



São Paulo, 29 a 31 de Julho de 2020

XX USP International Conference in Accounting *"Accounting as a Governance mechanism"*

O Papel da Auditoria Independente no Combate à Corrupção

LUCAS EDUARDO ARAÚJO PAIXÃO

Universidade Estadual de Montes Claros

Me. IZAEL OLIVEIRA SANTOS

Universidade Estadual de Montes Claros

Dra. MARIA APARECIDA SOARES LOPES

Universidade Estadual de Montes Claros

Dra. SANDRA MELO DOS REIS

Universidade Estadual de Montes Claros

Resumo

A corrupção é um problema presente, em maior ou menor grau, em todos os países do mundo. A literatura acadêmica existente indica a contabilidade como agente mitigador deste problema. Na tentativa de elucidar o papel da auditoria na luta contra a corrupção, esta pesquisa teve por objetivo analisar como a estrutura, o nível de *enforcement* e *disclosure* dos órgãos regulamentadores da auditoria independente se relacionam com o nível de percepção da corrupção, tendo como amostra os países pertencentes ao G-20 no ano de 2018. Buscou-se embasamento nas teorias que tratam sobre o fenômeno corrupção e na evolução histórico-normativa da auditoria independente. Por meio da análise de correlação e regressão, identificou-se que a presença de órgãos reguladores com maior poder de fiscalização e monitoramento está associada a menores índices de corrupção percebida, enfatizando a necessidade de maior nível de *enforcement* por parte do Estado para que as regras sejam respeitadas e para a diminuição da corrupção. Verificou-se que o principal dissuasor da corrupção percebida é o fortalecimento das regras da sociedade e o incentivo ao respeito destas. Espera-se que este estudo tenha contribuído para a discussão do tema a nível nacional e para evidenciar como a auditoria independente pode ser uma importante ferramenta no combate à corrupção, contribuindo para que os órgãos reguladores assumam este papel e incluam a prevenção à corrupção como uma das atribuições do auditor.

Palavras chave: Corrupção Percebida; Auditoria Independente; *Enforcement*.

1 Introdução

A corrupção é um dos maiores problemas contemporâneos, podendo se manifestar de forma diferenciada nos diversos países. Ela é capaz de distorcer os incentivos econômicos para investir em determinado mercado, reduzir o PIB e o investimento estrangeiro direto, gerando desconfiança na sociedade na qual prevalece, redistribuindo riqueza e poder aos indignos (Avritzer, Bignotto, Guimarães, & Starling, 2008; Jeppesen, 2019; Kassem & Higson, 2016; Vecchia, Mazzioni, Poli, & Moura, 2018).

Estima-se que os custos globais da corrupção sejam de aproximadamente US\$ 2,6 trilhões, equivalente à 5% do PIB mundial, sendo cerca de US\$ 1 trilhão por ano o valor dos subornos pagos por indivíduos e empresas ao setor público (Jeppesen, 2019; Kassem & Higson, 2016; Vecchia et al., 2018). Pode-se afirmar que a corrupção afeta todas as sociedades, em maior ou menor grau, está vinculada aos valores, à educação e cultura e é um entrave para o crescimento econômico-social dos países, com presença e efeitos mais graves para os países menos desenvolvidos (Araújo, Rodrigues, Monte-mor, & Correia, 2018; Kassem & Higson, 2016; Vecchia et al., 2018).

Uma vez que não existem mecanismos capazes de extinguir este fenômeno, Jeppesen (2019) afirma que algumas medidas são capazes de minimizar sua ocorrência, destacando a necessidade de colaboração entre órgãos reguladores e auditores independentes para que essas medidas sejam efetivas. Isto porque os auditores atuam como representantes dos interesses dos *stakeholders*, reduzindo a possibilidade de manipulação de informações para benefícios próprios (Dye & Stapenhurst, 1998).

Apesar de o combate à corrupção não ser o foco principal da atividade de auditoria independente, cabe ressaltar que o propósito inicial do auditor era a detecção de fraudes, missão esta que permaneceu até o início do desenvolvimento do mercado financeiro nos Estados Unidos, no começo do Século XX (Gramling, Rittenberg, & Johnstone, 2012). Além disso, nota-se ainda que sua evolução histórico-normativa está implicitamente relacionada a períodos marcados por escândalos corporativos, que intensificam o foco no trabalho dos auditores (Braunbeck, 2010; Iuliana, 2012; Okajima, 2018; Pereira, 2018).

Existe ainda certa expectativa dos usuários das informações financeiras quanto ao real papel da auditoria em relação à identificação de atos fraudulentos e corrupção, que parte da suposição de que auditores independentes desempenham ou são responsáveis por determinadas funções. Esta expectativa aumenta a necessidade de estudos da regulação de auditoria que questionem a aparente exclusão do combate à corrupção dentre as funções do auditor (Jeppesen, 2019; Sterzeck, 2017).

Na literatura internacional, é possível encontrar alguns autores que se dedicaram a estabelecer a relação entre a auditoria independente e a corrupção, com diferentes abordagens, das quais pode-se destacar: a relação entre a existência de uma supervisão independente da auditoria e a corrupção (Albrecht, Malagueno, Holland, & Sanders, 2012); a importância da conscientização do auditor sobre sua responsabilidade na detecção de atos ilícitos (Emerson & Yang, 2012); as distorções das demonstrações contábeis geradas pela corrupção (Kassem & Higson, 2016; Khan, 2006); a necessidade de inclusão da corrupção nas normas de auditoria (Jeppesen, 2019); a relação entre o monopólio do mercado de auditoria e a corrupção (Duh, Ye, & Yu, 2018); o impacto da realização de auditorias independentes no nível de pagamento de propina (Farooq & Shehata, 2018).

A pesquisa desenvolvida por Albrecht et al. (2012) analisa a relação entre a existência de um órgão independente de supervisão da auditoria e o Índice de Corrupção Percebida (ICP) dos países membros do *International Federation of Accountants* – IFAC. Contudo, os autores

afirmam que esta é uma análise que precisa ser aprofundada para que seja possível compreender especificamente quais características são mais efetivas na prevenção/combate à corrupção.

Apesar de relacionada a menores índices de corrupção, a simples presença de um órgão independente de supervisão da auditoria não deve ser tida como suficiente para prevenção desta, uma vez que a burocracia e o abuso de poder por meio destes órgãos podem gerar maiores oportunidades para prática de atos ilícitos (Albrecht et al., 2012). Desta forma, este estudo pretende aprofundar a pesquisa desenvolvida por Albrecht et al. (2012), tendo como objetivo analisar como a estrutura, o nível de *enforcement* e *disclosure* dos órgãos regulamentadores da profissão de auditoria independente se relacionam com o nível de percepção da corrupção.

Este estudo justifica-se pela necessidade de fomento da discussão sobre a capacidade de contribuição da auditoria independente na luta contra a corrupção e sobre a inclusão da prevenção/detecção da corrupção nas normas de auditoria, mesmo este não sendo seu papel principal. Acrescenta-se ainda a escassez de estudos sobre o tema, principalmente em âmbito nacional. Ademais, espera-se contribuir com a discussão existente ao aprofundar estudos existentes, dando nova abordagem ao tema e trazendo a discussão para o contexto nacional.

Para atingir o objetivo proposto, avaliou-se a relação entre o ICP e as variáveis independentes por meio da análise de correlação e regressão, seguindo o modelo proposto por Albrecht et al. (2012). Identificou-se que a presença de órgãos reguladores com maior poder de fiscalização e monitoramento (*enforcement*) associa-se a menores índices de corrupção percebida, destacando a importância de uma forte atuação do estado em fazer com que as normas sejam cumpridas para uma efetiva melhora nos níveis de corrupção dos países.

2 Referencial Teórico

2.1 Corrupção: o que diz a literatura?

A palavra "corrupção" pode ser empregada como a utilização de bens públicos para interesses privados ou como sinônimo de suborno, extorsão, tráfico de influência, nepotismo, fraude, propina, desvio de fundos públicos, entre outros (Teixeira, 2006). Por estar diretamente relacionada não apenas à troca de favores monetários, mas também à falta de atenção aos interesses sociais, alguns autores afirmam que a corrupção está ligada a questões éticas e morais, significando o rompimento ou desvio de um código ou conduta moral (Botinha, 2018; Vecchia et al., 2018).

Devido às suas inúmeras faces, a corrupção é um fenômeno de vasta amplitude e que está presente com diferentes intensidades em todos os países, independentemente de seu sistema político, econômico ou legal. Sua incidência é capaz de tornar um ambiente incerto e ineficiente, afetando de forma negativa o desenvolvimento de mercados mais justos e reduzindo investimentos externos, além de reduzir as receitas governamentais (Cabral, 2018; Chêne & Transparency International, 2017; Luciano, Magnagnago, & Wiedenhof, 2017; Malagueño, Albrecht, Ainge, & Stephens, 2010).

Parcela significativa da literatura associa a corrupção ao abuso do poder confiado para alcance de benefícios próprios, trazendo o entendimento de que a corrupção surge à medida que os indivíduos, empresas e funcionários públicos passam a se comportar de forma desonesta ao receberem ofertas cujas recompensas são de seu interesse. Esta definição abrange tanto a corrupção política, onde uma das partes envolvidas usa de seu cargo político para ganhos privados, como a corrupção corporativa, em que uma das partes usa o poder econômico derivado de seu cargo na empresa em que trabalha para ganho particular (Botinha, 2018; Malagueño et al., 2010; Miranda, 2018; Santos & Takamatsu, 2018).

Entretanto, esta é apenas uma das explicações possíveis para o fenômeno, que variam dependendo da percepção única de cada observador. Conforme apontado por Heidenheimer & Johnston (2017), estas explicações podem ser apresentadas sob três perspectivas: explanações personalísticas, institucionais e sistêmicas. Na perspectiva personalística, a corrupção é vista como "más ações de gente ruim", advinda do povo e da fragilidade da natureza humana, reforçando o *link* entre o fenômeno e as questões éticas e morais. Do ponto de vista institucional, tem-se que a corrupção decorre de problemas de administração, como o estímulo exercido por líderes corruptos e os gargalos criados por leis e regulamentos que trazem rigidez à burocracia. Já sob a perspectiva sistêmica, a corrupção surge da interação do governo com o público, sendo esta parte integrante do sistema político.

De acordo com Botinha (2018, p. 19), a explicação e o combate à corrupção podem ser vistos sob duas formas: a perspectiva econômica, à luz da Teoria da Agência; e a perspectiva institucional, embasada na Teoria Institucional. Sob a perspectiva econômica, o autor diz que esta trata da "influência do interesse próprio racional, da eficiência e das estruturas reguladoras formais na explicação do desenvolvimento da corrupção", excluindo as estruturas normativas e cognitivas. Por outro lado, a perspectiva institucional tem seu foco na cultura, nos aspectos cognitivos dentro das organizações e nas lógicas institucionais.

A Teoria da Agência baseia-se na relação entre o Principal (dono do capital) e do Agente (gestor dos recursos do Principal), considerados como os atores mais importantes. Devido à diferença de funções entre estes atores, existirá entre eles uma assimetria informacional, uma vez que o Principal não consegue ter acesso a mesma quantidade de informações que o Agente. Com isso, o Agente utilizará uma função objetivo que tende a maximizar sua utilidade, em prejuízo do Principal (Iudícibus, 2017).

Sob esta ótica, a perspectiva econômica entende que trocas corruptas são encorajadas pela maximização do bem-estar pessoal, sugerindo que a corrupção pode ser minimizada por meio da orientação para a conformidade com as normas. As soluções podem ocorrer por meio da promoção de um ou mais dos efeitos disciplinares da eficiência do mercado, como exigências de controle (*accountability*) e transparência, além da adoção de estruturas punitivas que tornem a corrupção passível de criminalização (Avritzer et al., 2008; Botinha, 2018).

A Teoria Institucional considera que as organizações são influenciadas por pressões normativas advindas de fontes externas, como o Estado, ou de dentro da própria organização. Neste sentido, Zucker (1987, p. 443) defende que as organizações são moldadas pelos estímulos internos e externos, "sendo orientadas por elementos legitimados por procedimentos operacionais padrão, para a certificação profissional e a exigência, que muitas vezes têm o efeito de direcionar a atenção de desempenho da tarefa".

Nesta perspectiva, considera-se que a corrupção acontece porque as estruturas institucionais são fracas, enfatizando que os esforços anticorrupção devem identificar as formas pelas quais os praticantes de atos corruptos irão utilizar os recursos disponíveis para continuar praticando estes atos (Misangyi, Weaver, & Elms, 2008). Nesta perspectiva, Botinha (2018, p. 21) afirma que fatores como o monopólio, assimetria de informações, falta de transparência e complexidade institucional permitem ao agente "explorar oportunidades com a finalidade de aumentar seus próprios interesses". Além disto, o autor destaca sob esta perspectiva, o papel das instituições na redução da corrupção.

Apesar de não existir um índice capaz de medir o nível real da corrupção em um país, uma vez que este é um fenômeno clandestino e não relatado (Chabova, 2017), algumas instituições se dedicam à identificação deste nível por meio da opinião pública, resultando nos índices de percepção da corrupção. Embora criticados por sua subjetividade e sua alta relação

com o nível de pluralidade da mídia (considerando que países com menor liberdade de imprensa tendem a possuir menores índices de corrupção percebida), esses índices constituem uma poderosa ferramenta de controle social, contribuindo para que o fenômeno da corrupção possa ser estudado, deixando de lado a visão de que este seja um problema restrito ao mundo político e passe a ser entendido como algo que se faz presente na vida cotidiana de pessoas comuns.

Dentre os índices de percepção da corrupção mais utilizados, está o Índice de Corrupção Percebida (ICP) do Transparência Internacional, órgão que atua juntamente com governos, empresas e pessoas com a missão de acabar com a corrupção no mundo e promover a transparência e a integridade em todos os níveis e em todos os setores. Criado em 1995, o ICP agrega dados de 180 países e territórios, e sua pontuação é construída por meio de pesquisas de avaliação realizadas com empresários e especialistas de cada país sobre o nível de corrupção no setor público (Transparência Internacional, 2019).

No ano de 2018, mais de dois terços dos países apresentaram pontuações abaixo de 50 pontos e a média global foi de 43 pontos, indicando maior representatividade de países considerados corruptos. Os melhores índices foram apresentados por países mais desenvolvidos, como Suécia, Suíça, Noruega, Austrália, Canadá, Japão, Estados Unidos, entre outros. Por outro lado, países menos desenvolvidos, como a Somália, Afeganistão, Angola e Síria estão entre os mais corruptos (Transparência Internacional, 2019). Essas constatações indicam a necessidade da criação de políticas e práticas que funcionem como barreiras anticorrupção (Botinha & Lemes, 2019).

Tanto na perspectiva econômica quanto na institucional, é possível perceber que o combate à corrupção exige ferramentas de monitoramento e controle das ações dos agentes, de forma que seja possível identificar as oportunidades e mecanismos utilizados para a prática de atos corruptos, bem como a implementação de exigências que aumentem a transparência e o respeito às normas vigentes.

Neste sentido, a Teoria da Agência propõe que, para solução do conflito de agência, é necessário que sejam criadas medidas para monitoramento dos agentes que garantam a preservação dos interesses dos investidores. Essas medidas podem incluir, entre outras, a contratação de auditoria independente, implementação de controles internos mais eficientes, gratificações vinculadas à criação de riqueza para os investidores etc (Botinha, 2018; Iudícibus, 2017; Nassif & Souza, 2013).

De maneira similar, a Teoria Institucional considera que os sistemas governamentais estão associados a barreiras anticorrupção baseadas na Contabilidade, que limitam a utilização de influências ao estimular maior *accountability*. Desta forma, a percepção por parte do agente de que o alto nível de *disclosure* dificultará a maquiagem das práticas corruptas o fará sentir-se ameaçado (Botinha, 2018; Miranda, 2018).

Ainda que não seja possível eliminar a corrupção, existem algumas medidas que podem ser tomadas para minimizar sua ocorrência. As medidas exigem, entre outros, os esforços e a colaboração das autoridades reguladoras e dos auditores independentes para que sejam efetivas e consigam controlar a corrupção dos países (Jeppesen, 2019).

De acordo com Dye & Stapenhurst (1998), auditoria é considerada um dos oito pilares de um sistema nacional integrado para proteção contra a corrupção. Isto porque os auditores possuem uma posição única na organização como representantes do interesse dos *stakeholders*, monitorando o *compliance* organizacional com os critérios estabelecidos.

Seguindo esta linha de raciocínio, Malagueño et al. (2010, p. 3) afirmam que os padrões de auditoria e contabilidade possuem o intuito de tornar as informações financeiras mais transparentes, "mitigando o risco de que aqueles com poder econômico ajam de maneira

antiética, ilegal ou inadequada” e tornando mais difícil para os gestores atuarem de forma contrária às expectativas dos *stakeholders*. Os autores argumentam que a existência de padrões mais altos de auditoria e contabilidade dificultam a prática corrupta pela administração. Assim, surge outra questão: qual a real contribuição da auditoria independente na prevenção e no combate à corrupção? A seguir é evidenciado como a auditoria independente pode auxiliar na detecção da corrupção.

2.2 O papel da auditoria independente no combate à corrupção

De acordo com Wells (2002), a percepção do risco de que a corrupção seja descoberta é um fator importante para dissuadir as pessoas de se envolverem em comportamentos corruptos. Desta forma, a auditoria independente pode ser capaz de minimizar a existência de atos corruptos uma vez que as pessoas passem a perceber que estes atos podem ser descobertos por meio de sua realização.

Embora o auditor esteja em boa posição para participar da luta contra a corrupção, seu papel até o momento tem sido hesitante (Jeppesen, 2019). Há, por parte dos órgãos reguladores, certa negligência quanto à responsabilidade da auditoria independente na identificação de atos ilícitos, ainda que esta tenha sido uma função indireta da profissão desde seus primórdios. Um levantamento feito por Kassem & Higson, (2016, p. 2) revelou não haver referência direta a esta responsabilidade em nenhuma das normas de auditoria independente, estando apenas implícita ou simplesmente sendo ignorada (Chêne & Transparency International, 2017; Kassem & Higson, 2016; Khan, 2006).

Para Khan (2006, p. 4), a falta de previsão legal e de mecanismos adequados faz com que os auditores consigam “farejar” a corrupção, mas se sintam inúteis para lidar com isso por não terem as ferramentas necessárias. O autor afirma que, por se tratar de um processo complexo e bem elaborado, a corrupção quase não deixa vestígios, dificultando sua identificação por parte dos auditores. Portanto, estes profissionais não seriam capazes de detectar a corrupção, mas sim de preveni-la por meio da identificação de oportunidades que favoreçam o seu surgimento.

De fato, esquemas de corrupção são complexos e podem envolver desde o mais alto escalão até os operários de uma organização. Para burlar os controles internos, gestores podem utilizar da ajuda de seus subordinados, que conhecem dos processos e sabem como fazer com que os atos ilícitos “pareçam” legais. Assim, esses atos deixariam rastros mínimos, dificultando sua detecção (Ionescu, 2017; Jeppesen, 2019).

Contudo, ao analisar as mais diversas formas de atos corruptos, percebe-se que esses atos possuem a capacidade de gerar distorções relevantes nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a aquisição de bens e serviços por valores mais altos que os de mercado, pagamentos de subornos, reembolso de despesas pessoais, doações, pagamentos de viagens e entretenimento, contratos de vendas, funcionários fantasmas, empréstimos isentos de juros, todos estes eventos precisam ser registrados na contabilidade de alguma maneira, resultando na distorção de despesas e de ativos nas demonstrações contábeis (Bunget & Dumitrescu, 2009; Emerson & Yang, 2012; Farooq & Shehata, 2018; Ionescu, 2017; Jeppesen, 2019; Kassem & Higson, 2016).

A Tabela 1 mostra alguns tipos de corrupção corporativa e política, e seus impactos nas demonstrações contábeis das partes envolvidas. Pode-se perceber que tanto a organização que pratica atos corruptos (corrupção ativa) quanto a que recebe estes atos (corrupção passiva) possuem distorções relevantes em suas demonstrações contábeis, passíveis de serem identificadas pelos auditores independentes durante a realização de seu trabalho.

Tabela 1 - Distorções nas demonstrações contábeis resultantes de diferentes tipos de corrupção

	Organização que pratica a corrupta	Organização que recebe a corrupção
Corrupção comercial: Propinas/subornos, manipulação de propostas, conflitos de interesse, gratificações ilegais, extorsão econômica	<ul style="list-style-type: none"> • Erros de classificação; • Receitas não divulgadas; • Custos fictícios; • Inobservância da regulamentação. 	<ul style="list-style-type: none"> • Erro de avaliação de estoque; • Problemas com economia, eficiência e eficácia.
Corrupção política: Nepotismo, favoritismo, clientelismo	<ul style="list-style-type: none"> • Problemas com economia, eficiência e eficácia; • Transações com terceiros não divulgadas; • Gratificações não divulgadas; • Inobservância da regulamentação. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não há erros no balanço financeiro no nível organizacional; • Aceitação política da corrupção dentro das organizações, causando problemas com economia, eficiência e eficácia; • Inobservância da regulamentação.

Fonte: Adaptado de Jeppesen (2019)

Desde a elaboração do planejamento de uma auditoria, o auditor precisa analisar com cautela os controles internos da organização para que seja possível identificar o risco daquela auditoria e assim estabelecer a quantidade de testes necessários à sua avaliação. Estes testes são fundamentais para que se possa obter evidências apropriadas e suficientes de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes, não importando se decorrem de erro ou fraude. Além disto, precisa ter acesso irrestrito às informações constantes nas demonstrações contábeis, o que o coloca em uma posição estratégica na luta contra a corrupção (Attie, 2018; Bunget & Dumitrescu, 2009; Kassem & Higson, 2016; Pereira, 2018).

O auditor possui ainda diversas técnicas que podem ser utilizadas para obtenção de evidências para fundamentar sua opinião sobre determinada organização. Contudo, para que sejam capazes de identificar atos corruptos, devem considerar quais evidências os diferentes tipos de corrupção podem deixar nas demonstrações contábeis. Além das provas documentais citadas na Tabela 1, o auditor também pode considerar as provas testemunhais, por meio de entrevista com pessoas dentro e fora da organização (usuários externos dos serviços prestados pela organização, empresas parceiras, fornecedores ou o público em geral). O auditor pode utilizar também de evidências físicas, por meio da inspeção da existência de ativos e de sua correta avaliação e evidenciação (Attie, 2018; Jeppesen, 2019; Khan, 2006).

Sendo assim, mesmo que ainda exista a possibilidade de que o auditor expresse uma opinião inadequada, é de se esperar que a execução de auditorias anuais seja capaz de agir como um dissuasor da corrupção, tornando evidente que ela não é "algo comum" nas organizações e que não deve ser aceita apenas porque "todo mundo faz" (Bunget & Dumitrescu, 2009; Jeppesen, 2019; Kassem & Higson, 2016).

Além das técnicas de auditoria supracitadas, Albrecht et al. (2012) apontam que a existência e a atuação dos órgãos reguladores da profissão também se constituem como fatores importantes na luta contra a corrupção, estando negativamente associada ao nível de corrupção percebida dos países. Esta afirmação reforça o pressuposto da Teoria Institucional, ao confirmar que o fortalecimento das estruturas institucionais é um dos pontos cruciais para a redução da corrupção.

Entretanto, mesmo que a existência de um órgão independente de supervisão da auditoria esteja relacionada a menores índices de percepção da corrupção, não se pode afirmar que a simples presença de tal órgão seja equivalente à uma supervisão criteriosa/efetiva. De

acordo com Albrecht et al. (2012, p. 21), pode ser que, em alguns países, o abuso de poder por órgãos de supervisão seja a fonte de grande parte da corrupção.

A literatura empírica apresenta relevantes aspectos sobre o papel da auditoria no enfrentamento da corrupção. Tem-se que mesmo que o auditor independente não seja e nem possa ser responsabilizado por fraudes ou erros, a realização da auditoria tem efeito na redução da possibilidade de que ocorram. Todavia, é inevitável o risco de que distorções materiais nas demonstrações contábeis não sejam detectados devido às limitações da auditoria (Bunget & Dumitrescu, 2009).

Por outro lado, estudos realizados indicam que os auditores retratados como conscientes têm probabilidade significativamente maior de serem capazes de detectar fraudes, independentemente do número de fatores de risco presente (Emerson & Yang, 2012), e exigir que eles cumpram os requisitos de educação continuada não está significativamente relacionado a corrupção, enquanto padrões de competência mais elevados estão geralmente relacionados a menores índices de percepção da corrupção (Albrecht et al., 2012).

Do ponto de vista normativo e social, a detecção/prevenção da corrupção não está expressa de forma clara nos padrões de auditoria, mas está implícito, sendo que nos escândalos envolvendo corrupção, o público espera que os auditores independentes consigam identificar pelo menos as oportunidades de corrupção. Assim, ignorar a corrupção pode afetar negativamente a reputação das empresas de auditoria e suscitar preocupações sobre o valor da própria auditoria independente (Kassem & Higson, 2016).

Em termos de impacto, existem evidências de que empresas cujas demonstrações contábeis são auditadas estão menos sujeitas a subornos quando comparadas a empresas não auditadas (Farooq & Shehata, 2018). Por fim, a literatura aponta ainda que para ganhar um papel mais proeminente na luta contra a corrupção, as normas de auditoria devem incluir a corrupção na definição de fraude. Auditores públicos e privados precisam cooperar e trocar informações, técnicas de auditoria para detectar corrupção precisam ser empregadas e a profissão de auditoria deve abranger medidas preventivas, como certificações anticorrupção (Jeppesen, 2019).

3 Aspectos Metodológicos

3.1 Coleta de dados

A unidade de análise desta pesquisa são os países do G-20, grupo que reúne as maiores economias do mundo, e listados no Índice de Corrupção Percebida (Transparency International, 2019), no ano de 2018. Assim, inicialmente, a população de estudo foi formada por todos os 43 países, considerando que apenas a União Europeia é composta por 24 nações. Entretanto, devido à restrição de dados necessários a esta análise, foram excluídos os países não pertencentes ou com dados ausentes junto ao *International Forum of Independent Auditors Regulators* (IFIAR), pois algumas das variáveis utilizadas foram extraídas das publicações desse órgão. Assim, a amostra final da pesquisa é formada por 31 países.

A justificativa para escolha dos países baseia-se na perspectiva de que o G-20 se constitui como o principal mecanismo de governança econômica global, representando juntos cerca de 90% do PIB, 80% do comércio internacional e dois terços da população mundial. De acordo com o Ministério de Relações Exteriores, o G-20 trata-se de um agrupamento com grande poder político e econômico, capaz de influenciar a agenda internacional, promover debates sobre os principais desafios globais e adotar iniciativas conjuntas para a promoção do crescimento econômico inclusivo e o desenvolvimento sustentável.

3.2 Variáveis de estudo

3.2.1 Índice de corrupção percebida

Como *proxie* da corrupção dos países analisados, foi utilizado o Índice de Corrupção Percebida (ICP) do Transparência Internacional, cuja pontuação indica o nível percebido de corrupção em uma escala de 0 a 100, onde 0 significa que o país é considerado altamente corrupto e 100 significa que o país é considerado muito íntegro.

3.2.2 Variáveis de controle

Ao estudar fenômenos complexos, dos quais não se pode afirmar ao certo quantos e quais são seus fatores determinantes e, conseqüentemente, não se pode ou não se tem interesse em estudar cada um deles, torna-se necessário neutralizá-los para evitar que esses interfiram ou exerçam influência sobre os fatores em estudo (Marconi & Lakatos, 2017). Assim, as variáveis de controle são aquelas que já foram objeto de outros estudos e das quais espera-se que causem efeito sobre a variável dependente.

No que se refere aos determinantes da corrupção, estudos anteriores apontam para diferentes variáveis relacionadas ao ambiente contábil, econômico, político, cultural e religioso (Albrecht et al., 2012; Avritzer et al., 2008; Botinha, 2018; Cabral, 2018; Malagueño et al., 2010). Neste estudo, foram utilizadas como variáveis de controle o Índice de Liberdade Econômica (*The Heritage Foundation*, 2018) e o Índice de Estado de Direito (Kaufmann & Kraay, 2018), seguindo o modelo sugerido por Albrecht et al. (2012).

Os índices Liberdade Econômica (LIBECON) e Estado de Direito (ESTDIR) são variáveis comumente utilizadas em pesquisas que buscam possíveis explicações para a corrupção, tendo apresentado efeito significativo nos resultados de estudos anteriores (Albrecht et al., 2012; Botinha, 2018; Malagueño et al., 2010; Treisman, 2000). De acordo com Albrecht et al. (2012), países com um forte Índice de Estado de Direito oferecem uma estrutura estável para a atividade econômica, indicando que maior respeito dos agentes em relação às regras da sociedade incentivam a participação em atividades produtivas e diminuem os níveis de corrupção percebida.

3.2.3 Variáveis independentes

A princípio, foram definidas algumas variáveis das quais se esperava que pudessem influenciar no Índice de Corrupção Percebida (ICP) dos países, baseando-se na sustentação teórica desta pesquisa e em estudos anteriores. Para melhor avaliação, as variáveis foram classificadas em três grupos distintos: Estrutura, *Enforcement* e *Disclosure*.

Para o grupo de Estrutura, seguiu-se os pressupostos estabelecidos pela Teoria Institucional, que considera a complexidade organizacional e a concentração de mercado como fatores capazes de inibir as oportunidades de prática de atos corruptos (Botinha, 2018; Misangyi et al., 2008). Nesta linha de raciocínio, considerou-se a influência dos fatores externos, como a adoção das normas internacionais de contabilidade e auditoria, e o papel do Estado enquanto regulador da profissão, como vetores que moldam estruturas formais e influenciam o comportamento dos agentes (Nurunnabi, 2015).

A classificação do grupo *Enforcement* baseou-se no entendimento de que, ainda que as estruturas institucionais sejam fortes, estas exigem uma atuação efetiva por parte do Estado para poder exercer papel de controle (Hodgson & Jiang, 2007). Assim sendo, foram consideradas neste grupo aquelas variáveis que representem o esforço do Estado em garantir o cumprimento das normas estabelecidas pelos reguladores.

Por fim, o grupo *Disclosure* foi fundamentado na premissa de que maiores níveis de transparência dificultam o encobrimento dos rastros deixados pela corrupção e aumentam a percepção de que esses atos podem ser descobertos (Albrecht et al., 2012; Botinha, 2018; Malagueño et al., 2010; Neu, Everett, Rahaman, & Martinez, 2013). Segundo Wells (2002). Esta percepção quanto à possibilidade de ser descoberto faz com que o agente que pratica atos corruptos se sinta ameaçado diante de um cenário com maior nível de transparência. Desta forma, o grupo é composto por variáveis relativas à divulgação de informações referentes à atuação dos órgãos reguladores em cada país. A descrição completa das variáveis independentes, está disposta no Apêndice A.

3.3 Construção do modelo

Em primeiro momento, foi realizado o teste de correlação para verificar o grau de relacionamento entre a variável dependente e as variáveis independentes, bem como das variáveis independentes entre si. Para isso, aplicou-se o teste Shapiro-Wilk com o intuito de verificar a normalidade dos dados, o qual apontou para uma distribuição diferente da normal. Desta forma, foi aplicado o teste de correlação de Spearman, um método estatístico não-paramétrico utilizado para dados que não apresentam distribuição normal (Martins & Theóphilo, 2016).

Na sequência, foi construído um índice composto para cada um dos grupos de variáveis independentes em estudo (*Estrutura*, *Enforcement* e *Disclosure*), atribuindo peso às variáveis *dummy* por grupo, de forma que sua soma resultasse em um índice que varia de 0 a 1 para o grupo *Estrutura*. Nos grupos *Enforcement* e *Disclosure*, somou-se às variáveis *dummy*, respectivamente, o valor das variáveis quantitativas FPCA e EXTDIS, resultando em um índice que varia de 0 a 8 para *Enforcement* e de 0 a 11 para *Disclosure*. Estes índices compostos foram nomeados como ESTRUT, ENFORC e DISCLO, e juntamente com as variáveis de controle, foram utilizados para construir os modelos de regressão utilizados nesta análise.

A princípio, foi construído um modelo com todas as variáveis de controle e os índices compostos encontrados para cada um dos grupos de variáveis, utilizando-se para isso o seguinte modelo:

$$ICP = \beta_0 + \beta_1 LIBECON + \beta_2 ESTDIR + \beta_3 ESTRUT + \beta_4 ENFORC + \beta_5 DISCLO + \varepsilon_i \quad (1)$$

Posteriormente, buscou-se verificar como estas variáveis interagem com o ICP de forma isolada para identificar o modelo que melhor explique suas variações, resultando no seguinte modelo para cada grupo: *estrutura*, *enforcement* e *disclosure*.

$$ICP = \beta_0 + \beta_1 LIBECON + \beta_2 ESTDIR + \beta_3 ENFORC + \varepsilon_i \quad (2)$$

Para verificar se os modelos utilizados possuem problemas de colinearidade, situação em que algumas das variáveis independentes são fortemente correlacionadas (Levine, Stephan, Krehbiel, & Berenson, 2012), utilizou-se o teste do fator inflacionário da variância (VIF), que indica a existência ou não deste problema entre as variáveis independentes.

A normalidade dos resíduos, pressuposto que requer que os erros sejam normalmente distribuídos para cada valor de x (Levine et al., 2012) foi verificada mediante aplicação do teste Shapiro-Wilk. Para detectar a existência de autocorrelação entre os resíduos, aplicou-se o teste de Durbin-Watson (Barroso, Nascimento, Silva, Nascimento, & Peternelli, 2012; Levine et al., 2012). O pressuposto da homogeneidade da variância dos resíduos, que requer que a variância

dos erros seja constante para todos os valores de x (Levine et al., 2012), foi testada mediante o teste de variância.

Assim, para realização da análise utilizou-se o Índice de Corrupção Percebida (ICP) como representante da corrupção dos países. As variáveis independentes e as variáveis de controle foram coletadas nas publicações disponíveis nos sites do IFIAR, IFAC, e na base de dados do Banco Mundial e em informações divulgadas pelos órgãos reguladores para os 31 países componentes da amostra, relativos ao período de 2018. O nível de relacionamento foi medido por meio da análise de regressão, utilizando para isto a ferramenta estatística R®.

4 Análise dos Resultados

4.1 Análise descritiva

Na análise descritiva apresentada na Tabela 2, verifica-se que a maior parte das variáveis apresentam coeficiente de variação acima de 30%, indicando a existência de elevada dispersão dos dados (Martins & Theóphilo, 2016). Esta característica evidencia a relevância da amostra selecionada, tendo em vista que nela estão contemplados países cujos órgãos reguladores e fiscalizadores da profissão de auditoria independente possuem diferentes características.

Tabela 2 - Estatística Descritiva

Variáveis	Obs.	Média	Mediana	Desvio padrão	Coef. Var.	Mín.	Máx.
<u>CORRUPÇÃO</u>							
ICP	31	62,52	60	16,59	0,27	28	88
<u>ESTRUTURA</u>							
SISJUD	31	0,19	0	0,40	2,07	0	1
SUPERV	31	0,84	1	0,37	0,45	0	1
REGMER	31	0,32	0	0,48	1,47	0	1
INDJUR	31	0,26	0	0,44	1,72	0	1
IFRS	31	0,97	1	0,18	0,19	0	1
ISA	31	0,97	1	0,18	0,19	0	1
BIG4	31	70,75	80	24,55	0,35	3,70	97
<u>ENFORCEMENT</u>							
NORMAT	31	0,90	1	0,30	0,33	0	1
EXATEC	31	0,84	1	0,37	0,45	0	1
FPCA	31	5,22	5,15	0,76	0,15	3,75	6,56
<u>DISCLOSURE</u>							
RESINSP	31	0,19	0	0,40	2,07	0	1
RESINVEST	31	0,23	0	0,43	1,88	0	1
APSANC	31	0,35	0	0,49	1,37	0	1
RELATV	31	0,68	1	0,48	0,70	0	1
EXTDIS	31	6,75	7	1,92	0,28	2	10
<u>VARIÁVEIS DE CONTROLE</u>							
LIBECON	31	69,09	68,10	7,39	0,11	51,90	80,90
ESTDIR	31	77,37	85,10	19,66	0,25	20,67	100

Fonte: dados da pesquisa.

Analisando os grupos separadamente, pode-se perceber que as variáveis que compõem o grupo *Enforcement* são mais homogêneas quando comparadas aos demais grupos. Isto porque a maior parte dos países analisados possuíam órgãos regulamentadores com características parecidas, resultando em uma menor variação dos dados obtidos. Por outro lado, as variáveis do grupo *Disclosure* possuem elevado coeficiente de variação, indicando maior disparidade entre as características do ambiente de auditoria dos países analisados.

É possível observar que a média do ICP dos países analisados é de 62 pontos, sendo que metade deles apresenta pontuação igual ou maior que 60 (mediana = 60). Estes valores revelam que a maior parte dos países da amostra possuem pontuação acima da média mundial para 2018, que foi de 43 pontos (*Transparency International*, 2019).

Da mesma forma, nota-se média elevada para a variável BIG4, resultado similar ao obtido por Duh et al. (2018), que indica grande participação das principais empresas de auditoria no mercado dos países analisados. Os dados apontam ainda que metade dos países possuem um percentual de pelo menos 80% de participação nas BIG4 em seu mercado de auditoria.

Contudo, ressalta-se que a média elevada, por si só, não deve ser tomada como base para análise da amostra, uma vez que esta é influenciada pelos extremos. Isto quer dizer que, embora a média da variável BIG4 seja elevada, nota-se que esta possui elevada dispersão (Coef. Var. > 30%). Ao observar os valores mínimos e máximos para esta variável, nota-se que a amostra contempla países com baixo percentual de participação das grandes empresas de auditoria em seu mercado. O mesmo acontece com o ICP, que possui média elevada, mas contempla países com os menores e maiores índices de corrupção percebida.

Ao contrário destas variáveis, o FPCA apresenta média elevada e um baixo coeficiente de variação, indicando maior homogeneidade da amostra (Coef. Var. < 30%). Ainda assim, é possível observar que a amostra contempla diferentes pontuações referente aos padrões de contabilidade e auditoria dos países, cujos valores estão entre 3,74 a 6,56.

A variável Liberdade Econômica (LIBECON) por sua vez, apresenta o menor nível de dispersão dentre as variáveis analisadas, sendo que nenhum dos países da amostra está abaixo da metade deste índice. Estes números revelam que uma das características predominantes dentre os países do G-20 é um nível elevado de liberdade econômica, fato que possibilita maior discricionariedade para que os indivíduos possam controlar seu patrimônio e que é frequentemente utilizado como uma das explicações para a corrupção percebida (Albrecht et al., 2012; Botinha, 2018; Botinha & Lemes, 2019; Malagueño et al., 2010). Para melhor avaliação do relacionamento das variáveis independentes com o ICP, passa-se então à análise do coeficiente de correlação.

4.2 Teste de correlação

Conforme apresentado nos aspectos metodológicos, antes de realizar o teste de correlação, foi aplicado o teste Shapiro-Wilk para verificar a normalidade dos dados. Ao verificar a não normalidade dos dados, aplicou-se o teste de correlação de Spearman, utilizando a ferramenta estatística R[®].

O coeficiente de correlação varia entre -1 e 1, sugerindo a direção (positiva ou negativa) e a força do relacionamento entre as variáveis. Sua interpretação diverge de acordo com o entendimento de cada autor, sendo consenso que quanto mais próximos de 1, maior é a força da correlação existente. Nesta análise, utilizou-se a classificação indicada por Hair Jr., Samouel, Money, & Samouel (2005), apresentada na Tabela 3.

Tabela 3 - Classificação do coeficiente de correlação segundo Hair Jr. et al. (2005)

Coeficiente R	Classificação
0,01 a 0,20	Muito Fraca
0,21 a 0,40	Fraca
0,41 a 0,70	Moderada
0,71 a 0,90	Forte
0,90 a 1	Muito forte

Fonte: Hair Jr. et al. (2005)

Seguindo esta classificação, observou-se que grande parte das variáveis apresentaram um nível muito fraco de correlação com o ICP, indicando pouca associação ao ICP. Dentre estas, destacaram-se as variáveis pertencentes ao grupo *Disclosure*, das quais todas apresentaram coeficiente de correlação fraca. Este resultado converge com o que foi encontrado por outros autores (Albrecht et al., 2012; Botinha, 2018), apontando que o nível de transparência dos órgãos reguladores da auditoria independente não está entre os principais determinantes da corrupção. Contudo, esta influência será verificada mediante a análise de regressão.

As variáveis SISJUD e SUPERV apresentaram baixa correlação, indicando uma possível associação destas no nível de corrupção percebida. Assim como o sistema jurídico, existência de um órgão de supervisão independente é apontada por alguns autores como um fator capaz de reduzir o ICP, sendo este resultado similar ao observado por Albrecht et al., (2012) e Malagueño et al. (2010).

As variáveis que indicaram correlação moderada foram o percentual de participação das BIG4 no mercado de auditoria (BIG4) e a exigência de exame técnico para se tornar um auditor independente (EXATEC). Quanto à variável BIG4, Duh et al. (2018) já haviam apontado a existência de relação entre o domínio do mercado de auditoria e a corrupção, corroborando com os resultados encontrados. Já para a variável EXATEC, esta associação também foi encontrada por Albrecht et al. (2012), que identificaram que a exigência de exames técnicos, associa-se negativamente ao ICP.

Duas variáveis apresentaram forte correlação: Força dos Padrões de Contabilidade e Auditoria (FPCA) e a Liberdade Econômica (LIBECON). A capacidade de influência destas variáveis na corrupção percebida já havia sido apontada por outros autores (Albrecht et al., 2012; Botinha, 2018; Malagueño et al., 2010; Treisman, 2000), convergindo com os resultados encontrados. O resultado apresentado pela variável FPCA corrobora também com o que afirmam os autores Jensen & Meckling (1976), de que uma fraca regulamentação de auditoria e contabilidade criam um ambiente onde gestores podem agir de forma contrária às expectativas dos proprietários sem nenhuma consequência.

Percebe-se ainda que, além de apresentarem forte correlação com o ICP, as variáveis FPCA e LIBECON possuem correlação moderada entre si, indicando que a Liberdade Econômica está positivamente associada a melhores Padrões de Contabilidade e Auditoria. A FPCA associa-se também de forma moderada, à variável BIG4, resultado que permite inferir que a presença das BIG4 eleva a força dos padrões de auditoria. Os resultados sugerem ainda que a Liberdade Econômica está positivamente associada ao sistema jurídico, apontando que países que adotam um sistema menos rígido possuem maior Liberdade Econômica e menores Índices de Percepção da Corrupção. Nota-se também forte correlação entre esta variável e o Estado de Direito, permitindo concluir que em ambientes onde há menor intervenção do Estado, tem-se maior confiança às regras da sociedade.

O maior coeficiente encontrado pertence à variável Estado de Direito (ESTDIR), assim como observado por outros autores (Albrecht et al., 2012; Botinha, 2018; Botinha & Lemes, 2019; Malagueño et al., 2010; Treisman, 2000). Este resultado sugere que a confiança e o respeito às regras da sociedade são fatores capazes de reduzir significativamente os níveis de percepção da corrupção.

Antes de iniciar a análise de regressão, realizou-se também o teste de correlação para os índices resultantes de cada grupo. Os resultados deste teste podem ser vistos na Tabela 4.

Seguindo a mesma classificação utilizada na análise anterior, nota-se que o índice composto ESTRUT apresentou correlação moderada com o ICP, enquanto ENFORC apresentou uma forte correlação, permitindo inferir a possibilidade de que estes influenciem na

percepção da corrupção. O menor valor apresentado foi o do índice composto DISCLO, resultado já esperado, posto que todas as variáveis que o compõem apresentaram nível muito fraco de correlação quando analisadas separadamente. A forte correlação entre ENFORC e o ICP também era esperada, uma vez que no grupo *Enforcement* constava uma das variáveis com maior coeficiente de correlação com o ICP (FPCA).

Tabela 4 - Correlação de Spearman por Índices compostos

	ICP	ESTRUT	ENFORC	DISCLO
ICP	1			
ESTRUT	0,527163	1		
ENFORC	0,790804	0,536439	1	
DISCLO	0,073522	0,087994	0,039162	1

Fonte: elaborado pelo autor

O baixo coeficiente de correlação apresentado pelo índice composto DISCLO corrobora com o que foi encontrado por Botinha (2018) e diverge do que foi apontado por Malagueño et al., (2010) e por Houque & Monem (2016), contrariando a hipótese destes autores de que o nível de *disclosure* estaria fortemente relacionado à corrupção percebida. Contudo, ainda que o resultado pareça contrariar o que foi apontado em estudos anteriores, é importante ressaltar que nesta pesquisa prioriza-se a transparência dos órgãos reguladores da profissão de auditoria independente, sendo esta uma abordagem diferente da adotada pelos autores supracitados, que avaliaram o nível de divulgação de informações pelas empresas, para proteger seus investidores.

Embora algumas variáveis tenham apresentado sinais diferentes do esperado quando analisadas separadamente, a maior parte dos resultados foram condizentes com o que foi apontado por estudos anteriores e confirmados por meio da análise dos índices. Ressalta-se, que estes resultados são preliminares e serão confirmados a seguir pela análise de regressão.

4.3 Análise de regressão

Conforme descrito nos aspectos metodológicos, iniciou-se a análise de regressão utilizando o Modelo 1, composto pelas variáveis de controle e pelos índices compostos encontrados para cada grupo. Foram testados os pressupostos de homogeneidade, normalidade, heterocedasticidade e independência, concluindo-se que nenhum deles foi violado. A Tabela 5 apresenta os resultados obtidos com esse modelo.

Tabela 5 - Modelo com todos os grupos de variáveis propostas

Variáveis	GL	SQ	MQ	F	P>F
LIBECON	1	5391	5391	205,098	1,49e-13***
ESTDIR	1	2040	2040	77,630	3,87e-09***
ESTRUT	1	10	10	0,372	0,5475
ENFORC	1	139	139	5,273	0,0303*
DISCLO	1	21	21	0,810	0,3766
RESÍDUOS	25	657	26		
R² Ajustado:	0,9045				

Legenda: '***'significante a 0,1%; '**'significante a 1%; '*'significante a 5%; '.'significante a 10%.

Fonte: dados da pesquisa

Por meio dos resultados obtidos, nota-se que o modelo proposto apresenta forte poder explicativo do ICP, revelando que 90,45% das variações do ICP podem ser explicadas por esse modelo. Nos resultados de estudos anteriores, as variáveis Estado de Direito (ESTDIR) e

Liberdade Econômica (LIBECON) apresentaram também os maiores níveis de significância (NS = 0,1%), permitindo afirmar que os esforços para minimizar os níveis de corrupção incluem uma menor intervenção econômica por parte do Estado e maior respeito às regras da sociedade (Albrecht et al., 2012; Botinha, 2018; Botinha & Lemes, 2019; Malagueño et al., 2010).

Quanto aos índices relativos à auditoria independente, é possível perceber que apenas o índice composto ENFORC apresentou significância estatística (NS = 5%), permitindo afirmar que quanto maior a atuação do Estado no sentido de fazer com que as leis sejam cumpridas, menor é a corrupção percebida. Os demais índices compostos (ESTRUT e DISCLO) não apresentaram significância estatística, inferindo-se que a forma de estruturação e o nível de transparência dos órgãos reguladores da auditoria independente possuem pouca influência na explicação das variações do ICP.

Além de validar o que foi afirmado por Hodgson & Jiang (2007) sobre a necessidade de um *enforcement* adicional para que as estruturas formais possam exercer papel de controle, o resultado apresentado pelo índice composto ENFORC corrobora com o que foi identificado em estudos anteriores (Albrecht et al., 2012; Botinha & Lemes, 2019; Malagueño et al., 2010), que verificaram que a qualidade dos padrões de contabilidade e auditoria está positivamente associada ao nível de corrupção dos países. Ademais, confirma-se também o pressuposto de que países com um efetivo sistema de fiscalização e monitoramento possuem menores índices de corrupção (Treisman, 2000).

Em relação ao índice composto ESTRUT, o resultado obtido condiz com os resultados já apresentados nos testes de correlação individual, onde duas variáveis pertencentes ao grupo Estrutura apresentaram nível muito fraco de correlação, e no teste por grupo de índices compostos, onde o índice composto ESTRUT apresentou correlação moderada em relação ao ICP. Este resultado permite inferir que o sistema jurídico, a adoção às normas internacionais e a concentração de mercado não são capazes de reduzir o ICP, corroborando com o que foi identificado em estudos anteriores (Botinha, 2018; Duh et al., 2018).

O resultado obtido para o índice composto DISCLO é consistente com o teste de correlação, que apresentou nível muito fraco deste índice com o ICP, corroborando com o que foi identificado por Botinha (2018) divergindo do que foi apontado por Houqe & Monem (2016) acerca do *disclosure* ser capaz de reduzir os níveis de corrupção dos países.

A inserção de todos os índices possibilitou verificar como os índices compostos de Estrutura, *Enforcement* e *Disclosure* interagem em conjunto, na tentativa de explicar as variações do ICP. Identificou-se que o modelo possui forte poder explicativo em relação ao ICP (90,45%), sendo que os valores mais representativos foram os apresentados pelas variáveis de controle e pelo índice composto ESTRUT.

Na sequência, foram feitos testes para identificar qual modelo melhor explicaria as variações do ICP, inserindo as variáveis independentes de forma isolada com os índices compostos. Estes testes possibilitaram verificar como cada um deles interagiu com as variáveis de controle estabelecidas, na tentativa de explicar o grau de corrupção percebida dos países. Observou-se que o Modelo 2, que inclui apenas as variáveis de controle e o índice composto ENFORC, apresentou aumento no poder explicativo, conforme resultado da Tabela 6.

Ressalta-se que o Modelo 2 aumentou a explicação do grau de corrupção percebida em relação ao Modelo 1, que passou de 90,45% para 90,87%, apresentando significância estatística à 5%. O modelo atende aos pressupostos de homogeneidade, normalidade, heterocedasticidade e independência.

Tabela 6 – Modelo 2, considerando apenas o índice composto ENFORC

Variáveis	GL	SQ	SM	F	P>F
LIBECON	1	5391	5391	214,550	2,29e-14 ***
ESTDIR	1	2040	2040	81,208	1,26e-09 ***
ENFORC	1	148	148	5,905	0,022 *
RESÍDUOS	27	678	25		
R² Ajustado:	0,9087				

Legenda: '***'significante a 0,1%; '**'significante a 1%; '*'significante a 5%; '.'significante a 10%.

Fonte: dados da pesquisa

Assim como apontado pelos estudos anteriores (Treisman, 2000; Albretch *et al.*, 2012), os resultados obtidos revelam forte poder explicativo das variáveis Liberdade Econômica (LIBECON) e Estado de Direito (ESTDIR) em relação à corrupção percebida. Repetindo os resultados já obtidos no Modelo 1, as variáveis apresentaram significância estatística a 0,1%.

A associação da Liberdade Econômica à corrupção percebida já havia sido discutida por Treisman (2000), embasada no argumento de que ações do Estado, como a regulamentação, tributação, entre outras, podem ser usadas para dar aos parceiros vantagens competitivas no mercado, criando possibilidades para que funcionários públicos barganhem com empresas privadas em troca de benefícios.

Os resultados confirmam ainda o que foi apresentado no teste de correlação, indicando forte poder explicativo do Estado de Direito. Este resultado converge com o que foi encontrado por Elbahnasawy & Revier (2012), sendo que no Modelo 2 essa variável mostrou-se mais representativa quando comparada ao modelo adotado pelos autores. Botinha (2018) também encontrou forte impacto desta variável na corrupção percebida, concluindo que um dos principais condicionantes para minimizar a corrupção é o fortalecimento das regras, do respeito da sociedade e o estabelecimento de um estado democrático.

Observa-se, portanto, que o poder de fiscalização e monitoramento dos órgãos reguladores da auditoria independente, um Estado de Direito forte e uma maior Liberdade Econômica são fatores capazes de reduzir a corrupção percebida, confirmando a alta correlação observada para estas variáveis e os resultados de estudos anteriores (Albrecht *et al.*, 2012; Botinha & Lemes, 2019; Hodgson & Jiang, 2007; Malagueño *et al.*, 2010).

5 Considerações Finais

O estudo teve como objetivo aprofundar a pesquisa desenvolvida por Albrecht *et al.* (2012), por meio da análise do relacionamento entre a forma de constituição, atuação e a transparência dos órgãos regulamentadores da auditoria independente e o grau de corrupção percebida, tendo como amostra os países pertencentes ao G-20.

Como sustentação teórica, buscou-se embasamento nas premissas da Teoria Institucional e da Teoria da Agência, bem como na estruturação histórico-normativa da auditoria independente para fundamentar as associações testadas. A partir dessas teorias pode-se observar como os sistemas governamentais, as estruturas intraorganizacionais, o ambiente econômico, a criação de medidas de monitoramento e a transparência estão associados à barreiras anticorrupção.

Para realização da análise, utilizou-se o Índice de Corrupção Percebida (ICP) como representante da corrupção dos países. As variáveis independentes e as variáveis de controle foram coletadas para os 31 países componentes da amostra, relativos ao período de 2018. O nível de relacionamento foi medido por meio da análise de regressão, utilizando para isto a ferramenta estatística R[®].

Os resultados encontrados apontaram que a variável com maior poder explicativo da corrupção percebida é o Estado de Direito, tendo esta apresentado significância estatística a 0,1% em todos os modelos testados. Este resultado sugere que esforços para redução da corrupção devem envolver principalmente o fortalecimento de regras e o respeito da sociedade para com elas.

Quanto às variáveis relativas à auditoria independente, os resultados evidenciaram que a existência de órgãos reguladores com maior poder de fiscalização e monitoramento (*enforcement*) está associada a menores índices de corrupção percebida, corroborando com os pressupostos das teorias que fundamentaram esta pesquisa e enfatizando a importância de uma atuação efetiva por parte do Estado, para redução da corrupção. Por outro lado, a estruturação e o nível de *disclosure* dos órgãos reguladores da auditoria independente demonstraram não estar associados à corrupção percebida, contrariando alguns dos pressupostos das teorias discutidas no que se refere à complexidade organizacional, concentração de mercado e transparência como dissuasores da corrupção.

Referências

- Albrecht, C., Malagueno, R., Holland, D., & Sanders, M. (2012). A cross-country perspective on professional oversight, education standards and countries' perceived level of corruption. *Cross Cultural Management: An International Journal*, 19(4), 433–454. <https://doi.org/10.1108/13527601211269978>
- Araújo, E. C. C. de, Rodrigues, V. R. D. S., Monte-mor, D. S., & Correia, R. D. (2018). Corrupção e valor de mercado: os efeitos da operação Lava Jato sobre o mercado de ações no Brasil. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 17(51), 41–58. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v17n51.2626>
- Attie, W. (2018). *Auditoria: conceitos e aplicações* (Atlas, Ed.). São Paulo.
- Avritzer, L., Bignotto, N., Guimarães, J., & Starling, H. M. M. (2008). *Corrupção: ensaios e críticas* (UFMG, Ed.). Belo Horizonte.
- Barroso, L., Nascimento, M., Silva, F., Nascimento, A., & Peternelli, L. (2012). Avaliação do teste generalizado de Durbin-Watson. *Revista Brasileira de Biometria*, 30(3), 432–441.
- Botinha, R. A. (2018). *A corrupção e o ambiente contábil dos países*. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.14393/ufu.te.2018.902>
- Botinha, R. A., & Lemes, S. (2019). Corrupção percebida: uma análise da associação com o ambiente contábil dos países do G20. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(1), 120–139. <https://doi.org/10.14392/asaa.2019120107>
- Braunbeck, G. O. (2010). *Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil*.
- Bunget, O. C., & Dumitrescu, A. C. (2009). Detecting and reporting the frauds and errors by the auditor. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1(11), 117–125.
- Cabral, R. L. F. (2018). Corrupção: uma perspectiva da filosofia da linguagem para o seu enfrentamento. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 55(220), 13–28.
- Chabova, K. (2017). Measuring corruption in Europe: public opinion surveys and composite indices. *Quality and Quantity*, 51(4), 1877–1900. <https://doi.org/10.1007/s11135-016-0372-8>
- Chêne, M., & Transparency International. (2017). *The role of external auditing in Fraud and Corruption*.
- Duh, R.-R., Ye, C., & Yu, L.-H. (2018). Corruption and audit market concentration: an international investigation. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 1–19. <https://doi.org/10.1080/16081625.2018.1540942>
- Dye, K. M., & Staphenurst, R. (1998). *Pillars of integrity: the importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*. Washington, DC.

- Elbahnasawy, N. G., & Revier, C. F. (2012). The Determinants of Corruption: Cross-Country-Panel-Data Analysis. *The Developing Economies*, 50(4), 311–333. <https://doi.org/10.1111/j.1746-1049.2012.00177.x>
- Emerson, D., & Yang, L. (2012). Perceptions of Auditor Conscientiousness and Fraud Detection. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(2), 110–141.
- Farooq, O., & Shehata, N. F. (2018). Does external auditing combat corruption? Evidence from private firms. *Managerial Auditing Journal*, 33(3), 267–287. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2017-1634>
- Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2012). *Auditoria* (Cengage, Ed.). São Paulo.
- Hair Jr., J. F., Samouel, B. B., Money, A. H., & Samouel, P. (2005). *Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração* (1st ed.; Bookman, Ed.). Porto Alegre.
- Heidenheimer, A. I., & Johnston, M. (2017). *Political Corruption* (3rd ed.; M. Johnston, Ed.). <https://doi.org/10.4324/9781315126647>
- Hodgson, G. M., & Jiang, S. (2007). The economics of corruption and the corruption of economics: An institutionalist perspective. *Journal of Economic Issues*, 41(4), 1043–1061. <https://doi.org/10.1080/00213624.2007.11507086>
- Houqe, M. N., & Monem, R. M. (2016). IFRS Adoption, Extent of Disclosure, and Perceived Corruption: A Cross-Country Study. *International Journal of Accounting*, 51(3), 363–378. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2016.07.002>
- Ionescu, L. (2017). Errors and fraud in accounting the role of external audit in fighting corruption. *Journal of Political Economy Decembe*, 17(4), 29–36.
- Iudícibus, S. (2017). *Teoria da contabilidade* (Atlas, Ed.). São Paulo.
- Iuliana, P. I. (2012). The evolution and the perspectives of the audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 2(4), 2222–6990. Retrieved from www.hrmars.com/journals
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360. [https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100798. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.06.001>
- Kassem, R., & Higson, A. W. (2016). External auditors and corporate corruption: Implications for external audit regulators. *Current Issues in Auditing*, 10(1), 1–10. <https://doi.org/10.2308/ciia-51391>
- Kaufmann, D., & Kraay, A. (2018). Worldwide Governance Indicators. Retrieved from <http://info.worldbank.org/governance/wgi/#home>
- Khan, M. A. (2006). Role of Audit in Fighting Corruption. "Ethics, Integrity, and Accountability in the Public Sector: Re-Building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Convention against Corruption", (September), 1–32. Sr. Petersburg.
- Levine, D. M., Stephan, D. F., Krehbiel, T. C., & Berenson, M. L. (2012). *Estatística: teoria e aplicações* (6th ed.; LTC, Ed.). Rio de Janeiro.
- Luciano, E. M., Magnagnago, O. A., & Wiedenhof, G. C. (2017). Entendendo as causas da corrupção no Brasil e o papel da TI na redução da vulnerabilidade à brechas de corrupção. *XX SEMEAD Seminários Em Administração*, (November), 1–18.
- Malagueño, R., Albrecht, C. O., Ainge, C., & Stephens, N. M. (2010). Accounting and corruption: a cross-country analysis. *Journal of Money Laundering Control*, 13(4), 372–393. <https://doi.org/10.1108/13685201011083885>
- Marconi, M., & Lakatos, E. (2017). Fundamentos de metodologia científica. In *Atlas S. A.* (8th ed.). São Paulo.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia de investigação para ciências sociais aplicadas* (3rd ed.; Atlas, Ed.). São Paulo.

- Miranda, L. F. (2018). Unificando os conceitos de corrupção: uma abordagem através da nova metodologia dos conceitos. *Revista Brasileira de Ciência Política*, (25), 237–272. <https://doi.org/10.1590/0103-335220182507>
- Misangyi, V. F., Weaver, G. R., & Elms, H. (2008). Ending corruption: The interplay among institutional logics, resources, and institutional entrepreneurs. *Academy of Management Review*, 33(3), 750–770. <https://doi.org/10.5465/AMR.2008.32465769>
- Nassif, E., & Souza, C. L. de. (2013). Conflitos de agência e governança corporativa. *Caderno de Administração. Revista Da Faculdade de Administração Da FEA*, 7(1), 1–20.
- Neu, D., Everett, J., Rahaman, A. S., & Martinez, D. (2013). Accounting and networks of corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6–7), 505–524. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.003>
- Nurunnabi, M. (2015). The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country. *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting Journal*, 31(1), 136–149. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.015>
- Okajima, K. (2018). PCAOB audit regulation in a historical perspective: how the regulatory structure has changed. *Management Accounting Research*, 111(2), 251–263.
- Pereira, A. D. (2018). *Auditoria das demonstrações contábeis: uma abordagem contábil e jurídica* (2nd ed.; S. Educação, Ed.). São Paulo.
- Santos, L. C., & Takamatsu, R. T. (2018). Nível de corrupção dos países e opacidade dos resultados contábeis. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 37(4), 21–32. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v37i4.34220>
- Sterzeck, G. (2017). *Audit expectation gap nos litígios das firmas de auditoria*.
- Teixeira, A. (2006). *Guia da cidadania para a transparência* (F. K. Adenauer, Ed.). Fortaleza.
- The Heritage Foundation. (2018). 2018 Index of Economic Freedom. Retrieved from <https://www.heritage.org/international-economies/commentary/2018-index-economic-freedom>
- Transparência Internacional. (2019). Sobre a Transparência Internacional. Retrieved from <https://transparenciainternacional.org.br/quem-somos/sobre-a-ti/>
- Transparency International. (2019). *Índice de Percepção da Corrupção 2018*. Berlin.
- Treisman, D. (2000). The causes of corruption: a cross-national study. *Journal of Public Economics*, 76(3), 399–457. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(99\)00092-4](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(99)00092-4)
- Vecchia, L. A. D., Mazzioni, S., Poli, O. L., & Moura, G. D. de. (2018). Corrupção e Contabilidade: Análise Bibliométrica da Produção Científica Internacional. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(3). https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i3.20033
- Wells, J. T. (2002). Let Them Know Someone's Watching. *Journal of Accountancy*. Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2002/may/letthemknowsomeoneswatching.html>
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443–464. <https://doi.org/10.1146/annurev.soc.13.1.443>

APÊNDICE A - Variáveis primárias e suas respectivas siglas

Estrutura	Enforcement
<p><u>Sistema Jurídico - SISJUD</u> Classificação dos países quanto aos sistemas legais <i>code law</i> (1) e <i>common law</i> (2).</p> <p><u>Supervisão - SUPERV</u> Existência de um órgão de supervisão independente da profissão de auditoria, sendo atribuído 1 para países que estabeleceram tal órgão e 0 para o contrário.</p> <p><u>Regulador de Mercado - REGMER</u> Vinculação dos reguladores da profissão de auditoria independente aos Órgãos Reguladores de Mercado, onde 1 representa a existência de vínculo e 0 o contrário.</p> <p><u>Independência Jurídica - INDJUR</u> Independência regulatória da profissão de auditoria a nível estadual, sendo 1 caso os estados possuem independência para regulamentar a profissão e 0 caso contrário.</p> <p><u>Adoção às IFRS - IFRS</u> Representa a adoção às IFRS. Foi atribuído 1 para países que requerem a utilização das normas internacionais e 0 para aqueles que ainda não adotam.</p> <p><u>Adoção às ISA - ISA</u> Representa a adoção às ISA, onde 1 indica a que o país adota o padrão internacional e 0 o contrário.</p> <p><u>Concentração do Mercado de Auditoria - BIG4</u> Indica o percentual de participação das Big4 no mercado de auditoria de cada país.</p> <p><u>Disclosure</u></p> <p><u>Resultado das Inspeções – RESINSP</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores divulguem o resultado das inspeções periódicas realizadas e 0 caso contrário.</p> <p><u>Resultado das Investigações – RESINVEST</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores divulguem o resultado das investigações realizadas e 0 caso contrário.</p> <p><u>Sanções Aplicadas – APLSANC</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores divulguem as sanções aplicadas e 0 caso contrário.</p> <p><u>Relatório de Atividades – RELATATV</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores publiquem relatórios anuais das atividades realizadas e 0 caso contrário.</p> <p><u>Extensão do Disclosure – EXTDISC</u> Medida de extensão do disclosure em proteger os acionistas minoritários do uso indevido de ativos corporativos por administradores para ganhos pessoais. O índice varia de 0 a 10, com escores mais altos indicando maior divulgação.</p>	<p><u>Normatização – NORMAT</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores da profissão possuam autoridade para criar normas/regulamentos e 0 caso contrário.</p> <p><u>Registro – REGIST</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores da profissão possuam a função de registo/licenciamento dos profissionais de auditoria e 0 caso contrário.</p> <p><u>Educação Continuada – EDUCONT</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores estabeleçam normas de educação continuada e 0 caso contrário.</p> <p><u>Inspeções – INSPEC</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores tenham autoridade para realizar inspeções periódicas e 0 caso contrário.</p> <p><u>Controle de Qualidade – CTROLD</u> Variável que será igual à 1 se os órgãos reguladores possuírem ferramentas para controle de qualidade firmas de auditoria e 0 caso contrário.</p> <p><u>Investigações – INVEST</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores tenham autoridade para realizar investigações e 0 caso contrário.</p> <p><u>Sanções – SANCOES</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores tenham autoridade para aplicar sanções e 0 caso contrário.</p> <p><u>Código de Ética – CDETIC</u> Variável que será igual à 1 caso os órgãos reguladores possuam um código de ética adotado pelos profissionais de auditoria e 0 caso contrário.</p> <p><u>Força dos Padrões de Contabilidade e Auditoria – FPCA</u> Índice que mede a força dos padrões de auditoria e relatórios financeiros em uma escala de que vai de 1 (extremamente fraco) a 7 (extremamente forte).</p> <p>Variáveis de Controle</p> <p><u>Liberdade Econômica – LIBECON</u> Representa o grau de liberdade econômica dos países, onde níveis mais baixos representam maior intervenção do governo e níveis mais altos representam maior liberdade para que os indivíduos possam trabalhar, produzir, consumir e investir.</p> <p><u>Estado de Direito – ESTDIR</u> Capta a percepção da medida de extensão em que os agentes confiam e respeitam as regras da sociedade, em particular a qualidade da execução dos contratos, a política e os tribunais, bem como a probabilidade de crime e violência.</p>