



RODRIGO FONSECA DE ARAÚJO

A PERCEPÇÃO DE DIFERENTES TIPOS DE CORRUPÇÃO NA ÓTICA DOS
PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE

NATAL/RN
2014

Rodrigo Fonseca De Araújo

A percepção de diferentes tipos de corrupção na ótica dos profissionais da contabilidade

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Orientador: Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva

NATAL/RN
2014

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

Reitor:

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo

Vice-Reitor:

Professora Doutora Sonia Bão

Decana de Pesquisa e Pós-Graduação:

Professor Doutor Isaac Roitman

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade:

Professor Doutor Tomás de Aquino Guimarães

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais:

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos

Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação
em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN:

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva

Catálogo da Publicação na Fonte / Bibliotecário Raimundo Muniz de Oliveira
CRB15-429

Araújo, Rodrigo Fonseca.

A Percepção de Diferentes Tipos de Corrupção na Ótica dos Profissionais da Contabilidade /
Rodrigo Fonseca de Araújo – Natal, RN, 2014.
79 f.

Orientador: Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências
Sociais e Aplicada. Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN).

1. Profissionais da Contabilidade – Dissertação. 2. Análise de *Clusters* – Dissertação. 3.
Análise Fatorial. – Dissertação. 4. Tipos de Corrupção. - Dissertação. I. Silva, José Dionísio
Gomes da. II. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. III. Universidade de Brasília. IV.
Universidade Federal da Paraíba. V. Título.

RN/UF/

CDU 657

Rodrigo Fonseca De Araújo

A percepção de diferentes tipos de corrupção na ótica dos profissionais da contabilidade

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UNB,
UFPB e UFRN – Orientador

Prof. Dr. Erivan Ferreira Borges
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UNB,
UFPB e UFRN – Membro Interno

Prof. Dr. Luciano Menezes Bezerra Sampaio
Programa de Pós-graduação em Administração UFRN – Membro Externo

Natal, 21 de março de 2014.

*Se escrevo isto é porque no fim cheguei, e se cheguei também foi por culpa tua.
Se existe um espaço para te lembrar, que seja neste. E é desse jeito que resolvi
te homenagear. Por cada sorriso que me deu, por cada olhar de compreensão,
por cada vez que silenciou, por cada angústia que me tirou, pelas lágrimas que
me enrugou, por todo amor que me deu... Dedico-te este trabalho.*

AGRADECIMENTOS

A trajetória foi longa e exaustiva, repleta de agonias e angústias, mas chegou ao fim. Agora é a hora de agradecer àqueles que fizeram parte dessa longa caminhada. Início agradecendo a Aquele que nos concedeu o dom da vida, da sabedoria e de tantas outras coisas. A Deus por ter me mostrado qual a direção a seguir. Agradeço aos meus pais pela dedicação na minha criação, por todos os conselhos, todos os gestos de carinho, pela força nos momentos difíceis, pelas broncas quando necessárias, pelas abdições no intuito de educar. A você meu pai, Luiz Manoel, e a você minha mãe, Rosânia Fonseca, eu dedico cada gota de suor derramada. Agradeço a minha irmã Jéssyka Áurea pela compreensão, paciência e carinho.

Gostaria de agradecer a toda minha família por fazer parte da minha vida e da minha formação como pessoa. Agradeço também aos meus amigos que sempre estiveram ao meu lado apoiando nas decisões que tomei. Sem a força deles teria sido difícil chegar até aqui.

Agradeço aos professores que souberam dividir seus ensinamentos conosco, pelas orientações, sugestões e críticas. Essa é essencial para o crescimento. Agradeço aos que fazem parte do programa que sempre se mostraram solícitos em ajudar os alunos. Agradeço ao meu orientador, professor Dionísio pelas contribuições neste trabalho e pelas orientações despendidas.

Não poderia deixar de agradecer aos amigos da turma 24 que também fizeram parte da trajetória compartilhando os bons e ruins momentos ao longo dos dois anos de mestrado. Pelas viagens tão divertidas a João Pessoa. Enfim, agradeço ao departamento de Ciências Contábeis da UFRN que me acolheu na prática a docência me dando a estrutura necessária para me formar como docente. Agradeço a professora Amanda pelas orientações durante a prática e pela gentileza de ceder sua turma para que fosse realizada a prática. Ao professor Maxwell pelo companheirismo na monitoria de sua disciplina.

“A cada sonho que se deixa para trás, um pedaço do seu futuro deixa de existir”.
(Steve Jobs)

RESUMO

A corrupção é tida como um dos fatores nocivos que permeia a sociedade causando danos ao erário público e conseqüentemente ao atendimento das necessidades de uma população. Esta pesquisa busca avançar os estudos a partir do levantamento teórico das discussões sobre corrupção. Dessa forma, o objetivo deste trabalho consiste em verificar através de um questionário se os profissionais da Contabilidade percebem em diferentes níveis a distinção entre os diversos tipos de corrupção que possam a vir ocorrer nas instituições em que mantém algum relacionamento profissional, a partir de um referencial teórico e com o auxílio das ferramentas estatísticas consideradas na análise. Utilizou-se dos modelos estatísticos da análise fatorial e análise de *clusters* no tratamento dos dados. Além disso, também se utilizou a correlação de Pearson para verificar a existência ou não de influência do perfil do respondente como a idade, gênero, tempo de experiência profissional e grau de escolaridade em relação à percepção dos tipos de corrupção. Desse modo, o principal resultado evidenciou que os profissionais da Contabilidade percebem os diferentes tipos de corrupção, uma vez que a formação dos *clusters* se deu como segue: 22% percebem a corrupção do tipo preta, 39% percebem a corrupção do tipo cinza e os outros 39% percebem a corrupção do tipo branca. Esse resultado sinaliza uma percepção mais acentuada dos comportamentos inadequados que, por vezes, são tolerados pela sociedade, tendo em vista os agrupamentos terem tido uma maior representatividade dos tipos de corrupção branca e cinza.

Palavras-chave: Profissionais da Contabilidade. Análise de *Clusters*. Análise Fatorial. Corrupção.

ABSTRACT

Corruption is seen as a major harmful factors that permeates society causing damage to the treasury and thus to meet the needs of a population. Is sought to advance research studies from the theoretical survey of discussions of corruption. Thus, the aim of this work was to verify through a questionnaire if professionals at different levels Accounting realize the distinction between the various practices of corruption that may occur to come in institutions maintaining a professional relationship, from a referential theoretical and with the aid of statistical tools considered in the analysis. We used statistical models of factor analysis and cluster analysis in data processing. In addition, we also used the Pearson correlation to verify whether or not the influence of the respondent such as age, gender, length of professional experience and educational level in relation to the perception of corrupt practices profile. Thus, the main result showed that accounting professionals realize the different types of corruption, since the formation of clusters is given as follows: 22 % perceived corruption of the black type, 39 % perceived corruption of the gray type and another 39 % perceived corruption of the white type. This result indicates a greater perception of inappropriate behaviors that are sometimes tolerated by society in order groups have had a greater representation of the types of white and gray corruption.

Keywords: Accounting Professionals. Factorial analysis. Clusters analysis. Corruption.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1: Variáveis centrais da pesquisa	36
TABELA 2: Gênero dos Respondentes.....	37
TABELA 3: Dados do nível de escolaridade	37
TABELA 4: Resultado da análise fatorial composta com dez fatores	42
TABELA 5: Variáveis consideradas inadequadas na Análise Fatorial no processo de composição dos fatores.....	44
TABELA 6: Comparação dos resultados obtidos com os de Borini e Grisi (2009).....	45
TABELA 7: Correlação dos fatores de corrupção <i>versus</i> variáveis de controle	47
TABELA 8: Quantidade de significâncias menores que 0,05.....	49
TABELA 9: Formação dos Clusters de Corrupção	50
TABELA 10: Análise Descritiva da Idade	67
TABELA 11: Distribuição de frequência dos respondentes pela Idade.....	68
TABELA 12: Análise Descritiva do Tempo de Experiência Profissional	69
TABELA 13: Distribuição de Frequência do Tempo de Experiência Profissional.....	69
TABELA 14: Análise Descritiva das variáveis	70
TABELA 15: <i>Output</i> do teste <i>Kaiser-Meyer-Olkin</i> com Dez Fatores	71
TABELA 16: Total da Variância Explicada com Dez Fatores	71
TABELA 17 Matriz Rotacional dos Fatores:	72
TABELA 18: Comunalidade com Dez Fatores.....	73
TABELA 19: <i>Output</i> do teste <i>Kaiser-Meyer-Olkin</i> com Oito Fatores.....	73
TABELA 20: Total da Variância Explicada com Oito Fatores.....	73
TABELA 21: Matriz Rotacional dos Oito Fatores	74
TABELA 22: Comunalidade com Oito Fatores	75
TABELA 23: Composição das Cargas Fatoriais	75
TABELA 24: Fatores Obtidos de Borini e Grisi (2009)	78

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1: Índice de Percepção da Corrupção – 2013	22
FIGURA 2: Distribuição dos <i>clusters</i> em relação aos tipos de corrupção	52

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1: Gênero dos Respondentes	66
GRÁFICO 2: Distribuição do Nível de Escolaridade	67
GRÁFICO 3: Distribuição de Frequência das Idades	68
GRÁFICO 4: Distribuição de Frequência do Tempo de Experiência Profissional.....	70

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 JUSTIFICATIVA	15
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA	17
1.3 OBJETIVO GERAL.....	17
1.3.1 Objetivos específicos.....	17
1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA.....	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 A LÓGICA DA CORRUPÇÃO	19
2.2 IMPUNIDADE <i>VERSUS</i> CORRUPÇÃO	20
2.3 PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO NO BRASIL E NO MUNDO	21
2.4 CORRUPÇÃO NO AMBIENTE DE NEGÓCIOS.....	24
2.5 TEORIA DO <i>RENT SEEKING</i>	29
2.6 TEORIA DA PROPINA.....	30
2.7 A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE SINALIZAÇÃO DE TRANSPARÊNCIA E DA PRESTAÇÃO DE CONTAS	32
3 METODOLOGIA.....	34
3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	34
3.2 COLETA DOS DADOS.....	35
3.3 MODELOS EMPREGADOS.....	38
3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	39
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	41
4.1 ANÁLISE COM DEZ FATORES	41
4.2 ANÁLISE COM OITO FATORES.....	41
4.3 ANÁLISE DAS VARIÁVEIS DE CONTROLE.....	46
4.4 ANÁLISE DOS <i>CLUSTERS</i>	49
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
REFERÊNCIAS	58
APÊNDICES	63
ANEXOS	78

1 INTRODUÇÃO

O ser humano sempre demonstrou o anseio do desenvolvimento em toda sua história. Organizou-se para viver em sociedade, descobriu mecanismos que promovessem o seu crescimento. A partir do convívio em sociedade o homem passou a se organizar politicamente de alguma maneira, como uma forma de amenizar os conflitos os quais foram sempre fatores inerentes ao homem e fizeram parte do cenário histórico ao longo dos tempos. Entretanto, nesse processo evolutivo, veio a ambição de acumular riqueza e, com isso, um conjunto de fatores que norteavam as questões éticas e morais passou a fazer parte desses conflitos tornando-se uma conduta a ser combatida. Diante dessas questões que envolvem a necessidade do homem em acumular riqueza, surge a corrupção como um fator crítico no desenvolvimento social. O indivíduo pode fazer práticas ilícitas em favorecimento próprio e do coletivo (BRANCO, DELGADO, 2012).

Em face à ambição do indivíduo em acumular riqueza, a prática da corrupção se tornou um elemento chave para aqueles que buscam obter vantagens oportunistas em determinadas situações. Mas de qual maneira se define a corrupção? Uma das definições pode ser encontrada no Código Penal e defendida na conceituação clássica de Nye (1967), conforme o qual, o conceito de corrupção está relacionado a qualquer prática ilegal para beneficiar uma instância privada ou pública.

Tratando-se de corrupção no âmbito privado, pode-se dizer que é o processo de acúmulo patrimonial do ente privado por burla de normas públicas ou privadas, sem que haja o consentimento da parte prejudicada. De outra forma, a corrupção, quando no âmbito público, ocorre no sentido em que um administrador público, na parceria do agente privado, aufere vantagens ou rendimentos ilegais, aproveitando-se de sua posição privilegiada (ABRAMO, 2004; ARNOLD, NEUBAUER, SCHOENHERR, 2012).

Faz-se oportuno entender, também, que a corrupção não é um fenômeno apenas de uma sociedade específica ou de um instante de seu desenvolvimento histórico, tendo em vista se mostrar em constantes construções sociais distintas e sofrer modificação significativa nas estratégias em que se apresentam ao passar do tempo. Esse fato já é legado de uma dimensão social, moral, ética, legal, histórica e cultural (BEZERRA, 1995; ALBRECHT et al 2012).

Muitas vezes, dependendo do grupo social que se está observando, um determinado comportamento pode ser definido como mais ou menos corrupto, ou até mesmo, nem ser considerado como tal. De acordo com Peters e Welch (1978), Johnston (1989) e Gibbons (1990) a percepção social da corrupção é determinada conforme alguns fatores intrínsecos

àquela sociedade tais como escolaridade, a classe social, o local de residência e a formação política.

Outro aspecto relevante é o fato de se considerar esse fenômeno social também como um instrumento de influência, conforme Nye (1967). Para Johnston (1989), ele também considerou essa influência como a forma de governo que determinada sociedade construiu. Ou seja, pelo fato da estrutura governamental possuir mecanismos engessados e estabelecidos como legítimos, pode levar a morosidade nos processos. Esse fato gera brechas para os atos corruptos. Tudo se torna mais dispendioso e facilita o surgimento de fraudes.

Tratando-se do Brasil, Filgueiras (2008) culpa, sobretudo, a herança histórica deixada pelo mundo ibérico a qual teria feito com que o Brasil não amadurecesse o processo de racionalização comum do Ocidente e enraizasse os valores e princípios do mundo protestante, ascético e voltado para uma ética dos deveres e do trabalho.

Ele verificou que a corrupção no Brasil a partir da antinomia entre normas morais e prática social, parte do pressuposto de que a prática de corrupção não está diretamente relacionada aos aspectos do caráter do brasileiro, mas sim à constituição de normas informais que institucionalizam certas práticas tidas como moralmente degradantes, porém cotidianamente toleradas.

É interessante dizer que a sociedade brasileira está passando por um momento de mudanças muito bruscas e que vêm desencadeando uma série de fenômenos sociais de revoltas e indignação quando da descoberta de algum tipo de corrupção (FIESP, 2010). Isso é, a busca pela redução dos níveis de corrupção no Brasil é uma questão fundamental tanto para fortalecer as instituições democráticas quanto para viabilizar o crescimento econômico do país. Nesse cenário, torna-se imperativa a condução de atividades que sejam pautadas por valores éticos e íntegros. Desse modo, tal responsabilidade depende de um esforço permanente de cada instituição pública, cada empresa e principalmente dos profissionais que as cercam (ETHOS, 2009).

Considerando esses aspectos que envolvem a percepção da corrupção no Brasil, foi desenvolvida a pesquisa de Borini e Grisi (2009) que investigou a percepção dos micro e pequenos empresários na cidade de São Paulo diante dos diferentes tipos de corrupção. Vale salientar que essa abordagem teórica foi desencadeada a partir da tese de Heidenheimer (1970) que revelou a importância das relações sociais no ordenamento do que é uma prática corrupta. Ele sugeriu três tipos de corrupção:

- Corrupção preta — quando lei e norma social coincidem, ou seja, a lei pune e a sociedade acredita que aquele ato deva e vá ser punido; portanto, a maioria classifica tais atos como corruptos;
- Corrupção branca — é o extremo oposto da corrupção preta, pois a lei a reprovava, mas a população é tolerante quanto à prática ou nem mesmo reconhece o comportamento como moralmente questionável;
- Corrupção cinza — quando os indivíduos participantes de determinada sociedade avaliam determinado comportamento de forma controversa.

Tendo em vista essas tipificações da corrupção, mostra-se perspicaz que se verifique como os diferentes tipos de corrupção são percebidos pelos profissionais da Contabilidade, além de se observar, também, se essa percepção varia conforme o gênero, a idade, o grau de escolaridade e o tempo de experiência desses profissionais.

1.1 JUSTIFICATIVA

O fato é que a pesquisa de Heidenheimer (1970) expandiu as proposições da corrupção para além de uma determinação normativa proveniente das ciências jurídicas, embora a tese do autor tenha sido um ensaio teórico.

Já os estudos de Johnston (1989) e Gibbons (1990) comprovaram empiricamente as considerações teóricas daquele autor. Peters e Welch (1978) reforçaram os modos distintos de encarar a corrupção ao evidenciarem que a inserção social das normas escritas varia conforme o caso estudado. Isto é, em alguns casos, 90% dos entrevistados enquadravam o ato como corrupto, enquanto em outros um ato legalmente corrupto era declarado por apenas 25% deles. Essa pesquisa foi posteriormente aplicada no Canadá e na Austrália confirmando a tese da variabilidade das relações sociais conforme a cultura, a história, as normas e as instituições legais (ATKINSON, MANCUSO, 1985; JACKSON et al 1994).

Outro fato é que nas pesquisas referentes ao aspecto corrupção, os fatores determinantes que se visualizam dentro das organizações empresariais não são diretamente evidenciados. Em grande parte delas, os resultados são apresentados em forma de painel sobre o nível de corrupção da sociedade em que a empresa se encontra, ou ainda, quando são evidenciados alguns traços da corrupção nesses tipos de organizações, permeiam apenas explicações teóricas e reflexivas (ARGANDONA, 2005; KAYES, 2005).

Além dessa carência de estudos empíricos que caracterizem as organizações privadas no âmbito da corrupção, percebe-se que o montante de recursos que são canalizados por meio

dos tipos de corrupção é de dimensões consideráveis. Dessa forma, é pertinente evidenciar, neste momento, um breve levantamento de dados que possibilite o entendimento da intensidade dos custos da corrupção no Brasil.

Conforme o relatório da FIESP de 2010, evidencia-se que o custo médio anual da corrupção no Brasil atinge de 1,38% a 2,3% do Produto Interno Bruto (PIB), isto é, gira em torno de R\$ R\$ 41,5 bilhões a R\$ 69,1 bilhões. No período entre 1990 e 2008, a média do PIB per capita do País era de US\$ 7.954. Contudo, o estudo sinalizou que se o Brasil estivesse entre os países menos corruptos este valor subiria para US\$ 9.184, aumento de 15,5% na média do período, equivalente a 1,36% ao ano (FIESP, 2010).

Um aspecto interessante é o de que parece comum a sociedade se ater somente aos aspectos do ente público diante da corrupção. Entretanto, é salutar ressaltar que existe uma ponte muito estreita entre as práticas ilícitas do público para o privado e vice versa. Há uma relação muito íntima entre os dois entes. Os dados citados anteriormente não somente são reflexos da iniciativa pública, como também pertinentes ao comportamento corrupto nas empresas privadas que é causador de grande proporção dessas cifras colocadas na pesquisa.

Nesse contexto, analisar o profissional que possui um relacionamento muito próximo com o universo empresarial e é responsável por diversas funções que podem deixá-lo exposto a presenciar ou, até mesmo, ser cúmplice de operações ilícitas, mostra-se relevante nesse sentido.

Essas funções que tornam os contadores expostos aos efeitos dos tipos de corrupção podem ser percebidas diante da própria natureza da profissão. Ou seja, busca-se dentro do ambiente de negócios desempenhar tarefas como orientações para o investidor e para o mercado de capitais; orientações para credores e instituições de crédito; orientações sociais e trabalhistas; análises científicas e modelos de comportamento da riqueza para ensejar decisões administrativas; controles governamentais de fiscalização e auditoria fiscal; instrumentos de provas jurídicas e perícia contábil; previsões de ocorrências e efeitos orçamentários; explicação de fatos patrimoniais e análises contábeis; investigação sobre a regularidade de gestão; dados e pesquisa social e econômica; dentre outras (SÁ, 1999; IUDÍCIBUS; 2000).

Em consonância com esse entendimento, espera-se que a verificação de como os diferentes tipos de corrupção são percebidos pelos profissionais da Contabilidade, além de se observar, também, se essa percepção varia conforme as características do profissional, possa a vir obter um maior nível de conhecimento sobre o perfil desse. Adicionalmente, esse conhecimento prévio poderá ser utilizado como ferramenta de educação sinalizando a esses

profissionais o nível de responsabilidade que possuem ao desempenharem suas funções nas organizações em que atuam.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

Ao se analisar os fatores e os reflexos que podem causar na sociedade os efeitos dos tipos de corrupção no ambiente de negócios, mostra-se relevante verificar o posicionamento dos profissionais da Contabilidade em cenários de iminente ocorrência de atos injurídicos, tendo em vista serem esses profissionais que lidam cotidianamente com as informações econômicas e financeiras das organizações público e privadas. Além de que, esses profissionais também são responsáveis pela operacionalização das demandas tributária das instituições em que atuam, sendo esse fator uma dos mais percebidos pelos empresários segundo os resultados da pesquisa de Borini e Grisi (2009). Esse aspecto se mostra mais contundente, pois o Governo deixa de arrecadar recursos que poderiam estar sendo revertidos ao bem-estar social através das políticas públicas.

Nesse sentido e tendo em vista que os tipos de corrupção podem ser classificadas dentro dessas três perspectivas (cinza, preta e branca), surge a seguinte questão da pesquisa: **os profissionais da Contabilidade percebem os diferentes tipos de corrupção nas variadas formas em que se apresentam no ambiente organizacional em que atuam?**

A resposta desse problema da pesquisa poderá sinalizar para o grau de tolerância e o perfil desses profissionais em relação aos tipos de corrupção nas organizações em que mantém algum relacionamento.

1.3 OBJETIVO GERAL

Objetiva-se com este trabalho, analisar se os profissionais da Contabilidade percebem os diferentes tipos de corrupção nas variadas formas em que se apresentam no ambiente organizacional em que atuam.

1.3.1 Objetivos específicos

Sendo evidenciado qual o objetivo principal deste trabalho, ressalta-se agora quais os caminhos necessários para se obter a resposta da questão da pesquisa. Assim, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Esboçar de quais maneiras se apresenta a corrupção no ambiente de negócios;
- ✓ Verificar se os diferentes níveis de percepção da corrupção têm correlação com alguma característica do perfil dos profissionais da Contabilidade;
- ✓ Mapear os diferentes tipos de corrupção conforme as abordagens da Teoria dos Caçadores de Renda e da Teoria da Propina;
- ✓ Analisar o poder de explicação das variáveis usadas para medir a corrupção e
- ✓ Classificar os resultados da percepção da corrupção segundo a teoria.

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

O primeiro capítulo deste trabalho trata da introdução da pesquisa, contemplando os argumentos encadeados e agrupados de forma que levaram ao seu desenvolvimento (introdução, justificativa, problema de pesquisa, objetivos geral e específicos).

O segundo capítulo apresenta uma revisão da literatura, englobando tópicos sobre a questão da lógica da corrupção, a impunidade e seu relacionamento com a corrupção, a corrupção no Brasil, as teorias que fomentam e embasam a discussão acerca dos tipos de corrupção como a Teoria da Propina e a Teoria dos Caçadores de Renda. Além disso, comenta-se sobre o profissional da Contabilidade e o seu nível de exposição ao ambiente em que se observa geralmente os tipos de corrupção em meio às transações.

No terceiro capítulo é descrita a metodologia da pesquisa, evidenciando os procedimentos seguidos para a elaboração deste estudo. Seguindo desde a aplicação dos questionários, descrição dos experimentos, coleta de dados até as análises estatísticas utilizadas para avaliar os dados da pesquisa.

O quarto capítulo desenvolve a análise dos resultados dentro das perspectivas metodológicas que foram usadas para avaliar os dados como a análise fatorial, correlação entre as variáveis de controle e os resultados da análise fatorial e, por fim, a análise de *Clusters* que identifica a existência ou não dos diferentes níveis de percepção dos tipos de corrupção em preta, cinza e branca conforme esboça a teoria.

Os capítulos cinco e seis apresentam, respectivamente, as discussões acerca dos resultados apontados relacionando-os com as teorias econômicas sobre a corrupção, e as considerações finais que resumem os principais resultados e também apontam recomendações para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A LÓGICA DA CORRUPÇÃO

O termo corrupção suporta algumas definições trazidas pelo Banco Mundial e Nye (1967), a corrupção consiste num desvio de deveres associados a um cargo público para o benefício privado. Entretanto esse conceito pode ser estendido para englobar também o benefício a partidos políticos, familiares e classes.

Alguns estudos tem identificado um conjunto de causas que geram ou podem gerar a corrupção (MAURO, 1997; RAMALHO, 2006). O primeiro fato trata-se do elevado poder discricionário. De um modo geral, diz-se que qualquer política com esse aspecto cria oportunidades para os tipos corrupção. Pode-se elencar como exemplos desse grupo as restrições ao comércio externo e subsídios governamentais, como a imposição de licenças de importação/exportação e o protecionismo a determinados setores da economia.

Outra causa que pode ser citada é o baixo nível de salários que causa estímulo à busca de fontes alternativas para complementar a renda e isto pode ocorrer tanto com os funcionários do setor público quanto do setor privado. Também é considerado como causa da corrupção o sistema político, uma vez que o nível de corrupção tende a estar associado ao nível de competição política. Nesse entendimento, pode-se pensar que o nível de corrupção seja maior em regimes autoritários, com menor pressão política (ABRAMO, 2004).

A desigualdade social e de direitos também é um fator comentado com causador dos tipos de corrupção, pois a diferença de direitos entre setores da sociedade pode promover a impunidade sobre essas práticas ilícitas (ABRAMO, 2004).

Nesse entendimento dos fatores que são considerados causadores da corrupção, observa-se a posse de recursos, influência ou poder como aspectos fundamentais para a concepção do comportamento corrupto. Esses apontamentos também são destacados nas palavras de Johnston (1987) que, segundo ele, a capacidade de empregar influência corrupta depende da posse de certos recursos estratégicos como: dinheiro, competência especial, acesso especial a figuras ou facções importantes ou algum relacionamento com elas, ou no caso do nepotismo, desfalque e extorsão usando cargo público, e os benefícios que esse relacionamento pode proporcionar.

Johnston (1987) também argumenta que “os recursos políticos não são apenas considerados escassos, são também distribuídos de maneira muito inapropriada. É muito mais provável que quem os possui seja os que ‘tem’, [...] e não os que ‘não tem’ [...]”.

Percebe-se que o fenômeno da corrupção ocorre em sua maioria como forma de compensação de alguns dos aspectos citados como causadores. É como se precisasse equilibrar uma balança e que a prática ilícita fosse o caminho mais curto para preencher a lacuna.

2.2 IMPUNIDADE *VERSUS* CORRUPÇÃO

É notório que uma boa parcela das causas de corrupção verificadas na sociedade também tem como facilitador a impunidade. A consciência da falta de punição àqueles que cometeram o ato, em alguns casos desperta o interesse de outros fraudadores. Nesse contexto, Gil (1999) relata que o que alimenta o ato corrupto no fraudador ou conivente é a pura satisfação de simplesmente cometer a fraude ou conivência, ou ainda a possibilidade de não ser descoberto devido à complexidade na junção da materialidade do crime. Além disso, vem a questão da falta de comprovação da ação dolosa, em virtude da fraqueza das normas e da legislação, bem como da falta de um controle interno apurado nas organizações. Dessa forma, percebe-se que a dificuldade em punir o corrupto vem revestida da dificuldade de se comprovar ou detectar o corruptor.

Conforme esse entendimento, torna-se perceptível que a impunidade nada mais é do que um propulsor para os tipos de corrupção. A dificuldade de se obter a materialidade do crime se configura como um fator preponderante à impunidade. Também tem a questão da fragilidade nos instrumentos de controle que pudessem inibir tais fraudes. O governo vem criando muitos mecanismos de controle como sistemas de informações desenvolvidos de maneira que seja possível a detecção de alguns tipos de corrupção. Todavia, existem várias outras maneiras que se apresentam as fraudes o que inviabilizam sua descoberta. É nesse cenário que se pode perceber a Contabilidade como um elemento sinalizador de operações corruptas que envolvam manipulação de recursos monetários ou patrimoniais através da prestação de contas. Muitos profissionais da área desconhecem seu papel na sociedade e do poder que se tem e do nível de responsabilidade em relação ao desempenho de suas funções dentro das organizações em que atuam (CARVALHO, FILGUEIRAS, 2008).

Essa observação da função do contador dentro das organizações e seu papel para a sociedade pode ser entendida como um dos elementos chaves para auxiliar no combate à corrupção o que seria a falta de comprometimento daqueles que podem saber ou, de alguma forma, descobrir fraudes e não se manifestarem contra. Sobre essa relação entre impunidade e a corrupção, Leite (1987) também contribui com a discussão ao afirmar que “na medida em

que deixamos de reagir pelo menos às formas exacerbadas de corrupção, estamos concorrendo para enriquecer o seu principal caldo de cultura, que é a impunidade”.

Dessa maneira, a percepção e a manifestação daqueles que possam a vir ter algum tipo de contato com as práticas ilícitas pode contribuir de alguma maneira para o combate a esses atos fraudulentos.

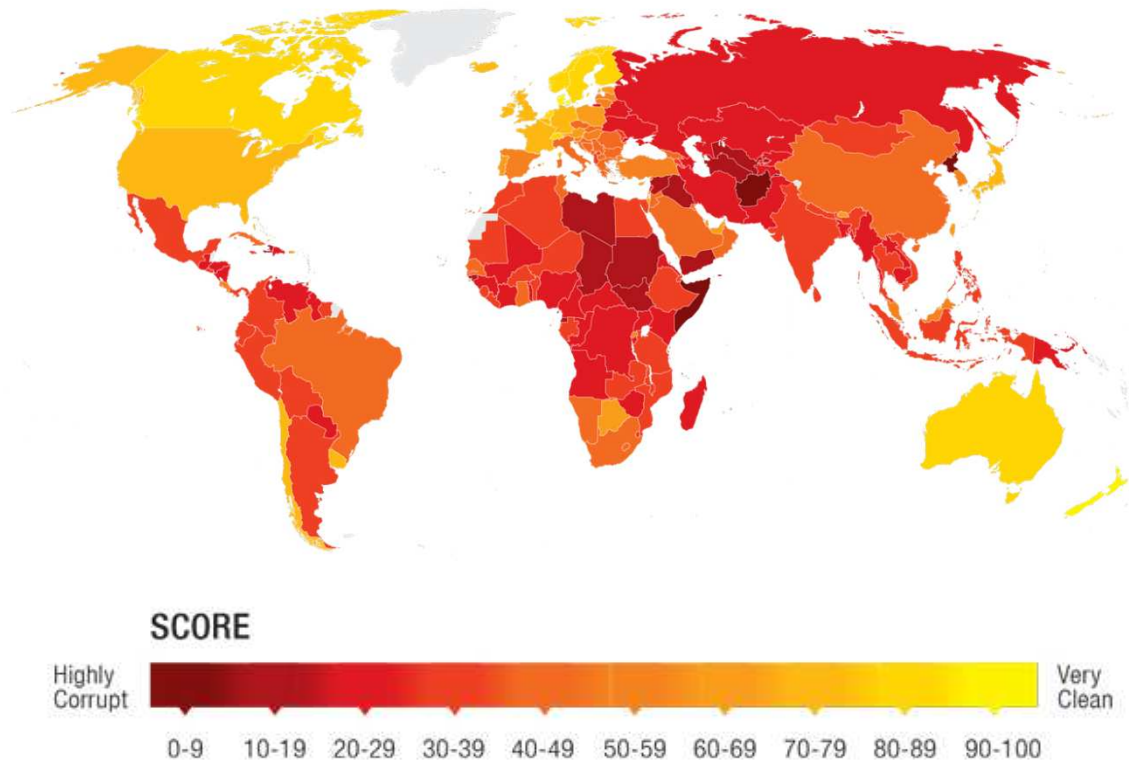
2.3 PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO NO BRASIL E NO MUNDO

A corrupção é um fenômeno mundial, uma vez que muitos aspectos relacionados a corrupção podem ser observados em diversos países. Várias organizações tentam de alguma forma mensurar o nível de corrupção observada pela sociedade. O Banco Mundial calcula anualmente, desde 1996, seis Indicadores de Governança, dentre eles o ICC (Índice de Controle da Corrupção), para mais de 200 países. Outra organização que também se preocupa com o fenômeno é a Transparência Internacional que se dedica ao combate à corrupção e calcula anualmente, desde 1995, o Índice de Percepção da Corrupção (CPI, em inglês) para mais de 100 países.

Neste índice, cada país recebe uma nota de zero a dez, sendo a menor nota atribuída àqueles países mais corruptos e a maior nota para aqueles menos corruptos. Dois aspectos relevantes devem ser considerados sobre esse índice. Primeiro, ele é considerado um índice subjetivo, tendo em vista ser baseado em pesquisa de opinião de instituições e empresários acerca de suas percepções dos tipos de corrupção. O segundo ponto é que, por ser considerado subjetivo, um determinado valor do indicador em um país pode não representar necessariamente a mesma dimensão de corrupção percebida em outros países. Esse aspecto subjetivo na mensuração faz parte da própria natureza da corrupção. Por se tratar de um fenômeno que ocorre fora do âmbito legal, medi-la por meios indiretos se faz necessária (FIESP, 2010).

A figura 1 classifica os países de acordo com o CPI. As cores mais escuras representam os países onde a corrupção é mais percebida.

Figura 1 – Índice de Percepção da Corrupção – 2013



Fonte: Transparency International: infographics

É possível perceber através do mapa que existe uma tendência de que quanto mais desenvolvido é o país, menor é a percepção da corrupção pela sociedade, embora não seja necessariamente uma regra. O Brasil possui um índice considerado elevado, pois está com uma pontuação de 42 escores. Verifica-se também uma certa tendência dessa pontuação entre os países emergentes.

A ONG Transparência Internacional, instituição que executa o cálculo, vem aumentando o tamanho da amostra de países pesquisados ao longo dos anos e por isso é preciso ter cautela para avaliar a evolução dos resultados encontrados no Brasil entre 1996 e 2013. Mantendo-se os mesmos países pesquisados em 1996, verifica-se que o Brasil ocupava em 1996 a 40ª posição com um índice de 2,96. Vale salientar que a cada ano a pesquisa incrementa ou diminui alguns países. Isso dificulta um pouco o aspecto comparativo ao longo dos anos. Entretanto, pode-se verificar que houve uma redução da percepção da corrupção no Brasil que ocupava a 35ª posição em 2009 e agora ocupa a 72ª posição. Foram considerados 177 países nesta pesquisa. Já em 2012 o Brasil ocupava a 69ª posição. Essa evolução indica que, de fato, ao longo do tempo existe a tendência da diminuição da percepção da corrupção

no Brasil. Outra informação relevante são os países que estão acima do Brasil no *ranking*, como Porto Rico (33°), Gana e Cuba (63°) e o Kuwait (69°). Entre os países da América 66% ficaram com escores abaixo de 50 sendo o mais elevado o Canadá e o menor o Haiti. Na Ásia no lado do Pacífico 64% dos países obtiveram escores abaixo de 50, sendo a Nova Zelândia o maior e a Coreia do Norte a menor. A Ásia Central e o Leste Europeu 95% dos países estavam abaixo dos 50 escores, sendo o maior a Turquia e a menor o Uzbequistão. Os países do Oeste Europeu 23% estão abaixo de 50 escores, sendo a Dinamarca o maior e a Grécia o menor. No Norte da África 84% dos países obtiveram escores menores do que 50, sendo os Emirados Árabes a maior e o Sudão o menor. Por fim, no Sul da África 90% dos países atingiram um escore menor que 50, sendo Botsuana o maior e a Somália a menor. Esses dados reforçam a ideia da percepção mais acentuada entre os países considerados mais pobres.

A questão da percepção da corrupção pela sociedade pode ser entendida como uma manifestação daquilo que é noticiado pelas mídias. Quanto mais há a propagação dos casos de corrupção sendo descobertos e posteriormente divulgados para a sociedade, mais a percepção dessa se aguça e cada vez mais gera a conscientização dos indivíduos sobre os caminhos escusos que corrompem as barreiras éticas e morais.

Pode-se evidenciar, mais recentemente, o caso de corrupção que ocorreu no Brasil no estado de São Paulo no ano de 2013. A fraude foi descoberta pelo Ministério Público que, na ocasião, denunciou um grupo de auditores fiscais do município como participantes. O grupo fraudava o recolhimento do ISS calculado sobre o custo total de uma obra o que era pré-requisito para que um empreendedor imobiliário obtivesse o "Habite-se" (alvará de funcionamento) da Prefeitura. O foco do desvio na arrecadação de tributos eram prédios residenciais e comerciais de alto padrão, com custo de construção superior a R\$ 50 milhões. Toda a operação, segundo o MP, era comandada por servidores ligados à Secretaria de Finanças da Receita Federal. O grupo pode ter desviado até R\$ 500 milhões da Prefeitura paulistana desde 2005. O MP descobriu como auditores suspeitos de fraude distribuíam a propina cobrada de empreendimentos na capital São Paulo em troca de descontos no ISS. Em um dos casos, um empreendimento que devia R\$ 766.448,24 de ISS recebeu um desconto ilegal de 50% dos auditores, fazendo com que a dívida da empresa caísse para R\$ 383.224,12 valor pago à quadrilha. A guia emitida pelos fiscais, no entanto, foi no valor de R\$ 13.224,12. Ou seja, menos de 2% do dinheiro devido foi repassado à Prefeitura de São Paulo. A quadrilha pagou ainda R\$ 37 mil pelo serviço de um despachante. Já o saldo de R\$ 333 mil foi dividido entre quatro fiscais, que receberam R\$ 83.250 cada só desse empreendimento. Na lista de descobertas, verificou-se os nomes de 410 empreendimentos ligados

ao pagamento de propina. A lista de empresas suspeitas de terem pago propina incluem construtoras, shoppings, fundações e até um hospital (G1, 2013).

Esse caso é apenas um de muitos que vem sendo descoberto pelos órgãos competentes envolvendo empresas privadas e o ente público. Essas descobertas podem ser o reflexo da intolerância da sociedade diante de tantos desperdícios financeiros e da desigualdade social acentuada presente nos países com um nível de percepção da corrupção mais elevada.

2.4 CORRUPÇÃO NO AMBIENTE DE NEGÓCIOS

Observando o meio empresarial, percebe-se a vulnerabilidade do segmento em obter algum tipo de contato com as práticas ilícitas, seja de forma direta ou indireta. Uma pesquisa realizada em 2003 pela Transparência Brasil evidenciou que a corrupção e a fraude se apresentam como um obstáculo importante para o desenvolvimento econômico no Brasil para 96% dos respondentes.

Outro dado relevante foi mostrado no Relatório Global de Fraude que identificou um índice de 20% de uma amostra de 890 empresas que sofreram os reflexos de atos corrupção/suborno nos últimos três anos. É interessante ressaltar que, quando se diz que uma instituição sofreu os efeitos da corrupção, não implica dizer que tenha sido corrompida ou corruptora. É possível que suas perdas tenham sido decorrentes de fraudes de outras empresas em processos licitatórios, por exemplo. Sendo assim, entende-se que é de interesse de todo segmento empresarial a discussão do assunto como forma de prevenir a ocorrência dos tipos de corrupção (TAPIA, 2012).

É comum a propagação de informações de envolvimento de empresas com atos de corrupção em todo o mundo. Identificou-se que relatos de corrupção de empresas são mais comuns na África (28%), na Europa Central e Oriental (18%), na Ásia (14%) e na América Central e na América do Sul (11%). Alguns episódios ganharam grandes proporções na mídia tanto no Brasil como em outras partes do mundo (TRANSPARENCY INTERNATIONAL, 2008).

Um caso que ganhou destaque na época foi o da empresa Enron Corporation. Era uma companhia de energia que tinha sede em Houston, no Texas. Tinha como faturamento algo em torno de US\$ 101 bilhões em 2000 e chegou a empregar cerca de 21 mil funcionários. A companhia estava caminhando para se tornar líder no mundo em distribuição de energia. Após uma série de denúncias de fraudes contábeis e fiscais, e com uma dívida de US\$ 13 bilhões, a

empresa pediu concordata em dezembro de 2001. Consigo, a empresa também levou para o escândalo a empresa de auditoria Arthur Andersen que prestava consultoria nesse sentido.

As investigações apontaram que a Enron havia manipulado suas demonstrações financeiras auxiliada por outras instituições como bancos e outras companhias. Omitiu informações sobre dívidas de US\$ 25 bilhões por dois anos consecutivos e com lucros superestimados. O Governo dos EUA seguiu com diversas acusações criminais entre executivos da Enron e da Andersen. Uma série de pessoas foi envolvida nas acusações como contadores, executivos, advogados e instituições financeiras que mantinham relacionamento escuso com a empresa. Após esse caso, a Lei Sarbanes-Oxley foi redigida com o intuito de evitar o esvaziamento dos investimentos financeiros e dos investidores do mercado de capitais pela suposta insegurança em relação ao nível da Governança Corporativa (ROMANO, 2004).

A disseminação dos ideais dessa legislação foi fundamental para o incremento de barreiras normativas em busca de uma maior eficácia no combate à corrupção. Se foi possível identificar escândalos como esse do caso Enron em economias desenvolvidas que, supostamente, mantinham um controle mais efetivo das empresas que possuíam ações negociadas na Bolsa ou participavam de alguma forma do mercado, pode-se avaliar quão frágil são as empresas pertencentes à economias menos desenvolvidas.

Embora a fragilidade na legislação de economias emergentes seja um fator relevante para os tipos de corrupção entre empresas e governos, a cultura organizacional é outro fator percebido como contribuidor para as práticas ilícitas. Na perspectiva da corrupção contra produtiva, os empregados envolvidos enriquecem unilateralmente ou um pequeno grupo imediatamente ao custo de sua organização. Nesse contexto, o comportamento desses funcionários é considerado criminoso mesmo que o ambiente que os cerca não seja tão corrupto. Assim, tal organização não tolerará esse comportamento e punirá o funcionário corrupto (CAMPBELL, GORITZ, 2013).

Pinto et al (2008) complementam afirmando que, já nas organizações com um ambiente propício à corrupção, pelo contrário, os funcionários não enriquecem. Em vez disso, a organização corrompe o funcionário de modo que ele facilite o comportamento ilícito para que seja atingido o objetivo criminoso. Nesse cenário, os funcionários enxergam esse comportamento como algo habitual e passam a colaborar de forma criminosa com o ambiente corrupto juntamente com outros grupos em benefício da organização como um todo.

Ressalta-se, também, que o engajamento à corrupção por parte de alguns funcionários depende de vários fatores. Dentre eles, qual o departamento ou posição é exercida dentro da organização. Por exemplo, o empregado que trabalha no departamento de aquisição de

materiais pode está mais susceptível a oportunidades de cometer práticas ilícitas. Além do mais, esses, geralmente são conduzidos apenas em pequenas partes da transação corrupta devido ao aspecto da divisão dos rendimentos auferidos no ato corrupto. É difícil corromper todos os empregados de diferentes setores ou que ocupam cargos diversos, tendo em vista como é feita a estruturação da organização (SIMS, BRINKMANN, 2003).

No ambiente organizacional, Campbell e Goritz (2013) dividem os protagonistas da corrupção em dois polos: o comportamento do corruptor ativo e o comportamento do corruptor passivo. O primeiro tem como função prospectar, engajar, convencer e corromper outros através de sua influência. Isso inclui negociações dentro do interesse de sua organização. Realização de transferências bancárias como propina, ou destruindo documentos incriminatórios, entre outras. Em contra partida, o segundo polo da corrupção, o agente não participa ativamente das operações, contudo tolera o ato e age simplesmente como um observador silencioso. É como se abster de “assoprar o apito” quando testemunha a corrupção.

Ainda nessa perspectiva, outros elementos que se observam no ambiente organizacional que contribuem para o envolvimento de agentes com os tipos de corrupção, sejam como protagonistas ou como observadores silenciosos, são chamados de *Facilitating Payment* e *Gifts*, assim como descreveu Argandona (2005). Ele denomina o primeiro elemento, também, como a corrupção democrática que seria considerada como a forma “insignificante” da corrupção. Pode-se definir como o ato e o efeito de um funcionário da empresa privada ou o agente público de fazer ou deixar de fazer algo, ou simplesmente fazer mais lentamente, menos eficaz, contornar uma regra formal ou implícita, ajudar a resolver uma questão burocrática, acelerar um processo administrativo, garantir a emissão de uma licença, obter maior competitividade ou vantagem, enfim, tudo isso em troca de pequenos valores ou benefícios.

As principais características trazidas por Argandona (2005) a respeito do indivíduo que possui comportamentos inclinados ao *Facilitating Payment* consistem naquelas em que o sujeito paga um valor apenas com o intuito de diminuir o inconveniente de um processo como obter um passaporte, ou carteira de motorista ou agilizar processos. Outra característica percebida é aquela em que se paga para ter um direito sobre aquele que está pedindo, quando, por exemplo, paga-se para um agente do trânsito não interpor uma multa. Além dessas, outra característica evidenciada é o montante do pagamento poder ser pequeno, em termos absolutos, pelo menos, embora a relação entre os custos de falha para resolver a questão negociada e a quantidade do pagamento poder ser elevada (ANDVIG, 1991).

Dessa maneira, praticamente todas as referências que levam aos facilitadores de pagamentos para poder distingui-los da "verdadeira" corrupção, deve-se salientar o pequeno tamanho dos pagamentos, o que é visto como um fator de diferenciação.

Em consonância ao exposto, a principal distinção entre *Facilitating Payment*, suborno ou extorsão é que, aquele tende a fazê-lo para obter algo que o corruptor tem direito. Isto é, o que ele quer é que o funcionário corrupto faça não é algo ilegítimo, impróprio ou imoral, ou algo que exceda a sua autoridade de modo que o curso normal do negócio seja pervertido através do ato desonesto ou do comportamento ilícito. Mas sim de fazer o que é seu dever de fazer como o procedimento para a resolução de um determinado assunto (ANDVIG, 1991; ARGANDONA, 2005).

Em relação ao outro elemento, *Gifts*, pode-se afirmar que em alguns casos se confunde com o *Facilitating Payment*. A proposta de um *Gift* é de causar uma atmosfera de amizade e confraternidade, tanto quanto possível para que o receptor veja o doador com uma luz favorável. Percebe-se que a intenção nesses casos não é de obter alguma vantagem direta. Entretanto, dependendo do ambiente, a distinção entre os elementos podem se confundir. Muitas vezes o *Gift* pode causar uma pressão para o receptor tanto maior quanto no caso de um *Facilitating Payment* (ARGANDONA, 2005).

As formas variadas de *Gifts* são apresentadas por Kapstein (1998) e Rose-Ackerman (1998). *Gifts* podem consistir em dinheiro, bens, serviços, descontos. Em princípio, a iniciativa na tomada de presente vem do doador, embora possa haver uma prévia falada ou demanda não dita, por exemplo, sob a forma de um costume de longa data. Podem ser feitas independentemente de qualquer, serviço ou favor particular, como parte de um longo prazo de relacionamento, ou até mesmo antes de solicitar ou esperar um favor ou serviço. Diferentemente do suborno ou do *Facilitating Payment*, o *Gift* tende a ser público. Não há a necessidade de se esconder o ato, pois, supostamente, consiste apenas em um agrado como forma de estreitar algum relacionamento.

Algo interessante a ser destacado em relação ao aspecto do *Facilitating Payment*, é que na maioria dos países, as leis e regulamentos que regem o serviço público, há muito tempo proibiram de se fazer ou receber pagamentos que podem incentivar políticos ou funcionários públicos de se envolver em comportamento contrário aos princípios que devem reger a conduta dos assuntos públicos. No campo de transações internacionais, no entanto, teve-se que aguardar até que a Lei *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) fosse implementada em 1977. Nesse contexto, o artigo 1º da *Convention of the Organization for Economic Cooperation and Development* OCDE proíbe qualquer ato de subornar a um

funcionário público por um estrangeiro na condução dos negócios internacionais. Todavia, o § 9º dos comentários oficiais exclui explicitamente "pequenos pagamentos de facilitação" feitos para induzir os funcionários públicos para desempenhar suas funções, tais como a emissão de licenças ou permissões. Em outras palavras, a convenção procura distinguir pequenos pagamentos (feitos para induzir funcionários públicos para realizar com rapidez e eficiência procedimentos de rotina para que o devedor tenha direito) dos pagamentos feitos para "obter ou manter negócios ou outra vantagem indevida" sobre um concorrente SCHEMMEL (2002).

Neste caso, a convenção seguiu o exemplo da *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) que criou uma exceção para o *Facilitating Payment* para acelerar ou para assegurar o desempenho de uma ação governamental de rotina passando a punir apenas os pagamentos feitos para se "obter ou manter algum negócio" para funcionários públicos por parte de estrangeiros. No entanto, a alteração de 1998 da (OCDE), no que tange o entendimento dos pagamentos destinados a garantir "qualquer vantagem indevida", modificou esse termos para apenas o *Facilitating Payment*, de modo que se tornasse aderente à Convenção (ZELDIN, DI FLORIO, 1999).

Aplicação da Convenção da OCDE em vários países deu origem a uma série de tratamentos legais. Schemmel (2002) aponta para três maneiras pelas quais *Facilitating Payment* pode ser tratado dentro da legislação nacional de cada país: incorporar o artigo 1º da Convenção diretamente para o direito nacional (como na França e Portugal); implementação da Convenção como um estatuto especial, como tem sido feito em alguns países de direito consuetudinário (como os Estados Unidos e Nova Zelândia) e adicionar a proibição para o país de código penal existente (como na Bélgica, na Suíça, Alemanha e Áustria).

Em suma, Schemmel (2002) conclui que, dos 27 países considerados, 15 excluem *Facilitating Payment* da proibição prevista na Convenção da OCDE, 10 não excluíram, e dois têm encontrado outras soluções.

Em face ao exposto, entende-se que os tipos de corrupção, mesmo partindo do ambiente organizacional, sempre há alguma relação com o ente público. Existe uma ponte estreita entre as duas entidades de modo que se viabiliza o ambiente ilícito. Outro aspecto percebido na discussão é o fator comportamental das organizações. Há uma série de fatores que fomentam ou, supostamente, direcionam o sujeito corruptível ao universo criminoso. Sua condição psicológica, financeira, emocional, a sua construção moral e ética, se o ambiente é propício, o relacionamento com o seu gestor. Enfim, a discussão sobre a percepção dos tipos de corrupção vai além daquilo que pode ser evidenciado como certo ou errado.

2.5 TEORIA DOS *RENT SEEKING*

Na discussão das teorias que explicam o comportamento corrupto do ser humano, tem-se a Teoria dos *Rent Seeking* e a Teoria da Propina. Para Krueger, (1974); Bhangwati, (1982); Tullock, (1990), o elemento chave para a motivação dos agentes econômicos é a maximização de seu bem-estar financeiro inclusive das preferências individuais e da renda.

No instante em que os indivíduos tentam obter a maximização dos rendimentos, passam a ultrapassar os limites que os cercam. A corrupção se mostra como o caminho mais curto para se obter esse êxito. Quando se trata de um mercado competitivo, poucos agentes conseguem o privilégio de auferir altos rendimentos e, com isso, aumenta o anseio por poder econômico, o que pode levar a um desperdício financeiro quando o indivíduo muda o foco de suas funções cotidianas para as outras corruptas. Isto é, os custos da atividade caçadora de renda são mais elevados do que os rendimentos auferidos. É entendido isso na perspectiva de que, quando se identifica uma atividade corrupta que possa lhe garantir uma renda superior ao que se tem com uma atividade legal, o indivíduo gastará mais horas de dedicação no intuito de garantir mais renda com aquela atividade corrupta, do que com suas atribuições rotineiras. Exemplos que podem ilustrar atividades caçadoras de renda são: venda e a compra de mercadorias sem nota fiscal, conceder descontos por meio do faturamento sem impostos, a venda com produtos de qualidades inferiores a divulgadas ao consumidor, comercialização de produtos piratas, dentre outros (ABRAMO, 2004; NAÍM, 2006).

É importante salientar que esse comportamento de caça à rendas é algo que reflete negativamente em toda a sociedade. Muitas vezes, o indivíduo corruptor está usando sua qualificação adquirida, na maioria das vezes, por fruto dos impostos pagos pela sociedade, com a intenção de praticar a atividade ilícita caçadora de renda para poucos privilegiados. Contudo, todos sofrem seu efeito, tendo em vista que a atividade que o corruptor realizaria naquele tempo em que se dedica ao ato ilícito estaria prejudicada. Seus esforços destinados à atividade legal não seria mais integral e os custos do desperdício seria assumido pela organização o qual faz parte (NAÍM, 2006).

Em algumas circunstâncias, a organização em que o corruptor faz parte pode sair obtendo algum ganho com as práticas ilícitas. Quando se observa esse aspecto, geralmente os agentes estão agindo em parceria com os ganhos sendo repartidos para as duas partes.

Quando o funcionário age só, a avaliação da situação deve ser conduzida de modo que se verifique a possibilidade desse funcionário alcançar retornos superiores para a empresa no caso de se dedicar 100% para suas atividades rotineiras. Caso isso não se verifique, a

organização deve buscar articular recursos e capacidades de modo que garanta a realização de uma atividade mais rentável, antes que ele busque a atividade caçadora de renda. Entretanto, se for verificado que sua atividade ilícita realmente lhe garante auferir rendimentos maiores, a empresa deve reestruturar seus valores, crenças, normas para recompor a cultura organizacional saudável (BORINI, GRISI, 2009). Como já foi visto, o próprio ambiente do negócio pode corromper ou propiciar condições melhores incentivando à prática corrupta em detrimento à atividade normal da empresa.

Portanto, diante da perspectiva dessa teoria, a corrupção se resume como o trabalho ineficaz de articulação de recursos e de capacidade para gerenciar as atividades empresariais, além de ser também um problema institucional, por não tornar aderentes as condutas morais e éticas a todos os participantes do mercado competitivo (MACHADO-DA-SILVA, BARBOSA, 2002).

2.6 TEORIA DA PROPINA

Diante das discussões que levam em consideração um conjunto dos tipos de corrupção que podem ser vivenciadas no ambiente empresarial está a Teoria da Propina que trouxe a percepção de uma das mais comuns práticas ilícitas observadas no meio empresarial. A questão da corrupção na perspectiva do suborno e da propina como forma de obter algum benefício ou vantagem. Esta teoria foi anunciada por Rose-Arckermann (1978). Leva em conta essas duas práticas em consonância do conflito entre o ente público e o privado.

Na condição de um Estado perfeito que está relacionado com a burocracia (busca pela perfeição nos processos), o comportamento do burocrata é detidamente público, as escolhas não se configuram como pessoais. Todos os agentes envolvidos desempenham seu papel com a máxima eficiência. Entretanto, quando ocorre do incentivo financeiro aparecer nessa relação (propina, sonegação e fraude), a estrutura que era perfeita desmorona, a relação passa a ser pessoal e toda a adequação burocrática perde a lógica de sua existência.

No mesmo sentido ocorre na instituição privada aonde a máxima eficiência do empregado é destruída após esse ser corrompido pelo incentivo financeiro com o intuito de cometer o ato ilícito. Essa construção depende muito da formação do indivíduo e também do ambiente em que ele está inserido. Se o contexto for propício para o ato, a moral do sujeito é colocada à prova. Dessa maneira, o corruptor terá sucesso em sua investida em relação ao aspecto da propina quando houver restrição moral no corrompido (GRANOVETTER, 1985).

Pode-se ilustrar esse contexto com o pagamento de suborno para fiscais com a intenção de garantir licenças ou privilégios. A sonegação de impostos, oferecimento de propina para se livrar de multas, participar de licitações fraudulentas e realizar pagamentos para conseguir ganhar a concorrência com conluio de agentes do governo também são exemplos de vantagens obtidas com o suborno (ABRAMO, 2004; NAÍM, 2006).

É comum agora as empresas divulgarem títulos de organizações socialmente responsável comprometidas com a ética e a moral, bem como códigos de conduta que imprimam uma imagem positiva diante da sociedade. O interessante é ressaltar que, de nada adianta essa preocupação, se não existir uma estratégia de socialização das normas nelas expressas (BORINI, GRISI, 2009).

É com esse espírito de disseminação dos valores e crenças morais da organização que de alguma forma a empresa consegue combater ou, pelo menos, dirimir os vieses encontrados no seu corpo de colaboradores as más condutas profissionais. No processo de seleção, as organizações não podem levar em conta apenas o aspecto da qualidade técnica ou habilidade especial, intelectual do candidato ao posto, mas também uma série de variáveis comportamentais durante o recrutamento. A empresa necessita rever o seu modelo de formação de pessoas levando em consideração a substituição das premissas anteriores das habilidades técnicas por uma perspectiva mais generalista que leve em consideração também a valorização do comportamento ético e moral do indivíduo (DUTRA, 2004).

Portanto, diante das exposições e com o entendimento de Borini e Grisi (2009), os seguintes apontamentos podem ser enunciados: a articulação de um ambiente corrupto depende de três fatores. Primeiro, a inadequada mobilização dos recursos e capacidades para atividades que gerem mais recursos do que a prática ilícita. Segundo, inadequada seleção de mão-de-obra e, por fim, a institucionalização de um ambiente corporativo com normas socializadas que não estimulam nem reprimem as práticas ilegais.

Com as considerações acerca das teorias que norteiam a pesquisa, pode-se perceber quais são os principais tipos de corrupção evidenciadas no arcabouço teórico embasadas sobre a perspectiva do comportamento do indivíduo e sua ilicitude. As práticas mais evidenciadas no comportamento conforme a Teoria da Propina são: suborno, propina, tráfico de informações e fraude. Já as práticas mais relacionadas com a Teoria do *Rent Seeking* são percebidas como roubo, concorrência desleal, pirataria e sonegação.

No que concerne aos tipos de corrupção elencadas por Heidenheimer (1970) que a classificou em três (cinza, preta e branca), conforme já conceituadas anteriormente, poder-se-á definir como são percebidas os tipos de corrupção pelos respondentes de acordo com os

resultados dos *clusters* que agruparão os fatores de corrupção com percepções semelhantes. A partir dessa análise, observar-se-á como se formarão as disposições das percepções quanto à teoria de Heidenheimer (1970) no capítulo que tratará da análise dos resultados.

2.7 A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE SINALIZAÇÃO DE TRANSPARÊNCIA E DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

É possível identificar ao longo da discussão teórica sobre os tipos de corrupção, como existe uma série de fatores que permeiam a vulnerabilidade das organizações o que dá condições para que haja o ato infrator. É bem verdade que a cultura, a legislação, as normas e as instituições legais de uma sociedade são fatores determinantes para a ocorrência dos tipos de corrupção, apesar disso, destaca-se a Contabilidade como uma ferramenta útil no tocante à transparência e a prestação de contas como uma forma de auxiliar ao combate à corrupção (BERNOTH, WOLFF, 2008).

Por isso, as empresas deveriam adotar transparência nas suas ações, bem como prestar contas à sociedade buscando essas atitudes como base para seu desenvolvimento sustentável. Essas são posturas que associam e confirmam o compromisso das empresas com uma gestão íntegra com os interesses sociais.

Diante dessa perspectiva, as informações contábeis de uma empresa devem refletir com fidedignidade suas operações para garantir o máximo de transparência impedindo o registro inadequado ou, ainda, a ocultação de informações. Com isso, criam-se barreiras para práticas ilegais, como a formação de caixa dois, sonegação fiscal, lavagem de dinheiro, pagamento de suborno, propina para fiscais do Governo, entre outras (BLECK, LIU, 2007).

Nos últimos anos foi possível se observar o aumento de instrumentos de controle das operações das empresas privadas por parte dos órgãos Fazendários através das Obrigações Acessórias. Esse formato de cruzamento de dados através do fornecimento de todas as movimentações de mercadorias, pagamento de impostos, memórias de cálculos, Demonstrações Financeiras, dentre outras, são exemplos do nível de detalhamento de controle que está se desenvolvendo a cada ano. É notório também que isso só foi possível com o desenvolvimento tecnológico dos sistemas de informação que avançaram sobre a perspectiva da maior eficácia na prestação de contas e conseqüentemente ao combate à corrupção (BUSHMAN, SMITH, 2003).

Juntamente a esse desenvolvimento e avanço nos sistemas, veio a necessidade também das revisões das responsabilidades dos profissionais da Contabilidade como forma de

consolidar todo esse processo de maior transparência e prestação de contas. Assim, o profissional contábil no exercício de suas atividades deve atuar com presteza e zelo, de acordo com os preceitos éticos e com base em todo o arcabouço legal. Conforme preceitua o art. 89 do Decreto Lei nº 200/67:

Todo aquele que, a qualquer título, tenha a seu cargo serviço de Contabilidade da União é pessoalmente responsável pela exatidão das contas e oportuna apresentação dos balancetes, balanços e demonstrações contábeis dos atos relativos à administração financeira e Patrimonial do setor sob sua jurisdição.

O desenvolvimento em TI também promoveu a automatização dos lançamentos contábeis deixando de existir a necessidade de atuação pessoal do profissional nesse processo. O contabilista agora passou a atuar na conferência e análise dos registros em relação a sua exatidão e legalidade. Esse processo levou a responsabilidade do contador a outros patamares. A conformidade dos atos e fatos contábeis é de responsabilidade do profissional da contábil, bem como a guarda e o confronto com o registro dos documentos comprobatórios de toda movimentação das empresas. Caso haja alguma inconsistência por qualquer motivo nos demonstrativos divulgados, o caso deve ser levado aos órgãos de controle (FRANK, JANE, LAUREEN, 2004).

Nesse sentido, a informação produzida pela Contabilidade é a que deve ter maior credibilidade, não apenas pelo fato de ter o suporte dos documentos comprobatórios, mas também por ter um profissional que se responsabiliza pela informação e que tem consciência que poderá sofrer as punições da lei devido à corresponsabilidade caso haja irregularidades.

3 METODOLOGIA

3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo pode ser classificado como de caráter descritivo, uma vez que se busca identificar as características de determinado fenômeno ou população. Neste caso, a proposta foi de mensurar as percepções dos tipos de corrupção verificadas através de um questionário no qual procurou analisar se os profissionais da Contabilidade percebem a distinção entre os diversos tipos de corrupção existentes nas organizações em que possuem algum relacionamento. Para tanto, fez-se uso do questionário desenvolvido na pesquisa de Borini e Grisi (2009) o que foi formulado através da técnica de grupos de foco (MATTAR, 1996; MORGAN, 1997) e que se baseia nos preceitos das teorias econômicas da propina e dos caçadores de renda como forma de identificar variáveis que descrevam comportamentos considerados corruptos. Em linhas gerais, a metodologia do grupo de foco nesse contexto de corrupção (MORGAN, 1997) norteava sobre atos ilegais praticados por empresas e a efetividade da punição dos sistemas legal e social sobre tais fatos.

Na condução desses grupos de foco foi possível a obtenção de 36 variáveis (fatos) que abordam a percepção dos tipos de corrupção no ambiente de negócios. Os participantes do grupo eram empresários e especialistas de cenários em estratégias organizacionais (BOAVENTURA, COSTA, FISCHMANN, 2004), consultores de negócios e professores de administração.

O questionário possui variáveis que buscam identificar a percepção dos tipos de corrupção em consonância com as teorias *Rent Seeking* e a teoria da propina que se tornaram em fatores que denotam: suborno; roubo; sonegação; tráfico de informações; pirataria; concorrência desleal; propina e fraude. As variáveis implementadas no questionário se fundamentaram em aspectos macroambientais no processo de identificação (GLENN, GORDON, 2006).

O estudo se desenvolveu a partir de uma revisão bibliográfica que compreendeu a consulta a livros, dissertações e principalmente artigos de revistas, que estivessem relacionados com a perspectiva da corrupção. A intenção foi reunir um conjunto de conhecimento suficiente que possibilitasse o entendimento e a sustentação teórica do tema e que auxiliasse no processo de análise dos resultados.

3.2 COLETA DOS DADOS

O processo de coleta dos dados desta pesquisa foi conduzido no período de setembro a novembro de 2013. Disponibilizou-se o questionário em um *link* da internet no domínio registrado **www.surveymonkey.com**. Um e-mail contendo uma breve apresentação e o *link* foi enviado aos Contabilistas devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade do estado do Rio Grande do Norte. Por esse motivo, a coleta se concentrou nesse estado caracterizando a amostra da pesquisa como sendo por conveniência, o que a torna considerada como não probabilística. Optou-se por demanda espontânea para a coleta dos dados não sugerindo um número específico de respostas devido à restrição do tempo e da maneira pela qual foi conduzida a divulgação do instrumento de coleta.

Vale salientar a caracterização da população do estudo para melhor identificar os vieses do estudo. No estado do Rio Grande do Norte possui 4.123 profissionais da Contabilidade conforme consta no banco de dados do CRCRN (2013). Entretanto, não foi possível identificar mais detalhes sobre a distribuição dessa população quanto ao gênero, tempo de experiência profissional e o grau de escolaridade.

Pretendendo obter um número maior de respostas, uma vez que os números não eram expressivos para a realização dos testes estatísticos, optou-se por reenviar o e-mail com cerca de 20 dias de intervalo entre o primeiro e o segundo envio. Através dessas investidas, foi possível obter 112 questionários respondidos, entretanto, apenas 75 foram considerados válidos, pois 37 estavam incompletos impossibilitando-os para análises. Dessa maneira, não se pode realizar generalizações acerca do universo dos respondentes, contudo, evidenciaram-se importantes sinalizações a respeito das considerações que cercam a percepção da corrupção.

As variáveis foram mensuradas de acordo com uma escala de atitudes do tipo Likert variando em cinco pontos do tipo “discordo fortemente” a “concordo fortemente”. Dessa maneira, apresentam-se as variáveis da pesquisa como segue na tabela 1 logo abaixo.

Tabela 1 - Variáveis centrais da pesquisa

Condutas Inadequadas
1) é frequente o pagamento antecipado ao fornecedor e o não recebimento da mercadoria exata
2) é frequente a compra de produtos sem nota fiscal
3) é frequente ouvir histórias e saber de fatos acerca de fraude interna praticada por funcionários
4) são frequentemente comuns práticas de concorrência desleal
5) são frequentes os casos de empresas que foram fechadas devido a agir de forma desleal
6) é frequente o pagamento de propina para fechar negócios
7) é frequente o pagamento de propina para fiscais do governo
8) é frequente a manutenção do “caixa-dois”
9) é frequente a concessão de descontos por meio do faturamento sem impostos
10) é frequente a presença de fornecedores que vendem mercadorias sem nota fiscal
11) é frequente a venda de mercadorias sem nota fiscal
12) é frequente o comércio de informações sigilosas de concorrentes
13) é frequente a compra de informações sigilosas de outras empresas
14) é frequente um concorrente ficar sabendo do lançamento de produtos ou serviços antes da divulgação oficial
15) é frequente a venda de produtos cujas especificações são diferentes das características anunciadas
16) é frequente verificar estabelecimentos que compram e vendem mercadorias desviadas
17) são frequentes os casos de apreensão de mercadorias por suspeita de desvio
18) é frequente verificar estabelecimentos que vendem produtos com valor muito abaixo do mercado
19) é frequente verificar estabelecimentos que compram e vendem produtos pirata
20) é frequente verificar estabelecimentos que vendem produtos com qualidade inferior ao padrão exigido por lei
21) é frequente estabelecimentos serem apontados pela prática de lavagem de dinheiro
22) é frequente a fiscalização fechar algum negócio por lavagem de dinheiro
23) é frequente aparecerem fornecedores que já tiveram seus nomes envolvidos em casos de corrupção
24) é frequente verificar estabelecimentos que são suspeitos de receptação de carga roubada
25) é frequente a possibilidade de uma empresa adquirir cargas roubadas sem saber que é roubada
26) é frequente saber de estabelecimentos que simularam o roubo de suas mercadorias para obtenção do seguro
27) é frequente verificar estabelecimentos que são acusados de sonegar impostos e continuam abertos
28) é frequente verificar estabelecimentos que fazem subfaturamento
29) é frequente a omissão de informações ao cliente para conclusão de uma venda
30) é frequente perder vendas devido a concorrentes que vendem produtos com informações omitidas
31) é frequente a prática de oferecer dinheiro para o fornecedor ou comprador
32) é frequente a prática de oferecer dinheiro ao fiscal para garantir uma licença
33) é frequente a prática de oferecer dinheiro para a fiscalização para obter um serviço especial
34) é frequente oferecer dinheiro para escapar de multa
35) é frequente a prática de oferecer dinheiro para obter vantagem na competição
36) é frequente a venda de produtos a preço muito abaixo do custo médio

Fonte: (BORINI; GRISI, 2009).

Outros aspectos que foram abordados no questionário referiram-se ao levantamento das variáveis de controle como forma de se testar as questões de pesquisa tais como: o tempo

de experiência profissional, o nível de escolaridade, gênero e a idade dos respondentes. A intenção é verificar se essas variáveis também podem refletir na percepção dos diferentes tipos de corrupção. Assim, na tabela 2 pode-se identificar que 47 respondentes eram homens o que representou 63% da amostra e 28 respondentes eram mulheres representando 37% do total da amostra.

Tabela 2- Gênero dos respondentes

Gênero	Quantidade	(%)
Homens	47	63%
Mulheres	28	37%
TOTAL	75	100%

A outra variável de controle estava relacionada ao nível de escolaridade dos respondentes o que procurou identificar como se distribuía essa variável na amostra. Dessa forma, de acordo com a tabela 3, pode-se verificar que a maior concentração do grau de instrução está entre os graduados com 31 respondentes o que representou 41% da amostra. O único nível que não obteve nenhuma resposta foi o de pós-doutorado.

Tabela 3 - Dados do nível de escolaridade

Escolaridade	Quantidade	(%)
Técnico	1	1%
Graduação	31	41%
Especialização	23	31%
Mestrado	16	21%
Doutorado	4	5%
Pos-doutorado	0	0%
TOTAL	75	100%

Verificou-se também que a média da idade dos respondentes foi de 32,3 anos e a média do tempo de experiência profissional foi de aproximadamente 8,15 anos. A partir do levantamento dessas variáveis de controle, pôde-se analisar pela significância da correlação como seguem.

➤ Em relação ao gênero

C₁: A percepção dos tipos de corrupção não é influenciada pelo gênero dos respondentes;

➤ Em relação à idade

C₂: A percepção dos tipos de corrupção não é influenciada pela idade dos respondentes;

➤ Em relação ao tempo de experiência profissional

C₃: A percepção dos tipos de corrupção não é influenciada pelo tempo de experiência profissional dos respondentes;

➤ Em relação ao nível de escolaridade

C₄: A percepção dos tipos de corrupção não é influenciada pelo nível de escolaridade dos respondentes;

Os dados foram tabulados na planilha eletrônica Microsoft Excel XP. Com os dados obtidos devidamente registrados, optou-se por usar o pacote estatístico do SPSS para realizar o processamento e posteriormente as devidas análises.

3.3 MODELOS EMPREGADOS

Mediante as variáveis centrais sobre os tipos de corrupção, foi utilizado o modelo estatístico de análise fatorial exploratória, com vistas a buscar os fatores que melhor explicam os tipos de corrupção percebidos pelos profissionais da Contabilidade. Na tabela 1 constam as variáveis retidas no estudo conforme as teorias selecionadas para descrever atos ilícitos que podem ser percebidos no ambiente de negócios.

As variáveis foram avaliadas com base no teste de significância com o p -valor $< 0,05$, além de ter sido aplicado também a correlação de Pearson para verificar se força entre as variáveis analisadas.

Realizadas essas etapas, para se chegar à resposta do problema de pesquisa, utilizou-se das cargas fatoriais em outro modelo estatístico (Análise de *Clusters*). Os resultados encontrados com os fatores na etapa anterior serviram de base para a segregação de grupos semelhantes quanto à percepção dos tipos de corrupção no ambiente de relacionamento dos respondentes.

Fez-se uso de *Clusters* hierárquicos para separar os grupos através do método comumente denominado “vizinho mais afastado”, objetivando-se encontrar o número de *clusters* desejado com base nos pressupostos teóricos.

Portanto, com esse último procedimento, foi possível identificar se existiu a percepção dos diferentes tipos de corrupção por parte dos profissionais da Contabilidade baseado na teoria de Heidenheimer (1970) que a classificou em branca, preta e cinza conforme já anunciado.

Após o período de coleta dos dados, fez-se a etapa da tabulação para que fosse possível realizar os devidos tratamentos estatísticos. Baseando-se nas variáveis centrais sobre corrupção, a primeira etapa do tratamento foi o emprego da técnica de análise fatorial exploratória que busca resumir a quantidade de variáveis em fatores (agrupamentos) de modo que permita a facilitação das interpretações. Devido a natureza metodológica para responder o problema, fez-se a análise fatorial por meio da análise de componentes principais que utiliza a variância total para explicar os fatores. Após a essa primeira etapa, verificou-se a necessidade de usar a técnica Varimax na matriz de correlação que utiliza a técnica rotacional nas variáveis para minimizar a ocorrência de uma variável possuir cargas fatoriais altas. Esse sistema redistribui o poder de explicação entre as demais variáveis.

Inicialmente, processaram-se os dados de modo que se verificasse o Alfa de Cronbach que se identifica se as escalas utilizadas são consistentes. O resultado foi um Alfa de Cronbach de 0,934, o que sugere um resultado satisfatório para a aplicação das técnicas multivariadas, uma vez que foi um valor superior ao valor recomendado pela literatura existente (Hair *et al.*, 2005) que é de 0,7. É interessante ressaltar que os pressupostos da análise fatorial são mais conceituais do que estatisticamente comprovados. Pode-se comentar sobre a multicolinearidade que, de certa forma, é importante para a análise fatorial, pois tem como objetivo a identificação de relacionamentos entre variáveis. E esse relacionamento só existe se houver certo grau de multicolinearidade. Acrescenta-se que todos os fatores foram extraídos a um nível de confiança de 95% e significância ($p < 0,000$).

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A maior dificuldade encontrada na maioria das pesquisas que se utilizam do questionário como ferramenta de coleta de dados talvez seja a maneira pela qual os respondentes são interpelados. Atingir o público alvo da pesquisa de modo que o estimule a responder o questionário se torna tarefa árdua no momento da coleta dos dados. Apesar disso, buscaram-se maneiras alternativas para que fosse possível realizar o estudo, através do auxílio das mídias sociais e da colaboração de outros pesquisadores para que o instrumento fosse disseminado. Outro aspecto que deve ser levado em consideração é a extensão do questionário

que, por vezes, pode ser considerado demasiado para a estratégia de coleta empregada. É notório perceber isso pelo elevado número de questionários incompletos (trinta e sete) que se obteve no processo de coleta. Pode-se atribuir também a esse empecilho ao modelo utilizado para abordar os respondentes. O fato de não ter sido uma entrevista estruturada presencial, pode ter influenciado nesse quesito. Entretanto, para que se atingisse o objetivo da pesquisa, se fez necessário a contemplação de todas as variáveis implementadas no estudo em busca da solução do problema da pesquisa.

Pelo fato de que os respondentes se concentraram no estado do Rio Grande do Norte, não se pode fazer generalizações quanto aos resultados obtidos, visto que apenas uma pequena quantidade de contadores participaram da pesquisa. Dessa forma, a percepção dos tipos de corrupção pelos profissionais de contabilidade no ambiente em que mantém algum relacionamento, não pode ser considerada abrangente quanto a percepção dos demais contadores, visto a limitação da coleta dos dados.

Salienta-se ainda a questão da limitação financeira como uma restrição para expandir o levantamento dos dados para todo o estado do Rio Grande do Norte. Seria interessante adicionar mais uma variável de controle que verificasse a existência de alguma influência na percepção em relação à localização geográfica dos respondentes. Além de que, sem essa limitação, muito possivelmente poderia ter se utilizado de outras estratégias na abordagem dos profissionais da Contabilidade o que permitiria um número bem mais considerável de respostas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após as considerações explanadas até então, processaram-se os dados levantados pelos métodos estatísticos elencados. A primeira análise concentrou-se na análise fatorial. O segundo modelo implementado foi a correlação de Pearson e por fim, a análise de *clusters* para se chegar a resposta do problema de pesquisa como segue.

4.1 ANÁLISE COM DEZ FATORES

Nesse primeiro momento, fez-se a extração dos fatores determinando-os pelo critério do autovalor (*Eigenvalues*) maiores do que 1,000. Outro aspecto também a ser destacado é o teste de *Kaiser-Meyer-Olkin (Measure of Sampling Adequacy – MSA)* no qual se obteve o valor de 0,770 sendo considerado adequado. Esse teste indica o grau de explicação dos dados a partir dos fatores encontrados na análise fatorial. Caso o MSA encontrado indique um grau de explicação menor do que 0,50 significa que os fatores encontrados na análise fatorial não conseguem descrever satisfatoriamente as variações dos dados originais. Outro teste realizado foi o de **esfericidade de Bartlett** que se obteve significância de (0,000). Esses valores podem ser apreciados na tabela 17 nos Apêndices deste trabalho. Para que seja possível a aplicação da análise fatorial, recomenda-se que essa significância não ultrapasse os 0,05. Esse teste indica se existe relação suficiente entre os indicadores para a aplicação da análise.

Esse processamento gerou um *output* com dez fatores, diferentemente do resultado encontrado por Borini e Grisi (2009) que encontraram oito fatores em suas análises. Apesar do teste de **esfericidade de Bartlett** ter dado consistente, observou-se dentre as 36 variáveis consideradas no estudo que a variável denominada Q28 possuía uma baixa correlação com os fatores, ou seja, menor que 0,50. Dessa forma, optou-se por retirá-la da análise para poder aumentar o poder de explicação dos fatores. Pode-se verificar esse resultado na matriz antiimagem correspondente à matriz de correlação. A variável Q28 designava a percepção da prática de subfaturamento de empresas o que não foi possível se verificar uma percepção mais acentuada dos respondentes em relação a essa prática.

É salutar ressaltar que as denominações dos fatores em relação às variáveis foram extraídas como base na classificação do trabalho dos autores supracitados. Será possível verificar, dessa forma, que existem várias inconsistências baseando-se nas variáveis consideradas por eles com o resultado encontrado com a extração dos dez fatores aqui

esboçados. Diante dessas considerações, pode-se verificar como se comportaram os dados no processo de composição dos fatores na tabela 4 a seguir.

Tabela 4 - Resultado da análise fatorial composta com dez fatores

Variáveis	Fatores	Porcentagem de Explicação
Aprensão de mercadorias por suspeita de desvio	0,800	
Lavagem de dinheiro	0,794	
Fornecedores com nomes envolvidos em casos de corrupção	0,793	
Adquirir cargas roubadas sem saber que é roubada	0,785	
Receptação de mercadorias de carga roubada	0,770	Roubo
Fechamento de algum negócio por lavagem de dinheiro	0,757	
Compra de mercadorias desviadas	0,755	
Fechamento de empresas que foram devido a agir de forma desleal	0,533	
<hr/>		
Venda de mercadoria sem nota fiscal por fornecedores	0,826	
Comprar produtos sem nota fiscal	0,807	
Venda de mercadorias sem nota fiscal	0,782	Sonegação
Prática de oferecer dinheiro ao fiscal para garantir uma licença	0,778	
Pagamento de propina para fiscais do governo	0,686	
<hr/>		
Oferta de informações sigilosas de concorrentes	0,828	
Compra de informações sigilosas de outras empresas	0,809	
Simulação de roubo para obtenção do seguro	0,808	Tráfico de Informações
Conhecimento do lançamento de produtos ou serviços antes da divulgação oficial	0,743	
<hr/>		
Venda de produtos com valor muito abaixo do mercado	0,776	
Compra e venda de produtos piratas	0,775	Concorrência Desleal
Venda de produtos com qualidade inferior ao padrão exigido por lei	0,716	
<hr/>		
Prática de oferecer dinheiro para obter vantagem	0,828	
Prática de oferecer dinheiro para não ser multado em uma transgressão	0,744	
Concessão de descontos por meio do faturamento sem impostos	0,693	Suborno
Omissão de informações ao cliente	0,500	
<hr/>		
Fraude interna praticada por funcionários	0,796	
Práticas de concorrência desleal	0,739	
Pagamento de propina para fechar negócios	0,716	Propina
Prática de oferecer dinheiro para o fornecedor ou comprador	0,667	
<hr/>		
Prática de oferecer dinheiro para a fiscalização para obter um serviço especial	0,809	
Pagamento antecipado ao fornecedor e o não recebimento da mercadoria exata	0,728	Suborno e Fraude
<hr/>		
Venda de produtos cujas especificações são diferentes das características anunciadas	0,750	Pirataria
Venda de produtos com informações omitidas	0,729	
<hr/>		
Venda de produtos a preço muito abaixo do custo médio	0,806	Fraude e Sonegação
Sonegação de impostos	0,642	

Com base nessa tabela, verifica-se que essa primeira extração dos fatores possui um poder de explicação das variâncias dos dados originais de 75,08%. Pode-se considerar um valor alto de explicação, enquanto que na análise de Borini e Grisi (2009) obteve-se um percentual de explicação de 71,02% (ver tabela 24 nos anexos).

O fator considerado com mais poder de explicação foi o do **roubo** com um percentual de explicação de 13,3%. O fator está mais relacionado ao roubo de cargas, obtenção de mercadorias provenientes de roubo de cargas, bem como a lavagem de dinheiro.

O segundo fator extraído foi o de **sonegação** que identifica o tipo de corrupção relativas à burlar o fisco no instante em que pratica ao não recolhimento devido dos tributos.

O terceiro fator foi identificado como **tráfico de informações** que representou as variáveis que denotavam as práticas de acessar informações sigilosas a respeito de estratégias empresariais. Esse fator pode ser definido como praticado principalmente por funcionários da própria empresa que possuem acesso às informações.

O quarto fator encontrado pôde ser denominado como **concorrência desleal** o qual se refere à prática de atividades ilícitas no intuito de obter vantagens em detrimento das demais empresas concorrentes.

O quinto fator possui variáveis que mais denotam o **suborno**, e assim foi classificado. Nada mais é do que o tipo de corrupção que consiste no ato de oferecer dinheiro ou algum outro bem como forma de incentivo para um agente do Governo, ou uma empresa fornecedora, ou qualquer outra instituição que mantenha algum relacionamento com a corruptora em busca de algum benefício adicional, além de ser também algo relacionado à isenção de alguma penalidade por não cumprir a lei.

O sexto fator foi reconhecido como **propina**. Embora haja uma semelhança semântica em relação ao fator **suborno**, as variáveis enquadradas nesse fator foram percebidas de formas diferentes em relação a esse fator.

O sétimo fator, assim como os demais, possui algumas inconsistências em relação às variáveis que fazem parte. Na verdade, conforme determinado por Borini e Grisi (2009) na definição dos seus fatores, essas variáveis fazem parte do fator **suborno** e **fraude**, embora tenham sido percebidas de maneiras distintas e identificadas em um fator a parte.

O oitavo fator foi classificado como pirataria o qual se refere à venda de produtos que são cópias ilegais de marcas reconhecidas pela sociedade e que, geralmente, possuem um valor alto quando originais.

O nono fator também como o sétimo possui inconsistências na adequação das variáveis em relação à teoria. Ou seja, identificou-se uma prática que denota **sonegação** e outra que denota a **fraude**. Apesar da **sonegação** ser um tipo de fraude, os resultados deveriam apontar a variável junto às demais práticas que denotam a **sonegação** no seu respectivo fator. A **fraude** consiste nas variáveis que apresentavam a característica de mentira. Representada em sua maioria por atos que tem o aspecto de venda e não entrega da mercadoria adquirida, venda por quantidades inferiores às especificadas, ou ainda o ato de mentira interna praticada por funcionários.

O último fator encontrado contém apenas uma variável e que faz parte das características da prática do **suborno** o que se pode classificar como outra inconsistência dos resultados em relação ao que se esperava.

No tocante a verificação dessas inconsistências, elaborou-se a tabela 5 com o intuito de se identificar as variáveis que deveriam constar em seus respectivos fatores, contudo se apresentaram em outros agrupamentos. De um modo geral, verifica-se que o poder de explicação dos fatores é de certa forma semelhante. Ou seja, não há uma concentração do poder explicativo em um único fator. Pela própria amplitude do poder de explicação do primeiro fator em relação ao último se percebe isso. Enquanto o primeiro obteve 13,3%, o último obteve 4,06%. Há uma distribuição homogênea entre os fatores.

Tabela 5 - Variáveis consideradas inadequadas na Análise Fatorial no processo de composição dos fatores

Variáveis	Fatores
Fechamento de empresas que foram devido a agir de forma desleal	
Venda de produtos a preço muito abaixo do custo médio	Concorrência Desleal
Práticas de concorrência desleal	
Pagamento antecipado ao fornecedor e o não recebimento da mercadoria exata	Fraude
Fraude interna praticada por funcionários	
Compra e venda de produtos pirata	Pirataria
Omissão de informações ao cliente	
Pagamento de propina para fiscais do governo	Propina
Simulação de roubo para obtenção do seguro	Roubo
Sonegação de impostos	Sonegação
Manutenção do "caixa-dois"	
Prática de oferecer dinheiro ao fiscal para garantir uma licença	Suborno
Prática de oferecer dinheiro para a fiscalização para obter um serviço especial	

Fonte: Elaboração própria

Percebe-se que existiram 13 variáveis que tiveram seus resultados agrupados nos fatores inadequados com base na teoria já comentada. Apesar dessas inconsistências, ainda foi possível classificar a maioria dos fatores em consonância com os resultados identificados por Borini e Grisi (2009).

O fator **concorrência desleal** apresentou três variáveis que foram agrupadas em outros fatores. O fator **fraude** obteve duas variáveis, **pirataria** também aparece com duas variáveis, a **propina** com apenas uma, assim como o **roubo**. Por fim, a **sonegação** e o **suborno** com duas variáveis dispersas em outros fatores.

4.2 ANÁLISE COM OITO FATORES

Na tentativa de analisar os resultados com base em uma estrutura semelhante ao encontrado por Borini e Grisi (2009), fez-se o processamento dos dados usando como critério de extração dos fatores não mais o método do autovalor, mas sim forçando a extração com os oito fatores conforme encontrado no trabalho tomado como parâmetro.

O teste de *Kaiser-Meyer-Olkin (Measure of Sampling Adequacy – MSA)* apresentou um valor também de 0,770, além do teste de **esfericidade de Bartlett** também com uma significância de (0,000) demonstrando a consistência dos dados.

Tabela 6 - Comparação dos resultados obtidos com os de Borini e Grisi (2009)

Fatores	Borini e Grisi (2009) (%)	Dez Fatores (%)	Oito Fatores (%)
Suborno	40,16	8,17	9,4
Roubo	6,62	13,3	13,58
Sonegação	5,57	10,44	13,38
Tráfico de Informações	4,49	9,16	10,83
Pirataria	4,16	4,88	9,1
Concorrência Desleal	3,95	8,39	4,2
Propina	3,28	6,79	-
Fraude	2,8	4,84	4,8
Suborno/Fraude	-	5,09	-
Suborno	-	4,06	-
Total de Explicação	71,03	75,12	65,29

Uma observação pertinente é que não foi possível se obter a formação do fator propina no modelo com oito fatores, tendo em vista as duas variáveis que o compõe conforme a teoria estarem dispersos em outros fatores. Talvez esse resultado possa ser entendido como o fato das variáveis as quais compõe os fatores **suborno** e **propina** sejam semelhantes. Verificou-se

que uma das variáveis estava agrupada junto as variáveis do **suborno**, enquanto a outra estava no fator **sonegação**.

Diante das formações dos fatores conforme o agrupamento das variáveis abordadas, pode-se perceber que os fatores relacionados as práticas de **suborno**, **tráfico de informação**, **fraude** e **propina** estão correlacionados em grau mais elevado com a teoria da propina a qual expressa o conflito de interesse obtido entre as partes que é amenizado pelo incentivo financeiro ilegal, seja entre os agentes privados, seja no relacionamento entre o público e o privado.

Já os outros fatores como o **roubo**, **pirataria**, **concorrência desleal** e a **sonegação** estão associados fortemente com a teoria *Rent Seeking* que se configura como o comportamento corrupto em busca de maximizar o bem-estar econômico por meio da violação dos limites impostos pela sociedade o que ocasiona a repressão da concorrência legal entre os participantes do mercado.

Em suma, verificou-se que as teorias levantadas usadas para explicar os tipos de corrupção foram refletidas nos resultados encontrados em grau mais moderado do que na pesquisa dos autores já citados devido às inconsistências encontradas na formação dos fatores pelas variáveis. Entretanto, esse fato não impediu de se obter a formação dos fatores e de classificá-los pelas variáveis mais representativas no seu poder de explicação. A próxima etapa da análise consistirá na análise das variáveis de controle levantadas com o objetivo de verificar o comportamento da correlação entre os fatores e o perfil dos respondentes da pesquisa.

4.3 ANÁLISE DAS VARIÁVEIS DE CONTROLE

Outra análise que se buscou evidenciar nesta pesquisa foi a verificação das questões de pesquisa relacionadas às variáveis de controle coletadas no questionário. As variáveis estavam ligadas ao perfil dos respondentes no sentido de verificar se a maior percepção da corrupção estava relacionada com esses aspectos. As variáveis selecionadas relacionaram-se ao **gênero**, a **idade**, o **tempo de experiência profissional** e ao **grau de escolaridade**. Conforme a tabela 7, pode-se conferir os resultados apontados na análise de correlação e suas respectivas significâncias entre os fatores da análise fatorial e as variáveis de controle.

Tabela 7- Correlação dos fatores de corrupção *versus* variáveis de controle

Fatores		Gênero	Idade	Tempo de Experiência Profissional	Grau de Escolaridade
Roubo	Correlação	,252 [*]	-,237 [*]	-,241 [*]	-,283 [*]
	Sig.	0,03	0,04	0,04	0,01
Sonegação	Correlação	-0,11	-,383 ^{**}	-,258 [*]	0,20
	Sig.	0,35	0,00	0,03	0,09
Tráfico de Informações	Correlação	0,04	0,21	0,15	0,05
	Sig.	0,74	0,07	0,21	0,65
Concorrência Desleal	Correlação	-0,17	0,20	,261 [*]	0,03
	Sig.	0,14	0,08	0,02	0,81
Suborno	Correlação	-0,14	-0,04	0,02	-,250 [*]
	Sig.	0,24	0,74	0,88	0,03
Propina	Correlação	0,10	0,01	0,09	0,11
	Sig.	0,37	0,95	0,46	0,35
Subono e Fraude	Correlação	0,02	-0,11	-,276 [*]	-0,06
	Sig.	0,89	0,35	0,02	0,60
Pirataria	Correlação	0,05	0,09	0,04	0,11
	Sig.	0,66	0,42	0,71	0,36
Fraude e Sonegação	Correlação	0,09	0,21	,308 ^{**}	0,08
	Sig.	0,46	0,07	0,01	0,49
Suborno	Correlação	-0,02	0,13	0,13	0,00
	Sig.	0,88	0,25	0,27	1,00

As quatro variáveis de controle elencadas no estudo se apresentam com suas respectivas correlações entre os fatores extraídos na primeira análise fatorial na qual o modelo gerou dez fatores. A escolha desse modelo se deu em virtude do poder explicativo ter sido superior a de oito fatores. Como já evidenciado, sempre se busca a análise fatorial que melhor explique as variâncias das variáveis. O critério utilizado na análise de correlação foi o da significância dos testes que envolvem a seguinte regra:

- $P\text{-valor} \leq 0,05$; confirmam-se as questões de pesquisa;
- $P\text{-valor} > 0,05$; não se confirmam as questões de pesquisa.

Considerando um nível de confiança de 95% em todos os testes, constatou-se os seguintes resultados:

A primeira questão testada foi em relação ao **gênero** dos respondentes. Conforme os resultados apontados, apenas o fator **roubo** teve uma significância menor que 0,05. Apesar disso, observa-se que a correlação encontrada foi muito baixa, apenas 0,252. Dessa maneira,

pode-se afirmar que, com 95% de confiança pela confirmação de C₁. Isso implica dizer que o fato de ser homem ou mulher não influenciou no nível de percepção mais acentuado da corrupção dos respondentes.

A segunda questão tratou da característica **idade**. Conforme o resultado encontrado, apenas os fatores **roubo** e **sonegação** obtiveram significância menor que 0,05. Apesar da baixa correlação, uma análise interessante pode ser destacada, tendo em vista os sinais das correlações terem sido negativos (-0,237 e -0,383) respectivamente. Isso pode sinalizar que quanto maior a idade menor é a percepção em relação à corrupção. Ou seja, o critério da idade, apesar de uma baixa correlação, pode ter impactado no nível de percepção dos tipos de corrupção analisados no modelo. Esse aspecto pode ser avaliado pelo fato da idade média dos respondentes ser baixa. Cerca de 30 anos de idade. Essa concentração maior de respondentes nessa faixa pode ser a explicação lógica para esse resultado.

Já a terceira questão que buscou evidenciar se o tempo de experiência profissional causava alguma influência no nível de percepção dos respondentes. Um resultado interessante se apresentou nesta análise. Cinco fatores obtiveram significância menor que 0,05, os quais foram: **roubo**, **sonegação**, **concorrência desleal**, **suborno/fraude** e **fraude/sonegação**. Assim como as outras correlações, essas também foram fracas, visto que todas estavam abaixo de 0,308. Neste sentido, pode-se destacar os sinais negativos que apareceram nos testes de correlação (-0,241, -0,258 e -0,276). Mostra-se como um resultado similar ao entendimento da idade, porém mais contundente. Esperava-se que quanto maior o tempo de experiência profissional dos respondentes, maior seria o grau de percepção dos tipos de corrupção. Entretanto, o resultado foi contrário às expectativas. Quanto maior a experiência menor se mostrou o nível de percepção dos tipos de corrupção elencados no modelo, mais precisamente com os fatores **roubo**, **sonegação** e **suborno/fraude**. Assim como a análise feita para a idade, o fato de a idade média ser baixa também reflete em um tempo de experiência baixo para os respondentes o que refletiu nos resultados obtidos.

A última questão estava relacionada ao grau de escolaridade dos respondentes. Como podem ser observados, apenas dois fatores **roubo** e **suborno** apresentaram significância menor que 0,05. Além disso, a correlação também foi classificada como baixa, pois a maior obteve apenas -0,283. Isto é, pode-se afirmar com 95% de confiança a confirmação de C₄. O grau de escolaridade não influenciou no nível de percepção mais acentuado da corrupção dos respondentes. A tabela 8 mostra o resumo do número de fatores que obtiveram significâncias menores que 0,05 e 0,01 em relação às variáveis de controle.

Tabela 8 - Quantidade de significâncias menores que 0,05

Variáveis	Nº de Correlações com Sig. < 0,05	Nº de Correlações com Sig. < 0,01
Gênero	1	0
Idade	1	1
Tempo de Experiência Profissional	4	1
Grau de Escolaridade	2	0

Portanto, diante dos resultados alcançados, obteve-se baixas correlações naquelas em que tinham significância abaixo de 0,05 como foram os casos das variáveis **idade**, **tempo de experiência profissional** e **grau de escolaridade**. Destacando-se os sinais negativos que pressupõem um comportamento inverso das variáveis de controle. Além disso, os baixos valores de correlação podem insinuar que realmente existe alguma influência no nível de percepção mais acentuado dos tipos de corrupção com as características elencadas no modelo. Para se obter um resultado potencialmente conclusivo talvez fosse necessário um número maior de observações.

Entretanto, as considerações realizadas até este momento, ainda não permitem distinguir os tipos de corrupção como é o objetivo geral desta pesquisa. Dessa maneira, na próxima subseção, busca-se a identificação da existência dos diferentes tipos de corrupção elencadas por Heidenheimer (1970).

4.4 ANÁLISE DOS *CLUSTERS*

Os fatores extraídos da análise fatorial serviram de base para a tentativa de distinção dos grupos de respondentes que tinham semelhanças em suas percepções sobre a corrupção em instituições que possuem algum relacionamento. Partiu-se dos escores provenientes da análise fatorial na condução da análise de *clusters* no processo de distinção dos grupos.

Inicialmente, realizou-se a análise de *cluster* hierárquico utilizando o método entre os grupos e do vizinho mais afastado, concentrando a intenção de formar o número desejado de *clusters*. Partiu-se da premissa que a solução seria encontrada com três *clusters*, de modo que se ajustasse aos pressupostos teóricos que a corrupção pode ser dividida em três tipos (Cinza, Preta e Branca) conforme visto no início do trabalho.

Nesse sentido, efetuou-se uma análise de *clusters* K-means obtendo-se o agrupamento dos fatores em três. Na tabela 9, pode-se verificar os centros dos fatores dentro de cada *cluster*.

Tabela 9 - Formação dos Clusters de Corrupção

Fatores	Cluster		
	1	2	3
Roubo	-0,58542	0,02880	0,31437
Sonegação	0,25664	-0,35228	0,20183
Tráfico de Informações	-0,00074	-0,33232	0,33276
Concorrência Desleal	-0,79555	-0,08498	0,55134
Suborno	-0,38945	-0,13380	0,36210
Propina	-0,72614	0,14797	0,27769
Suborno/Fraude	-0,03629	0,28351	-0,26224
Pirataria	-0,21604	0,28893	-0,16228
Fraude	-0,25136	-0,13843	0,28577
Sonegação	0,60211	-0,75760	0,40464

Partindo-se do entendimento da abordagem teórica sobre os tipos de corrupção, tentou-se classificar os fatores obtidos na análise fatorial conforme preconiza a teoria sobre os tipos de corrupção. Nesse sentido, os tipos de corrupção se apresentam da seguinte maneira: a **corrupção branca** consiste em algo ilegal, entretanto, pela convivência, cria-se uma percepção de algo aceitável dentro do que não é legal. A lei reprova, mas a sociedade é tolerante. Às vezes nem se reconhece tal conduta como algo corrupto. Com a **corrupção cinza**, a teoria revela que a sociedade avalia determinado comportamento como controverso. Ou seja, sabe-se que está cometendo algo ilícito, entretanto considera a prática como institucionalizada, algo permitido. Por fim, a **corrupção preta** é considerada para descrever um comportamento em que tanto a lei como a norma social coincidem. Ou seja, a lei pune e a sociedade acredita que aquele ato realmente deve ser punido. Portanto, a maioria classifica tal ato como corrupto.

Diante ao exposto, verificou-se algumas inconsistências na formação dos *clusters* quanto ao levantamento dos fatores e o que revela a teoria. Ainda assim, pôde-se classificar os *clusters* de acordo com a concentração dos tipos de corrupção que mais representam cada uma das formações.

Dessa maneira, analisando as formações dos *clusters*, identificou-se que o *cluster 1* possui 17 casos (22%) do total de respondentes que possuem uma percepção mais acentuada da corrupção no sentido da prática da **sonegação**. Apenas esse fator compõe o *cluster 1*. A inconsistência reside nesse primeiro fator no qual também deveria constar o fator **roubo** que ficou classificado no *cluster 3*. Esses dois fatores coincidem com o pressuposto teórico o que poderia ser classificado como **corrupção preta**. São os tipos de corrupção que são

combatidas pelos órgãos públicos competentes e que causam a indignação social quando descobertas.

O *cluster* 2 contemplou os fatores **suborno/fraude** e **pirataria** como tendo semelhanças nas percepções entre os respondentes. Foram 29 observações destacadas nesse *cluster* o que representou 39% das respostas. O fator que possui uma maior representatividade no sentido de classificar o *cluster* é o da **pirataria**. O problema da informalidade que assola os trabalhadores sem qualificação profissional pode ser considerado como um aspecto relevante na percepção mais acentuada dessa prática ilícita. O fato de vender produtos ilegais e ter uma sociedade que tolera tal ato, uma vez que consome, pode-se classificar esse *cluster* como o tipo de **corrupção cinza**.

Finalmente, o *cluster* 3 obteve o maior número de fatores agrupados. Obteve um total de 29 observações com respostas semelhantes o que representou 39%, assim como no *cluster* anterior. Com isso, o *cluster* foi formado com os indicadores **roubo, tráfico de informações, concorrência desleal, suborno, propina e fraude**. Como já discutido, o fator **roubo** é o único fator do grupo que destoa do cenário corrupto dos demais. Ainda assim, com uma maior representatividade dos outros fatores, pode-se considerar esse *cluster* como o tipo de **corrupção branca**. Esses atos são comumente observados pela sociedade e de certa forma tolerados. Mesmo a lei reprimindo e punindo quando descoberto, as normas sociais, o comportamento dos indivíduos frente a esses atos é de meros observadores, geralmente, consideram apenas esses atos como controversos Heidenheimer (1970).

Conforme foi explorado no referencial teórico, Krueger (1974); Bhangwati, (1982) e Tullock (1990) são congruentes no sentido de expressar que a motivação maior da prática de corrupção que Borini e Grise (2009) classificaram como **branca** e **cinza** é a maximização da riqueza em busca do bem-estar pessoal de quem pratica os atos de corrupção. Essa perspectiva denota uma maior tolerância a essas práticas por parte da sociedade em detrimento da lei. A formação dos *clusters* revelou que as percepções desses dois tipos de corrupção são semelhantes em termos de quantidade.

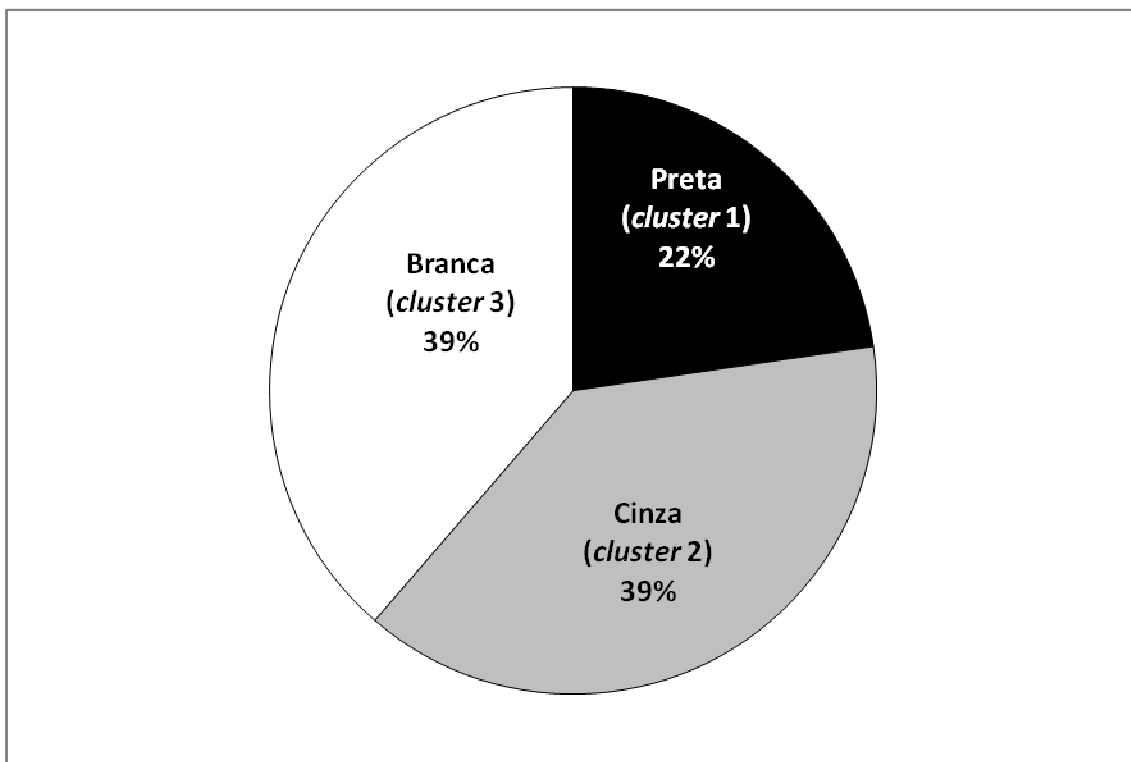
Como visto, o fator **roubo** deveria ter sido destacado no *cluster* 1 que foi classificado como **corrupção preta** juntamente com o fator **sonegação**, assim como estabeleceu Borini e Grisi (2009), porém os resultados não evidenciaram como fatores de um mesmo *cluster*. Pode-se entender esse aspecto como uma tendência da percepção do tipo de respondente da amostra. As variáveis que compunham o fator **roubo** não são comuns a sua ocorrência na rotina de um profissional de Contabilidade como poderia ser para outro tipo de respondente como foi o caso dos microempresários de São Paulo que foram usados na pesquisa desses

autores supracitados. Nota-se que essas variáveis do fator **roubo** são mais condizentes com a rotina profissional de quem lida com a administração de um negócio.

Em contrapartida, o fator **sonegação** é algo que pode ser considerado mais perceptível por parte dos contabilistas, uma vez que se trata dos meios escusos para reduzir a carga tributária das empresas. Isto é, a perspectiva do cálculo e da apuração para arrecadação de impostos é algo inerente à rotina da profissão o que demonstra realmente que receberia um maior destaque frente à percepção dos contadores.

A distribuição dos respondentes pode ser ilustrada na figura 2 que esclarece como se comportou a composição dos *clusters* em termos de dimensão.

Figura 2 - Distribuição dos *clusters* em relação aos tipos de corrupção



Com base no acima exposto, a percepção em relação aos tipos de corrupção pode ser considerada diferenciada até certo nível, tendo em vista a presença de inconsistências conforme já visto. Ainda assim, foi possível verificar que realmente há a distinção da percepção dos respondentes quanto aos diferentes tipos de corrupção.

Assim, em consonância com as teorias levantadas que buscam explicar o comportamento corrupto, os *clusters* 2 e 3 expressam a teoria do *Rent Seeking* com uma perspectiva de explicar a percepção da corrupção entre os profissionais da Contabilidade. Essa teoria se apresenta como consoante para explicar os tipos de corrupção denominadas de

branca e cinza. O *cluster* menos numeroso evidencia, por sua vez, o relacionamento com a teoria da propina conforme preconizou Rose-Arckermann (1978) que representa a percepção dos tipos de corrupção classificada como **preta** que possui como fatores marcantes a **propina**, a **sonegação** e o **roubo**.

De acordo com o que demonstrou Abramo (2004) e Naím (2006), a sonegação de impostos, o oferecimento de propina para se livrar de multas, participar de licitações fraudulentas, realizar pagamentos para conseguir ganhar a concorrência com conluio de agentes do governo também são exemplos de vantagens obtidas com o suborno. Vale salientar que algumas dessas condutas também podem ser consideradas como roubo, uma vez que cometer algum ato que se aproprie indevidamente de algo, nada mais é do que um roubo.

Através da formação dos *clusters*, percebeu-se que existe a percepção dos diferentes tipos de corrupção evidenciados por Heidenheimer (1970) e corroborada pela pesquisa de Borini e Grisi (2009), no instante em que os fatores puderam ser agrupados de forma que convergissem ao exposto no referencial teórico.

Algumas reflexões merecem ser consideradas neste momento da pesquisa, tendo em vista os resultados encontrados. Pode-se evidenciar alguns pontos que explicam a percepção das relações corruptas no ambiente em que os respondentes atuam. O primeiro ponto consiste na falta de eficiência dos gestores em relação à má aplicação dos recursos disponíveis e da capacidade organizacional no sentido de formar profissionais sem a noção básica da consciência ética e moral que deveria permear as instituições sejam elas públicas ou privadas.

Segundo os autores Borini e Grisi (2009) essa ineficiência é motivadora da percepção das corrupções **branca e cinza**, caracterizadas pela complacência social dos agentes envolvidos, seja de forma passiva ou atuante no instante em que silenciam ao perceberem tais características corruptas.

É interessante fazer uma comparação com os *clusters* formados na pesquisa desses autores, tendo em vista as divergências encontradas. Na pesquisa deles os *clusters* foram formados da seguinte maneira: 25% como sendo do tipo **cinza**, 33% como **branca** e 42% como a corrupção do tipo **preta**. Percebe-se uma maior percepção em relação àqueles comportamentos de corrupção que são reprimidos pela sociedade e pela legislação. Ou seja, os atos que causam repúdio e que não são tolerados pela população. Pode-se atribuir esse resultado ao perfil dos respondentes da pesquisa dos autores. Os empresários do centro comercial da cidade de São Paulo percebem com maior frequência as condutas consideradas na pesquisa como sendo do tipo **preta**. Até mesmo pela forte concorrência que há entre os

microempresários e pelo elevado grau de informalidade no comércio daquela região, assim como destacou os autores.

Outro elemento considerado na análise desses autores é a corrupção classificada como **cinza** que obteve um único fator na sua formação que foi a pirataria. Por se tratarem de comerciantes e a região está rodeada de camelôs, talvez seja a explicação para a percepção formada unicamente por esse fator.

Verifica-se que usando as mesmas variáveis, os resultados se apresentam discrepantes em relação aos níveis de percepção entre respondentes de perfis distintos. Ou seja, os resultados sugerem que, conforme o perfil dos respondentes, os resultados se apresentaram com outra perspectiva. Neste caso, pode ser uma explicação para tal situação, o fato de que muitas das variáveis utilizadas na pesquisa não se encontrem como sendo parte do escopo do trabalho dos profissionais da Contabilidade impossibilitando-os da percepção de tais condutas. Embora não se possa afirmar que de fato não haja a ocorrência de tais práticas no seu ambiente de trabalho. Apenas pode fugir do seu campo de visão. Como reforçam Borini e Grisi (2009), as variáveis, os fatores retidos e o nível de relevância de cada fator podem variar conforme o grupo social de que ele faz parte. Apesar de ser uma limitação do estudo, pode-se considerar tal fato como um estímulo para outros estudos que abordem outros grupos sociais.

Considerando agora o relacionamento das variáveis de controle com os níveis de percepção da corrupção, foi possível evidenciar através dos resultados desta pesquisa que o perfil dos entrevistados influenciou na percepção dos diferentes tipos de corrupção trabalhados no modelo. As correlações com os sinais negativos nas variáveis **idade**, **tempo de experiência profissional** e **grau de escolaridade** foram os resultados que despertaram a atenção, apesar dos baixos valores. Ou seja, pode-se atribuir a essas características dos respondentes como aspectos preponderantes em perceber com maior ênfase ou não os tipos de corrupção nas instituições em que possuem algum relacionamento.

Entende-se que existem algumas estratégias que, se implementadas, poderiam causar diminuição da percepção da corrupção e, conseqüentemente, a propensão a praticar os atos ilícitos quando houvesse a possibilidade. As estratégias que causariam uma redução das percepções dos tipos de corrupção branca e cinza deveriam ganhar maior ênfase, tendo em vista o que cada uma representa. Se suas classificações estão relacionadas com os tipos de corrupção que de alguma forma os indivíduos toleram por questão de conveniência ou simplesmente por não considerarem sequer como ato corrupto, a disseminação de valores dentro dessas organizações provavelmente está contaminada por princípios que não condizem com o que se espera de uma empresa (MEAGHER, 2005).

Desse modo, o combate a qualquer tipo de corrupção se mostra no instante em que se incentivam aos colaboradores a desenvolverem atividades inovadoras. Essas inovações se tornariam mais atrativas para os colaboradores, ainda mais se viessem acompanhadas de incentivos como premiações ou participação nos resultados da empresa. A consequência direta dessa atitude seria a suplantação à atividade corrupta com os ganhos auferidos por um bom desempenho, por exemplo. (STEVENS, 2013).

De acordo com Dutra (2004), como um dos requisitos para a disponibilidade a transgressão é a formação dos valores éticos e morais de cada indivíduo ao longo de sua existência, as empresas deveriam selecionar os seus colaboradores não só por suas habilidades e competências técnicas e intelectuais, mas, principalmente, por suas competências éticas. Apesar de um programa de seleção não conseguir mapear com eficácia todos os elementos pertinentes a uma boa conduta moral de cada indivíduo, vale apenas pensar nos investimentos em treinamentos como forma de moldar e esclarecer ao corpo de colaboradores todas as competências moralmente aprovadas pela instituição, bem como as condutas reprovadas e que seria passível de punição caso descoberta.

Já a corrupção preta é algo mais complexo de se combater com as propostas de seleção mais rigorosas nas empresas. Como são atos que, tanto a sociedade como a lei consideram inapropriados, entende-se que o seu combate depende essencialmente da colaboração de toda estrutura organizacional como forma de reprimir qualquer ato digno de questionamento moral através da institucionalização de uma cultura corporativa voltada aos valores éticos e morais tidos como aceitáveis (BRANCO, DELGADO, 2012).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A corrupção é considerada um fenômeno social que corrompe os valores éticos e morais de uma sociedade. No instante em que os agentes participantes do cenário ilícito fazem uso de suas prerrogativas para obter vantagens, uma série de impactos é ocasionado pelo seu desvio de conduta. A busca incessante pela manutenção do seu bem-estar é um dos fatores que fomentam o comportamento corrupto de um indivíduo.

Baseado nas exposições do referencial teórico, verificou-se que dependendo do grupo social que se está observando, um determinado comportamento pode ser definido como mais ou menos corrupto, ou até mesmo, nem ser considerado como tal. Alguns fatores são preponderantes na verificação de ambientes corruptos na medida em que esses aspectos são considerados determinantes para a consolidação do cenário corrupto como a classe social, a escolaridade, a região e a formação política de uma sociedade.

Nesse sentido, buscou-se outra abordagem do que foi considerado no estudo realizado por Borini e Grisi (2009) no qual utilizaram as teorias que definem e explicam o processo da corrupção, tais como a teoria da propina e a teoria *Rent Seeking*, buscou-se verificar se os profissionais da Contabilidade percebem em diferentes níveis a distinção entre os diversos tipos de corrupção que possam a vir ocorrer nas instituições em que mantém algum relacionamento profissional.

Conforme visto, os tipos de corrupção podem se apresentar na forma branca cinza e preta. Assim, procedeu-se as análises estatísticas da análise fatorial, teste de significância e correlação de Pearson nas variáveis de controle e, por fim, a análise de *clusters* para verificar a existência ou não da percepção dos diferentes tipos de corrupção por parte dos respondentes.

Os testes foram desenvolvidos com nível de confiança de 95%. O primeiro realizado foi o Alfa de *Cronbach* e com um valor de 0,934 demonstrou que as escalas utilizadas são consistentes. A partir de então a análise fatorial apresentou um *output* com dez fatores como sendo o maior com poder explicativo (75,08%). Para tanto, retirou-se da análise a variável Q28 que não mostrou forte correlação entre os fatores apontada na Matriz de Antiimagem. Assim, os dez fatores extraídos se apresentaram da seguinte forma: roubo, sonegação, tráfico de informações, concorrência desleal, suborno, propina, suborno/fraude, pirataria, fraude e sonegação. Percebe-se a existência de algumas inconsistências quanto a formação dos fatores em relação à teoria, tendo em vista as variáveis buscarem mapear apenas oito tipos de corrupção. Ainda assim, pôde-se classificá-los pela maior representatividade das variáveis que definiam cada fator.

Outro resultado apontado foi que as questões de pesquisa testadas não apresentaram significância estatística de modo que causassem alguma influência no nível de percepção dos respondentes no que tange à corrupção. Com a exceção da variável tempo de experiência profissional que se mostrou inconclusiva conforme os resultados.

Por fim, o último resultado apontado na análise foi a apresentação das distintas percepções em relação aos tipos de corrupção. Assim, o objetivo geral da pesquisa foi atingido no instante em que se formaram os *clusters* com os três tipos de corrupção evidenciados pela teoria, baseando-se nos fatores que foram estruturados na análise fatorial. Isto é, de fato se pôde evidenciar que os respondentes possuem a percepção dos diferentes tipos de corrupção (branca, cinza e preta), muito embora se tenha visto presença de inconsistências provenientes da análise fatorial. Entretanto, inconsistências incapazes de comprometerem a análise. Desse modo, 22% dos respondentes perceberam a forma preta de corrupção, 39% a forma cinza e os outros 39% a forma branca.

Esse resultado sinaliza uma percepção mais acentuada dos comportamentos inadequados que, por vezes, são tolerados pela sociedade, tendo em vista os agrupamentos terem tido uma maior representatividade dos tipos de corrupção **branca e cinza**.

As contribuições deste estudo podem ainda ser verificadas nos levantamentos das discussões de um tema de grande relevância social. Para que haja melhorias no combate à corrupção, acredita-se que pesquisas que identifiquem de forma empírica o comportamento das percepções dos indivíduos a cerca dos tipos de corrupção possam vir a contribuir no entendimento de como se processa o fenômeno, bem como evidenciar para a sociedade a responsabilidade de cada um no seu combate. Acrescenta-se ainda a importância da escolha da amostra como sendo os profissionais da Contabilidade que são os responsáveis pela elaboração dos relatórios que são usados como instrumento de prestação de contas e transparência. Há ainda as contribuições da pesquisa na perspectiva acadêmica que podem consolidar cada vez mais os aspectos inerentes ao que já se sabe a respeito do tema, bem como servir de parâmetro para outros estudos. Portanto, sugere-se que sejam reforçados os alicerces dessa área do conhecimento com a aplicação da metodologia empregada com uma amostra maior e mapeando as diferentes regiões dos respondentes na tentativa de verificar se a região de fato pode influenciar na percepção dos diferentes tipos de corrupção.

REFERÊNCIAS

- ABRAMO, C.W. Corrupção no Brasil: a perspectiva do setor privado. *Relatório de Pesquisa da Transparência Brasil*, São Paulo, 2004.
- _____. Percepções pantanosas: a dificuldade de medir a corrupção. *Novos Estudos*, Cebrap, São Paulo, v.73, p.33-37, nov. 2005.
- ALBRECHT, C., MALAGUENO, R., HOLLAND, D., SANDERS, M., A cross-country perspective on professional oversight, education standards and countries perceived level of corruption. *An international Journal*, v. 19, n. 4, p. 433-454, 2012.
- ARGANDONA, A. Corruption and companies. The use of facilitating payments. *Journal of Business Ethics*, Heidelberg, v. 60, n.3, p.251-264, 2005.
- ANDVIG, J. C.: 1991, 'The economics of corruption: A survey', *Studi Economici*, n. 43, 57–93.
- ATKINSON, M.; MANCUSO, M. Do we need a code of conduct for politicians? *Canadian Journal of Political Science*, Ottawa, v.18, n.3, p.459-480, 1985.
- ARNOLD, U., NEUBAUER, J., SCHOENHERR, T., Explicating factors for companies inclination towards corruption in operations and supply chain management: an exploratory study in Germany. *Int. J. Production Economics*. v. 138, p. 136-147. 2012.
- BERNOTH, K. WOLFF, G. B., Fool the Markets? Creative Accounting, Fiscal Transparency and Sovereign Risk Premia. *Scottish Journal of Political Economy*, v. 55, n. 4, pp. 465-487, 2008.
- BEZERRA, M. O. Corrupção: um estudo sobre o poder publico e relações pessoais no Brasil. Rio de Janeiro: *Anpocs/ Relume Dumara*, 1995.
- BHANGWATI, J. Directly-unproductive profit seeking activities. *Journal of Political Economy*, Chicago, v.90, n.5, p.988-1002, Oct. 1982.
- BLECK, A., LIU, X., Market Transparency and the Accounting Regime. *Journal of Accounting Research*, v.45, pp. 229–256. 2007.
- BOAVENTURA, J.M.G.; COSTA, B.K.; FISCHMANN, A.A. Métodos de construção de cenários: uma investigação do estado da arte. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO (SEMEAD), 7., 2004, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA-USP, 2004.
- BORINI, F. M., GRISI, F. C. A corrupção no ambiente de negócios: survey com as micro e pequenas empresas da cidade de São Paulo. *R.Adm.*, São Paulo, v.44, n.2, pp.102-117, abr./maio/jun. 2009.
- BRANCO, M. C. DELGADO, C., Business, social responsibility, and corruption. *Journal of Public Affairs*. v. 12, n. 4, pp. 357-365, 2012.

BRUNING, R. J. **Corrupção: causas e Tratamento**. Florianópolis, 1997. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina.

BUSHMAN, R. M. SMITH, A. J., Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance . *Economic Policy Review*, Vol. 9, No. 1, 2003.

CAMPBELL, J. L.; GORITZ, A. S. Culture Corrupts! A Qualitative Study of Organizational Culture in Corrupt Organizations. **J Bus Ethics**. DOI 10.1007/s10551-013-1665-7. **2013**

CARVALHO, A. G. The effect of institutional development on the growth of Brazilian firms. **RBE**. v. 62, n. 4, pp. 451-466, out-dez 2008.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração*. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

DUTRA, J.S. *Competências: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna*. São Paulo: Atlas, 2004.

ETHOS, *A responsabilidade social das empresas no combate à corrupção*. **Grupo de trabalho do pacto empresarial pela integridade contra a corrupção**. 2009.

FIESP, *Relatório Corrupção: custos econômicos e propostas de combate*. DECOMTEC, 2010. Disponível em: <www.fiesp.com.br> acesso em 20 de set. 2013.

FILGUEIRAS, F., ARANHA, A. L. M. Controle da corrupção e burocracia da linha de frente: regras, discricionariedade e reformas no Brasil. **Revista de Ciências Sociais**. v. 54, n. 2, pp. 349-387, 2011.

_____. A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. **Opinião Pública**. v. 15, n. 2, pp. 386-421, 2009.

_____. *Corrupção, Democracia e Legitimidade*. Belo Horizonte, Editora UFMG. 2008.

FRANK D. H., JANE J. K., LAUREEN A. M.. Does Search-Facilitating Technology Improve the Transparency of Financial Reporting?. **The Accounting Review**. v. 79, n. 3, pp. 687-703. 2004.

G1, **MP de SP descobre como fiscais cobravam propina em fraude no ISS**. São Paulo. 2013. Disponível em: <><http://g1.globo.com>, Acesso em: 15 nov. 2013.

GIBBONS, K.M. Toward an attitudinal definition of corruption. In: HEIDENHEIMER, A.J.; JOHNSTON, M.; LEVINE, V.T. (Org.). *Political corruption: a handbook*. vLondon: **Transaction Publishers**. p.165-171. 1990.

GIL, A. L. *Como Evitar Fraudes, Pirataria e Conivência*. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1999.

GLENN, J.C.; GORDON, T.J. *State of the future*. New York: American Council for United Nations University, 2006.

GRANOVETTER, M. Economic action and social structure: the problem of embeddedness. **American Journal of Sociology**, Chicago, v.91, n.3, p.481-510, 1985.

GUJARATI, D. N. Econometria básica. Tradução de Maria José Cyhlar Monteiro. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

HEIDENHEIMER, A.J. Perspectives in the perception of corruption. In: HEIDENHEIMER, A.J. *Political corruption: readings in comparative analysis*. New York: Hold, Rinehart and Wilston. pp.18-28, 1970.

IUDÍCIBUS, S. Teoria da Contabilidade. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000.

JACKSON, M.; KIRB, E.; SMITH, R.; THOMPSON, L. Sovereign eyes: legislators perception of corruption. *Journal of Commonwealth and Comparative Politics*, London, v.32, n.1, p.54-67, 1994.

JOHNSTON, M. Corruption and political culture in Britain and the United States. *Innovation*, Montréal, v.2, n.4, p.417-436, 1989.

JOHNSTON, M.; LEVINE, V.T. (Org.). *Political corruption: a handbook*. London: Transaction Publishers, 1990. p.165-171.

_____. The search for definitions: the vitality of politics and the issue of corruption. *International Social Science Journal*, Unesco, Paris, v.48, n.3, p.321-335, 1996.

KAPSTEIN, M.: 1998, *Ethics Management Auditing and Developing the Ethical Commitment of Organizations* (Kluwer Academic Publishers, Dordrecht).

KAYES, C. Organizational corruption as theodicy. **Journal of Business Ethics**, Heidelberg, v.67, n.1, p.51-62, 2005.

KRUEGER, A.O. The political economy of rent seeking. **American Economic Review**, Pittsburgh, v.64, n.3, p.297-303, 1974.

LEITE, C. B. História, Sentido e Objetivo do Livro. In: LEITE, C. B. et al. *Sociologia da Corrupção*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda, 1987. pp. 11-120.

MACHADO-DA-SILVA, C.L.; BARBOSA, S. da. Estratégia, fatores de competitividade e contexto de referência das organizações: uma análise arquetípica. *Revista de Administração Contemporânea (RAC)*, Rio de Janeiro, v.6, n.3, p.07-32, 2002.

MATTAR, F.N. Pesquisa de marketing. São Paulo: Atlas, 1996.

MAURO, Paolo. Why worry about corruption? **Economic Issues**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, Nº 6, 1997.

MEAGHER, P. [Anti-corruption agencies: Rhetoric Versus reality](#). **The Journal of Policy Reform**. v. 8, n. 1, 2005.

MORAES FILHO, A. E. de. O Círculo Vicioso da Corrupção. In: LEITE, C. B. et al. *Sociologia da Corrupção*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda, 1987. P. 21-34.

MORGAN, D.L. *Focus groups as qualitative research*. 2nd ed. London: Sage, 1997.
 NAÍM, M. Ilícito: o ataque da pirataria, da lavagem de dinheiro e do tráfico à economia global. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006.

NYE, J.S. Corruption and political development: a cost benefit analysis. *American Political Science Review*, Los Angeles, v.61, n.2, p.417-427, 1967.

PETERS, J.; WELCH, S. Political corruption. *American Political Science Review*, Los Angeles, v.72, n.3, p.974-984, 1978.

RAMALHO, Renato M. Corrupção, instituições e desenvolvimento. Escola de Economia de São Paulo, FGV, 2006.

ROMANO, R. The Sarbanes-Oxley Act and the Making of Quack Corporate Governance. *Social Science Research Network*, v. 52, n. 3, pp. 4-32, 2004.

ROSE-ARCKERMANN, S. Corruption: a study in political economy. New York: Academic Press, 1978.

_____. Bribes and gifts, in A. Ben-Ner and L. Putterman (eds.), *Economics, Values, and Organization* (Cambridge University Press, Cambridge, 1998).

SÁ, A. L. de. Teoria da Contabilidade. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S. A., 1999.

SANTOS, R. A., GUEVARA, A. J. H., AMORIM, M. C. S., FERRAZ-NETO, B. *Compliance e liderança: a suscetibilidade dos líderes ao risco de corrupção nas organizações. Einstein*. v. 10, n. 1, pp. 1-10, 2012.

SCHEMMEL, C., Treatment of Facilitating Payments Under National Legislation Implementing the OECD Convention (Transparency International, Berlin) unpublished, 2002.
 SCOOT, J. *Comparative political corruption*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall, 1972.

SILVA, A. C. da. A Contabilidade frente à corrupção. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 16., 2000. Goiânia.

SIMS, R. R., & BRINKMANN, J. Enron ethics (or: culture matters more than codes). *Journal of Business Ethics*, 45(3), 243–256, 2003.

STEVENS, B., How Ethical are U.S. Business Executives? A Study of Perceptions. *J Bus Ethics*. v. 117, n. 3, pp. 361–369. 2013.

TAPIA, René; O crime organizado globaliza o conto do vigário; Notas e Reflexões, JANUS.NET e-journal of International Relations, Vol. 3, N.º 1, Primavera 2012.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. *Business Principles for Countering Bribery*, 2008.

TULLOCK, G. The economics of special privilege and rent-seeking. **Kluwer: Academic Press**, 1990.

ZELDIN M. F. C. DI FLORIO V., 'Global risk management under international laws governing to curb corrupt business practices', **9th International Anti-Corruption Conference**, Durban, October, 10–15, 1999.

APÊNDICES

APÊNDECE A – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

Q1. Gênero

Masculino () Feminino ()

Q2. Idade

Q3. Quanto tempo de experiência profissional?

Q4. Qual o nível de escolaridade?

Técnico () Graduação () Especialização () Mestrado () Doutorado () Pos-doutorado ()

Q5. É frequente o pagamento antecipado ao fornecedor e o não recebimento da mercadoria exata?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q6. É frequente a compra de produtos sem nota fiscal?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q7. É frequente ouvir histórias e saber de fatos acerca de fraude interna praticada por funcionários?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q8. São frequentemente comuns práticas de concorrência desleal?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q9. São frequentes os casos de empresas que foram fechadas devido a agir de forma Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

desleal?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q10. É frequente o pagamento de propina para fechar negócios?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q11. É frequente o pagamento de propina para fiscais do governo?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q12. É frequente a manutenção do “caixa-dois”?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q13. É frequente a concessão de descontos por meio do faturamento sem impostos?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q14. É frequente a presença de fornecedores que vendem mercadorias sem nota fiscal?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q15. É frequente a venda de mercadorias sem nota fiscal?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q16. É frequente o comércio de informações sigilosas de concorrentes?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q17. É frequente a compra de informações sigilosas de outras empresas?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q18. É frequente um concorrente ficar sabendo do lançamento de produtos ou serviços

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

antes da divulgação oficial?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q19. É frequente a venda de produtos cujas especificações são diferentes das características anunciadas?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q20. É frequente verificar estabelecimentos que compram e vendem mercadorias desviadas?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q21. São frequentes os casos de apreensão de mercadorias por suspeita de desvio?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q22. É frequente verificar estabelecimentos que vendem produtos com valor muito abaixo do mercado?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q23. É frequente verificar estabelecimentos que compram e vendem produtos pirata?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q24. É frequente verificar estabelecimentos que vendem produtos com qualidade inferior ao padrão exigido por lei?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q25. É frequente estabelecimentos serem apontados pela prática de lavagem de dinheiro?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q26. É frequente a fiscalização fechar algum negócio por lavagem de dinheiro?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q27. É frequente aparecerem fornecedores que já tiveram seus nomes envolvidos em casos de corrupção?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q28. É frequente verificar estabelecimentos que são suspeitos de recepção de carga roubada?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q29. É frequente a possibilidade de uma empresa adquirir cargas roubadas sem saber que é roubada?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q30. É frequente saber de estabelecimentos que simularam o roubo de suas mercadorias para obtenção do seguro?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q31. É frequente verificar estabelecimentos que são acusados de sonegar impostos e continuam abertos?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q32. É frequente verificar estabelecimentos que fazem subfaturamento?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q33. É frequente a omissão de informações ao cliente para conclusão de uma venda?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q34. É frequente perder vendas devido a concorrentes que vendem produtos com informações omitidas?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q35. É frequente a prática de oferecer dinheiro para o fornecedor ou comprador?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q36. É frequente a prática de oferecer dinheiro ao fiscal para garantir uma licença?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q37. É frequente a prática de oferecer dinheiro para a fiscalização para obter um serviço especial?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q38. É frequente oferecer dinheiro para escapar de multa?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q39. É frequente a prática de oferecer dinheiro para obter vantagem na competição?

Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

Q40. É frequente a venda de produtos a preço muito abaixo do custo médio?

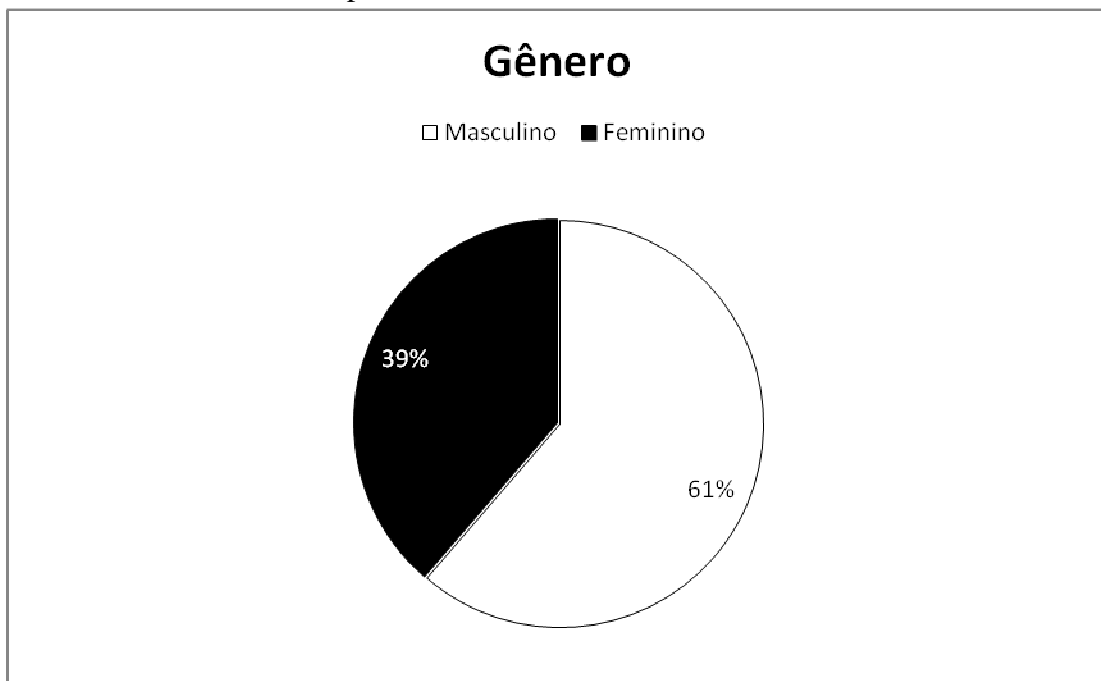
Discordo Fortemente () Discordo Parcialmente () Não se aplica () Concordo Parcialmente() Concordo fortemente ()

APÊNDICE B – ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Gênero

Do total dos profissionais da Contabilidade que participaram da pesquisa, 61% é do gênero masculino e 39% do feminino, conforme evidencia o gráfico 1.

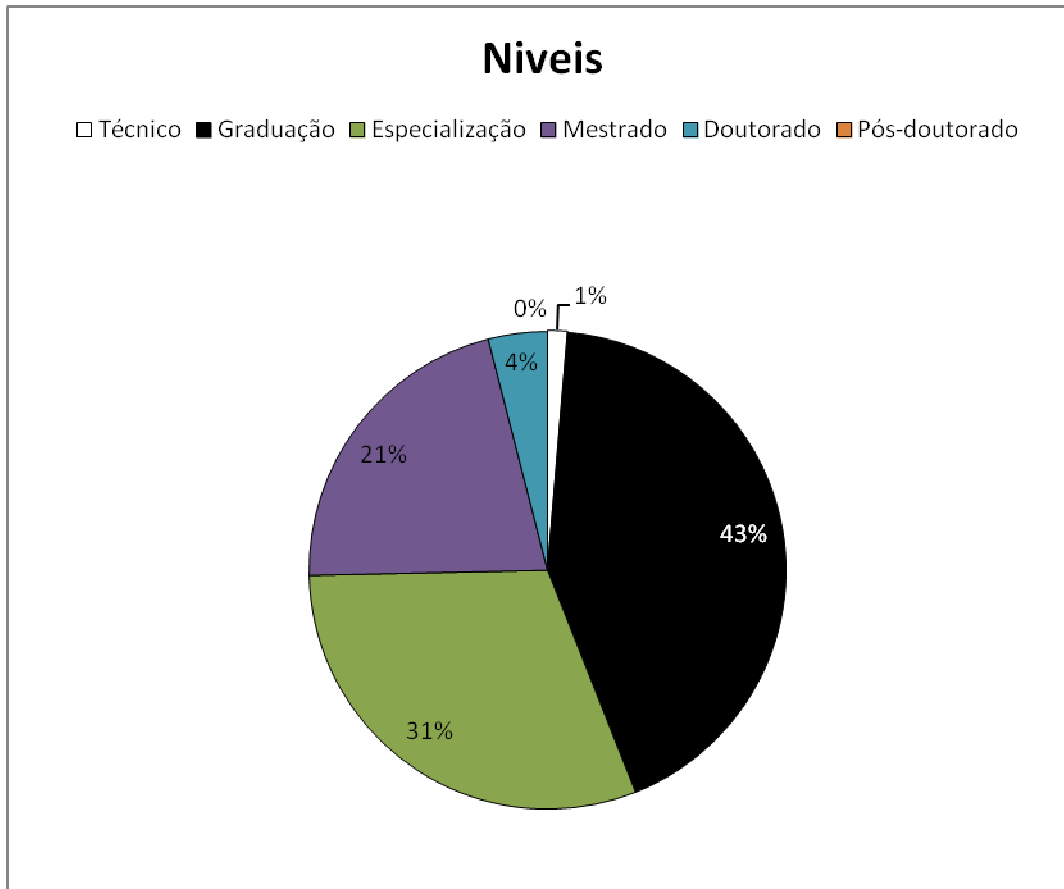
Gráfico 1- Gênero dos Respondentes



Nível de Escolaridade

Os respondentes também foram classificados conforme o nível de escolaridade. O gráfico 2 mostra o comportamento da distribuição. A graduação foi o nível mais representativo com 43% dos respondentes. Nenhum respondente possuía pós-doutorado.

Gráfico 2 - Distribuição do Nível de Escolaridade



Idade

A tabela 12 revela as informações descritivas das idades dos respondentes. Percebe-se que a idade mais elevada foi de 57 anos, enquanto a menor idade observada foi de 20 anos. A idade média dos respondentes se concentrou na faixa dos 32,3 anos.

Tabela 10 - Análise Descritiva da Idade

Máxima	57
Mínima	20
Média	32,3
Mediana	30
Desvio-padrão	9,16

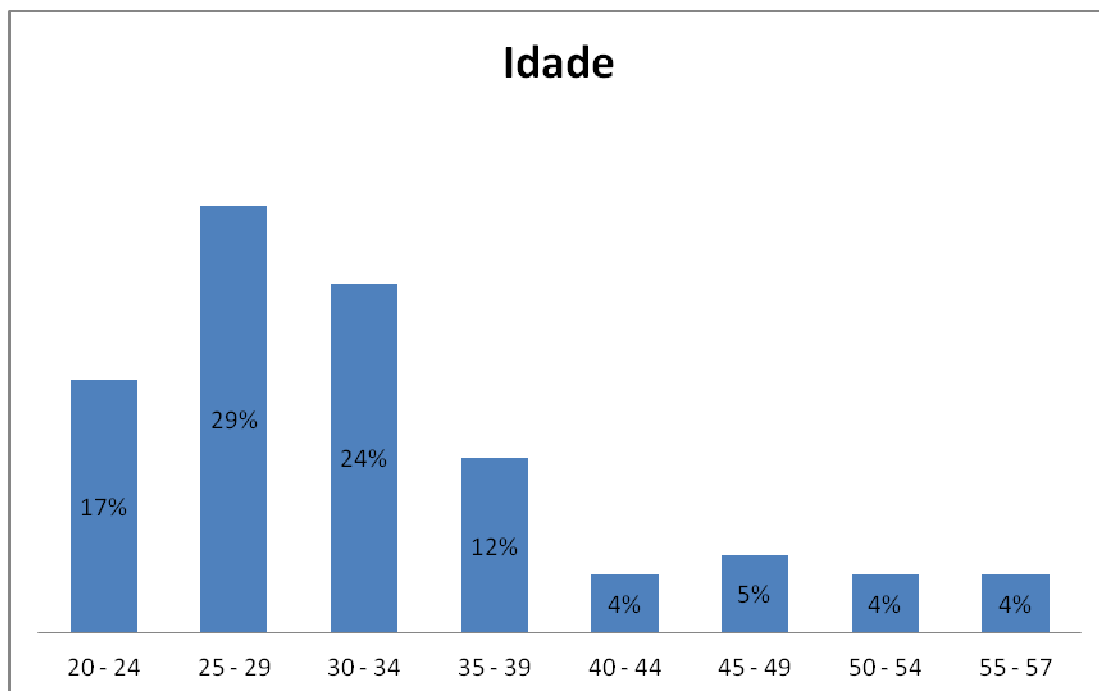
Na tabela 11 pode-se observar a distribuição das frequências dos respondentes em relação à idade. Vê-se que a maior concentração das idades está entre 25 e 29 anos com 29% das respostas.

Tabela 11 - Distribuição de frequência dos respondentes pela Idade

Faixa Etária	Qtd	(%)	(%) Acumulada
20 - 24	13	17%	17%
25 - 29	22	29%	47%
30 - 34	18	24%	71%
35 - 39	9	12%	83%
40 - 44	3	4%	87%
45 - 49	4	5%	92%
50 - 54	3	4%	96%
55 - 57	3	4%	100%
Total	75	100%	-

Pelo gráfico 3 pode-se observar com maior clareza a distribuição de frequência das idades dos respondentes.

Gráfico 3 - Distribuição de Frequência das Idades



Tempo de Experiência Profissional

A tabela 12 evidencia a análise descritiva dos dados relacionados ao tempo de experiência profissional dos respondentes. Observa-se que o tempo máximo de experiência foi de 35 anos, enquanto o tempo mínimo foi de 0 anos. O tempo médio de experiência se concentrou em 8,1 anos.

Tabela12 - Análise Descritiva do Tempo de Experiência Profissional

Máxima	35
Mínima	0
Média	8,1
Mediana	6
Desvio-padrão	7,44

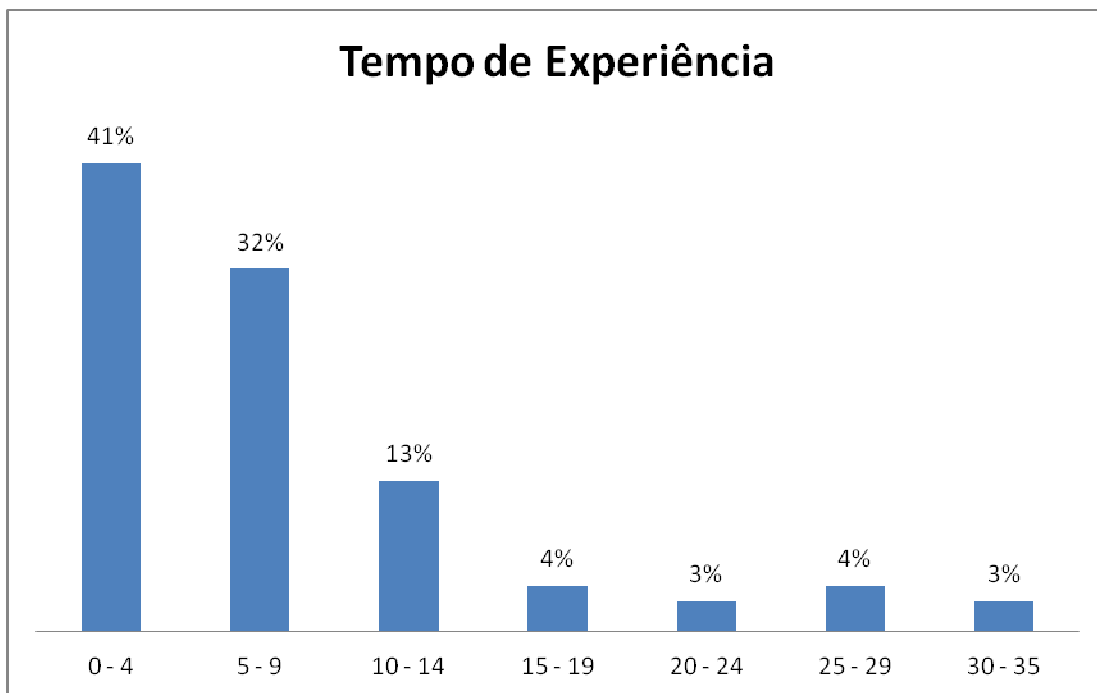
Na tabela 13 verifica-se a distribuição de frequência dos respondentes em relação ao tempo de experiência profissional. Observa-se que houve uma concentração maior entre os anos 0 e 4 de respostas com 41% do total.

Tabela 13- Distribuição de Frequência do Tempo de Experiência Profissional

Faixa Etária	Qtd	(%)	(%) Acumulada
0 - 4	31	41%	41%
5 - 9	24	32%	73%
10 - 14	10	13%	87%
15 - 19	3	4%	91%
20 - 24	2	3%	93%
25 - 29	3	4%	97%
30 - 35	2	3%	100%
Total	75	100%	-

O gráfico 4 ilustra como se deu a distribuição de frequência em relação ao tempo de experiência profissional.

Gráfico 4 - Distribuição de Frequência do Tempo de Experiência Profissional



APÊNDICE C - *OUTPUTS* DO SPSS DA ANÁLISE COM DEZ FATORES

Tabela 14 - Análise Descritiva das variáveis

	Média	Desvio-Padrão	N ^a
Q1	2,55	1,166	75
Q2	3,57	1,327	75
Q3	3,68	1,092	75
Q4	3,85	1,099	75
Q5	3,13	1,329	75
Q6	3,43	1,232	75
Q7	3,71	1,148	75
Q8	3,97	1,078	75
Q9	3,91	1,080	75
Q10	3,95	1,114	75
Q11	4,16	,931	75
Q12	3,04	1,120	75
Q13	2,99	1,180	75
Q14	3,08	1,183	75
Q15	3,31	1,174	75
Q16	2,92	1,124	75
Q17	3,00	1,208	75
Q18	2,91	1,199	75
Q19	3,63	1,282	75
Q20	3,61	1,150	75

Q21	3,04	1,267	75
Q22	2,81	1,227	75
Q23	3,01	1,289	75
Q24	2,65	1,145	75
Q25	2,81	1,238	75
Q26	2,71	1,206	75
Q27	3,84	1,197	75
Q28	3,77	1,085	75
Q29	3,73	,935	75
Q30	3,45	,977	75
Q31	3,39	1,102	75
Q32	3,73	1,095	75
Q33	3,69	1,162	75
Q34	3,88	1,102	75
Q35	3,65	1,097	75
Q36	3,04	1,246	75

Tabela 15 - *Output* do teste *Kaiser-Meyer-Olkin* com Dez Fatores

KMO and Bartlett's Test			
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.			,770
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square		1700,099
	df		595
	Sig.		,000

Tabela 16 - Total da Variância Explicada com Dez Fatores

Componen.	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	11,275	32,214	32,214	11,275	32,214	32,214	4,657	13,305	13,305
2	3,685	10,528	42,742	3,685	10,528	42,742	3,655	10,443	23,748
3	2,098	5,994	48,736	2,098	5,994	48,736	3,209	9,168	32,916
4	1,721	4,918	53,654	1,721	4,918	53,654	2,939	8,396	41,312
5	1,687	4,821	58,475	1,687	4,821	58,475	2,862	8,177	49,489
6	1,351	3,859	62,334	1,351	3,859	62,334	2,379	6,797	56,286
7	1,250	3,571	65,905	1,250	3,571	65,905	1,753	5,009	61,295
8	1,125	3,215	69,120	1,125	3,215	69,120	1,708	4,881	66,176
9	1,081	3,087	72,208	1,081	3,087	72,208	1,695	4,843	71,019
10	1,007	2,877	75,084	1,007	2,877	75,084	1,423	4,065	75,084
11	,915	2,615	77,699						
12	,869	2,483	80,182						
13	,731	2,089	82,271						
14	,660	1,886	84,157						
15	,656	1,874	86,031						
16	,540	1,543	87,574						
17	,460	1,314	88,888						
18	,439	1,255	90,143						
19	,426	1,217	91,360						

20	,385	1,101	92,461
21	,335	,956	93,416
22	,313	,894	94,311
23	,282	,806	95,117
24	,270	,772	95,888
25	,253	,722	96,610
26	,209	,597	97,207
27	,193	,553	97,760
28	,158	,451	98,211
29	,126	,360	98,570
30	,117	,334	98,905
31	,109	,312	99,217
32	,088	,251	99,468
33	,074	,212	99,680
34	,061	,176	99,856
35	,050	,144	100,000

Tabela 17 - Matriz Rotacional dos Dez Fatores

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Q1	,120	,171	,174	,062	,144	,005	,792	,017	,024	-,042
Q2	-,066	,724	,053	-,078	,002	,254	,172	,019	-,262	-,325
Q3	,045	,223	-,046	-,046	,090	,850	,040	,007	-,023	,083
Q4	,149	-,010	,305	,376	,163	,662	-,120	-,005	,022	-,054
Q5	,504	,036	,145	-,044	,113	,094	,169	,081	,089	,437
Q6	,077	,146	,386	,252	,395	,397	,225	-,036	,054	,329
Q7	,074	,588	,125	,187	,282	,189	,173	-,278	,231	,086
Q8	-,077	,410	,104	,007	,277	,265	-,267	-,074	,058	,632
Q9	,276	,432	,157	-,005	,541	,206	,064	-,015	,237	-,101
Q10	,119	,865	,086	,001	,101	,052	,043	,047	-,027	,195
Q11	-,067	,837	,097	,121	,110	-,008	,009	,048	,148	,128
Q12	,048	,166	,823	,124	,157	,045	,098	,258	-,019	,046
Q13	,219	,065	,789	,024	,232	,073	,172	,140	-,090	,132
Q14	,264	,019	,546	-,030	-,121	,419	,223	,257	,018	,261
Q15	,266	,066	,248	,259	,072	,295	,436	,511	-,045	,028
Q16	,501	,185	,148	,238	-,083	-,042	,129	,490	,013	,355
Q17	,637	-,072	,016	,390	-,058	-,033	-,005	,460	,065	,129
Q18	,338	-,025	,246	,629	-,022	-,009	,283	,027	-,214	,278
Q19	,075	,149	-,016	,825	,142	,110	-,038	,081	,137	-,089
Q20	,172	,049	,177	,704	,324	,111	,141	,136	-,022	,021
Q21	,768	,042	,168	,073	,229	,234	,202	-,048	,042	,131
Q22	,838	-,073	-,032	,112	,081	,036	-,029	,066	-,101	-,115
Q23	,730	,060	,111	-,027	,384	,138	,154	,107	,204	,027
Q24	,747	,151	,337	,229	,039	,033	,070	,025	,119	,020
Q25	,537	,175	,526	,195	,041	,062	-,112	,057	,214	-,290
Q26	,488	,141	,563	,453	-,061	,047	-,010	-,080	,109	-,064
Q27	,220	,099	,051	,090	,089	,024	,050	-,020	,744	,093
Q29	,153	,309	,133	,138	,436	-,091	-,024	,326	-,198	,002
Q30	,037	-,049	,382	,036	,230	,040	-,011	,717	-,013	-,091
Q31	,243	,082	,122	,183	,400	,528	,200	,103	,233	,099
Q32	,185	,517	,034	,309	,363	,033	,278	,088	,398	-,057
Q33	,133	,356	,052	,364	,380	,280	,445	,098	,303	,083
Q34	,195	,399	-,081	,225	,531	,208	,278	,175	,213	,102

Q35	,115	,146	,201	,226	,785	,206	,090	,061	-,071	,162
Q36	,331	,065	,299	,317	,365	-,031	,103	,091	-,570	,156

Tabela 18 - Comunalidade com Dez Fatores

Variáveis	Extração	Variáveis	Extração
Q1	,728	Q19	,775
Q2	,807	Q20	,716
Q3	,796	Q21	,794
Q4	,739	Q22	,757
Q5	,533	Q23	,793
Q6	,716	Q24	,770
Q7	,686	Q25	,785
Q8	,812	Q26	,808
Q9	,693	Q27	,642
Q10	,826	Q29	,500
Q11	,782	Q30	,729
Q12	,828	Q31	,667
Q13	,809	Q32	,778
Q14	,743	Q33	,809
Q15	,750	Q34	,744
Q16	,755	Q35	,828
Q17	,800	Q36	,806
Q18	,776		

APÊNDICE D - *OUTPUTS* DO SPSS DA ANÁLISE COM OITO FATORESTabela 19 - *Output* do teste *Kaiser-Meyer-Olkin* com Oito Fatores

KMO and Bartlett's Test			
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.			,770
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square		1700,099
	df		595
	Sig.		,000

Tabela 20 - Total da Variância Explicada com Oito Fatores

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	11,275	32,214	32,214	11,275	32,214	32,214	4,657	13,305	13,305
2	3,685	10,528	42,742	3,685	10,528	42,742	3,655	10,443	23,748
3	2,098	5,994	48,736	2,098	5,994	48,736	3,209	9,168	32,916
4	1,721	4,918	53,654	1,721	4,918	53,654	2,939	8,396	41,312
5	1,687	4,821	58,475	1,687	4,821	58,475	2,862	8,177	49,489
6	1,351	3,859	62,334	1,351	3,859	62,334	2,379	6,797	56,286
7	1,250	3,571	65,905	1,250	3,571	65,905	1,753	5,009	61,295

8	1,125	3,215	69,120	1,125	3,215	69,120	1,708	4,881	66,176
9	1,081	3,087	72,208	1,081	3,087	72,208	1,695	4,843	71,019
10	1,007	2,877	75,084	1,007	2,877	75,084	1,423	4,065	75,084
11	,915	2,615	77,699						
12	,869	2,483	80,182						
13	,731	2,089	82,271						
14	,660	1,886	84,157						
15	,656	1,874	86,031						
16	,540	1,543	87,574						
17	,460	1,314	88,888						
18	,439	1,255	90,143						
19	,426	1,217	91,360						
20	,385	1,101	92,461						
21	,335	,956	93,416						
22	,313	,894	94,311						
23	,282	,806	95,117						
24	,270	,772	95,888						
25	,253	,722	96,610						
26	,209	,597	97,207						
27	,193	,553	97,760						
28	,158	,451	98,211						
29	,126	,360	98,570						
30	,117	,334	98,905						
31	,109	,312	99,217						
32	,088	,251	99,468						
33	,074	,212	99,680						
34	,061	,176	99,856						
35	,050	,144	100,000						

Tabela 21 - Matriz Rotacional dos Oito Fatores

	1	2	3	4	5	6	7	8
Q1	,158	,329	,405	,117	,089	-,170	,091	-,381
Q2	-,161	,670	,065	,141	-,155	,173	-,303	-,227
Q3	,023	,173	,021	,756	-,102	,014	-,022	,081
Q4	,075	-,024	,164	,652	,320	,369	-,030	,055
Q5	,579	,079	,253	,158	-,014	-,092	,110	,257
Q6	,121	,251	,389	,567	,279	,015	,032	,223
Q7	,053	,673	-,024	,327	,160	,141	,162	,097
Q8	-,003	,386	,034	,346	,023	-,093	,007	,724
Q9	,277	,589	,080	,397	,053	,094	,075	-,100
Q10	,116	,829	,100	,018	-,033	,058	-,082	,262
Q11	-,072	,825	,080	-,026	,094	,082	,081	,228
Q12	,027	,205	,772	,097	,128	,343	-,063	,094
Q13	,215	,135	,727	,193	,042	,280	-,126	,106
Q14	,267	-,024	,658	,321	-,078	,185	,087	,166
Q15	,305	,111	,611	,218	,287	-,078	-,001	-,203
Q16	,567	,148	,431	-,156	,256	-,058	,052	,212
Q17	,669	-,092	,227	-,135	,413	,040	,069	,024
Q18	,344	-,023	,308	,017	,601	,100	-,135	,136
Q19	,040	,177	-,043	,119	,811	,184	,089	-,039
Q20	,180	,144	,225	,220	,742	,079	-,066	-,047
Q21	,769	,124	,150	,344	,081	,135	,007	-,017

Q22	,800	-,057	-,058	,046	,114	,196	-,157	-,162
Q23	,762	,204	,154	,288	,043	,034	,108	-,127
Q24	,696	,175	,224	,061	,193	,392	,072	,003
Q25	,421	,190	,269	,066	,140	,643	,103	-,135
Q26	,378	,126	,292	,056	,362	,637	,071	,048
Q27	,249	,203	-,003	,102	,106	,084	,696	,036
Q29	,197	,389	,254	,007	,236	-,087	-,314	-,002
Q30	,090	,003	,656	,003	,138	-,042	-,082	-,126
Q31	,281	,206	,219	,637	,227	-,039	,178	-,038
Q32	,209	,672	,105	,157	,354	-,009	,305	-,157
Q33	,186	,517	,228	,406	,411	-,133	,271	-,128
Q34	,276	,569	,121	,365	,321	-,250	,125	-,077
Q35	,194	,348	,236	,510	,362	-,161	-,209	,069
Q36	,347	,115	,331	,110	,369	,023	-,609	,096

Tabela 22 - Comunalidade com Oito Fatores

Variáveis	Extração	Variáveis	Extração
Q1	,441	Q19	,729
Q2	,660	Q20	,732
Q3	,628	Q21	,764
Q4	,699	Q22	,720
Q5	,501	Q23	,749
Q6	,678	Q24	,769
Q7	,644	Q25	,737
Q8	,656	Q26	,784
Q9	,609	Q27	,740
Q10	,787	Q28	,700
Q11	,751	Q29	,476
Q12	,808	Q30	,499
Q13	,748	Q31	,676
Q14	,667	Q32	,776
Q15	,675	Q33	,793
Q16	,585	Q34	,738
Q17	,681	Q35	,674
Q18	,603	Q36	,743

Tabela 23 - Composição das Cargas Fatoriais

Observações	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	1,464	-1,765	0,740	0,649	-1,161	0,431	-0,860	-0,188	0,124	0,983
2	-0,601	0,612	-0,150	1,146	-0,095	0,786	2,119	-1,550	0,122	0,154
3	-0,158	0,640	1,211	0,109	0,808	1,217	1,315	-0,363	-1,270	1,157
4	0,027	1,199	-0,516	0,648	-1,006	0,389	1,273	0,004	-1,084	0,009
5	0,549	-0,862	-1,470	1,088	2,396	0,195	0,441	-0,958	0,207	0,951
6	-0,790	-1,202	0,022	0,106	1,019	0,866	-0,773	-0,214	0,864	1,174
7	-1,319	1,600	-1,495	-0,423	-1,443	-1,237	-1,324	-1,204	-1,176	0,188
8	-0,866	0,488	-1,707	0,784	0,943	0,098	-0,442	-1,366	-1,905	1,516
9	0,718	-0,622	-0,753	1,378	0,793	-1,172	-0,071	-0,001	-0,222	1,721
10	-1,201	-2,481	0,897	0,055	0,994	-0,441	-0,928	-0,824	1,091	0,364
11	0,512	0,203	-0,647	0,589	-0,502	-0,997	0,302	0,641	0,448	-1,924
12	1,977	-0,011	-1,893	-1,304	0,639	0,438	-0,698	-1,213	1,406	1,085

13	0,315	0,593	-1,554	-0,916	1,600	-1,688	-0,232	-0,207	0,673	-2,204
14	-0,402	-1,800	-2,616	1,050	0,046	1,457	1,241	1,480	-0,708	-2,433
15	0,924	-0,405	0,683	-1,026	-0,215	-0,018	0,645	1,144	-1,170	-0,129
16	1,219	1,061	0,776	0,796	0,211	0,591	-0,246	0,467	0,243	-0,098
17	-1,513	0,630	0,390	0,124	0,528	-3,389	0,079	-0,462	0,136	-1,999
18	0,530	0,321	-0,071	-0,026	1,732	-0,732	-0,684	1,202	1,041	1,046
19	1,181	0,611	-0,069	0,843	0,925	-0,394	0,604	0,924	-1,277	0,861
20	-0,972	-0,163	0,873	-1,665	0,571	0,509	1,264	0,456	0,539	-0,428
21	1,082	0,027	0,414	-0,005	-0,251	0,287	0,799	0,443	-0,226	-0,200
22	0,625	0,078	0,753	-1,463	-0,487	0,177	0,889	-0,166	-0,421	0,335
23	-0,052	-0,056	0,448	-0,448	0,076	0,382	0,273	0,438	-0,102	-0,754
24	0,949	-0,776	-0,066	0,365	-0,440	0,341	-0,380	-1,272	0,723	-1,157
25	0,442	-0,171	-0,617	1,375	-0,091	-0,685	-0,122	0,128	0,301	0,435
26	-0,078	-1,343	-0,801	-1,896	-1,888	0,267	-0,168	-1,487	0,239	1,994
27	1,426	0,137	-0,006	0,494	0,106	-1,221	0,067	0,357	-0,285	-1,381
28	0,045	-0,960	-2,594	-0,624	0,812	0,783	0,468	0,347	1,700	0,456
29	0,966	-2,214	1,281	-2,417	1,216	0,405	-0,682	-1,538	-2,056	-2,825
30	1,630	1,009	0,454	0,599	0,774	0,717	-1,023	1,142	-0,110	0,440
31	0,407	-0,432	0,399	0,608	-0,376	0,144	0,624	0,449	-0,390	-0,026
32	0,562	-0,570	0,700	0,049	-0,700	0,048	0,814	-0,766	1,263	-2,141
33	0,789	0,319	0,969	-1,081	-0,104	-0,456	0,457	-0,437	0,078	-0,182
34	-1,187	0,314	0,201	1,381	0,448	0,361	0,744	-2,046	-0,234	0,134
35	1,077	0,653	0,737	0,279	-0,325	-0,166	0,441	0,188	0,205	0,244
36	0,680	-0,636	1,889	1,178	0,911	-0,181	0,359	0,795	1,098	1,212
37	-0,975	0,674	1,298	-2,412	-0,241	0,924	1,655	0,517	0,160	0,567
38	1,026	0,606	0,885	-0,310	0,868	0,429	-2,027	1,423	0,559	-0,057
39	0,232	1,119	0,270	0,436	-0,250	0,085	-1,680	0,070	-0,525	-0,175
40	-2,060	0,981	0,471	1,766	0,846	0,954	-2,091	-1,037	2,162	-0,864
41	-1,374	-2,135	0,235	0,128	-1,442	-1,639	0,101	2,001	1,594	-0,568
42	-0,509	-1,918	0,224	-0,741	-1,412	-0,814	-0,359	-1,069	0,591	1,070
43	-2,204	0,939	0,483	-0,253	0,017	0,043	-1,490	2,449	-1,410	-0,004
44	-1,254	0,393	0,428	-1,591	1,712	-3,086	-0,476	0,923	-2,116	1,364
45	0,356	-1,063	-0,967	0,457	-0,011	-0,825	-0,112	0,468	-2,075	0,021
46	0,544	-0,490	0,508	-0,869	0,047	0,661	-1,017	1,267	-0,612	-0,709
47	-0,290	0,241	-0,492	0,701	0,721	0,474	0,786	-1,254	-1,859	-0,332
48	0,097	-0,263	0,478	0,448	-0,520	0,442	0,486	-0,077	-0,225	-0,875
49	0,249	-0,366	0,467	0,296	-0,054	-2,929	1,237	-1,593	1,271	0,657
50	1,107	-0,523	-0,849	-0,682	-1,365	-0,874	-0,689	0,981	-1,156	1,464
51	-1,701	0,510	0,683	1,079	1,273	0,347	-1,279	-0,630	1,463	-0,082
52	-2,456	-2,400	0,731	0,910	0,533	1,972	0,859	0,915	-1,924	0,890
53	1,354	0,884	-2,145	-1,584	0,877	1,212	-0,335	-1,300	-0,512	-0,557
54	-0,865	1,004	-0,565	-1,106	-1,545	0,049	1,016	0,887	1,288	1,471
55	1,730	1,188	0,117	-0,016	-0,652	0,388	-0,011	-0,700	0,593	0,178
56	0,787	-0,459	-0,028	0,262	0,652	-0,139	-1,137	0,986	-0,407	-1,155
57	-0,654	1,254	-2,144	-0,918	1,613	-0,473	0,768	1,523	0,825	-0,303
58	-0,523	0,802	0,128	1,195	-0,666	-1,306	1,067	0,833	0,102	0,835
59	0,782	0,160	0,826	1,552	-1,447	-1,210	0,909	-1,567	-0,404	0,120
60	-0,423	0,697	2,040	-0,135	1,038	1,096	1,113	-1,138	-0,579	-0,631
61	-1,019	0,343	-0,799	-0,815	-1,591	-0,013	-1,612	-1,483	-1,818	0,433
62	-0,575	0,920	1,322	-0,835	0,120	1,338	-1,393	-0,305	0,687	-0,016
63	0,084	1,278	-1,222	0,381	-0,751	1,775	-0,784	0,361	0,226	0,234
64	-0,687	1,342	0,122	0,992	-2,591	0,230	-1,069	-0,821	-0,564	-1,906
65	-0,885	-0,056	-0,114	-2,157	1,280	0,278	0,814	-1,079	1,589	0,200
66	0,137	-1,231	0,406	0,140	-0,410	-0,572	0,624	-0,682	-0,232	-0,125

67	1,205	0,379	1,141	0,280	0,078	-0,606	0,117	0,133	0,334	0,181
68	0,893	-0,189	0,543	0,880	-0,003	0,786	0,521	1,371	-0,179	0,196
69	-0,175	1,078	-0,548	-1,227	-2,153	0,448	1,713	1,263	1,533	-0,031
70	-0,386	0,356	-0,088	0,306	-0,014	0,110	-0,482	0,092	-0,090	-0,018
71	-0,713	1,297	1,177	-1,304	-0,304	-0,077	-1,272	0,084	0,275	0,328
72	0,781	0,378	0,754	0,956	-0,584	0,730	-1,137	-0,270	0,451	0,806
73	-0,970	0,189	-0,754	1,288	-0,170	0,069	1,381	0,860	0,546	-0,276
74	-1,161	0,242	-0,877	-0,160	-0,211	1,136	1,018	0,460	-0,002	-0,691
75	-0,462	-2,189	-0,964	0,267	-1,752	0,478	-2,319	0,796	0,573	-0,218

ANEXOS

Tabela 24 - Fatores Obtidos de Borini e Grisi (2009)

Variáveis	Fatores	Percentual de Explicação
Prática de oferecer dinheiro para a fiscalização para obter um serviço especial		0,815
Prática de oferecer dinheiro para não ser multado em uma transgressão		0,811
Prática de oferecer dinheiro para obter vantagem	Suborno	0,79
Prática de oferecer dinheiro ao fiscal para garantir uma licença		0,783
Prática de oferecer dinheiro para o fornecedor		0,677
Receptação de mercadoria de carga roubada		0,771
Simulação de roubo para obtenção do seguro		0,695
Fechamento de negócio por lavagem de dinheiro		0,684
Adquirir cargas roubadas sem saber que é roubada		0,675
Apreensão de mercadorias por suspeita de desvio	Roubo	0,67
Compra de mercadorias desviadas		0,657
Fornecedores com nomes envolvidos em casos de corrupção		0,558
Lavagem de dinheiro		0,553
Descontos por meio do faturamento sem impostos.		0,749
Venda de mercadorias sem nota fiscal por fornecedores		0,718
Venda de mercadorias sem nota fiscal por concorrentes		0,709
Manutenção do caixa-dois	Sonegação	0,677
Sonegação de impostos		0,616
Compra de produtos sem nota fiscal pelos concorrentes		0,584
Prática de subfaturamento		0,552
Ofertas de informações sigilosas de concorrentes		0,826
Compra de informações sigilosas de outras empresas	Tráfico de Informação	0,807
Conhecimento do lançamento de produtos antes da divulgação oficial		0,752
Venda de produtos cujas especificações são diferentes das anunciadas		0,477
Compra e venda de produtos pirata		0,754
Venda de produtos com qualidade inferior		0,751
Venda de produtos com valor muito abaixo do mercado	Pirataria	0,635
Venda de produtos com informações omitidas		0,488
Omissão de informações		0,426
Existe concorrência desleal		0,773
Venda de produtos a preço muito abaixo do custo médio	Concorrência Desleal	0,743
Fechamento de empresas devido a agir de forma desleal		0,694
Propina para fechar negócios	Propina	0,508
Pagamento de propina para fiscais do governo		0,495
Pagamento antecipado ao fornecedor e não recebimento da mercadoria exata	Fraude	0,782
Fraude interna praticada por funcionários		0,643