



**PERCEPÇÃO DOS CONTABILISTAS ACERCA DOS FATORES DETERMINANTES DE CORRUPÇÃO SOB A ÓTICA DO INSTITUCIONALISMO ORGANIZACIONAL**  
**PERCEPTION OF ACCOUNTANTS ABOUT CORRUPTION DETERMINANTS FACTORS THROUGH THE OPTICS OF ORGANIZATIONAL INSTITUTIONALISM**

*Liriane Fernanda Leite* <sup>(1)</sup>

*Henrique Adriano Sousa* <sup>(2)</sup>

*Aline Ribeiro de Souza* <sup>(3)</sup>

*Mayla Cristina Costa* <sup>(4)</sup>

*Universidade Federal do Paraná/UFPR, Curitiba-PR*

**RESUMO**

Cada vez mais toma-se conhecimento sobre escândalos de corrupção em diversos setores da sociedade brasileira. Sob a perspectiva do institucionalismo organizacional, o comportamento dos atores é moldado de acordo com o caráter coletivo e é governado 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. 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. Considera-se que esta pesquisa contribui tanto com o campo acadêmico da contabilidade, quanto com o âmbito da prática da contabilidade gerencial.

**Palavras-chave:** Corrupção; institucionalismo organizacional; percepção de contabilistas.

**ABSTRACT**

The knowledge about corruption scandals in several sectors of Brazilian society increases day by day. From the perspective of organizational institutionalism, the actor's behavior is shaped according to the collective character and is governed by rules and conventions socially accepted. Motivated by Institutional Theory, this study aims to identify the factors that determine the corruption acts in the private sector from the perception of the professional accountants. Therefore it was used a field research with a questionnaire based on a Likert-type scale, where the survey variables were represented by dimensions. Posteriorly, the data were treated by statistical software using the following multivariate analysis: Exploratory Factor Analysis and Cluster Analysis. It was adopted the 5% significance level. It was found 6 determinant factors and 4 clusters were formed. This research contributes to the accounting academic field as well as to the management accounting practices.

**Keywords:** Corruption; organizational institutionalism; perception of accountants.

**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). Para o autor, embora na maioria dos casos a corrupção ordinariamente esteja relacionada

ao uso de cargo público para ganhos privados, é importante compreender que o conceito de corrupção é mais amplo ou pode ser considerado sob distintas dimensões.

Nesse sentido, a dimensão econômica na qual a corrupção se dá em termos de vantagens ou benefícios auferidos da esfera pública em favor da privada é apenas uma delas. A segunda dimensão é jurídico-normativa que restringem as práticas corruptas, e implicam na análise dos aspectos normativos, relativos ao ordenamento jurídico que as fundamentam. Contudo, estas duas dimensões, econômica e jurídico-normativa, em que pese serem complementares, não esgotam as dimensões aplicáveis e influenciadoras das práticas de corrupções, ou ainda apresentam uma terceira dimensão necessária para análise mais ampla do tema: a social. Essa questão não se reduz a nenhuma das dimensões anteriores e pertence à questão da legitimidade das ações, que é o que a ótica institucional pretende incorporar (MEYER, ROWAN, 1977; SUCHMAN, 1995; SCOTT, 2008; GREENWOOD, OLIVER, LAWRENCE; MEYER, 2017).

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; 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, conforme já

comentado e há também distintos graus de consequências derivadas dela. 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 (vide 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. Nesse sentido, Oliveira (2014) considera que há mecanismos estruturais em uma organização que favorecem o surgimento da corrupção institucional.

Na perspectiva teórica adotada, o discurso por meio de textos se torna essencial à realidade social que ele retrata, no sentido de que pode ser compreendido como um fenômeno de reflexividade institucional em constante movimento (GIDDENS, 2003). O 'discurso' na mesma concepção de Fairclough (2001), é considerado o processo de interação dos atores, que passam a compartilhar as mesmas definições da realidade, sendo que é por meio do uso da linguagem cotidiana que essas definições são constituídas. Sendo assim, o efeito discursivo da ação, pode ser compreendido a partir de uma melhor segregação dos tipos de ações, já que muitas ações produzem textos. Esses 'textos' incluem ações verbais e escritas, além de formas simbólicas de comunicação. Desse modo, é considerado institucional por ser o elemento estrutural básico da atividade social nos ambientes e reflexivo no sentido de que se

tornam parte das formas de ação adotadas pelos indivíduos ou grupos (Giddens, 2003).

As leis são sancionadas e estruturadas normativamente de acordo com a realidade social, demonstrando julgamentos de legitimidade (SCOTT, 1995; GRANOVETTER, 2006), nota-se nesse sentido, cada vez mais, um esforço jurídico no Brasil, por exemplo, por meio 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, práticas de subvencionar atos ilícitos, fraudar atos contra a administração pública, entre diversos, e dá outras providências (BRASIL, 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 a prática de adquirir para si ou outrem vantagem indevida, ou aceitar promessa advinda de vantagem de determinada função (BRASIL, 1940).

Práticas corruptas favorecem no contexto institucional aqueles que dispõem de relacionamentos que lhes permitam obter benefícios. Assim, a disseminação ocorre por meio do próprio sistema e de seus métodos sociais estabelecidos. Dada a representatividade do setor privado na geração de riquezas econômicas, neste estudo, abranger-se-á a corrupção na atmosfera privada, considerando que é sempre relacionada ou com algum efeito sob a esfera pública.

Se recentemente, o noticiário nacional foi tomado por matérias sobre grandes empreiteiras que fornecem dinheiro não registrado aos partidos políticos, é um exemplo que permite separar as três

dimensões. Primeiro, a empresa privada corrompe agentes públicos pela vantagem econômica, o arcabouço jurídico é contornado pelo que se convencionou chamar de caixa 2, e por fim, a consideração de normalidade ou a impressão de que se tornou uma prática rotineira é o social (legitimidade). Suchman (1995) ao tratar da concepção de legitimidade estabelece que as empresas que não participam dessa relação obscura entre setor público e privado, são privadas de competir. Em outras palavras, dado as condições de corrupção entre agentes, o honesto não pode competir por ser excluído da rede de associação dos atores corruptos.

Outro exemplo singelo para a mesma questão explanada, está no 'Jogo do Bicho', é ilegal do ponto vista jurídico, tratando-se de 'jogos de azar' visando a aquisição de prêmio, para si ou para outrem, os quais são contravenções penais, e tais promovem vantagem econômica e alcançam um público de baixa renda. É socialmente legítimo, o bilhete de aposta, sem validade legal, sem respaldo jurídico, é pago, uma vez que a existência dos banqueiros depende da confiança do apostador pela ausência de respaldo do sistema normativo brasileiro.

Dentro desta abordagem institucional, Fligstein (2001), sugere que os campos organizacionais possuem habilidades coercitivas e recursos para influenciar as regras e a dependência em papel de seus interesses. Trazendo o contexto institucional para o âmbito da contabilidade, 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.

Nesse sentido, tem-se como objetivo geral identificar os fatores que determinam os atos de corrupção no setor privado, provenientes da percepção dos profissionais contabilistas no contexto institucional brasileiro. Nesta pesquisa, será utilizado o conceito de corrupção salientado por Abramo (2004) como a apropriação de vantagem indevida do agente privado. Para tanto, considerar-se-á o ambiente contábil por meio da percepção do profissional contabilista, pois este é um ator relevante no ambiente empresarial (MERLO; PERTUZATTI, 2005). O comportamento dos atores é moldado de acordo com o caráter coletivo e é governado por regras e convenções socialmente aceitas, influenciadas por sistemas simbólicos, métodos de legitimação, relações de poder, costumes, rotinas e outros aspectos de natureza cultural (SUCHMAN, 1995; GUARIDO FILHO; COSTA, 2012; GREENWOOD, OLIVER, LAWRENCE; MEYER, 2017), mostrando-se relevante no processo de compreensão das práticas institucionalizadas de corrupção.

É notório a indignação da população no que tange aos escândalos de corrupção divulgados, onde percebe-se o envolvimento das sociedades econômicas com partidos políticos de maneira a obter vantagens indevidas, ou seja, benefícios estes advindos de maneiras ilegais, contra o atual sistema jurídico vigente no país. Consideramos que é imprescindível compreender as práticas para alterar coercitivamente ou normativamente a realidade social no ambiente em que estão inseridas. Diante desse contexto, essa pesquisa propõe a seguinte questão de pesquisa: Quais os fatores determinantes de corrupção na iniciativa privada perceptíveis aos profissionais contabilistas? Cabe destacar que o conceito de percepção está atrelado ao

identificado nas pesquisas realizadas pelo *Transparency International*, ao qual vincula o quão corruptas as atitudes parecem ser com base na realidade vivida pelos indivíduos (TRANSPARENCY INTERNATIONAL, 1995).

Atualmente, vincula-se a mitigação da corrupção pela atuação do profissional auditor, que transmite confiabilidade aos *skateholders* por meio dos testes de auditoria e *compliance* dos controles internos, para então, proporcionar veracidade material à realidade patrimonial das instituições. Porém, salienta-se a importância de pesquisas que analisem as percepções do ambiente empresarial, estabelecido socialmente nas relações humanas cotidianas, na compreensão precedente do que leva ao empresário a praticar desvios em suas atividades econômicas, e ainda, se é possível o profissional contador ao tratar com seus clientes perceber a prática antecipadamente e cooperar para extinguir ou abrandar as ocorrências de atos ilícitos. Sendo assim, este estudo contribui com a área acadêmica ao vincular novos achados a esta vertente de pesquisa e, de maneira empírica, com uma percepção afim de auxiliar uma mudança institucional no Brasil.

## REFERENCIAL TEÓRICO

### 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 advêm 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.

Precaver e mitigar a corrupção remete a debate amplo e pluridisciplinar pois está associado a "valores sociais, à educação e à cultura". A possibilidade de inexistência de práticas corruptas é dificilmente erradicada, porém a frequência de ocorrência será determinada por: 1) oportunidades que o sistema oferece; 2) a chance de que o desvio seja descoberto e; 3) a certeza da punição (a ideia de que os benefícios compensam a punição) (OLIVEIRA, 2008, p. 02).

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, ou seja, não há percepção ou são ignoradas as práticas de corrupção, devido a um consenso socialmente aceito das relações sociais do grupo. 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 e De Lurgio (2008) pontuam que há diversas variáveis e características pessoais que irão definir as percepções éticas e morais. A

corrupção irá tomar lugar onde houver uma combinação de inclinação e oportunidade (BENSON, 1988; POPE, 2000). 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).

Do mesmo modo, 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 corresponsáveis 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), essa perspectiva está vinculada as explicações institucionais destacadas por Brei (1996). No tocante as estratégias de erradicar ou controlar tal fenômeno, a pesquisa exploratória de Borini e Grisi (2009) entre outros tópicos, 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 *PricewaterhouseCoopers* (PwC) 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 erros (PESSOA et al., 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.

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). Ademais, 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 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 (TRANSPARENCY INTERNATIONAL, 2015).

Nesse sentido, há três mecanismos estruturais que podem levar a ocorrência da corrupção institucional de acordo com Oliveira (2014). O primeiro mecanismo

refere-se aos complexos processos intrínsecos para atingir determinado objetivo e, neste, surgem oportunidades para desvio de finalidade ou de tempo despendido para o intuito errado. O segundo mecanismo estrutural são os problemas relativos a motivação dos colaboradores da organização, uma vez que há conflitos na motivação por recompensas monetárias, estes indivíduos não irão trabalhar para o propósito da organização, mas de acordo com o seu mecanismo de recompensa. E por último, o formalismo e a comunicação estrutural, que precisam ser disseminados através de regras, normalmente materializadas em sinais e significados. A corrupção institucional ocorre, neste último mecanismo estrutural quando a regra precisa ser aplicada em uma situação particular, e a seguir, no contexto da aplicação da regra as circunstâncias mudam. Assim o indivíduo por falha de transmissão da regra, interpreta em seu favoritismo, seguindo objetivos próprios.

Observa-se que os estudos realizados geralmente enfatizam apenas uma dimensão ou abordam a corrupção sob uma perspectiva racionalista de análise em que limita a sua compreensão. A seguir será abordada práticas de corrupção sob a ótica do institucionalismo organizacional que será a base, adotada por este artigo, para a análise dos dados.

### **Práticas de Corrupção sob a Ótica do Institucionalismo Organizacional**

A perspectiva do institucionalismo organizacional, conforme já comentado, considera que as ações individuais dos membros da organização são governadas por práticas institucionais ou legitimadas no ambiente. 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 em que há a recursividade entre os atores sociais e a estrutura (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 como a sociedade encontrou para 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).

Benson (1988) elucida, em uma perspectiva institucional, as oportunidades e incentivos para a corrupção ao analisar os oficiais de justiça criminal. Acentua que a corrupção é consequência do poder discricionário das autoridades, destacando a dominação de interesses pessoais por falta de monitoramento, sendo que as atividades beneficiam indivíduos e sobrecarregam o sistema e serviços para detrimento egoísta. Apesar da frase “um governo das leis e não dos homens”, ainda assim, são os homens que decidem e molduram o sistema e seus mecanismos, criando oportunidade para a corrupção. Muitas vezes, é mais vantajoso obter vantagens devido ao benefício do que correr o risco de ser descoberto, pois a lucratividade é alta se não houver interferência.

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 (BENSON, 1988; 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 às 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.

Quanto maior a probabilidade de detecção, menor a probabilidade de se admitir a corrupção (BENSON, 1988). O autor denota a fragilidade deste aspecto, pois o monitoramento dos cidadãos é o menor dos problemas, devido a sua ignorância ou desconhecimento. Além do mais, o custo de monitoramento é alto relativo à chance de se encontrar e eliminar a corrupção. A mídia, desempenha papel semelhante, porém esta necessita e emprega seus esforços em

informações rápidas e fáceis, ou seja, quando a corrupção é descoberta normalmente torna-se um escândalo.

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 concorrentes considerados os mais graves. Pondera-se que, mesmo neste caso, perder o emprego ou tornar público a situação pode ser considerada grave para uns e para outros indivíduos não, muitas vezes optando pela resignação (BENSON, 1988).

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 incidu 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).

Ao analisar as características da corrupção institucional, Oliveira (2014) propõe uma ampla estrutura a partir da lente do desenho organizacional. O autor identifica o desvio de propósito, salientando um gap entre o propósito e o objetivo, sendo que o primeiro se refere as amplas razões de existência da organização e o que ela deseja; o segundo trata-se dos processos diários. No que tange os objetivos, há uma bifurcação entre problemas de performance e planejamento. O problema de performance ocorre quando mesmo que bem formulada a finalidade, há imprevistos na execução das tarefas e, portanto, o objetivo não é alcançado, sendo assim, a corrupção individual é um problema de performance, chamado performance institucional. Por outro lado, o problema de planejamento ocorre no escopo do projeto, a execução é bem-sucedida, porém o objetivo, novamente, não é alcançado, na mesma linha, a corrupção é considerada pelo autor um problema de planejamento, ou seja, é um problema relacionado aos métodos adotados, desenvolvidos e disseminados pela organização.

Do ponto de vista normativo, pela fusão entre valores e necessidade, é importante reconhecer os valores como papel fundamental 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).

Oliveira (2014) conforme anteriormente referido, vincula a organização um papel cultural ligado aos processos internos estabelecidos para atingir o propósito econômico ou social planejado. Neste prisma, o ambiente contábil, pode ser visto como contexto institucional em que são discutidas a legitimidade e legalidade das práticas dos atores envolvidos por meio da lógica profissional que compartilham, sendo propício para análise da corrupção por trazer as três dimensões retratadas como influenciadoras das práticas de corrupção: 1) Econômica; 2) Jurídico-normativa e; 3) Social. Tais dimensões estão em dualidade com o ambiente legal porque muitas vezes tanto nas pequenas como nas grandes organizações o contador será representante dos valores e cultura que permeia a organização, sendo as práticas contábeis reforçadas de acordo com a legitimidade que possuem, responsáveis também por motivar mudanças.

Nesse sentido, os sistemas e práticas de contabilidade instituem normas e rotinas organizacionais e para distinguir seu complexo processo de gestão contabilística, 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). Nessa perspectiva, a gestão contábil empregada pelo contador aos empresários pertence à questão da legitimidade das ações (SCOTT, 2008). 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), considerando a reflexividade institucional e a noção de discurso promovido por meio dos aparatos legais e administrativos. Ou seja, é por meio das práticas contábeis expressas em discurso, compreendido como ações verbais e escritas, além de formas simbólicas de comunicação que uma organização atua na sociedade e passa a conceber a corrupção individual ou coletiva, não como um processo mecânico, nem necessariamente de maneira controlada, mas a corrupção se torna parte das formas de ação adotadas pelos indivíduos na realidade social que os cerca, tornando-se prática cultural.

## METODOLOGIA

Este estudo é caracterizado como empírico, por ser de teor prático e partir da percepção dos profissionais contadores, uma vez que, tem a finalidade de proporcionar maior familiaridade com o problema, com o intuito de torná-lo mais esclarecedor (GIL, 2002). No que concerne a abordagem de seu problema, classifica-se como quantitativo na medida em que utiliza ferramentas estatísticas, com base na aplicação de um questionário semiestruturado.

Quanto à amostra, optou-se pela não probabilística, por conveniência, formada por 167 profissionais contabilistas residentes no Estado do Paraná, sendo que 82 eram proprietários de escritórios de um total de

5.175 escritórios (sociedades, empresário individual, MEI e EIRELI) do Estado (CRC, 2019). Essa escolha foi realizada em função desse profissional ter contato direto com as empresas privadas, assim como interface com o sistema regulador, e por sua influência nos processos internos e de gestão, fator este de contribuição para a consolidação de práticas organizacionais.

A coleta de dados foi realizada a partir da aplicação de questionário semiestruturado, elaborado por meio da ferramenta de pesquisa online *SurveyMonkey*. A questão de discurso foi considerada a partir do processo de interação dos atores, que passam a compartilhar as mesmas definições da realidade, sendo que é por meio do uso da linguagem cotidiana que essas definições são constituídas (Fairclough, 2001). Nesse caso, foi realizado um pré-teste do questionário com 7 profissionais da área para validação das questões.

Quanto à medida, empregou-se escala de medida tipo *Likert*, contendo pontos de 1 a 10, portanto, tomou-se precauções para a utilização da escala. 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) destacam que ao utilizar ponto neutro na escala tipo *Likert*, isto pode influenciar o respondente a marcar esta opção em momentos de dúvidas ou mesmo recorrentemente, por isso, optou-se por não utilizar ponto neutro em nossa escala de medida. Também, os autores encorajam a utilizar 10 pontos, pois oferece uma melhor estabilidade na amostra.

Optando-se por utilizar escala com pontos de 1 a 10.

As âncoras verbais utilizadas nas extremidades da escala foram: “Não há ocorrência desta prática”; e sucessivamente na outra extremidade “Há forte ocorrência desta prática”, sendo que a escala varia de acordo com a percepção, ou seja, quanto maior o número atribuído, maior a percepção da 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 realizadas que elucidam aspectos que contribuem para a corrupção sistêmica e elementos que favorecem o surgimento do comportamento ilícito em uma organização, constituindo o que Oliveira (2014) nomeia como corrupção (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 à dimensão serviços de órgãos públicos, pois nesta pesquisa empírica, considera-se que influenciam no sistema contábil como mediador com o ambiente legal (GUARIDO FILHO; COSTA, 2012), uma vez que intermedia todo o processo regulatório contábil e fiscal e são responsáveis pela emissão de normas. Ressalta-se, no entanto, que as dimensões não foram explicitadas no questionário para que não influenciassem nas respostas. A tabela 1 traz o questionário aplicado, o fator a que pertence a pergunta elaborada e as variáveis da pesquisa para tratamento posterior dos dados.

**Tabela 1: Variáveis de pesquisa agrupadas por suas dimensões**

Variáveis da Pesquisa	
<b>Sonegação</b>	
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
<b>Falha nos Serviços Contábeis</b>	
FC	A contabilidade deixa de solicitar o fluxo de caixa para contabilização
DF	A contabilidade deixa de solicitar os documentos físicos para contabilização
<b>Fraude</b>	
MercDesv	Percebe casos de compra e venda de mercadorias desviadas
Suborno	É comum clientes ofertarem suborno para omitir práticas ilícitas
<b>Serviços de Órgãos Públicos</b>	
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
<b>Setor</b>	
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
<b>Impunidade</b>	
FreqAud	Existe pouca frequência de auditorias fiscais de seus clientes
CompIllic	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*. Para situar o prospecto respondente, a primeira página no link da plataforma foi voltada para elucidar brevemente os aspectos do artigo e seu objetivo, também salientando os fins acadêmicos. 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.

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, ainda por considerar o período da aplicação, uma vez que a mídia vem destacando constantemente os acontecimentos relacionados a corrupção.

A ferramenta de pesquisa online *SurveyMonkey* provê o download direto dos

dados coletados, facilitando a análise multivariada. 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%.

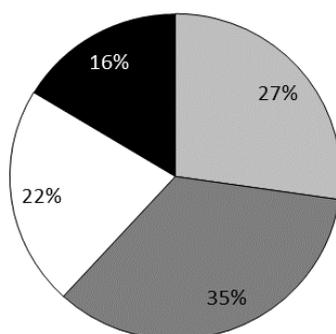
Tendo em vista o instrumento de coleta de dados, buscou-se averiguar a sua confiabilidade. Para tal, usou-se o coeficiente de alfa de *Cronbach*. Hora, Monteiro e Arica (2010) explicam que esse coeficiente mede, por meio da análise do perfil de respostas, a correlação entre respostas oferecidas em um 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.

## ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### Caracterização da amostra

A figura 1 denota que grande parte dos respondentes possui anos de experiência atuando em escritório contábil. Assim, consideramos que a percepção dos mesmos será relevante para análise da corrupção no ambiente organizacional e contexto institucional.

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



**Figura 1: Tempo de experiência profissional dos respondentes**

Fonte: dados da pesquisa

### 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 et al. (2009), é responsável por indicar se as correlações existentes entre as variáveis são suficientes para sustentar a AFE. O resultado dos referidos testes consta 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. Faz-se necessário salientar que todos os fatores retidos alcançaram

confiabilidade, pois possuem alfa de *Cronbach* acima de 0,6.

No que tange os resultados produzidos pela AFE, procedeu-se a análise das comunalidades das variáveis. Quatro variáveis produziram quantia de variância explicada abaixo de 0,50, a saber: FreqAud (frequência de auditoria fiscal) com 0,411, CargTrib (alta carga tributária) com 0,431, MercDesv (mercadorias desviadas) com 0,433 e DimTrib (diminuição de carga tributária)

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.

Esta técnica multivariada de dados busca elucidar aspectos de inter-relação entre os dados apresentados. Nesta pesquisa, buscou traçar semelhanças entre os fatores determinantes de corrupção e as percepções de corrupção dos respondentes relativas as variáveis traçadas no estudo. Ainda, os fatores com maior carga, possuem maior peso

e representatividade para os respondentes. Na tabela 3 é possível visualizar o primeiro fator retido, denominado Setor – enquadrando os setores administrativos de uma organização. 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, sendo assim, é percebido por parte dos contabilistas maior percepção de corrupção no setor comercial de uma sociedade empresarial.

**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

O fator 2, definido como Sonegação, confirmou as variáveis Cx2 (caixa dois), MercNF (ausência de nota fiscal), TransEsp (transações de valores em espécie) e QuebReg (quebra de regime de competência). Porém, as variáveis AusDoc (Ausência de Documentação), FechVal (Fechamento de Valores) e FechBP (Fechamento de Balanço) não foram ratificadas, visto que foram atribuídas ao fator Fraude. Mediante a técnica estatística, auferiu-se resultados de percepções distintas das esperadas na tabela 1, por meio de percepções divergentes.

O fator 3, Serviços de Órgãos Públicos, guardou todas as variáveis esperadas: ServFederal, ServEstadual e ServMunicipal, este visa exprimir tanto os serviços presencialmente prestados pelos órgãos tributários, nas três esferas de governo, quanto os disponibilizados eletronicamente. É interessante notar que representa a terceira maior carga de percepção por parte dos respondentes, após Setor e Sonegação. Observa-se que é perceptível aos contabilistas a corrupção no setor público. Neste sentido, a dimensão influenciadora da prática de corrupção tange ao âmbito econômico, auferidos da esfera pública em favor da privada, corroborando os achados de Bardhan em 1997, apesar de que anos passaram-se, essa ainda é, uma prática cultural, pois são oportunidades ilícitas que o sistema oferece (OLIVEIRA, 2008).

Impunidade, quarto fator apresentado, admitiu quatro das cinco variáveis aguardadas. Neste contexto, é

possível inferir uma percepção empírica das dimensões teóricas de Bardhan (1997) ao qual trata da dimensão jurídico-normativa. Para os contabilistas, no que tange a impunidade, ao qual cabe ao sistema jurídico regular e sancionar medidas, os aspectos que afetam a impunidade em preponderância é a punição, a qual é compreendido culturalmente, conforme salientado pelos achados de Oliveira (2008) que os benefícios compensam a pena, este fator reteve a maior carga nas respostas. Os outros aspectos perceptíveis são pouca fiscalização, falha na legislação e levar vantagem quando encarado propício.

O quinto e o sexto fator, sendo respectivamente, Fraude e Falha dos Serviços de Contabilidade, obtiveram menos variáveis auferidas em seu grupo, demonstrando menos percepções retidas pelos respondentes por meio da análise fatorial exploratória. Fraude, constituído pelas variáveis AusDoc (Ausência de Documentação), FechVal (Fechamento de Valores) e FechBP (Fechamento de Balanço), 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, intencionou captar eventuais descuidos incorridos pelos serviços contábeis. Tendo em vista o perfil dos respondentes, o baixo poder explicativo desse fator era aguardado.

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: 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 (BRASIL, 1965). Desse modo, as variáveis Cx2 (caixa dois), CompLic (comportamento ilícito), TransEsp (transações de valores em espécie), MercNF (ausência de nota fiscal), QuebReg (quebra de regime de competência) e Suborno traduzem bem esse fator.

Os fatores estão relacionados às crenças, no sentido de que na cultura social existem crenças que induzem a corruptibilidade tanto de atos políticos como administrativos, corroborando com o estudo de Benson (1988). Essa análise buscou fundamentar o aspecto social abrangido por outros autores (MEYER, ROWAN, 1977;

SUCHMAN, 1995; SCOTT, 2008; GREENWOOD, OLIVER, LAWRENCE; MEYER, 2017), dentro da esfera do ambiente organizacional, as percepções são distintas, sendo imprescindível a discussão social inerente a cultura humana para compreender os atos de práticas corruptas. É possível compreender que os fatores agrupados demonstram percepções de contabilistas e pesos diferentes sobre a importância de cada variável verificada em uma organização de negócios.

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.

### **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.

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, 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.

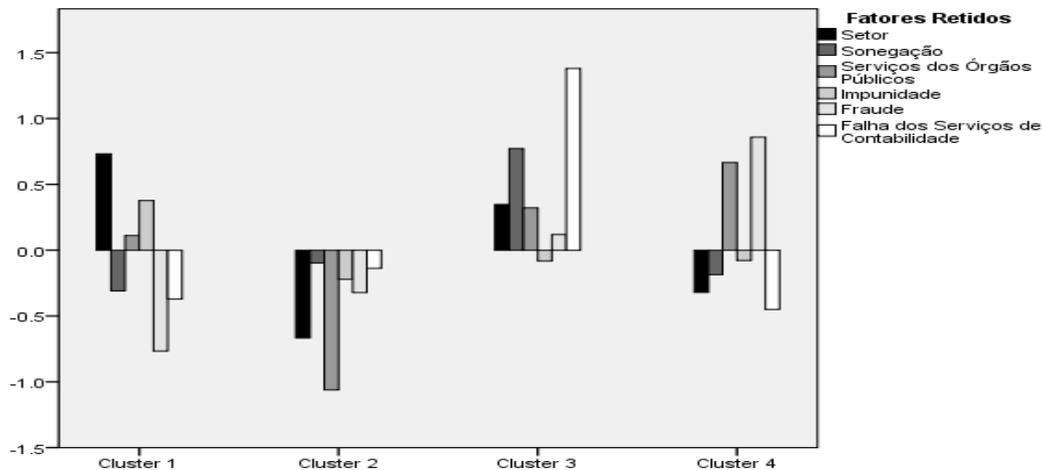
**Tabela 5 - ANOVA gerada pelo método *K-Means* com quatro grupos**

Variáveis	Cluster		Error		F	Sig.
	Mean Square	DF	Mean Square	DF		
Setor	16,293	3	0,714	157	22,806	0,000
Sonegação	8,141	3	0,832	157	9,779	0,000
Serviços Online dos Órgãos Públicos	23,721	3	0,564	157	42,052	0,000
Impunidade	2,778	3	0,952	157	2,918	0,036
Fraude	21,394	3	0,612	157	34,984	0,000
Falha dos Serviços de Contabilidade	25,063	3	0,541	157	46,344	0,000

Fonte: 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. Contabilistas que constam no mesmo grupo possuem semelhança entre si, enquanto os outros grupos formados são de percepções distintas. Aferiu-se que, quatro

percepções distintas foram conglomeradas sendo a média por grupo de 40,25 respondentes. Ainda, conforme nota-se na tabela 5, a estimativa da variância dos respondentes permaneceu muito próximo da média para cada variável agrupada nos clusters, ou seja, para cada grupo, há coesão de semelhança nas respostas.



**Figura 2: Grupos formados**

Fonte: dados da pesquisa

O primeiro grupo, 25% dos respondentes de contabilistas tem os fatores Setor, Impunidade e Serviços dos Órgãos Públicos como os mais preponderantes para a corrupção nas empresas. Considera-se que esses fatores confirmam que o comportamento dos atores é moldado de acordo com o caráter coletivo e é governado 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; GREENWOOD, OLIVER., LAWRENCE; MEYER, 2017), mostrando-se relevante no processo de compreensão das práticas institucionalizadas de corrupção. Isto porque a partir do discurso entre contadores em sua prática diária ocorre a disseminação de práticas por meio da caracterização do setor envolvido, impunidade da prática e envolvimento dos órgãos públicos no processo em que um reforça o comportamento do outro.

O segundo cluster tem a característica de não apresentar fatores mais fortemente

percebidos. Depreende-se que este grupo tendeu ao conservadorismo em suas respostas, ou seja, empiricamente percebeu-se por parte dos contabilistas apreensão por parte de “fiscalização disfarçada”, neste cluster constam 41 respondentes, 25% da amostra total que em seus retornos de percepção por meio de escala de medida tipo *Likert* permaneceram próximos da âncora 1, ao qual trata-se de “Não há ocorrência desta prática”, ainda, pode-se compreender que o contabilista não percebe atividades de desvio em seu *business day*.

O terceiro grupo, com o menor número de respondentes, 20% da amostra total, porém, com a maior percepção de fatores determinantes, intui como decisivos 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, representado por 30% dos contabilistas com respostas válidas, foi mais afetado pelos fatores Fraude e Serviços dos Órgãos Públicos. Observa-se que enquanto os praticantes do ambiente estiverem tornando a prática como algo dado como certo, o

sistema contábil vai dar suporte à corrupção inerente dos atores, haja vista que os fatores são a maioria das vezes fortalecidos com a concordância de que não é possível combater fatores já imbuídos de poder na sociedade, como os apresentados (SUCHMAN, 1995).

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 setor 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 as 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 a 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 a 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.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A presente pesquisa dedicou-se a investigar, à luz dos preceitos do Institucionalismo Organizacional, a percepção dos profissionais contabilistas do ambiente organizacional a respeito dos fatores determinantes da corrupção nas empresas privadas. Os três aspectos salientados como influenciadores das práticas de corrupção, sendo estes, 1) econômico; 2) jurídico-normativo, e 3) social, aos quais foram verificados empiricamente nos questionamentos e análises estatísticas a *posteriori*.

A análise de cluster e a análise fatorial exploratória, determinou percepções distintas dos respondentes, apesar destes estarem do mesmo modo inseridos no ambiente organizacional, a reunião dos respondentes foram distintas entre si em quatro grupos, 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. Ainda, depreende-se conforme salientado anteriormente que, 20% dos respondentes permaneceram receosos, conservadores ou não possuem percepção de práticas no cotidiano dos negócios.

Assim sendo, este estudo contribuiu no aspecto empírico, com foco em percepções sociais acerca da corrupção por meio da ótica do institucionalismo organizacional, capaz de analisar concepções culturais diferenciadas, porém, abrangendo-se um mesmo objeto.

Considera-se que por meio dos fatores percebidos no estudo é possível argumentar que esses profissionais possuem uma socialização no contexto brasileiro, a terceira dimensão proposta por este estudo ao qual considera-se indispensável para a compreensão do fenômeno, com relação à questão da legalidade e legitimidade das suas ações, que é o que a ótica institucional pretende incorporar, sem minimizar a relevância econômica e jurídico-normativa que está imbuída na prática corrupta.

Com base nesse contexto, a corrupção é estabelecida nos mais diversos ambientes empresariais, as leis procuram mitigar normativamente em conformidade à realidade social, porém, a legitimidade das ações e percepções culturais tem papel intrínseco no julgamento de legitimidade das ações dos autores (SCOTT, 1995; 2008), neste caso dos contabilistas. Ainda, por meio dos clusters agrupados foi evidenciado que as normas sociais do contexto podem ser ou não mais sensíveis as percepções.

Dessa maneira, contribui para que novos estudos sejam realizados sob a vertente institucional e que possam contribuir para a mudança institucional no Brasil, via fortalecimento dos valores sociais e combate a essas práticas, por meio de discursos e expansão da reflexividade institucional em busca de mecanismos de *enforcement* legal e penalidades no combate às práticas corruptas. E na prática, contribui 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 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, como também a técnica de experimento e manipulação do ambiente, 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 estabelecidas na estrutura social.

## REFERÊNCIAS

ABRAMO, Claudio Weber. Corrupção no Brasil: a perspectiva do setor privado. **Relatório de Pesquisa da Transparência Brasil**, São Paulo, 2004.

BARDHAN, Pranab. Corruption and development: a review of issues. **Journal of Economic Literature**, v. 35, n. 3, p. 1320-1346, 1997.

- BENSON, Bruce L. Institutional Explanation for Corruption of Criminal Justice Officials, *An. Cato J.*, v. 8, p. 139, 1988.
- BORINI, Felipe Mendes; GRISI, Fernando Correa. 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**, v. 44, n. 2, 2009.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm)>. Acesso em: 13 jan 2016.
- BRASIL. Lei n. 12.846, de 1 de agosto de 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm)>. Acesso em: 16 maio 2016.
- BRASIL. Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm)>. Acesso em: 4 fev 2016.
- BREI, Zani Andrade. Corrupção: dificuldades para definição e para um consenso. **Revista de Administração Pública**, v. 30, n. 1, p. 64-77, 1996.
- BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management accounting research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.
- CRIME, Economic. A threat to business globally. 2014.
- CUMMINS, Robert A.; GULLONE, Eleonora. 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**. 2000. p. 74-93.
- CRC-Paraná. Disponível em <https://www.crcpr.org.br/new/content/camara/registro/quantosSomos.php>. Acesso em 20/04/2019.
- DA HORA, Henrique Rego Monteiro; MONTEIRO, Gina Torres Rego; ARICA, José. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v. 11, n. 2, p. 85-103, 2010.
- DALMORO, Marlon; VIEIRA, Kelmara Mendes. Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados? **Revista Gestão Organizacional**, v. 6, n. 3, 2013.
- EDELMAN, Lauren B.; UGGEN, Christopher; ERLANGER, Howard S. The Endogeneity of Legal Regulation: Grievance Procedures as Rational Myth 1. **American Journal of Sociology**, v. 105, n. 2, p. 406-54, 1999.
- FAIRCLOUGH, N. **Discurso e Mudança Social** (Editora Unb.). Brasília, 2001.
- FILGUEIRAS, Fernando. A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. **Opinião Pública**, v. 15, n. 2, p. 386-421, 2009.
- FLIGSTEIN, Neil. Social skill and the theory of fields. **Sociological theory**, v. 19, n. 2, p. 105-125, 2001.
- GIDDENS, A. **A constituição da sociedade**. 2. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2003.

- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo, v. 5, p. 61, 2002.
- GRANOVETTER, Mark. A construção social da corrupção. **Política & Sociedade**, v. 5, n. 9, p. 11-38, 2008.
- GREENWOOD, R., OLIVER, C., LAWRENCE, T. B., & MEYER, R. E. (Eds.). **The Sage handbook of organizational institutionalism**. Sage, 2017.
- GUARIDO FILHO, Edson Ronaldo; COSTA, Mayla Cristina. Contabilidade e Institucionalismo Organizacional: Fundamentos e implicações para a pesquisa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 1, p. 20-41, 2012.
- HAIR, J. F., BLACK, W. C., BABIN, B. J., ANDERSON, R. E., e TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. Bookman Editora, 2009.
- HOETJES, B. J. S. Administrative Corruption in the Netherlands. **Recent Cases and Recent Developments. Corruption and Reform**, v. 1, p. 133-142, 1986.
- MACHADO-DA-SILVA, C. L., GUARIDO FILHO, E. R., NASCIMENTO, M. D., e OLIVEIRA, P. T. Institucionalização da mudança na sociedade brasileira: o papel do formalismo. **Organizações, instituições e poder no Brasil**, v. 1, p. 179-202, 2003.
- MARTA, Janet; HEISS, Christina M.; DE LURGIO, Steven A. An exploratory comparison of ethical perceptions of Mexican and US marketers. **Journal of Business Ethics**, v. 82, n. 3, p. 539-555, 2008.
- MELGAR, Natalia; ROSSI, Máximo; SMITH, Tom W. The perception of corruption. **International Journal of Public Opinion Research**, v. 22, n. 1, p. 120-131, 2010.
- MERLO, R. A., & PERTUZATTI, E. (2005). Cidadania e responsabilidade social do contador como agente da conscientização tributária das empresas e da sociedade. In: *5º Congresso USP*.
- MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American journal of sociology**, p. 340-363, 1977.
- MYRDAL, Gunnar. Corruption: Its causes and effects. **Asian drama: An inquiry into the poverty of nations**, v. 2, p. 953-961, 1968.
- OLIVEIRA, Gustavo. Institutional Corruption as a Problem of Institutional Design: A General Framework. **Edmond J. Safra Working Papers**, n. 41, 2014.
- OLIVEIRA, Robson Ramos. Contabilidade, controle Interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção. **Pensar Contábil**, v. 8, n. 31, 2008.
- PEARCE, Craig L.; MANZ, Charles C.; SIMS, Henry P. The roles of vertical and shared leadership in the enactment of executive corruption: Implications for research and practice. **The Leadership Quarterly**, v. 19, n. 3, p. 353-359, 2008.
- PESSOA, L. de Paula, FRANCO, L. J. V., De OLIVEIRA VILAS, S. D. C., CAROLINO, B. S. M. B., e VIANA, W. D. Auditoria interna no setor de compras: importância do controle de compras e fraudes. **Revista Eletrônica das Faculdades Sudamérica**, v. 7, 2015.
- PINTO, Luciana MRS; ARAUJO, Ana LG. 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**, v. 83, n. 2, p. 69-75, 2012.
- PITT, Leyland F.; ABRATT, Russell. Corruption in business – Are management attitudes right? **Journal of Business Ethics**, v. 5, n. 1, p. 39-44, 1986.

- POPE, Jeremy. **Confronting corruption: The elements of a national integrity system**. Transparency International, 2000.
- ROGOW, Arnold A.; LASWELL, Harold D. The definition of corruption. **Political Corruption: Readings in Comparative Analysis**, v. 54, 1970.
- SAYEG, Roberto N. Sonegação tributária e complexidade. **RAE-eletrônica**, v. 2, n. 1, p. 41, 2003.
- SUCHMAN, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches, **Academy of Management Review**, Vol. 20, n. 3, pp. 571-610.
- SCOTT, W. Richard. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks, CA: Sage, 1995.
- \_\_\_\_\_. **Institutions and organizations**. (3rd ed.). London: Sage Publications, 2008.
- SHIMONISHI, R. 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**, 1977.
- SIQUEIRA, Marcelo L.; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 9, n. 3, p. 555-581, 2005.
- TRANSACTION, K. P. M. G. Forensic Services Ltda. **A fraude no Brasil: Relatório da Pesquisa. Setembro**, 2009.
- TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **Corruption Perceptions Index 2015**. Disponível em: <<https://www.transparency.org/cpi2015>>. Acesso em: 13 fev 2016.
- TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **Overview**. Disponível em: <<https://www.transparency.org/research/cpi>>. Acesso em: 13 fev 2016.
- TREISMAN, Daniel. The causes of corruption: a cross-national study. **Journal of public economics**, v. 76, n. 3, p. 399-457, 2000.

## NOTA

- (1) Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná/UFPR e em Direito pela FAE Centro Universitário. Consultora Tributária - KPMG Tax Advisors - Curitiba - PR.
- (2) Mestrando em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná/UFPR. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Paraná/UFPR e em Administração Empresarial pela Universidade Paranaense/UNIPAR.
- (3) Mestranda em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná/UFPR. Especialista em Tributação e Contabilidade pela Universidade Federal Fluminense/UFF. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Católica de Brasília e graduada em Tecnologia em Manutenção Industrial pelo Instituto Federal Fluminense/IFF.
- (4) Doutora em Administração pela Universidade Positivo/UP. Professora do Programa de Mestrado e Doutorado em Contabilidade e Mestrado Profissional em Economia da Universidade Federal do Paraná/UFPR, Curitiba/PR.

Enviado: 27/02/2019

Aceito: 09/05/2019