para definição e para um consenso. *Revista de Administração Pública*, 30(1), 64-77.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- Crime, E. (2014). A threat to business globally.
- Cummins, R. A., & Gullone, E. (2000, March). Why we should not use 5-point Likert scales: The case for subjective quality of life measurement. *In Proceedings, second international conference on quality of life in cities* (pp. 74-93).
- Dalmoro, M., & Vieira, K. M. (2013). Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados? *Revista Gestão Organizacional*, 6(3).
- Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. (1940). Código Penal. Brasília-DF.
Recuperado em 13 de janeiro, 2016, de
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm.
- Edelman, L. B., Uggens, C., & Erlanger, H. S. (1999). The Endogeneity of Legal Regulation: Grievance Procedures as Rational Myth 1. *American Journal of Sociology*, 105(2), 406-54.

- Filgueiras, F. (2009). A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. *Opinião Pública*, 15(2), 386-421.
- Fligstein, N. (2001). Social skill and the theory of fields.
- Giddens, A. (2003). *A constituição da sociedade*. (2nd ed.). São Paulo: Editora Martins Fontes.
- Gil, A. C. (2002). Como elaborar projetos de pesquisa. *São Paulo*, 5, 61.
- Granovetter, M. (2008). A construção social da corrupção. *Política & Sociedade*, 5(9), 11-38.
- Guarido Filho, E. R., & Costa, M. C. (2012). Contabilidade e Institucionalismo Organizacional: Fundamentos e implicações para a pesquisa. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 4(1), 20-41.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman Editora.
- Hoetjes, B. J. S. (1986). Administrative Corruption in the Netherlands. *Recent Cases and Recent Developments. Corruption and Reform*, 1, 133-142.
- Hora, H. R. M., Monteiro, G. T. R., & Arica, J. (2010). Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, 11(2), 85-103.
- Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013. (2013). Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília-DF. Recuperado em 16 de maio, 2015, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm.

- Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. (1965). Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília-DF. Recuperado em 04 de fevereiro, 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm.
- MACHADO-DA-SILVA, C. L., Guarido Filho, E. R., Nascimento, M. R. D., Oliveira, P. T., Vieira, M. M. F., & Carvalho, C. A. (2003). Institucionalização da mudança na sociedade brasileira: o papel do formalismo. *Organizações, instituições e poder no Brasil*, 1, 179-202.
- Marta, J., Heiss, C. M., & De Lurgio, S. A. (2008). An exploratory comparison of ethical perceptions of Mexican and US marketers. *Journal of Business Ethics*, 82(3), 539-555.
- Melgar, N., Rossi, M., & Smith, T. W. (2010). The perception of corruption. *International Journal of Public Opinion Research*, 22(1), 120-131.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 340-363.
- Myrdal, G. (1968). Corruption: its causes and effects. *Asian drama: An inquiry into the poverty of nations*, 2, 953-961.
- Oliveira, R. R. (2008). Contabilidade, controle Interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção. *Pensar Contábil*, 8(31).
- Pearce, C. L., Manz, C. C., & Sims, H. P. (2008). The roles of vertical and shared leadership in the enactment of executive corruption: Implications for research and practice. *The Leadership Quarterly*, 19(3), 353-359.
- Pessoa, L., Franco, L. J. V., de Oliveira Vilas, S. D. C., Carolino, B. S. M. B., & Viana, W. D. (2015). Auditoria interna no setor de compras: importância do controle de compras e fraudes. *Revista Eletrônica das Faculdades Sudamérica*, 15(7).

- PINTO, L. M., & ARAUJO, A. L. (2012). As escolas de governo e o combate à corrupção: análise da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho do Estado de Minas Gerais. *Revista do TCEMG*, 83(2), 69-75.
- Pitt, L. F., & Abratt, R. (1986). Corruption in business—Are management attitudes right?. *Journal of Business Ethics*, 5(1), 39-44.
- Pope, J. (2000). *Confronting corruption: The elements of a national integrity system*. Transparency International.
- Rogow, A. A., & Laswell, H. D. (1970). The definition of corruption. *Political Corruption: Readings in Comparative Analysis*, 54.
- Sayeg, R. N. (2003). Sonegação tributária e complexidade. *RAE—eletrônica*, 2(1), 41.
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations* (pp. p-33). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Shimonishi, R. (1977). Influence of culture and foreign language learning: A contrastive analysis in terms of English and Japanese passive based on Japanese culture. *Unpublished MA Thesis, University of Kansas, Lawrence, Kansas*.
- Siqueira, M. L., & Ramos, F. S. (2005). A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea*, 9(3), 555-581.
- Transaction, K. P. M. G. (2009). Forensic Services Ltda. *A fraude no Brasil: Relatório da Pesquisa. Setembro*.
- Transparency International (2015) *Corruption Perceptions Index 2015*. Recuperado em 13 de fevereiro, 2016, de <https://www.transparency.org/cpi2015>.
- Treisman, D. (2000). The causes of corruption: a cross-national study. *Journal of public economics*, 76(3), 399-457.