

BUROCRACIA, CORRUPÇÃO E AMBIENTE ECONÔMICO: UM PANORAMA SOBRE O NÍVEL MUNDIAL DE EVIDENCIAÇÃO EMPRESARIAL

Janilson Antonio da Silva Suzart

Doutorando em Controladoria e Contabilidade

Universidade de São Paulo

suzart@suzart.cnt.br

RESUMO

A evolução das normas e práticas contábeis é um processo dinâmico e está associado à evolução da sociedade. Em razão disto, fatores socioculturais exercem influência nas normas e práticas contábeis e podem ser utilizados para explicar a diversidade destas entre os países. Atualmente, o processo de convergência das normas nacionais às normas IFRS conduz a algumas reflexões, dentre elas, sobre a análise do papel dos fatores socioculturais neste novo contexto. A presente pesquisa objetivou identificar qual a intensidade da influência de fatores socioculturais no nível de evidenciação das empresas. Com este objetivo foram analisados os dados referentes a 107 países, no período compreendido ente 2005 e 2009. Foi realizada uma regressão logística ordinal que teve como variável dependente o nível de evidenciação empresarial e como variáveis independentes as seguintes: (i) nível de burocracia; (ii) nível de corrupção; (iii) renda per capita; (iv) relevância do mercado de capitais; e, (v) tamanho. O modelo regressivo obtido foi validado pelos testes e pelas estatísticas acessórias, apresentando uma capacidade de correta classificação de 67,3%. Os resultados da regressão indicaram que: (i) nos países com elevados níveis de burocracia e de corrupção, as empresas têm menor nível de evidenciação; (ii) nos países com elevados níveis de renda per capita e com mercados de capitais relevantes, as empresas têm maior nível de evidenciação; e, (iii) os países maiores têm mais probabilidade de possuir maior nível de evidenciação empresarial.

Palavras-chave: Burocracia; corrupção; ambiente econômico; evidenciação contábil.

Área Temática: Contabilidade para Usuários Externos.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com o levantamento feito pela PricewaterhouseCoopers (2011), as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS, em inglês, *International Financial Reported Standards*) estão sendo utilizadas, em algum nível (isto é, em suas versões total, parcial ou adaptada) em cerca de 115 países, considerando-se dados obtidos até março de 2011. Nos últimos anos, a adoção das IFRS como marco regulatório nacional tem sido um fato bastante recorrente, como, por exemplo, ocorreu no Brasil.

Este processo, denominado na literatura de convergência, tem ocorrido de três formas: (i) Há países que adotaram as IFRS na íntegra, ou seja, conforme foram emitidas pelo IASB (em inglês, *International Accounting Standards Board*); (ii) Há aqueles que somente adotam parte das normas emitidas; e, (iii) Há aqueles que adaptam as normas do IASB, criando versões locais ou baseadas nas IFRS. Destaca-se ainda que, em certos países, as IFRS são aplicadas apenas a um segmento empresarial específico, tais como, companhias abertas, instituições financeiras, dentre outros exemplos.

Em um primeiro momento e de maneira superficial, o processo de convergência das normas contábeis pode conduzir à ideia de que há ou haverá em breve uma uniformidade mundial das práticas contábeis. Dada a existência desta uniformidade mundial, poder-se-ia chegar a conclusão que, em países que utilizam normas contábeis semelhantes, as empresas, em média, deveriam ter níveis de evidenciação, senão estatisticamente iguais, pelo menos com pequenas diferenças entre eles.

Conforme foi dito anteriormente, a assertiva de que a convergência das normas contábeis poderiam levar as empresas em diferentes países a apresentarem níveis semelhantes de evidenciação é bastante frágil. Para que ela pudesse ser verdadeira seria necessário que todas as características dos países, que afetassem o nível de evidenciação das empresas, fossem também semelhantes.

Desta forma, apesar de alguns países utilizarem o mesmo conjunto de normas contábeis, o nível de evidenciação dos seus setores privados não é idêntico do ponto de vista estatístico. Existem situações em que a diferença entre os níveis de evidenciação de dois países é bastante significativa, conforme atestado pelo Banco Mundial (WORLD BANK, 2009).

Há duas décadas, a literatura contábil descrevia que fatores socioculturais exerciam relevante influência no desenvolvimento dos sistemas contábeis, assim como, na regulação e na evidenciação contábil. Em razão disto, a influência destes fatores seria a melhor forma de explicar o porquê dos países possuírem diferentes normas e práticas contábeis. (GRAY, 1988; DOUPNIK; SALTER, 1993; NOBES, 1998; LAMB; NOBES; ROBERTS, 1998).

Observa-se que tal raciocínio também pode ser utilizado para explicar a situação anteriormente descrita, relacionada ao processo de convergência das normas contábeis. Não obstante as normas contábeis serem semelhantes (e conseqüentemente a sua definição estaria, em tese, livre da influência direta dos fatores socioculturais dos países usuários), tais fatores influenciariam potencialmente a utilização destas normas por partes das empresas e demais usuários da informação contábil.

Em razão das IFRS serem normas baseadas em princípios, o que conduz a necessidade de realização de julgamentos por parte do usuário, as escolhas contábeis podem ser afetadas pelos fatores sociais e culturais. Ademais, estes fatores também afetam a capacidade de respeitabilidade e imposição (*enforcement*) de uma norma.

Assim sendo, a existência das diferenças entre o nível de evidenciação empresarial dos países pode estar associada aos fatores socioculturais. Independentemente de possuírem ou não o mesmo conjunto normativo, estes fatores impactariam o nível de evidenciação das empresas, pois as normas e práticas contábeis são influenciadas por características específicas de cada país. Desta forma, um mesmo conjunto de normas não conduziria ao um mesmo nível

de evidenciação.

Este cenário estimula a formação do problema norteador da presente pesquisa: Em pleno processo de convergência, com que intensidade os fatores socioculturais influenciam o nível de evidenciação empresarial dos países?

Diante deste problema, a pesquisa apresenta como objetivo principal a identificação da intensidade da influência de fatores socioculturais no nível de evidenciação das empresas, nos países analisados. Em virtude da gama de fatores socioculturais existentes foram selecionados os seguintes: (i) nível de burocracia; (ii) nível de corrupção; (iii) existência de mercado de capitais com relevância mundial; e, (iv) renda per capita.

Em função da escolha destes fatores, na pesquisa foram utilizadas as seguintes hipóteses:

- a. H_{A0} : Em países com elevados níveis de burocracia e de corrupção, as empresas têm menor nível de evidenciação.
- b. H_{B0} : Em países com elevados níveis de renda per capita e com mercados de capitais relevantes, as empresas têm maior nível de evidenciação.

De maneira secundária, a pesquisa possui os seguintes objetivos:

- a. Analisar o nível de evidenciação empresarial brasileiro no período de 2005 a 2009;
- b. Comparar o nível de evidenciação empresarial dos países analisados;
- c. Comparar o nível de burocracia e de corrupção dos países analisados.

O presente artigo está organizado da seguinte forma: (i) Introdução; (ii) Plataforma Teórica; (iii) Metodologia; (iv) Análise dos Resultados; e, (v) Considerações Finais.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 A contabilidade como prática social

As práticas e normas contábeis não são objetos estanques, cuja existência e evolução ocorrem de forma autônoma e totalmente aleatória. Tais práticas e normas podem ser analisadas como sendo fatos sociais, cuja evolução estaria associada às modificações do modelo econômico e organizacional da sociedade. Ao longo do tempo, modificações, criações e extinções de práticas e normas vão se sucedendo e permeando o cenário no qual estão inseridas.

Neste sentido, Miller (1994) descreve que a Contabilidade pode ser compreendida como um conjunto de práticas capaz de alterar as escolhas financeiras das empresas e dos indivíduos, bem como, a gestão e a organização de atividades e processos dos mais diversos tipos. Nota-se, desta forma, que as práticas e normas contábeis possuem uma dinâmica própria, logo, a própria Contabilidade seria um fenômeno dinâmico.

Entretanto, Hopwood (1987) descreve que a evolução das práticas contábeis possui uma tendência pouco conhecida, isto é, apenas são conhecidas algumas condições relacionadas a estes fenômenos. A evolução da sociedade e de suas instituições afetam as práticas e normas contábeis, porém, somente fragmentos das causas e consequências destas mudanças são conhecidos.

Observa-se que neste contexto, a diversidade de práticas e normas contábeis entre os países teria explicação na própria dinâmica da sociedade. Como fenômeno social, estas sofreriam e exerceriam influências em seus ambientes sociais. As particularidades de cada país, regiões e/ou povos representariam fatores capazes de explicar tal diversidade.

Nas décadas de 1980 e 1990, esta ideia permeou a pesquisa contábil. A seguir são apresentadas algumas destas pesquisas.

Gray (1988) afirmou que aspectos culturais exerciam influência na definição de práticas e normas contábeis. Baseado em quatro hipóteses, este autor propôs um sistema de classificação dos países de acordo com as características de autoridade e imposição dos seus

sistemas contábeis.

Segundo Gray (1988), nos países mais individualistas e com maior propensão a lidar com incertezas, o sistema contábil seriam mais influenciado pelos profissionais. Países com comportamentos contrários, a maior influência seria exercida pelo Estado. Naqueles países mais avessos à incerteza e menos individualistas, os sistemas contábeis tendiam a optar pela uniformidade. Países com características opostas aos anteriores, contariam com sistemas contábeis mais flexíveis. Tais características também explicariam o porquê que em certos países, o sistema contábil é mais conservador do que em outros.

Doupnik e Salter (1993) validaram as classificações propostas por Nobes (1983 apud DOUPNIK; SALTER, 1993) e estendidas por Berry (1987 apud DOUPNIK; SALTER, 1993). Apesar de algumas diferenças na classificação dos países analisados, foram formados nove grupos, reunidos em duas grandes classes. Na classe, denominada micro, ficaram os países cujas empresas, em média, observavam normas contábeis mais próximas das normas internacionais. Na classe macro, os sistemas contábeis dos países estavam fortemente influenciados pela tributação ou por outro controle estatal.

Observando a evidenciação financeira das empresas, Nobes (1998) descreveu que os sistemas contábeis são frutos do ambiente social externo, da cultura e instituições e da força dos acionistas e investidores. De acordo com o autor, nos países, nos quais a principal fonte de recursos é o mercado de capitais, os acionistas e os investidores são mais fortes, de modo que as informações contábeis são orientadas para esses usuários. Nos países, nos quais o mercado creditício é o principal financiador das empresas, os acionistas e os investidores são mais fracos e as informações contábeis são orientadas a atender as necessidades dos credores e do Estado.

Percebe-se que estas pesquisas demonstraram que algumas características dos países analisados exerciam influência na definição de normas e padrões contábeis. Estes fatores socioculturais seriam os responsáveis pela existência da diversidade entre os sistemas contábeis (aqui entendidos como sendo o conjunto de conhecimentos contábeis).

Na atualidade, a adoção das IFRS, por cerca de 115 países de acordo com a PricewaterhouseCoopers (2011), conduzem a algumas reflexões sobre as evidências das pesquisas anteriormente apresentadas.

Em primeiro lugar, os fatores socioculturais não possuiriam a mesma influência, em tese, na definição das normas contábeis, pois estas normas não são elaboradas em âmbito local, mais sim por uma entidade (o IASB) que sofreria influência de apenas alguns países. Complementa-se que, apesar de alguns países terem adaptadas as IFRS, o núcleo destas normas manteve estrutura semelhante, na maioria dos casos, à das originais, o que amenizaria os efeitos dos fatores individuais de cada país.

Em segundo, apesar de a adoção das IFRS reduzir a influência dos fatores socioculturais de cada país, o fato de diferentes países adotarem o mesmo conjunto de normas não significa que estes países terão, em média, o mesmo nível de evidenciação. As IFRS são normas baseadas em princípios e isto conduz naturalmente à necessidade de realização de julgamentos por parte do usuário de tais normas. Assim sendo, pode se admitir que os fatores socioculturais afetem, em algum grau, o julgamento destes usuários, tendo como consequência o surgimento de diversidade de práticas.

Em razão da diversidade de práticas para um mesmo conjunto de normas, os países poderiam apresentar diferentes níveis de evidenciação. Observa-se, então, que os fatores socioculturais influenciariam as escolhas dos usuários, quando uma norma permitisse o uso de mais de uma opção, e fariam com que as práticas fossem diferentes.

Em terceiro, utilizando-se uma visão mais macro do processo, mesmo que alguns países compartilhem o mesmo conjunto de normas e práticas contábeis, os fatores socioculturais poderão afetar o nível de evidenciação das empresas, culminando em diferentes

níveis para os países. Os fatores socioculturais afetam a capacidade de respeitabilidade e imposição de uma norma. Logo, isto funcionaria como um indutor do nível de evidenciação das empresas, pois, em países com maior capacidade de impor a aplicação de uma norma, as empresas teriam maior preocupação com o cumprimento desta.

De uma maneira geral, pode-se afirmar que os fatores socioculturais (aqui incluídos também os fatores econômicos) funcionam como um conjunto de incentivos para as empresas. Quanto maiores forem os benefícios advindos da evidenciação (tais como, redução do custo de capital, aumento de reputação social, redução de custos políticos, dentre outros), maior seria, teoricamente, a propensão das empresas em evidenciar informações contábeis. Assim, quando os benefícios de fatores que afetam a evidenciação forem maiores (como, por exemplo, a obtenção de favorecimentos por parte de entidades públicas), haveria redução na propensão das empresas em evidenciar tais informações.

2.2 A regulação sob a ótica contábil

As empresas de maneira espontânea não evidenciarão o volume adequado de informações contábeis e assim sendo, esta situação seria uma das principais justificativas para a regulação das normas contábeis (LOPES; MARTINS, 2007). Por este motivo, os reguladores atuam visando garantir que um nível adequado de evidenciação fosse realizado pelas empresas. Desta forma, estaria garantido que os outros interessados conseguissem acesso às informações contábeis.

Kothari, Ramanna e Skinner (2010) descrevem que a regulação contábil pode ser explicada a partir de três visões teóricas: (i) teoria do interesse público; (ii) teoria da captura; e, (iii) teoria da ideologia.

Segundo, a teoria do interesse público, a regulação é vista como sendo uma resposta, de forma benevolente e eficiente do ponto de vista social, às falhas de mercado. Assim, o regulador seria uma entidade incorruptível e infalível.

Sob esta visão teórica, as falhas do mercado teriam as seguintes origens: (i) monopólio natural; (ii) externalidades; (iii) assimetria informacional; e, (iv) competição excessiva (KOTHARI; RAMANNA; SKINNER, 2010). As falhas de mercado causariam desequilíbrio na oferta de informações contábeis, pois estas seriam capazes de transferir riquezas entre os agentes econômicos. Assim, o regulador teria como função estabelecer o equilíbrio com o único objetivo de atingir o ótimo social.

Ressalta-se, entretanto, que regulação contábil vista sob esta ótica teórica necessita de premissas bastante fortes. Inicialmente, tal visão implica que o regulador seja uma entidade incorruptível, cujo objetivo principal seria o atendimento exclusivo do interesse da coletividade, e que seria infalível e eficiente no atingimento de tal objetivo. Ademais, não é admitida a existência de *lobbies*, mesmo em uma visão benigna.

De acordo com a teoria da captura, o regulador busca, como qualquer agente econômico, maximizar sua própria utilidade. Segundo a construção teórica, os reguladores são descritos como sendo políticos, cuja utilidade estaria associada ao dinheiro e ao poder.

Sob esta visão teórica, as empresas, visando auferir riquezas da sociedade, farão *lobby* para que os reguladores aprove normas que lhes sejam mais favoráveis. Os reguladores estariam propensos a promover uma regulação mais favorável a determinados grupos, mediante recompensas monetárias, desde que esta oferta não afete a sua situação no poder.

A regulação representaria um processo político e que dificilmente conduzirá ao ótimo social, pois, os reguladores teriam como objetivo a maximização da sua própria utilidade. Assim como ocorreu na análise da visão anterior, destaca-se que algumas premissas da teoria da captura são bastante fortes e de difícil comprovação (KOTHARI; RAMANNA; SKINNER, 2010).

Segundo a ótica da teoria da ideologia, os reguladores são dotados de uma ideologia

própria (que pode ser boa ou ruim). As normas seriam fruto de um conjunto de ideologias e dos efeitos do *lobby* feito por alguns grupos sociais junto aos reguladores. Nesta proposta teórica, o *lobby* não representa sempre uma atitude ilegal ou imoral, mas um mecanismo para informar os reguladores.

Considerando a informação contábil como sendo um bem oneroso e que transfere riquezas, naturalmente as empresas não terão interesse de ofertá-la livremente, na quantidade necessária. A regulação surgiria para equilibrar esta oferta, porém o ótimo social não é o objetivo porque o regulador possui ideologias próprias. Os reguladores estão sujeitos aos *lobbies* dos diversos grupos de usuários das informações contábeis (KOTHARI, RAMANNA, SKINNER, 2010).

Com exceção da primeira visão teórica, percebe-se que a regulação não é um processo isolado e independente. Assim como ocorre com as práticas e normas contábeis, a regulação é um fenômeno social e segue a dinâmica de uma sociedade.

Mesmo quando um regulador de um país opta por utilizar um conjunto de normas externo (como ocorre no processo de convergência das normas nacionais para as IFRS), este regulador poderá exercer influência sobre este processo. Um exemplo disto ocorre com as escolhas feitas por um regulador ao restringir algumas práticas que são permitidas no conjunto de normas originais.

Ademais, o processo de regulação não envolve apenas a criação das normas contábeis. A regulação também envolve a fiscalização da aplicação das normas. Por consequência, o regulador, novamente, pode exercer influência mesmo que ele não tenha sido o responsável pela criação das normas.

Outro destaque que se faz necessário está relacionado com os *lobbies* que são feitos pelas empresas e pelos demais usuários da informação contábil. O *lobby* não se limita apenas à fixação das normas, podendo ser direcionado à aplicação. Os *lobbies* podem afetar o poder de coercibilidade do regulador, fazendo com que um mesmo conjunto de normas, em diferentes países, resulte em níveis diferentes de evidenciação.

Quando se considera a informação contábil como sendo um bem econômico, a sua oferta pode ser afetada por externalidades, o que levaria a situações de desequilíbrios. Externalidades representam situações extremas que geram aumento de custo ou de benefícios em função da produção ou consumo excessivo realizado por um agente em relação aos demais. Em relação à informação contábil, tal situação ocorreria quando as empresas evidenciassem em níveis abaixo das necessidades dos demais agentes, algo como um consumo excessivo, ou seja, representaria tal ato uma externalidade negativa.

Quando os benefícios de agir desta forma forem superiores aos custos, as empresas estariam propensas a não evidenciar as informações contábeis, independentemente das normas e da postura do regulador.

Na continuação, analisa-se duas externalidades que afetariam o nível de evidenciação das empresas: (i) corrupção; e, (ii) burocracia.

2.3 A corrupção, a burocracia e a evidenciação contábil das empresas

A corrupção representa uma distorção dos padrões socialmente estabelecidos e/ou um desvirtuamento da obediência às leis, capaz de afetar o uso de recursos (EVERETT; NEU; RAHAMAN, 2007). Considerando o processo de regulação contábil, a corrupção pode estar associada aos *lobbies* promovidos por determinados grupos.

Conforme foi visto anteriormente, segundo a visão da teoria da captura, as empresas, assim como outros grupos de usuários da informação contábil, podem oferecer recompensas aos reguladores com o objetivo de obter uma regulação que lhes traga maiores benefícios. Novamente, destaca-se que a regulação envolve não somente a elaboração da norma, mas, também, a fiscalização da sua aplicação.

Rock e Bonnett (2004) descrevem que diversos estudos têm demonstrado que a corrupção, a um nível de uma nação, possui a capacidade de reduzir investimentos (afetando o desempenho econômico nacional) e mudar o fluxo de capital (causando maior especulação). A corrupção seria uma externalidade negativa que faria com que as riquezas de uma sociedade fossem transferidas para pequenos grupos que passariam a contar com maiores benefícios, mesmo sem tê-los se esforçados para produzi-los.

Em ambientes no qual a corrupção trouxesse maiores benefícios do que a evidenciação das informações contábeis, possivelmente, alguns agentes econômicos optariam pela primeira. Esta opção afetaria a oferta de informações para os demais usuários. Nota-se que a corrupção é também um fenômeno social que afeta e é afetada por outros fenômenos sociais.

Sandholtz e Koetzle (2000) apontam, dentre outras possíveis, as consequências socioeconômicas da corrupção, especialmente quando um país possui em elevado nível, são: a) Redução da renda disponível; b) Aumento da extensão do controle estatal na economia; c) Enfraquecimento das normas e instituições democráticas; d) Redução do nível de integração com o mercado global.

A corrupção atua no sentido de reduzir os incentivos que as empresas possuem para evidenciar as informações contábeis. De acordo com o que foi discutido anteriormente, a afetação da capacidade de um regulador de impor a obediência a uma norma contábil poderá ser refletiva no nível de evidenciação.

A segunda externalidade é a burocracia. Esta, em sentido amplo e de acordo com as ideias de Weber (BENDIX; ROTH, 1971), compreende uma relação formalmente estabelecida entre autoridades e subordinados, relação na qual há uma definição sistemática e ordenada de direitos e deveres.

Em sentido mais restrito, este termo tem sido utilizado para representar uma estrutura estatal demasiadamente ineficiente, ineficaz e grande. Equivaleria a um sinônimo de um ente estatal cuja quantidade de recursos consumida de uma sociedade é muito maior do que o retorno, em produtos e/ou serviços ofertados por este ente, que a sociedade recebe.

A burocracia, neste último sentido, representa uma externalidade, assim como a corrupção, por impactar a oferta de informações contábeis. Se um regulador não possui uma estrutura que lhe permita ser eficiente na fiscalização de uma norma, haverá redução nos incentivos para que as empresas e os demais usuários a cumpram.

Este problema não se limita apenas ao regulador, ocorrendo mesmo em outras instituições que sejam consideradas burocráticas, como, por exemplo, o poder judiciário. Caso a estrutura do poder judiciário seja lenta e ineficiente, mesmo que o regulador não o seja, haverá redução da capacidade de imposição das normas contábeis, pois, alguns usuários poderão ter um custo menor ou um maior benefício ao iniciar um processo judicial, ao invés de cumprir uma norma.

Algumas vezes é difícil dissociar a burocracia e a corrupção. Sandholtz e Koetzle (2000) afirmaram que uma das consequências de um elevado nível de corrupção seria o aumento do controle estatal. Esta assertiva pode ser analisada sob dois pontos de vista. No primeiro, a corrupção é vista como indutora do aumento da estrutura estatal, o que pode acarretar em redução da eficiência do Estado. No outro, uma estrutura burocrática pode ser o ponto de partida para a corrupção (ou aumento desta), isto é, uma grande estrutura estatal ineficiente faria com que os demais agentes buscassem outros meios para obter produtos e/ou serviços do Estado de forma mais rápida do que a usual.

Como exemplo desta segunda situação, estes autores citam que a corrupção em um ente estatal pode ser estimulada em função de: (i) baixos salários dos funcionários públicos; (ii) controles exclusivos de certos atos por alguns burocratas; e, (iii) supervisão relapsa ou ausente dos atos praticados. As causas seriam fruto de uma estrutura burocrática ineficiente.

Um exemplo de pesquisa que utilizou esta percepção é a realizada por Picur e

Belkaoui (2006). Estes autores analisaram a relação entre a burocracia e a corrupção com o cumprimento das obrigações tributárias. Os autores buscaram entender qual o impacto da burocracia e da corrupção em relação à decisão dos indivíduos de pagar ou evadir-se de suas obrigações tributárias. Tanto a burocracia, quanto a corrupção foram associadas negativamente com o cumprimento das obrigações tributárias.

Nota-se que estes fenômenos sociais podem representar externalidades, sob uma ótica econômica, capaz de impactar a oferta de informações contábeis. Desta forma, tais fenômenos sociais se converteriam em fatores que seriam capazes de explicar a diferença entre os níveis de evidenciação de países que utilizam o mesmo conjunto normativo.

3 METODOLOGIA

Em relação aos objetivos, a presente pesquisa pode ser classificada como sendo uma pesquisa explicativa. De acordo com Gil (2010), uma pesquisa explicativa visa compreender se as variáveis estudadas possuem alguma relação e de que modo contribuem para a ocorrência do fenômeno estudado. Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa pode ser classificada como sendo uma pesquisa ex-post-facto.

A primeira etapa compreendeu a obtenção dos dados relacionados aos países juntos aos sítios do Banco Mundial, da Transparência Internacional e da Federação Mundial das Bolsas de Valores. Nas bases de dados do Banco Mundial foram obtidos os dados referentes: (i) ao nível de evidenciação das empresas; (ii) ao nível de burocracia estatal; (iii) ao produto interno bruto (PIB) per capita; e, (iv) tamanho dos países em quilômetros quadrados. No sítio da Transparência Internacional foram obtidos os dados referente ao nível de corrupção. No sítio da Federação Mundial de Bolsa de Valores foram obtidos os dados sobre o volume de transações em bolsa de valores, por países. Os dados obtidos se referem ao período compreendido entre 2005 a 2009.

A amostra final utilizada foi composta por 107 países, incluindo o Brasil, em um total de 535 observações. A amostra apresentou a seguinte distribuição: (i) 27 países africanos; (ii) vinte países americanos; (iii) 27 países asiáticos; (iv) 31 países europeus; (v) dois países oceânicos. Destes países, apenas sete não possuíam bolsas de valores. Em relação à adoção das IFRS, segundo a PricewaterhouseCoopers (2011): (i) 58 países já as adotaram até o ano de 2010; (ii) sete países iriam implantá-las em 2011; e, (iii) dez países iriam implantá-las até 2015. No quadro a seguir são apresentados os países que compuseram a amostra.

Países					
África do Sul	Colômbia	Grécia	Guatemala	Moçambique	Rússia
Alemanha	Congo	Guiné	Equatorial	Moldova	Senegal
Arábia Saudita	Coreia do Sul	Holanda		Mongólia	Serra Leoa
Argélia	Costa do Marfim	Hong Kong		Nepal	Sérvia
Argentina	Costa Rica	Índia		Nicarágua	Seychelles
Armênia	Croácia	Indonésia		Noruega	Síria
Áustria	Dinamarca	Irlanda		Nova Zelândia	Sri Lanka
Azerbaijão	Egito	Islândia		Panamá	Suécia
Bangladesh	El Salvador	Israel		Papua Nova Guiné	Tailândia
Bélgica	Equador	Itália		Paquistão	Tanzânia
Bielorrússia	Eslovênia	Jamaica		Paraguai	Turquia
Bolívia	Espanha	Japão		Peru	Ucrânia
Bósnia-Herzegovina	Estados Unidos	Jordânia		Polônia	Uganda
Botsuana	Estônia	Lesoto		Portugal	Uruguai
Brasil	Etiópia	Letônia		Quênia	Uzbequistão
Bulgária	Filipinas	Líbano		Quirguistão	Venezuela
Camboja	Finlândia	Madagáscar		Reino Unido	Vietnã
Canadá	França	Malásia		República	Zâmbia
Cazaquistão	Gabão	Malauí		Dominicana	Zimbábue
Chade	Gâmbia	Marrocos		República Tcheca	
Chile	Gana	Maurício		Romênia	
China	Geórgia	México		Ruanda	

Quadro 1 – Países que compuseram a amostra.

Na segunda etapa, ocorreu a organização dos dados e formulação das variáveis a serem analisadas. Foram apuradas estatísticas descritivas e realizados testes de média sobre estas variáveis. Foram identificados os países adotantes das IFRS, sendo respeitado o ano de adoção. A variável dependente, nível de evidência empresarial (*evid*), é uma variável ordinal composta por dez níveis, cujos valores originais advieram do índice de evidência empresarial. Foram utilizadas as seguintes variáveis independentes:

- a. Nível de burocracia (*buro*), variável contínua, cujos valores originais advieram do percentual de gastos dos governos nacionais em relação ao produto interno bruto;
- b. Nível de corrupção (*corr*), variável contínua, obtida do inverso dos valores originais do índice de percepção de corrupção;
- c. Renda, representada pelo produto interno bruto per capita (*lpib*), variável contínua que representa o logaritmo natural do PIB per capita;
- d. Relevância do mercado de capitais (*bols*), variável dicotômica que assume valor não nulo para os países, cujas bolsas de valores estão entre as vinte maiores em função dos valores negociados em 2010;
- e. Tamanho (*ltam*), variável contínua que representa o logaritmo natural do tamanho do país.

A regressão logística ordinal foi a técnica estatística escolhida para analisar a relação entre as variáveis. De acordo com Flom (2011), esta técnica é mais adequada do que a regressão linear pelo método dos mínimos quadrados, quando a variável dependente é ordinal, pois: (i) não são feitas suposições sobre a distribuição dos resíduos; (ii) o método dos mínimos quadrados assume que a variável dependente é contínua; e, (iii) a transformação monotônica de uma variável ordinal em contínua é um processo arbitrário. Norušis (2011) descreve que nesta técnica são consideradas as probabilidades de cada evento.

Para a aplicação da técnica foi utilizada a função de ligação logit. O modelo regressivo utilizado é apresentado no quadro a seguir:

$prob(evid = i) = \frac{e^{x_i \phi}}{\sum_{j=1}^i e^{x_j \phi} + 1} - \frac{e^{x_{i-1} \phi}}{\sum_{j=1}^{i-1} e^{x_j \phi} + 1}, \text{ com } i = 1, 2, \dots, 10 \quad (1)$
$x \phi = b_1 buro + b_2 corr + b_3 lpib + b_4 bols + b_5 ltam \quad (2)$
<p><i>t</i> = matriz contendo os termos equivalentes aos interceptos. <i>b_i</i> = coeficientes estimados. <i>e</i> = termo aleatório.</p>

Quadro 2 – Modelo regressivo da pesquisa.

Visando validar o modelo estimado foram realizados/analizados: (i) o teste de Brant ou teste do paralelismo; (ii) o teste de ajustamento global do modelo; (iii) a estatística do ajustamento de Pearson; (iv) o teste de ajustamento da informação; (v) os pseudos-R² (Cox-Snell, Nagelkerke e McFadden); e, (vi) as medidas de associação (Somers' D, Goodman-Kruskal Gama e Kendall's Tau-a).

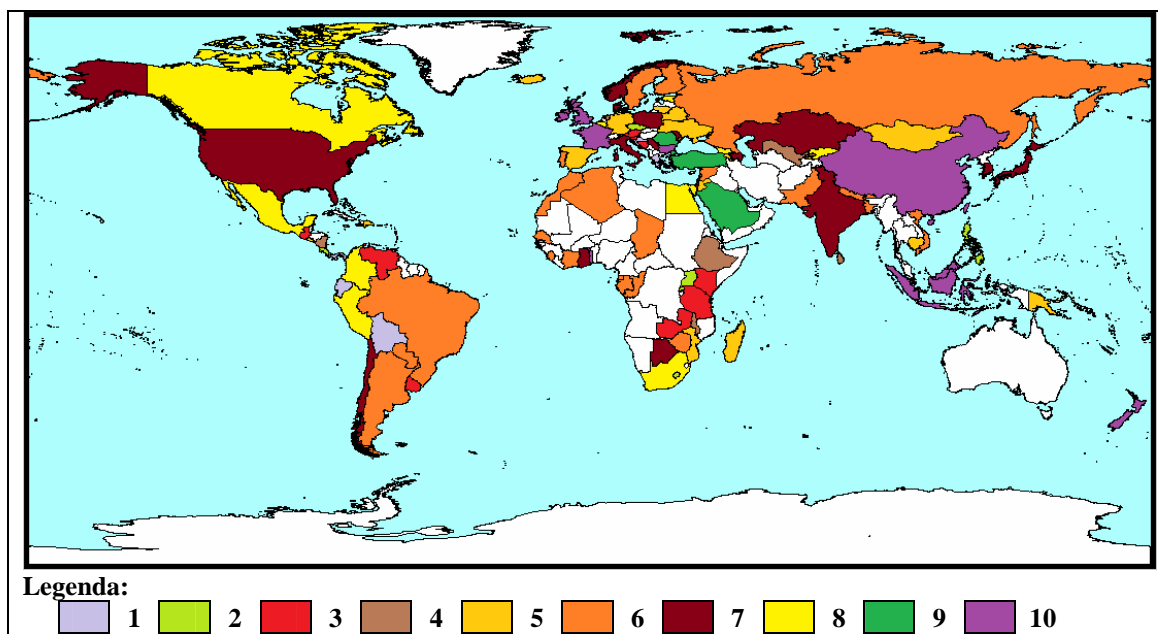
A terceira etapa compreendeu a análise dos coeficientes obtidos na regressão, assim como, da capacidade preditiva do modelo.

Por fim, todos os resultados foram sumarizados e analisados. Os procedimentos foram executados com o apoio dos aplicativos econométricos SPSS®, versão 20 e Minitab®, 16.1. Foi estabelecido o nível de significância de 5% para os testes executados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme foi descrito no item anterior, a amostra foi composta por 107 países, para um período compreendido entre 2005 a 2009. Em todo este período, 63,7% dos países apresentaram nível de evidência empresarial igual ou inferior a seis.

No quadro a seguir é apresentado um mapa contendo as informações sobre o nível de evidência no ano de 2009.



Quadro 3 – Nível de evidência empresarial – 2009.

Durante o período analisado, o Brasil alcançou um nível de evidência empresarial igual a seis. Bulgária, China, França, Hong Kong, Irlanda, Malásia, Nova Zelândia, Reino Unido e Tailândia alcançaram um escore igual a dez, em todo o período analisado. Estes países juntamente com a Indonésia (que obteve um escore igual a dez em 2009 e igual a nove nos demais anos) são os que possuem os maiores escores. Em todo o período analisado os países com os piores escores foram: (i) Bolívia; (ii) Croácia; (iii) Equador; (iv) Grécia; e, (v) Panamá.

Variável	Média	Moda	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo	Teste sobre a normalidade ^a	
<i>Evid</i>	-	6	-	-	-	-	-
<i>Buro</i>	15,444	-	5,891	2,288	50,362	0,060	[0,000]
<i>Corr</i>	0,298	-	0,125	0,103	0,625	0,077	[0,000]
<i>Lpib</i>	8,369	-	1,549	5,112	11,447	0,066	[0,000]
<i>Ltam</i>	12,266	-	1,886	6,120	10,653	0,055	[0,001]

Legenda: a. Teste Kolmogorov-Sminov.

Quadro 4 – Estatísticas descritivas e teste sobre a normalidade.

Em função dos resultados dos testes de normalidade, com probabilidades inferiores a 0,01, a hipótese de que as variáveis *buro*, *corr*, *lpib* e *ltam* possuíam distribuição normal foi rejeitada, conduzindo-se à aplicação de testes não paramétricos para a comparação de algumas médias.

Em relação ao nível de burocracia, o Brasil alcançou uma média de 20,440, para os cinco anos analisados, indicando que o mesmo se encontra acima da média amostral, de acordo com o resultado do teste de Wilcoxon (probabilidade inferior a 0,001). Em relação ao nível de corrupção, para o período avaliado, a média brasileira foi de 0,283, estatisticamente igual à média amostral, com uma probabilidade de 0,081 no teste de Wilcoxon. No quadro a seguir são apresentados os cinco países com maiores e os cinco com menores níveis de burocracia e de corrupção.

Posição	Nível de Burocracia		Nível de Corrupção	
Maiores	Lesoto	42,536	Chade	0,579
	Dinamarca	26,293	Guiné Equatorial	0,535
	Holanda	25,632	Uzbequistão	0,533
	Israel	25,017	Bangladesh	0,496
	França	23,574	Camboja	0,493
Menores	Hong Kong	8,452	Canadá	0,116
	República Dominicana	7,356	Holanda	0,113
	Bangladesh	5,430	Finlândia	0,108
	Camboja	5,372	Dinamarca	0,106
	Guiné Equatorial	2,729	Nova Zelândia	0,106

Quadro 5 – Maiores e menores níveis de burocracia e de corrupção.

Considerando-se os países analisados em dois grupos, isto é, separando-os entre os que já haviam adotado as IFRS e os que não, os resultados dos testes Kruskal-Wallis indicaram que os países adotantes possuem: (i) maior nível de burocracia ($c^2 = 105,637$ [0,000]); (ii) menor nível de corrupção ($c^2 = 68,706$ [0,000]); e, (iii) maior PIB per capital ($c^2 = 39,456$ [0,000]).

Após as análises iniciais, foi realizada uma regressão logística ordinal em virtude do formato de codificação da variável dependente (*evid*).

Teste de Brant (paralelismo)			Teste de ajustamento global		Estatística de ajustamento de Pearson	
Estatística	[Probabilidade]		Estatística	[Probabilidade]	Estatística	[Probabilidade]
54,349	[0,064]		108,841	[0,000]	4806,017	[0,477]
Pseudos-R²			Medidas de associação			
Cox-Snell	Nagelkerke	McFadden	Somers' D	Goodman-Kruskal Gama	Kendall's Tau-a	
0,184	0,186	0,046	0,35	0,35	0,31	
Capacidade preditiva do modelo						
Concordantes		Discordantes		Empates		
67,3%		32,2%		0,5%		

Quadro 6 – Testes e estatísticas acessórias à regressão.

A regressão ordinal tem como suposição de que há uma mesma relação entre as variáveis independentes e os logits (NORUŠIS, 2011). Para verificar esta situação foi realizado o teste de Brant (ou teste de paralelismo) que avalia se o modelo não paralelo é mais ajustado do que o modelo paralelo. A estatística de teste alcançou o valor de 54,349, o que implica em uma probabilidade de 0,064 e na não rejeição da hipótese de que o modelo paralelo é o mais ajustado.

O teste de ajustamento global objetiva verificar se pelo menos um dos coeficientes das variáveis independentes é estatisticamente diferente de zero. Com uma probabilidade inferior a 0,001, o resultado do teste valida a hipótese de que pelo menos uma variável independente é significativa. Este teste também representa a comparação entre o modelo com variáveis independentes e o modelo nulo (apenas contendo o intercepto). O resultado indica que o modelo com variáveis independentes é mais ajustado do que o modelo nulo.

De acordo com Norušis (2011), bons modelos têm estatísticas de ajustamento de Pearson com elevadas probabilidades. No modelo em análise, tal estatística apresentou um valor de 4806,017, com uma probabilidade de 0,477. Em função disto, pode-se afirmar que o modelo apresenta um bom ajuste.

Um pseudo-R² representa uma medida que avalia a força de associação entre a variável dependente e as variáveis independentes. Norušis (2011) afirma que estas estatísticas não possuem uma interpretação simples, logo, não podem ser interpretados da mesma maneira

que é feita nas regressões lineares. Os pseudos-R² alcançaram os valores de 18,4% (Cox-Snell), 18,6% (Nagelkerke) e 4,6% (McFadden). Estes valores indicam que há outras variáveis independentes que poderiam ser adicionados ao modelo regressivo.

As medidas de associação indicam a relação entre os valores observados e os previstos, isto é, a capacidade preditiva do modelo. A estatística Somers' D, cujo valor foi de 35,0%, representa a razão entre a diferente dos valores concordantes e os discordantes e o número total de pares. A estatística Goodman-Kruskal Gama, cujo valor foi de 35,0%, é semelhante à estatística anterior, porém no denominador são excluídos os pares empatados. Por último, a estatística Kendall's Tau-a, cujo valor foi de 31,0%, idênticas às estatísticas anteriores, porém no denominador são incluídos os pares com as mesmas respostas.

Em relação à capacidade preditiva do modelo, verificou-se que este foi capaz de classificar corretamente 67,3% dos casos, tendo errado em 32,2%. Em apenas 0,5% o modelo produz mais de uma classificação para a observação, sendo considerado como sendo um empate.

Em resumo, nota-se que o modelo apresenta um bom ajuste e que foram respeitadas as condições necessárias da regressão logística ordinal. No próximo quadro, passa-se a apresentar os coeficientes estimados e as estatísticas associadas.

Variável	<i>intercepto 1</i>	<i>intercepto 2</i>	<i>intercepto 3</i>	<i>intercepto 4</i>	<i>intercepto 5</i>
Coefficiente	-0,830	0,069	0,826	1,343	1,967
Wald	0,660	0,005	0,666	1,758	3,762
[Probabilidade]	[0,417]	[0,946]	[0,414]	[0,185]	[0,052] ^b
Variável	<i>intercepto 6</i>	<i>intercepto 7</i>	<i>intercepto 8</i>	<i>intercepto 9</i>	<i>buro</i>
Coefficiente	2,935	3,823	4,544	4,913	-0,066
Wald	8,306	13,958	19,510	22,646	18,564
[Probabilidade]	[0,004] ^a	[0,000] ^a	[0,000] ^a	[0,000] ^a	[0,000] ^a
Variável	<i>Corr</i>	<i>lpib</i>	<i>bols</i>	<i>ltam</i>	
Coefficiente	-3,435	0,186	0,238	0,554	
Wald	12,020	19,957	9,912	4,532	
[Probabilidade]	[0,001] ^a	[0,000] ^a	[0,002] ^a	[0,033] ^a	

Legenda: (a) Significante a 5%. (b) Significante a 10%.

Quadro 7 – Coeficientes estimados e estatísticas associadas.

Considerando que a variável dependente assume dez valores distintos, foram estimados nove interceptos (também denominados limiares ou limites). Estes valores representam a distância dos critérios de resposta da variável dependente a partir da média do erro estimado. Apenas para o maior escore da variável *evid* não há intercepto associado.

Os quatro primeiros interceptos estimados apresentaram estatísticas Wald com probabilidades superiores a 0,18, o que significa dizer que, estatisticamente, tais coeficientes são nulos. Para o quinto valor, o intercepto estimado de 1,967 pode ser considerado significativo apenas a um nível de 10%. Os demais interceptos estimados tiveram estatísticas Wald com probabilidades inferiores a 0,005, logo, foram considerados significativos.

Em relação às variáveis independentes contidas no modelo, todas as estatísticas de Wald apresentaram probabilidades inferiores a 0,04, logo estas variáveis foram consideradas significativas a um nível de 5%.

O coeficiente estimado para a variável nível de burocracia foi de -0,066. Isto significa que esta variável contribui na redução do nível de evidenciação. Quanto maior for o nível de burocracia de um país, maior será a probabilidade deste possui um baixo escore do nível de evidenciação empresarial.

O mesmo ocorreu com a variável *corr*, cujo coeficiente estimado foi de -3,435. Desta forma, a variável nível de corrupção contribui para reduzir o nível de evidenciação. Então, quanto menor for o nível de corrupção de um país, maiores são as probabilidades do mesmo

ter um elevado nível de evidência empresarial.

A variável *lpib* apresentou um coeficiente estimado de 0,186. Nota-se que esta variável está associada positivamente com o nível de evidência empresarial. Os países com maiores PIB per capita possuem maiores probabilidades de terem melhores níveis de evidência.

A variável dicotômica *bols* teve um coeficiente estimado de 0,238. Isto significa que os países cujas bolsas de valores estão entre as vinte maiores do mundo, aumentam as suas probabilidades de suas empresas possuírem melhores níveis de evidência.

A mesma situação ocorreu em relação à variável tamanho. Com um coeficiente de 0,554, esta variável está associada positivamente com a variável dependente. Assim, os países maiores possuem maiores probabilidades de apresentarem melhores níveis de evidência empresarial.

Em média, a variável nível de corrupção é aquela que impacta mais negativamente o nível de evidência empresarial. Entretanto este comportamento não foi totalmente uniforme. Segregando-se os países pelo nível de evidência, verificou-se que nos escores mais baixo, o nível de corrupção continuou a ser a variável independente de maior impacto negativo, em média. Nos demais, este papel foi desempenhado pelo nível de burocracia.

As variáveis *ltam* e *lpib* foram as que mais impactaram positivamente, em média, o nível de evidência. Este comportamento foi bastante uniforme.

A equação final do modelo regressivo logístico, considerando um nível de significância de 5%, é a seguinte:

$$prob(evid = i) = \frac{e^{i}}{\sum_{j=1}^i e^{j}} \frac{1}{(1 + e^{t \cdot x\phi + e})} - \frac{e^{i-1}}{\sum_{j=1}^{i-1} e^{j}} \frac{1}{(1 + e^{t \cdot x\phi + e})}, \text{ com } i = 1, 2, L, 10 \quad (3)$$

$$x\phi = -0,066buro - 3,435corr + 0,186lpib + 0,238bols + 0,554ltam \quad (4)$$

$$t\phi = [0 \quad 0 \quad 0 \quad 0 \quad 0 \quad 2,935 \quad 3,823 \quad 4,544 \quad 4,913 \quad 0] \quad (5)$$

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em pleno processo de convergência das normas nacionais de Contabilidade para as normas IFRS em muitos países, observa-se que ainda há diferenças nos níveis de evidência empresarial, até mesmo em países que possuem o mesmo conjunto de normas.

Durante as décadas de 1980 e 1990, a literatura contábil descreveu que os fatores socioculturais podiam ser utilizados para explicar a diversidade de normas e práticas contábeis entre os países. Com o processo de convergências às normas IFRS, tal assertiva não pode ser mais amplamente utilizada para explicar o processo de criação das normas. Entretanto, observa-se que tais fatores socioculturais continuariam, em tese, válidos para explicar a diversidade relacionada com a implementação e a utilização de um mesmo conjunto de normas contábeis.

Partindo desta perspectiva, a presente pesquisa analisou alguns fatores socioculturais: (i) burocracia; (ii) corrupção; (iii) nível de renda; e, (iv) desenvolvimento do mercado de capitais. Verificou se estes fatores seriam capazes de explicar a diversidade entre o nível de evidência empresarial dos países. Foi considerado também o tamanho dos países, como variável de controle, pois tal variável poderia intensificar o efeito das demais variáveis independentes utilizadas.

Do ponto de vista global, apenas 36,3% dos 107 países que compuseram a amostra, no período compreendido entre 2005 e 2009, possuem um nível de evidência empresarial igual ou superior a sete. Em relação ao Brasil ficou constatado que: (i) o nível de burocracia brasileira foi maior do que a média amostral; (ii) o nível de corrupção foi estatisticamente igual a média amostral.

Os resultados da regressão logística realizada indicaram que:

- a. Os níveis de burocracia e de corrupção contribuem para reduzir o nível de evidenciação empresarial. Os países com os escores mais baixo do nível de evidenciação são mais afetados pelo nível de corrupção. Os que possuem escores elevados do nível de evidenciação são mais afetados pela burocracia;
- b. O PIB per capita, a relevância do mercado de capitais e o tamanho dos países impactaram positivamente o nível de evidenciação empresarial. O tamanho dos países foi a variável que causou maior impacto.

Os resultados validam as hipóteses descritas na pesquisa. Pode-se afirmar que os países que possuem elevados níveis de burocracia e de corrupção, apresentam baixos escores do nível de evidenciação empresarial. Da mesma forma é possível dizer que elevados níveis de renda e a presença de mercados de capitais relevantes conduzem os países a elevados níveis de evidenciação empresarial. Verificou-se, também, que o tamanho dos países afeta o nível de evidenciação, em sentido positivo.

Tais evidências indicam que os fatores socioculturais analisados afetam o nível de evidenciação e podem ser utilizados para explicar a diversidade existente entre os países. Apesar do modelo estimado conseguiu classificar corretamente 67,3%, os indicadores pseudos-R² demonstraram que outras variáveis significativas, não incorporadas no modelo, afetam o nível de evidenciação empresarial.

A presente pesquisa apresenta as seguintes limitações: (i) o emprego de apenas uma *proxy* para as variáveis estudadas; (ii) o uso de uma única técnica estatística para analisar o fenômeno; (iii) apesar dos dados estarem em um formato tipo de um painel, os aplicativos econométricos utilizados não permitiram identificar se o modelo de dados em painel seria mais ajustado do que o modelo agrupado realizado.

Sugere-se para futuras pesquisas, além da superação das limitações anteriormente apresentadas, a adição de outras variáveis, parcimoniosamente, no modelo testado.

REFERÊNCIAS

- BENDIX, Reinhard; ROTH, Guenther. **Scholarship and partisanship: essays on Max Weber**. Los Angeles: University of California, 1971. 313 p.
- DOUPNIK, Timothy S.; SALTER, Stephen B. An empirical test of a judgmental international classification of financial reporting practices. **Journal of International Business Studies**, v. 24, n. 1, p. 41-60, 1993.
- EVERETT, Jeff; NEU, Dean; RAHAMAN, Abu Shiraz. Accounting and the global fight against corruption. **Accounting Organizations and Society**, v. 32, p. 513-542, 2007.
- FLOM, Peter L. **Multinomial and ordinal logistic regression using proc logistic**. 2011. Disponível em: <<http://www.nesug.org/proceedings/nesug05/an/an2.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2011.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 200 p.
- GRAY, S. J. Towards a theory of cultural influence on the development of Accounting systems internationally. **ABACUS**, v. 24, n. 1, p. 1-15, 1988.
- HOPWOOD, Anthony G. The archaeology of accounting systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n.3, p. 207-304, 1987.
- KOTHARI, S. P.; RAMANNA, K.; SKINNER, D. J. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, p. 246-286, 2010.

- LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. **Accounting and Business Research**, v. 28, n. 3, p. 173-188, 1998.
- LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007. 181 p.
- MILLER, Peter. Accounting as social and institutional practice: an introduction. In: HOPWOOD, Anthony G.; MILLER, Peter (Eds.). **Accounting as social and institutional practice**. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. p. 1-40.
- NOBES, Christopher. Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. **ABACUS**, v. 34, n. 2, p. 162-187, 1988.
- NORUŠIS, Marija J. **IBM SPSS statistics 19: guide to data analysis**. Upper Saddle River: Prentice Hall, 2011, 672 p.
- PICUR, Ronald D.; BELKAOUI, Ahmed Riahi. The impact of bureaucracy, corruption and tax compliance. **Review of Accounting and Finance**, v. 5, n. 2, p. 174-180, 2006.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. **IFRS adoption by country**. Disponível em: <http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/assets/ifrs_country_adoption.pdf>. Acesso em 13 out. 2011.
- ROCK, Michael T.; BONNETT, Heidi. The comparative politics of corruption: accounting for the East Asian paradox in empirical studies of corruption, growth and investment. **World Development**, v. 32, n. 6, p. 999-1017, 2004.
- SANDHOLTZ, Wayne; KOETLZE, William. Accounting for corruption: economic structure, democracy, and trade. **International Studies Quarterly**, v. 44, p. 31-50, 2000.
- WORLD BANK. **World development indicators 2009**. Washington: The World Bank, 2009. 434 p.