

# Corrupção e religiosidade: uma análise *cross-country* mediada pela qualidade da contabilidade\*

Simone Miranda dos Santos<sup>1</sup>

 <https://orcid.org/0000-0002-0286-7041>  
E-mail: simonemirandadossantos@hotmail.com

Sirlei Lemes<sup>1</sup>

 <https://orcid.org/0000-0003-3334-4240>  
E-mail: sirlemes@uol.com.br

<sup>1</sup> Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Uberlândia, MG, Brasil

Recebido em 10.06.2021 – Desk aceite em 23.06.2021 – 3ª versão aprovada em 10.12.2021

Editor-Chefe: Fábio Frezatti

Editor Associado: Eliseu Martins

## RESUMO

O objetivo deste artigo foi identificar a associação da religiosidade com a corrupção, mediada pela qualidade da contabilidade. Estudos examinaram as relações entre religiosidade e qualidade da contabilidade, religiosidade e corrupção, e qualidade da contabilidade e corrupção. Não foram identificadas evidências do papel combinado da religiosidade e da qualidade da contabilidade na corrupção. O estudo contribui para o entendimento da influência da religiosidade como norma social na decisão dos gestores, o que, conseqüentemente, impacta a qualidade da contabilidade e a corrupção, ampliando o conhecimento sobre os mecanismos capazes de afetar a corrupção. Fundamentando-se na Teoria das Normas Sociais e respaldando-se em estudos sobre a relação entre religiosidade e qualidade da contabilidade, que também se amparam nessa teoria, foi possível discutir a influência da religiosidade nas decisões dos gestores, com reflexos na qualidade da contabilidade e na corrupção. A amostra é formada por 36 países. Para o tratamento dos dados do período de 2010 a 2014, foi utilizada a modelagem de caminho por mínimos quadrados parciais. Evidências apontaram que maior religiosidade está associada à menor qualidade da contabilidade e que, em conjunto, associam-se com maior corrupção. O resultado pode ser explicado pelo coletivismo, característica de ambientes mais religiosos. Ele favorece o desenvolvimento do conluio, o qual tem potencial para prejudicar a qualidade da contabilidade e facilitar a ocorrência de corrupção. Além disso, ambientes mais religiosos estão associados a menor monitoramento, o que pode encorajar a manipulação de informações contábeis e a corrupção. O estudo demonstra que o efeito combinado da religiosidade com a qualidade da contabilidade no combate à corrupção não se apresentou eficiente. As evidências permitem, ainda, avaliar a influência da religiosidade nas decisões dos gestores, como norma social, com reflexos na qualidade da contabilidade e na corrupção.

**Palavras-chave:** corrupção, qualidade da contabilidade, religiosidade, teoria das normas sociais, contabilidade financeira.

## Endereço para correspondência

Sirlei Lemes

Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
Avenida João Naves de Ávila, 2121 – Campus Santa Mônica – Bloco F – CEP 38.408-100  
Santa Mônica – Uberlândia – MG – Brasil

\*As autoras agradecem à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) pelo apoio financeiro na realização desta pesquisa.



## 1. INTRODUÇÃO

A religião é um mecanismo social essencial para controlar crenças e comportamentos (Kennedy & Lawton, 1998), influenciando a decisão dos indivíduos. É possível identificar a força dessa influência pela religiosidade, que trata do quanto as pessoas se dedicam e seguem os ensinamentos de uma religião (Bjornsen et al., 2019). Quanto maior a religiosidade, maior a possibilidade que as ações dos indivíduos sejam moldadas por significados religiosos (Moniz, 2018). Logo, maior será o reflexo de normas religiosas no ambiente e, conseqüentemente, maior será a influência dessas normas na decisão dos gestores, pois, conforme a Teoria das Normas Sociais, os indivíduos buscam moldar seu comportamento conforme as normas do grupo aos quais estão associados (Dyrenge et al., 2012).

Maior religiosidade está associada à maior qualidade da contabilidade (Bjornsen et al., 2019; Grullon et al., 2009; Ma et al., 2020; McGuire et al., 2012; Riahi-Belkaoui, 2004). Em contrapartida, maior religiosidade está relacionada à menor corrupção (Armantier & Boly, 2011; Ko & Moon, 2014; Tunalı & Weill, 2020). Também é possível reduzir a corrupção ao aprimorar a qualidade da contabilidade (Botinha, 2018; Houqe & Monem, 2016; Kimbro, 2002; Malagueño et al., 2010). Esses estudos examinaram separadamente as relações entre religiosidade e qualidade da contabilidade, religiosidade e corrupção, e qualidade da contabilidade e corrupção. Todavia, não foram encontradas evidências do papel combinado da religiosidade e da qualidade da contabilidade na corrupção, o que sugere a necessidade de mais estudos.

O objetivo deste estudo consiste em identificar a associação da religiosidade com a corrupção, mediada pela qualidade da contabilidade. O papel mediador da qualidade da contabilidade se deve ao potencial da religiosidade para influenciar a qualidade da contabilidade (Bjornsen et al., 2019; Grullon et al., 2009; Ma et al., 2020; McGuire et al., 2012; Riahi-Belkaoui, 2004). A qualidade da contabilidade, por sua vez, pode impactar a corrupção (Botinha, 2018; Houqe & Monem, 2016; Kimbro, 2002; Malagueño et al., 2010). Logo, a religiosidade pode influenciar a corrupção por meio da qualidade da contabilidade.

A literatura não aponta uma relação simultânea entre as variáveis religiosidade, qualidade da contabilidade e corrupção, que é a proposta deste estudo. O estabelecimento dessa relação se fundamentou no pressuposto de que as religiões, em geral, incentivam comportamentos honestos e verdadeiros (Beets, 2007; Riahi-Belkaoui, 2004). Esses ensinamentos induzem à expectativa de uma relação positiva com a qualidade da contabilidade e negativa com a corrupção. Assim, a

efetivação de um ato corrupto pode resultar em erros nas demonstrações financeiras da empresa doadora e recebedora da corrupção (Jeppesen, 2019). Nesse cenário, os ensinamentos religiosos influenciariam a decisão do gestor quanto a não permitir erros na elaboração dos relatórios contábeis, pois esses se distanciariam da verdade e da honestidade, resultando em maior qualidade da contabilidade e, conseqüentemente, menor corrupção. Adicionalmente, o gestor pode se posicionar contra a corrupção por acreditar não ser uma atitude honesta. Todavia, ressalta-se que a religiosidade considerada no estudo foi a da população e não a do gestor, e essa extrapolação foi possível a partir da Teoria das Normas Sociais, que defende a influência das normas do grupo nos comportamentos individuais.

A contabilidade desempenha papel importante na luta contra a corrupção (Everett et al., 2007), pois a informação contábil tem potencial para limitar movimentos corruptos (Rocha & Bezerra, 2021). Todavia, pesquisas que apontam que a contabilidade pode ser uma barreira à corrupção são escassas (Houqe & Monem, 2016) e se constituíram em apenas 11,32% dos artigos examinados na análise bibliométrica realizada por Vecchia et al. (2018), demandando mais estudos sobre o tema.

Um dos determinantes comportamentais mais importantes da corrupção é a religiosidade (Borlea et al., 2019). Alguns estudos defendem que ela pode contribuir para a mitigação da corrupção (Armantier & Boly, 2011; Ko & Moon, 2014; Tunalı & Weill, 2020), enquanto outros defendem que a religiosidade favorece a formação de um ambiente mais propício para atos corruptos (Borlea et al., 2019; Gokcekus & Ekici, 2020). Esses estudos evidenciam, em conjunto, a relação entre a religiosidade e a corrupção. Neste estudo, espera-se que maior religiosidade auxilie na redução da corrupção, pois líderes religiosos pregam contra a corrupção (Beets, 2007) e todas as religiões condenam a corrupção (Rose-Ackerman & Palifka, 2020).

Esta pesquisa se fundamenta na investigação do efeito indireto da religiosidade na corrupção, sendo essa relação mediada pela qualidade da contabilidade. A relação indireta se justifica porque a religiosidade tem potencial de influenciar a qualidade da contabilidade e essa de influenciar a corrupção. O estudo contribui para a literatura ao examinar o efeito combinado da religiosidade e da qualidade da contabilidade na corrupção.

O trabalho contribui, ainda, para o entendimento sobre como a religiosidade influencia a decisão dos gestores, o que, conseqüentemente, impacta a qualidade da contabilidade e a corrupção, colaborando com evidências

de estudos anteriores (Armantier & Boly, 2011; Bjornsen et al., 2019; Du et al., 2015; Dyreng et al., 2012; Grullon et

al., 2009; Ko & Moon, 2014; McGuire et al., 2012; Tunali & Weill, 2020).

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Religiosidade, Qualidade da Contabilidade e Corrupção

Existe grande dificuldade em se conceituar religião (Moniz, 2018). Porém, como propriedades básicas da religião estão a crença na existência de poderes superiores e a comunhão por meio de ações práticas que visam agradar a divindade (Moniz, 2018). Originária da religião, a religiosidade do indivíduo pode ser compreendida como experiência pessoal e única (Pinto, 2009), podendo, então, ser definida como a extensão com que um indivíduo ou uma comunidade se dedica à religião (Bjornsen et al. 2019). Em outras palavras, a religiosidade pode ser compreendida como o nível de devoção à religião (Gokcekus & Ekici, 2020). Neste estudo, busca-se relacionar a religiosidade com a qualidade da contabilidade e a corrupção, sem buscar a identificação de comportamentos a partir de religiões específicas.

As religiões específicas não foram objeto do estudo, uma vez que a declaração de pertencer a determinada religião não significa, necessariamente, aceitação dos ensinamentos religiosos, já que indivíduos podem declarar pertencer a uma religião e não seguir seus fundamentos. Exemplificando, dois católicos podem aceitar os ensinamentos dessa religião em níveis diferentes (Gokcekus & Ekici, 2020). Logo, analisar os tipos de religião a partir da declaração dos indivíduos pode levar a resultados fragilizados. Além disso, a relação de religiões específicas com a corrupção é dúbia (Rose-Ackerman & Palifka, 2020).

Normas religiosas presentes em uma área geográfica são capazes de influenciar as ações dos gestores (Dyreng

et al., 2012) e essa influência está fundamentada na Teoria das Normas Sociais. Essa teoria sustenta que o nível de confiança mútua na sociedade de determinada área geográfica na qual situa-se uma empresa é capaz de afetar o comportamento dentro dessa empresa (Chircop et al., 2018). A partir dessa teoria, que também fundamentou a relação aqui investigada, estudos documentaram a relação entre a religiosidade e a qualidade da contabilidade (Bjornsen et al., 2019; Du et al., 2015; Dyreng et al., 2012; Grullon et al., 2009; McGuire et al., 2012).

De acordo com a Teoria das Normas Sociais, o gestor não precisa, necessariamente, ser participante ativo de qualquer religião para que suas ações sejam influenciadas por ensinamentos religiosos, sendo a interação com indivíduos religiosos o suficiente para afetar seu comportamento (Dyreng et al., 2012). É o ambiente religioso no qual o gestor está inserido, e não as crenças religiosas pessoais mantidas por um *chief executive officer* (CEO), que influencia a elaboração das demonstrações contábeis (Ma et al., 2020), o que evidencia a relevância da religiosidade nas organizações ao atuar como norma social com capacidade de afetar a decisão dos gestores.

Blay et al. (2018) sugerem que a dificuldade na utilização da Teoria das Normas Sociais está em mensurar as normas sociais para o teste de hipóteses. Dyreng et al. (2012) apontam como limitação a incapacidade de medir diretamente as normas sociais religiosas. A alternativa adotada para contornar essa limitação, no presente estudo, foi mensurar a religiosidade por meio das cinco dimensões da religiosidade estabelecidas por Glock (1962), capturando, de forma mais abrangente, o efeito dos ensinamentos religiosos, conforme a Tabela 1.

**Tabela 1**

*Dimensões da religiosidade*

Dimensão	Conceito
Ideológica	Expectativa social de que os indivíduos religiosos tenham crenças sobre a existência e a essência de uma realidade transcendente, bem como sobre a relação entre a transcendência e o humano.
Experiencial	Expectativa social de que indivíduos religiosos tenham algum tipo de contato direto com uma realidade última que os afeta emocionalmente.
Intelectual	Expectativa social de que as pessoas religiosas tenham algum conhecimento de religião e que possam explicar seus pontos de vista sobre transcendência, religião e religiosidade.
Devocional	Expectativa social de que os indivíduos religiosos se dediquem à transcendência em atividades e rituais individualizados no espaço privado.
Ritualística	Expectativa social de que indivíduos religiosos pertençam a comunidades religiosas, o que se manifesta na participação pública em rituais religiosos e em atividades comunitárias.

**Fonte:** Glock (1962) e Huber e Huber (2012).

Aspectos culturais se associam com questões ligadas à religiosidade e, portanto, sob os pressupostos do presente estudo, também aos aspectos econômicos que permeiam a contabilidade e a corrupção. Todavia, a utilização da cultura como determinante de fenômenos econômicos gera opiniões divergentes (Guiso et al., 2006). Isso ocorre porque a noção de cultura é tão ampla e os canais pelos quais ela pode entrar no discurso econômico são tão vagos que tornam difícil formular hipóteses testáveis (Guiso et al., 2006). Diante disso, Guiso et al. (2006) propõem que a cultura seja definida como crenças e valores habituais que grupos étnicos, religiosos e sociais transmitem, praticamente inalterados, de geração em geração. A partir dessa definição, é possível operacionalizar variáveis capazes de medir a cultura para poder relacioná-las com fenômenos econômicos. Assim, foi investigado, no estudo, se crenças e valores, refletidos na religiosidade, afetam o comportamento dos indivíduos, causando reflexos na qualidade da contabilidade e na corrupção.

A religiosidade pode influenciar a decisão dos gestores, logo, é possível que afete a qualidade da contabilidade, uma vez que essa sofre influência de decisões dos gestores (Callen et al., 2011). A qualidade da contabilidade pode ser verificada com a representação fiel das atividades da empresa (Ahmed et al., 2013), ou seja, sem manipulações das informações divulgadas.

A operacionalização da variável qualidade da contabilidade se orientou por verificar se o ambiente religioso poderia afetar a fidedignidade da informação divulgada e, conseqüentemente, se isso se reflete no nível de corrupção. Ou seja, ao se avaliar se o cenário religioso poderia ter reflexos na qualidade da contabilidade, o foco foi colocado em um dos possíveis determinantes dessa qualidade, funcionando como meio de se avaliar a relação da religiosidade com a corrupção. O estudo se alinha ao conceito amplo apresentado por Dechow et al. (2010), referindo-se à qualidade do lucro, segundo os quais a qualidade pode ser avaliada com respeito a qualquer decisão que dependa de uma representação informativa sobre o desempenho financeiro, sem restringir a qualidade às decisões úteis no contexto da avaliação patrimonial. Assim, o estudo foi limitado, em seu escopo, por não avançar em fatores conseqüentes dessa qualidade, como o reflexo na tomada de decisão dos usuários.

A provável motivação para a manipulação pelos gestores dos relatórios contábeis é a existência de padrões contábeis ruins ou com aplicação frouxa (Riahi-Belkaoui, 2004), ou seja, o determinante da qualidade da contabilidade é a qualidade dos padrões contábeis (Soderstrom & Sun 2007).

A adoção de padrões contábeis de qualidade, como as normas internacionais de contabilidade, pode não ser

suficiente para garantir a qualidade da contabilidade, pois é necessário assegurar que essas normas sejam cumpridas (Landsman et al., 2012). Outro fator com potencial de aprimorar a qualidade da contabilidade é a qualidade da auditoria, que pode ser avaliada por meio da presença das Big Four. Essas empresas de auditoria são altamente respeitáveis e as que melhor auditam as demonstrações contábeis, resultando em informações mais precisas e previsíveis (Malagueño et al., 2010).

Em resumo, é possível encontrar melhor qualidade da contabilidade em países com elevados padrões contábeis, que têm alto *enforcement* legal para assegurar que as normas contábeis sejam cumpridas e com empresas que melhor auditam os relatórios contábeis, pois torna-se mais difícil manipular relatórios contábeis, ensejando a representação fiel das transações da companhia. Mesmo não sendo objetivo da contabilidade impedir práticas corruptas, mecanismos contábeis utilizados para outros fins podem contribuir, paralelamente, tanto para a inibição de atos corruptos quanto para a ocultação desses atos. A representação verídica das transações da entidade também pode funcionar como barreira à corrupção, ao dificultar a ocultação de rastros corruptos (Wu, 2005), posição essa adotada no presente estudo.

Sobre o papel relativamente restrito atribuído à contabilidade na atuação em questões sociais e a crescente necessidade de mais discussões, Walker (2016) destaca que o controle social representa apenas um tema sociológico que merece maior atenção na incessante aventura de identificar os papéis da contabilidade na sociedade, e que as mudanças em nível das corporações transnacionais e as novas formas de sociedade e sociabilidade reforçam a conveniência de uma sondagem contínua de oportunidades para explorar esses papéis. Nessa mesma linha, Carnegie et al. (2020) argumentam que o objeto da contabilidade necessita ser estendido além dos negócios: ela precisa desempenhar um papel-chave na resposta a grandes questões e resolver problemas perversos na comunidade, economia e sociedade e ser aplicada a novas causas. Essas discussões podem também permitir avanços na definição do papel da contabilidade e da auditoria nas práticas corruptas empresariais.

A corrupção consiste no abuso ou no uso indevido de poder ou confiança para benefício próprio ao invés do objetivo para o qual esse poder ou confiança foi concedido (Nichols & Dowden 2018). Essa definição é ampla o suficiente para incluir tanto a corrupção política, em que uma das partes é uma autoridade pública e usa seu cargo para obter ganhos privados, quanto a corrupção econômica, em que uma das partes usa o poder econômico derivado de sua empresa para benefício próprio (Malagueño et al., 2010).

A literatura aponta a dificuldade de se mensurar a corrupção, pois essa é uma atividade clandestina, não havendo estatísticas oficiais sobre os casos de corrupção (Chabova, 2017). Na impossibilidade de obterem dados sobre o nível real de corrupção, pesquisadores utilizam *proxies* para a corrupção, como o índice de corrupção percebida (ICP) e o índice de controle da corrupção (COR) (Chabova, 2017).

Um elemento determinante para a existência da corrupção é o poder discricionário exercido pelos indivíduos (Jain, 2001). É provável que, diante do poder discricionário, a decisão do gestor seja influenciada por uma norma social (Dyrenge et al., 2012; Köbis et al., 2018). Assim, a religiosidade pode influenciar a decisão do gestor quanto a permitir ou participar de um ato corrupto.

Em suma, este estudo fundamenta-se na Teoria das Normas Sociais para verificar a influência de normas religiosas da população em torno da empresa na decisão dos gestores, tendo essas decisões o potencial de afetar a qualidade da contabilidade e a corrupção. Entre as possíveis trajetórias metodológicas para o estudo da religiosidade sob a ótica contábil – tema relativamente recente na literatura contábil e complexo por sua relação muito próxima com áreas como a sociologia, a filosofia, a psicologia, entre outras –, optou-se pelo estudo da relação macro entre religiosidade e corrupção, o que conduziu a pesquisa para o teste da relação das variáveis em nível país.

O tema qualidade da contabilidade não está consolidado na literatura contábil pelo número de métricas e o reconhecido efeito sinérgico entre elas. Não houve também pretensão, com o estudo, de se estabelecer um papel determinístico da religiosidade na corrupção e na qualidade da contabilidade, pela própria influência de fatores humanos nas três variáveis, quanto a decisões como acatar ensinamentos religiosos, praticar atos corruptos e evidenciar informações livres de vieses por incentivos ou características morais e éticas. Considerou-se, contudo, que o tema já desponta em estudos internacionais relevantes (Beets, 2007; Bjornsen et al., 2019; Ma et al., 2020; McGuire et al., 2012) e que mereceria que discussões a respeito do seu potencial de investigação e de suas limitações fossem trazidas para o cenário contábil nacional.

## 2.2 Hipóteses do Estudo

Padrões contábeis de qualidade buscam tornar transparentes as transações econômicas de uma entidade, atenuando o risco de pessoas com poder econômico agirem de maneira antiética, ilegal ou inadequada (Malagueño et al., 2010). Na presença de padrões contábeis adequadamente adotados, os gestores tendem a não realizar práticas corruptas pela dificuldade de ocultar transações irregulares,

além de maiores riscos na detecção de atos corruptos (Wu, 2005), uma vez que é esperado maior nível de divulgação.

A relação entre a qualidade da contabilidade e a corrupção foi documentada por Botinha (2018), Kimbro (2002) e Malagueño et al. (2010). Os estudos identificaram que quanto maior a qualidade da contabilidade, menor é a corrupção, e ressaltaram a importância da qualidade da contabilidade como mecanismo capaz de dificultar a corrupção. Foi apontado que a contabilidade é um sistema de informação que comunica dados financeiros e econômicos essenciais ao controle e à prevenção de atividades corruptas (Kimbro, 2002). Nesse cenário, surge a primeira hipótese da pesquisa:

H<sub>1</sub>: a qualidade da contabilidade está direta e negativamente associada à corrupção.

Em geral, as religiões direcionam seus seguidores a se afastarem da corrupção, pregando contra o comportamento corrupto (Beets, 2007; Shabbir & Anwar, 2007). Assim, sob o prisma religioso, a corrupção é errada, pois envolve uma combinação de roubo, desonestidade, abuso de outras pessoas e ilegalidade (Beets, 2007).

Ko e Moon (2014) evidenciaram que pessoas que têm maior frequência a serviços religiosos são menos tolerantes à sonegação e ao suborno. Armantier e Boly (2011) identificaram que um indivíduo que frequenta cultos religiosos todos os dias tem 58% menos chances de aceitar suborno do que aquele que nunca frequenta tais serviços. Tunali e Weill (2020) comprovaram que a religiosidade está negativamente associada à tolerância à corrupção, apoiando a visão de que a religiosidade favorece comportamentos honestos. Assim, é esperado que ambientes mais religiosos estejam associados à menor corrupção. Isso, porém, não significa que é esperado que países mais religiosos sejam livres da corrupção.

Em oposição aos estudos que defendem que a religiosidade contribui para reduzir a corrupção, alguns identificaram que quanto mais religiosa é uma sociedade, maior a corrupção (Borlea et al., 2019; Gokcekus & Ekici, 2020). Ao explicar as evidências do estudo, Gokcekus e Ekici (2020) sugerem que a relação positiva entre religiosidade e corrupção pode ocorrer em função da norma religiosa de punição às más condutas. Essa norma tem potencial para reduzir o nível de monitoramento, pois pessoas religiosas podem acreditar que não precisam monitorar as ações de outros indivíduos porque as atitudes ruins serão punidas por poderes superiores (Gokcekus & Ekici, 2020). Em ambientes com baixo monitoramento, os gestores podem se sentir encorajados a cometer atos corruptos, pois a probabilidade de detecção é menor.

Além da norma de punição às más condutas, a relação positiva entre religiosidade e corrupção pode ser explicada

pelo coletivismo, característica associada a países mais religiosos (Joshano & Gebauer, 2019). Em países com maior grau de coletivismo, os indivíduos estão integrados em grupos sociais fortes (Hofstede et al., 2010), o que pode levar à maior confiança no próximo. É possível, assim, que exista menor monitoramento nesse ambiente, facilitando a ocorrência da corrupção. Além disso, o coletivismo pode contribuir para a formação de conluio, o que também favorece a ocorrência da corrupção (Paldam, 2001).

Em suma, a redução do nível de monitoramento da população, decorrente da norma de punição às más condutas e do coletivismo, pode dar ao gestor maior liberdade para aceitar ou cometer atos corruptos, uma vez que haverá menos cobranças ou julgamentos da população. Nessa situação, o monitoramento da população funcionaria como mecanismo alternativo de fiscalização das ações dos gestores, reduzindo a ocorrência da corrupção.

Os resultados dos estudos anteriores evidenciam que existe relação positiva (Borlea et al., 2019; Gokcekus & Ekici, 2020) ou negativa (Armantier & Boly, 2011; Ko & Moon, 2014; Tunali & Weill, 2020) entre a religiosidade e a corrupção. Neste estudo, espera-se relação negativa entre religiosidade e corrupção, partindo do pressuposto que, em geral, há ensinamentos religiosos contra a corrupção. Diante disso, surge a segunda hipótese do estudo:

H<sub>2</sub>: a religiosidade está direta e negativamente associada à corrupção.

A qualidade da contabilidade pode sofrer influências de normas religiosas (McGuire et al., 2012; Riahi-Belkaoui, 2004), podendo o *ethos* antimanipulativo pregado pelas religiões influenciar a decisão do gestor em praticar e/ou permitir manipulação nas demonstrações contábeis (Callen et al., 2011). Pessoas religiosas geralmente se esforçam para ser verdadeiras (Riahi-Belkaoui, 2004). Como se desviam da verdade, as manipulações contábeis podem, sob o ponto de vista religioso, ser compreendidas como algo distante da ética (Riahi-Belkaoui, 2004). Assim, indivíduos religiosos tendem a ser mais éticos e avessos ao risco (Bjornsen et al., 2019).

Empresas sediadas em áreas com maior religiosidade estão associadas a menor gerenciamento de resultados por meio de *accruals* (Grullon et al., 2009; McGuire et al., 2012), maior conservadorismo (Bjornsen et al., 2019; Ma et al., 2020) e menor opacidade dos ganhos (Riahi-Belkaoui, 2004), fatores esses relacionados com a maior qualidade da informação contábil. A qualidade da contabilidade e a qualidade da informação contábil, nesta pesquisa, são compreendidas como termos semelhantes, procedimento análogo ao adotado por Riahi-Belkaoui (2004) e Ahmed et al. (2013). Esses autores mensuram a qualidade da contabilidade por meio de medidas da qualidade da

informação contábil. Logo, os achados indicam a relação positiva entre religiosidade e qualidade da contabilidade.

Em oposição às evidências de relação positiva entre religiosidade e qualidade da contabilidade, maior religiosidade também se associa à menor qualidade da contabilidade. O baixo monitoramento, que pode ser fruto da norma religiosa de punição às más condutas (Gokcekus & Ekici, 2020) e de maior coletivismo em países religiosos (Joshano & Gebauer, 2019), é capaz de resultar em maiores oportunidades para os gestores manipularem os resultados. Além disso, maior coletivismo pode favorecer a ação conjunta de gestores para permitir e/ou realizar manipulações contábeis. Sob essa perspectiva, ambientes mais religiosos, com menor monitoramento e laços sociais mais fortes, podem contribuir para a redução da qualidade da contabilidade.

Em resumo, pode ocorrer relação positiva ou negativa entre religiosidade e qualidade da contabilidade, porém, nesta pesquisa, espera-se relação positiva, uma vez que as religiões pregam contra a manipulação e a qualidade da contabilidade ocorre com a representação fiel das transações da companhia. Assim, postula-se a terceira hipótese de estudo:

H<sub>3</sub>: a religiosidade está direta e positivamente associada à qualidade da contabilidade.

Alguns estudos apontam que, em ambientes mais religiosos, é possível encontrar maior qualidade da contabilidade (Bjornsen et al., 2019; Grullon et al., 2009; Riahi-Belkaoui, 2004; Ma et al., 2020; McGuire et al., 2012); outros evidenciam que maior qualidade da contabilidade está associada à menor corrupção (Botinha, 2018; Kimbro, 2002; Malagueño et al., 2010). Tomados em conjunto, os achados podem indicar relação indireta entre as variáveis, pois a religiosidade está associada à qualidade da contabilidade que, por sua vez, associa-se à corrupção. Assim, a religiosidade tem potencial para melhorar a qualidade da contabilidade, e esse esforço de aprimorar a qualidade da contabilidade também funciona como inibidor de práticas corruptas.

Partindo da literatura que aponta que a religiosidade afeta a qualidade da contabilidade e a qualidade da contabilidade influencia a corrupção, este estudo apresenta a qualidade da contabilidade como variável mediadora da relação entre religiosidade e corrupção. Essa mediação ocorre porque o recurso utilizado para atos corruptos transita, em algum momento, por relatórios contábeis (Wu, 2005), podendo as decisões, quanto às informações divulgadas nas demonstrações contábeis, ser influenciadas pela religiosidade.

Como as religiões pregam contra a manipulação de informações e a corrupção, espera-se que a existência

de maiores níveis de religiosidade gere maior qualidade da contabilidade, que pode ser capaz de mitigar práticas corruptas. Assim, formula-se a quarta hipótese da pesquisa:

H<sub>4</sub>: a religiosidade, mediada pela qualidade da contabilidade, está negativamente associada à corrupção.

A partir do teste das hipóteses H<sub>1</sub>, H<sub>2</sub> e H<sub>3</sub>, é esperado que se estabeleça uma relação direta entre a corrupção, a qualidade da contabilidade e a religiosidade. Por meio do teste de hipótese H<sub>4</sub>, espera-se uma relação indireta entre a religiosidade e a corrupção, mediada pela qualidade da contabilidade.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 Definição das Variáveis

O construto de corrupção é mensurado por meio do ICP do *website* do Transparency International (2019). Até 2012, o ICP era divulgado em uma escala que variava de 0 a 10 e, desde então, a escala varia de 0 a 100. A pontuação 0 significa que o país é altamente corrupto, e 10 ou 100, dependendo do ano, indica que o país é considerado livre da corrupção. Para padronizar o tratamento, multiplicou-se o ICP de 2010 e de 2011 por 10. O ICP segue o padrão inverso das demais variáveis do estudo em termos de sinal, portanto, foi necessário realizar um ajuste, multiplicando-o por -1, procedimento adotado por Botinha (2018). Dessa forma, nesta pesquisa, quanto maior o ICP, maior a corrupção no país.

As informações necessárias para o cálculo do constructo de religiosidade foram obtidas no World Values Survey (WVS). O WVS realiza pesquisas sobre crenças e valores humanos por país, desde o início da década de 1980 (Inglehart et al., 2014). As pesquisas do WVS são conduzidas por meio de questionários e as respostas são disponibilizadas em uma base de dados. A partir dessa base, foram consolidadas as informações necessárias para o cálculo da religiosidade. A religiosidade refere-se àquela da população do país e sua influência na decisão do gestor está fundamentada na Teoria das Normas Sociais.

Para a operacionalização universal das cinco dimensões, dois princípios devem ser observados (Huber & Huber, 2012). O primeiro é que os itens selecionados para medir cada dimensão devem estar fortemente relacionados às expressões típicas das respectivas dimensões. Quanto ao segundo, o conteúdo religioso medido deve ser o mais geral possível, além de relevante e significativo no contexto de diferentes tradições religiosas (Huber & Huber, 2012). Quando observados os dois princípios, é possível analisar as diferentes religiões por meio das cinco dimensões, ou seja, essa metodologia é adequada para estudos inter-religiosos.

O WVS orienta os aplicadores do questionário que, se necessário, sejam realizadas substituições de termos, de forma a englobar diversas tradições. Nesse caso, em relação às perguntas nas quais aparecem o termo “a igreja”, cujo significado se insere no contexto de países católicos, por exemplo, orienta-se substituí-lo por “organizações religiosas” para que a questão possa ser compreendida em países não cristãos (Inglehart et al., 2014). Isso evidencia que o conteúdo religioso medido é adequado ao contexto de diversas crenças religiosas.

Para selecionar as questões que compuseram cada dimensão de religiosidade nesta pesquisa, espelhou-se em Huber e Huber (2012) e em Moniz (2018). A Tabela 2 indica as questões selecionadas com a respectiva dimensão da religiosidade, as quais foram definidas na Tabela 1.

**Tabela 2**

*Estrutura das questões da pesquisa do World Values Survey (WVS)*

Questão originária da variável	Opções de respostas (peso atribuído)	Variáveis
<b>Dimensão intelectual</b>		
1: A fé religiosa é uma qualidade importante que uma criança deve aprender em casa?	Importante Não importante	V1 = importância da fé religiosa para a criança
<b>Dimensão ideológica</b>		
2: Acredita em Deus?	Sim Não	V2 = crença em Deus
3: Acredita no inferno?	Sim Não	V3 = crença no inferno

**Tabela 2**

Cont.

Questão originária da variável	Opções de respostas (peso atribuído)	Variáveis
<b>Dimensão ritual</b>		
4: Você pertence a uma denominação religiosa?	Sim	V4 = filiação à religião
	Não	
5: Além de casamentos e funerais, com que frequência você frequenta cultos religiosos atualmente?	Mais de uma vez por semana (5)	V5 = frequência à cultos religiosos
	Uma vez por semana (5)	
	Uma vez por mês (4)	
	Somente em dias santos especiais (3)	
	Uma vez por ano (3)	
	Menos frequentemente do que uma vez por ano (2)	
	Nunca, praticamente nunca (1)	
<b>Dimensão devocional</b>		
6: Além de casamentos e funerais, com que frequência você ora?	Várias vezes ao dia (5)	V6 = frequência de oração
	Uma vez por dia (5)	
	Várias vezes por semana (4)	
	Somente quando frequenta cultos religiosos (3)	
	Somente em dias santos especiais (3)	
	Uma vez por ano (2)	
	Menos frequentemente do que uma vez por ano (2)	
	Nunca, praticamente nunca (1)	
7: Independentemente de assistir a cultos religiosos ou não, você diria que é uma pessoa religiosa?	Uma pessoa religiosa	V7 = percepção da religiosidade
	Não é uma pessoa religiosa	
	Um ateu	
<b>Dimensão experiencial</b>		
8: Importância da religião na vida?	Muito importante (5)	V8 = importância da religião
	Bastante importante (4)	
	Não é muito importante (2)	
	Nada importante (1)	

Fonte: Huber e Huber (2012), Inglehart et al. (2014) e Moniz (2018).

Para capturar o maior envolvimento religioso por meio de uma única variável para cada questão da Tabela 2, para as questões 1, 2, 3, 4 e 7, seguindo Moniz (2018), foi considerado o percentual de pessoas que responderam importante (questão 1), sim (questões 2, 3 e 4) e uma pessoa religiosa (questão 7) para as variáveis correspondentes (V1, V2, V3, V4 e V7).

Para as questões 5, 6 e 8 foi adotada a atribuição de pesos conforme proposto por Huber e Huber (2012). Os pesos atribuídos são apresentados na Tabela 2, entre parêntesis à frente das opções de respostas. Esse peso foi multiplicado pelo percentual de respondentes de cada opção. Por último, foram somados os resultados da multiplicação de cada uma das opções para encontrar um valor global, originando as variáveis V5, V6 e V8. A partir das oito variáveis calculadas para as cinco dimensões de religiosidade, foi formado o construto

de religiosidade com os valores mais altos, que indicam maior religiosidade.

O construto qualidade da contabilidade é representado pelo indicador de qualidade percebida da contabilidade (QPC), pelo índice qualidade regulatória (QR) e pela frequência de auditoria Big Four (AUDT). O indicador de QPC foi identificado no World Economic Forum. Ele é capturado a partir de uma pesquisa de opinião com líderes empresariais, com a seguinte questão: “*In your country, how would you assess financial auditing and reporting standards regarding company financial performance?*” (“Em seu país, como você avaliaria os padrões de auditoria e relatórios financeiros em relação ao desempenho financeiro da empresa?”, em tradução livre). O indicador de QPC é divulgado em uma escala que varia de 1 a 7, em que 1 indica que os padrões contábeis e de auditoria são extremamente fracos e 7 que são extremamente fortes (World Economic Forum, 2020).

O QR foi obtido no World Bank e está relacionado com o *enforcement* legal. Em ambientes com maior qualidade regulatória, espera-se maior qualidade da contabilidade, uma vez que se pressupõe maior cumprimento das exigências legais. O QR varia de -2,5 a 2,5 e as pontuações mais baixas indicam menor qualidade regulatória.

Outro fator com potencial de afetar a qualidade da contabilidade é a qualidade da auditoria (Khalil & Ozkan, 2016). Por meio do percentual de empresas auditadas por Big Four (AUDT), é possível mensurar a qualidade da auditoria praticada em um país (Botinha, 2018; Malagueño et al., 2010). Os dados para o cálculo da qualidade da auditoria foram obtidos no Capital IQ.

Foram controlados os cenários econômico, político e cultural. O cenário econômico foi representado pelo produto interno bruto (PIB) *per capita*, *proxy* para o nível de desenvolvimento econômico (Malagueño et al., 2010). Os países com alto PIB *per capita* têm mais recursos para oferecer à população melhores serviços de educação, saúde, infraestrutura e comunicações, e é possível que esses serviços sejam utilizados como mecanismos de prevenção e de controle da corrupção (Kimbrow, 2002). O PIB *per capita* foi coletado no World Bank.

O cenário político é representado pelo índice de voz e responsabilidade (VR), obtido no World Bank, que mede a capacidade dos cidadãos de um país de participar da

escolha do seu governo e a liberdade de expressão, de associação e dos meios de comunicação (World Bank, 2019). Em países nos quais a mídia tem liberdade, os governos se tornam mais transparentes e, assim, os casos de corrupção são mais facilmente expostos (Botinha, 2018). Houqe e Monem (2016) identificaram que a corrupção é menor em países com maior voz e responsabilidade.

O cenário cultural é representado pelo indicador de individualismo (IND), uma das dimensões de Hofstede. O IND pode afetar o comportamento de contadores e auditores para reportar atos corruptos (Kimbrow, 2002). Em outras palavras, se existe um vínculo social fraco, há menor lealdade com o grupo social e, assim, contadores e auditores estariam mais dispostos a realizar denúncias, contribuindo para reduzir a corrupção. Esse indicador foi coletado em Hofstede (2019). As três variáveis que formam o construto de controle (PIB *per capita*, VR e IND) apresentam relação inversa com a corrupção.

### 3.2 Seleção da Amostra e Tratamento dos Dados

A seleção da amostra ocorreu em função da disponibilidade de dados para todas as variáveis do estudo. A amostra final desta pesquisa é composta por 36 países. A Tabela 3 apresenta as etapas de seleção e os países da amostra.

**Tabela 3**

*Composição da amostra de pesquisa no período de 2010 a 2014*

Seleção da amostra	Número	Países da amostra
(=) Países com dados simultaneamente para corrupção e religiosidade	53	África do Sul, Alemanha, Argentina, Austrália, Brasil, Chile, China, Cingapura, Colômbia, Coreia do Sul, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Filipinas, Gana, Hong Kong, Índia, Japão, Jordânia, Líbano, Malásia, México, Nigéria, Nova Zelândia, Países Baixos, Paquistão, Peru, Polônia, Romênia, Rússia, Suécia, Tailândia, Trindade e Tobago, Turquia, Ucrânia
(-) Países não listados no indicador de QPC ou que não disponibilizavam informações para todos os anos	6	
(-) Países que não disponibilizavam informações para o cálculo de AUDT	7	
(-) Países que não disponibilizavam informações sobre o PIB <i>per capita</i>	1	
(-) Países que não disponibilizavam informações sobre o IND	3	
(=) Amostra Final	36	

*AUDT = frequência de auditoria Big Four; IND = indicador de individualismo; PIB = produto interno bruto; QPC = qualidade percebida da contabilidade.*

**Fonte:** *Elaborada pelas autoras.*

Os dados coletados correspondem ao período de 2010 a 2014, período mais recente com informações disponíveis sobre religiosidade. Os dados utilizados para o cálculo da religiosidade são divulgados em ciclos, logo a religiosidade calculada nesta pesquisa é a mesma para os cinco anos (de 2010 a 2014). Optou-se por usar apenas um período para manter a coerência com as informações sobre religiosidade, pois as variáveis utilizadas no seu cálculo nem sempre estavam presentes em mais de um ciclo.

Para tratamento dos dados, utilizou-se a modelagem de caminho por mínimos quadrados parciais (*partial*

*least squares path modeling* – PLS-PM). Para medição dos construtos, selecionou-se o modo reflexivo. Para avaliação dos modelos de mensuração e estrutural, seguiu-se o proposto por Sanchez (2013), que indica a avaliação dos modelos pelas seguintes etapas: modelo de mensuração, por meio da unidimensionalidade, cargas e comunalidades, e cargas cruzadas; e o modelo estrutural, pelo coeficiente de determinação ( $R^2$ ), índice de redundância, *average variance extracted* (AVE) e qualidade do ajuste. A validação do modelo proposto foi realizada por meio da técnica de *bootstrapping* com 100 subamostras (Sanchez, 2013).

## 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Avaliação dos Modelos de Mensuração e Estrutural da PLS-PM

A avaliação dos modelos de mensuração e estrutural seguiu o que foi proposto por Sanchez (2013). A avaliação do modelo de mensuração, quando a formação dos construtos segue o modo reflexivo, é realizada por meio

de três etapas: (i) unidimensionalidade; (ii) validade convergente; e (iii) validade discriminante (Sanchez, 2013). A unidimensionalidade pode ser avaliada por meio de três índices: o alfa de Cronbach, o Rho de Dillon-Goldstein e pelo primeiro e segundo autovalores da matriz de correlação (Sanchez, 2013). Os resultados dos índices são apresentados na Tabela 4.

**Tabela 4**

*Unidimensionalidade do modelo de mensuração para amostra da pesquisa no período de 2010 a 2014*

Construtos	Alfa de Cronbach	Rho de Dillon-Goldstein	Primeiro autovalor	Segundo autovalor
Corrupção	1,0000	1,0000	1,0000	0,0000
Qualidade da contabilidade	0,6800	0,8280	1,8900	0,8830
Religiosidade	0,9730	0,9770	6,7300	0,4210
Controle	0,8500	0,9090	2,3100	0,3650

**Fonte:** Elaborada pelas autoras.

Para que um construto seja considerado unidimensional, é recomendado que os valores do alfa de Cronbach e do Rho de Dillon-Goldstein estejam acima de 0,7 (Sanchez, 2013). O primeiro autovalor deve ser muito maior que 1, enquanto o segundo deve ser muito menor (Sanchez, 2013). Os resultados apresentados na Tabela 4 indicam que os índices, exceto o alfa de Cronbach para o construto de qualidade da contabilidade, atendem ao recomendado, sinalizando que eles podem ser considerados unidimensionais. O alfa de Cronbach do construto de qualidade da contabilidade (0,68) está bem próximo do

recomendado (0,70). Além disso, tanto o Rho de Dillon-Goldstein quanto o primeiro e o segundo autovalores estão entre os valores indicados como aceitáveis para o construto de qualidade da contabilidade. Dessa forma, considerou-se que esse construto também seja unidimensional.

A segunda etapa, a validade convergente, ocorreu por meio das cargas e comunalidade. São aceitáveis cargas maiores que 0,7, o que resulta em uma comunalidade próxima a 0,5 (Sanchez, 2013).

Os valores obtidos para as cargas e comunalidades são apresentados na Tabela 5.

**Tabela 5**

*Cargas e comunalidade do modelo de mensuração para amostra da pesquisa no período de 2010 a 2014*

Variáveis	Cargas	Comunalidade	Variáveis	Cargas	Comunalidade
ICP	1,0000	1,0000	V5	0,9320	0,8700
QPC	0,8860	0,7850	V6	0,9660	0,9340
QR	0,9480	0,8990	V7	0,9030	0,8160
AUDT	0,4510	0,2030	V8	0,9750	0,9510
V1	0,9180	0,8420	VR	0,8840	0,7810
V2	0,8920	0,7950	PIB <i>per capita</i>	0,9020	0,8130
V3	0,8610	0,7410	IND	0,8400	0,7050
V4	0,8850	0,7840			

AUDT = frequência de auditoria Big Four; ICP = índice de corrupção percebida; IND = indicador de individualismo; PIB = produto interno bruto; QPC = indicador de qualidade percebida da contabilidade; QR = índice de qualidade regulatória; V1 = importância da fé religiosa para a criança; V2 = crença em Deus; V3 = crença no inferno; V4 = filiação à religião; V5 = frequência a cultos religiosos; V6 = frequência de oração; V7 = percepção da religiosidade; V8 = importância da religião; VR = índice de voz e responsabilidade.

**Fonte:** Elaborada pelas autoras.

Nota-se que os valores estão acima do recomendado, exceto para AUDT, o que indica que os construtos conseguem capturar mais de 50% da variação que ocorre

nas variáveis observáveis. A carga de AUDT é menor que o valor indicado. Nessa situação, a variável poderia ser excluída, pois pouco contribuiu para a formação do

construto de qualidade da contabilidade. Porém, estudos anteriores utilizaram essa variável em suas análises (Botinha, 2018; Du et al., 2015; Malagueño et al., 2010; McGuire et al., 2012). Além disso, um dos fatores capazes de restringir o gerenciamento de resultados é a presença de grandes auditores (Becker et al., 1998), ou seja, AUDT contribui para identificar a qualidade da contabilidade. Diante disso, optou-se por manter essa variável no construto de qualidade da contabilidade.

A terceira etapa, a validade discriminante, foi realizada por meio das cargas cruzadas, cujos resultados são apresentados na Tabela 6. A análise das cargas cruzadas permite avaliar se a carga de uma variável observável é maior no construto que a compõe em relação a outros construtos, pois nenhuma variável observável deve ter carga maior em outro construto (Sanchez, 2013). É possível observar que as cargas das variáveis observáveis são maiores no construto que compõe.

**Tabela 6**

*Cargas cruzadas do modelo de mensuração para amostra da pesquisa no período de 2010 a 2014*

<b>Variáveis</b>	<b>Corrupção</b>	<b>Qualidade da contabilidade</b>	<b>Religiosidade</b>	<b>Controle</b>
ICP	<b>1,0000</b>	-0,9000	0,5920	-0,8560
QPC	-0,7430	<b>0,8860</b>	-0,3450	0,6220
QR	-0,9300	<b>0,9480</b>	-0,5350	0,7960
AUDT	-0,3080	<b>0,4510</b>	-0,2410	0,3190
V1	0,5500	-0,4600	<b>0,9180</b>	-0,5320
V2	0,4960	-0,4100	<b>0,8920</b>	-0,3870
V3	0,4700	-0,4090	<b>0,8610</b>	-0,5290
V4	0,5290	-0,4760	<b>0,8850</b>	-0,4630
V5	0,5630	-0,4290	<b>0,9320</b>	-0,5120
V6	0,5620	-0,4460	<b>0,9660</b>	-0,5220
V7	0,5710	-0,5360	<b>0,9030</b>	-0,4240
V8	0,5880	-0,4560	<b>0,9750</b>	-0,5860
VR	-0,7410	0,7060	-0,3810	<b>0,8840</b>
PIB <i>per capita</i>	-0,8790	0,7710	-0,6040	<b>0,9020</b>
IND	-0,5760	0,5150	-0,3950	<b>0,8400</b>

**Nota:** Valores em negrito referem-se às variáveis que compõem o construto.

AUDT = frequência de auditoria Big Four; ICP = índice de corrupção percebida; IND = indicador de individualismo; PIB = produto interno bruto; QPC = indicador de qualidade percebida da contabilidade; QR = índice de qualidade regulatória; V1 = importância da fé religiosa para a criança; V2 = crença em Deus; V3 = crença no inferno; V4 = filiação à religião; V5 = frequência a cultos religiosos; V6 = frequência de oração; V7 = percepção da religiosidade; V8 = importância da religião; VR = índice de voz e responsabilidade.

**Fonte:** Elaborada pelas autoras.

A qualidade do modelo estrutural foi avaliada examinando-se quatro índices: o  $R^2$ , o índice de redundância, a AVE e a qualidade do ajuste. Os resultados para esses índices são apresentados na Tabela 7.

**Tabela 7**

*Coefficiente de determinação, redundância média, average variance extracted (AVE) e índice goodness of fit (GoF) para amostra da pesquisa no período de 2010 a 2014*

<b>Construtos</b>	<b><math>R^2</math></b>	<b>Redundância média</b>	<b>AVE</b>	<b>Qualidade do ajuste</b>
Corrupção	0,883	0,883	1,000	GoF = 0,6635
Qualidade da contabilidade	0,246	0,154	0,629	
Religiosidade	-	-	0,842	
Controle	-	-	0,766	

**Fonte:** Elaborada pelas autoras.

O  $R^2$  do modelo proposto é 0,883 e, de acordo com Sanchez (2013), para esse tipo de modelagem, o resultado pode ser considerado excelente. A redundância média do modelo é 0,883, sendo que alta redundância significa alta

capacidade de previsão. São recomendados valores de AVE maiores que 0,50, o que significa que 50% ou mais da variância dos indicadores são capturadas (Sanchez, 2013). Os valores identificados da AVE neste estudo estão

acima do recomendado. O índice *goodness of fit* (GoF) do modelo proposto é 0,6635, classificado como aceitável, indicando que o modelo apresenta boa qualidade.

## 4.2 Validação do Modelo

A Tabela 8 apresenta os resultados após a validação do modelo, por meio da técnica de *bootstrapping*.

**Tabela 8**

Resultados para o coeficiente de caminho e hipóteses de pesquisa para amostra da pesquisa no período de 2010 a 2014

Caminho	Coefficiente	Condição	Hipótese
Qualidade da contabilidade → Corrupção	-0,567**	II	H <sub>1</sub>
Religiosidade → Corrupção	0,120**		H <sub>2</sub>
Religiosidade → Qualidade da contabilidade	-0,500**	I	H <sub>3</sub>
Controle → Corrupção	-0,354**		-

\*\*\*, \*\*, \* = *significante a 1, 5 e 10%, respectivamente.*

**Fonte:** Elaborada pelas autoras.

A hipótese H<sub>1</sub>, em que se previu a relação direta e negativa entre a qualidade da contabilidade e a corrupção, não pôde ser rejeitada. Evidenciou-se que maior qualidade da contabilidade está associada à menor corrupção, o que confirma os achados de Botinha (2018), Kimbro (2002) e Malagueño et al. (2010). Esse resultado se fundamenta no pressuposto que maior qualidade da contabilidade dificulta a ocultação de atos e/ou consequências da corrupção, pois existe maior transparência (Malagueño et al., 2010; Wu, 2005).

A hipótese H<sub>2</sub>, em que se presumiu relação direta e negativa entre a religiosidade e a corrupção, não pôde ser aceita, pois verificou-se relação positiva, indicando que maior religiosidade está associada a maior nível de corrupção, contrariando os achados anteriores (Armantier & Boly, 2011; Ko & Moon, 2014; Tunali & Weill, 2020). Esses autores identificaram que a religiosidade está negativamente associada à tolerância à corrupção. Essa relação negativa pode ser justificada porque líderes religiosos pregam e direcionam seus seguidores a evitar a corrupção (Beets, 2007; Shabbir & Anwar, 2007).

Apesar da relação positiva entre religiosidade e corrupção, os achados do estudo ratificam os resultados de pesquisas anteriores (Borlea et al., 2019; Gokcekus & Ekici, 2020). Esses resultados podem ser explicados por meio da norma religiosa de punição às más condutas (Gokcekus & Ekici, 2020). É possível que indivíduos religiosos acreditem que as más ações cometidas nesta vida serão punidas por um poder divino mais alto nesta mesma vida ou na próxima (Gokcekus & Ekici, 2020). Logo, pessoas religiosas tenderiam a não se envolver em corrupção, mas podem acreditar que não precisam monitorar o comportamento de outros indivíduos, pois esses serão punidos pelo poder divino (Gokcekus & Ekici, 2020). Sob essa perspectiva, o baixo monitoramento da população tem potencial de levar à maior corrupção em países religiosos, uma vez que os gestores teriam maior liberdade para cometer tais atos.

O baixo monitoramento, que tem capacidade de criar um ambiente mais propício para realização de atos corruptos, também pode surgir em função do coletivismo presente em países mais religiosos (Joshi & Gebauer, 2019). Nesse cenário, existiria maior confiança no próximo, resultando na redução do nível de monitoramento. Ademais, o coletivismo talvez favoreça a formação do conluio, contribuindo para a ocorrência da corrupção (Paldam, 2001).

É possível que a relação positiva entre religiosidade e corrupção influencie a decisão de investidores. Desse modo, ambientes mais corruptos apresentam alto custo de investimentos e maiores incertezas quanto ao sucesso do empreendimento, o que afasta o interesse dos investidores (Silva et al., 2009). Assim, ambientes considerados menos corruptos incentivam investimentos nacionais e estrangeiros (Malagueño et al., 2010). A partir da informação que países religiosos tendem a ter maior corrupção, os investidores podem direcionar investimentos para países menos religiosos. Em outras palavras, países com menor religiosidade apresentam maior desenvolvimento econômico (Grabiński & Wójtowicz, 2019; Joshi & Gebauer, 2019), e países com maior desenvolvimento têm mais recursos para combater a corrupção (Botinha & Lemes, 2019; Malagueño et al., 2010), atraindo, por sua vez, mais investidores.

A hipótese H<sub>3</sub>, em que se supôs relação direta e positiva entre a religiosidade e a qualidade da contabilidade, não pôde ser aceita, pois identificou-se relação negativa, sinalizando que maior religiosidade está associada à menor qualidade da contabilidade. É possível que o baixo monitoramento da população possibilite maiores oportunidades para os gestores manipularem os resultados e que o coletivismo esteja favorecendo a ação conjunta de gestores para permitir e/ou realizar manipulações contábeis.

Os resultados evidenciaram relação negativa entre o construto de controle e a corrupção, indicando que países com melhor desenvolvimento econômico têm mais recursos para combater a corrupção (Kimbro,

2002), que em países nos quais a mídia tem liberdade, os governos se tornam mais transparentes, reduzindo, conseqüentemente, a corrupção (Houqe & Monem, 2016), e que em países com vínculo social frouxo, os contadores e auditores estão mais dispostos a reportar atos corruptos.

A avaliação da mediação com base na hipótese  $H_4$  ocorreu pela análise passo a passo dos coeficientes de caminhos, conforme proposto por Baron e Kenny (1986). Para que ocorra a mediação, três condições devem ser observadas. A primeira é que as variações nos níveis da variável independente devem afetar significativamente as variações do mediador. A segunda é que as variações do mediador devem afetar significativamente as alterações

da variável dependente. A terceira é que a variável independente deve afetar significativamente a variável dependente na falta da variável mediadora (Baron & Kenny, 1986; Vieira, 2009). A primeira e segunda condições foram atendidas, conforme resultado apresentado na Tabela 8. Para testar a terceira condição, foi necessário estimar o modelo sem o efeito mediador e estabelecer, em seguida, uma comparação entre modelos. Quando a inclusão da variável mediadora reduz o caminho entre a variável independente e a variável dependente, ocorre mediação parcial, mas, se essa redução chegar a 0, trata-se de mediação completa (Baron & Kenny, 1986). Os resultados dos coeficientes de caminho são apresentados na Tabela 9.

**Tabela 9**

Resultados para os coeficientes de caminho e para avaliação da mediação

Caminho	Modelo sem mediação <sup>a</sup>		Modelo com mediação			
	Efeito	Efeito direto	Efeito indireto		Efeito total	
	Coef.	Coef.	%	Coef.	%	Coef.
Religiosidade → Qualidade da Contabilidade → Corrupção	0,183**	0,120**	29,777	0,283	70,223	0,403**

*a = O modelo foi avaliado e não foram identificados problemas nos modelos de mensuração e estrutural.*

\*\*\*, \*\* e \* = significativa a 1, 5 e 10%, respectivamente.

**Fonte:** Elaborada pelas autoras.

É possível observar (Tabela 9) que a terceira condição para que ocorra a mediação foi atendida, ou seja, ocorre mediação classificada como parcial, isto é, a inclusão da variável mediadora reduz o caminho entre a variável independente e a variável dependente (Baron & Kenny, 1986). Logo, a hipótese  $H_4$ , que estabeleceu que a religiosidade mediada pela qualidade da contabilidade afeta negativamente a corrupção, não pôde ser aceita, pois identificou-se relação positiva. Isso significa que maior religiosidade está associada à menor qualidade da contabilidade que, em conjunto, associam-se com maior corrupção.

Os resultados fornecem evidências para sugerir que a religiosidade, ao atuar como norma social, não é capaz de melhorar a qualidade da contabilidade e de mitigar a corrupção, mas que a religiosidade proporciona a criação de um ambiente mais favorável à ocorrência da corrupção. Os resultados do estudo levam à percepção de que o canal pelo qual a religiosidade afeta a qualidade da contabilidade e a corrupção talvez não sejam os ensinamentos religiosos contra a corrupção e a manipulação no mundo dos negócios. Isso sugere que podem existir outros ensinamentos religiosos mais intensos capazes de influenciar a relação proposta.

Independentemente do ensinamento religioso usado para explicar a relação identificada, os achados comprovam a influência da religiosidade por meio da população em torno do gestor, na qualidade da contabilidade e na corrupção. Isto é, a religiosidade está positivamente associada à corrupção, como indicam alguns estudos (Borlea et al., 2019; Gokcekus & Ekici, 2020), e negativamente associada à qualidade da contabilidade, resultado contrário ao identificado em outros estudos (Bjornsen et al., 2019; Grullon et al., 2009; Ma et al., 2020; McGuire et al., 2012; Riahi-Belkaoui, 2004). Isso confirma a influência da religiosidade atuando como norma social, na decisão de um indivíduo, conforme proposto na Teoria das Normas Sociais. Porém, esses resultados devem ser avaliados com cautela, uma vez que normas sociais religiosas são difíceis de ser mensuradas. Adicionalmente, de acordo com Rose-Ackerman & Palifka (2020, p. 307) “nem gênero, nem religião, tomados como variáveis independentes isoladas, podem fornecer muitas pistas sobre as causas-raiz da corrupção”.

A fim de acrescentar robustez aos resultados, a corrupção foi estimada por meio do COR coletado no World Bank. O comportamento identificado foi semelhante ao modelo com o ICP, ratificando os achados do estudo.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que a religiosidade influencia a qualidade da contabilidade e que essa pode contribuir para mitigar a corrupção, foi testado o efeito mediador da qualidade da contabilidade na relação entre religiosidade e corrupção. Os resultados foram verificados com uma amostra de 36 países referente ao período de 2010 a 2014 por meio da PLS-PM.

Com base na literatura, testou-se a hipótese que a religiosidade seria capaz de melhorar a qualidade da contabilidade e reduzir a corrupção. Os resultados demonstraram que o efeito combinado da religiosidade com a qualidade da contabilidade no combate à corrupção não se apresentou eficaz, indicando que maior religiosidade não está associada à maior qualidade da contabilidade, cenário menos propício para a prática de atos corruptos. Os resultados da pesquisa sugerem que apenas o fato de o ambiente social condenar comportamentos corruptos não foi suficiente para reduzir a corrupção. Tal resultado estaria alinhado com pesquisas que indicam que maior religiosidade está associada à maior qualidade da contabilidade e maior qualidade da contabilidade à menor corrupção, conforme apontado no referencial teórico.

Os resultados do estudo sugerem que a existência de ensinamentos religiosos pode causar efeito oposto na corrupção, mas não sugerem que pessoas religiosas são mais corruptas ou que a religiosidade favoreça a corrupção. De um lado, têm-se ensinamentos religiosos em favor da honestidade, da ética e contra irregularidades que poderiam influenciar os indivíduos a agir contra a corrupção, favorecendo a formação de uma sociedade que pune atos corruptos. Por outro lado, ensinamentos religiosos de punição às más condutas e à maior confiança no próximo podem gerar falta de monitoramento na sociedade, facilitando a corrupção. Também é possível que a confiança no próximo favoreça a formação de conluio e facilite a ocorrência da corrupção. Os resultados do estudo sugerem que a falta de monitoramento da sociedade e o conluio, como efeitos colaterais de maior religiosidade, apresentam efeitos mais fortes no ambiente social do que os ensinamentos religiosos contra a corrupção.

Os resultados permitem ampliar a compreensão dos fatores que podem estar associados à corrupção e ao papel da contabilidade como mitigadora ou facilitadora de mecanismos corruptivos. Além disso, coerente com a Teoria das Normas Sociais, foi evidenciado que a religiosidade da população em torno do gestor impacta a qualidade da contabilidade e a corrupção. Não obstante a Teoria das Normas Sociais suportar os estudos que relacionam contabilidade com religiosidade, uma das principais limitações da teoria é a dificuldade de mensuração das normas sociais, limitação também presente no estudo. Para tentar reduzir os efeitos dessa limitação, a religiosidade foi mensurada por meio das cinco dimensões da religiosidade, totalizando oito variáveis, o que permitiu capturar, de modo mais amplo, a variável religiosidade.

As evidências do estudo devem ser avaliadas com cautela, dada a complexidade dos temas. Religiosidade e corrupção são tópicos multifacetados que, além da própria limitação em sua identificação e mensuração, caracterizam-se pela dificuldade de identificação de suas causas de forma objetiva e, conseqüentemente, de seus efeitos em outras variáveis. Adicionalmente, as duas variáveis se referem a percepções sobre os temas e, portanto, não representam as respostas dos gestores diretamente envolvidos com a elaboração das demonstrações contábeis. Em contrapartida, as métricas de qualidade da contabilidade não apontam consenso na literatura e tendem a ser mais bem delineadas pelo estudo sinérgico entre elas.

Ante a literatura que desponta sobre o tema, indicando a relação entre as variáveis corrupção, religiosidade e qualidade da contabilidade, tomadas duas a duas, este estudo traz à discussão a relação entre as três variáveis num nível macro, ensejando novas pesquisas que discutam a relação da informação contábil a partir da religiosidade do gestor e o papel da contabilidade diante da corrupção, bem como o estudo da relação dessas variáveis à luz de outras normas sociais, como as de reciprocidade, cooperação, honestidade e responsabilidade.

## REFERÊNCIAS

Ahmed, A. S., Neel, M., & Wang, D. (2013). Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? Preliminary

evidence. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1-29. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2012.01193.x>

- Armantier, O., & Boly, A. (2011). A controlled field experiment on corruption. *European Economic Review*, 55(8), 1072-1082. <https://doi.org/10.1016/j.eurocorev.2011.04.007>
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173-1182. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.51.6.1173>
- Becker, C. L., Defond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Beets, S. D. (2007). Global corruption and religion: an empirical examination. *Journal of Global Ethics*, 3(1), 69-85. <https://doi.org/10.1080/17449620600991614>
- Bjornsen, M., Do, C., & Omer, T. C. (2019). The influence of country-level religiosity on accounting conservatism. *Journal of International Accounting Research*, 18(1), 1-26. <https://doi.org/10.2308/jiar-52270>
- Blay, A. D., Gooden, E. S., Mellon, M. J., & Stevens, D. E. (2018). The usefulness of social norm theory in empirical business ethics research: A review and suggestions for future research. *Journal of Business Ethics*, 152, 191-206. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3286-4>
- Borlea, S. N., Achim, M. V., & Rus, A. I. D. (2019). Behavioral determinants of corruption: A cross-country survey. *Studia Universitatis "Vasile Goldis" Arad Economics Series*, 29(1), 21-39. <https://doi.org/10.2478/sues-2019-0002>
- Botinha, R. A. (2018). *A corrupção e o ambiente contábil dos países* [Tese de Doutorado]. Universidade Federal de Uberlândia.
- Botinha, R. A., & Lemes, S. (2019). Corrupção percebida: uma análise da associação com o ambiente contábil dos países do G20. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(1), 120-139. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120107>
- Callen, J. L., Morel, M., & Richardson, G. (2011). Do culture and religion mitigate earnings management? Evidence from a cross-country analysis. *International Journal of Disclosure and Governance*, 8(2), 103-121. <https://doi.org/10.1057/jdg.2010.31>
- Carnegie G., Parker, L., & Tsahuridu, E. (2020). It's 2020: What is accounting today? *Australian Accounting Review*, 31(1), 65-73. <https://doi.org/10.1111/auar.12325>
- Chabova, K. (2017). Measuring corruption in Europe: Public opinion surveys and composite indices. *Quality & Quantity*, 51, 1877-1900. <https://doi.org/10.1007/s11135-016-0372-8>
- Chircop, J., Fabrizi, M., Ipino, E., & Parbonetti, A. (2018). Does social capital constrain firms' tax avoidance? *Social Responsibility Journal*, 14(3), 542-565. <https://doi.org/10.1108/SRJ-08-2017-0157>
- Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 344-401. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.001>
- Du, X., Jian, W., Lai, S., Du, Y., & Pei, H. (2015). Does religion mitigate earnings management? Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, 131, 699-749. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2290-9>
- Dyreg, S. D., Mayew, W. J., & Williams, C. D. (2012). Religious social norms and corporate financial reporting. *Journal of Business Finance & Accounting*, 39(7-8), 845-875. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2012.02295.x>
- Everett, J., Neu, D., & Rahaman, A. S. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), 513-542. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.07.002>
- Glock, C. Y. (1962). On the study of religious commitment. *Religious Education*, 57(número especial S4), 98-110. <http://dx.doi.org/10.1080/0034408620575407>
- Gokcekus, O., & Ekici, T. (2020). Religion, religiosity, and corruption. *Review of Religious Research*, 62, 1-19. <https://doi.org/10.1007/s13644-020-00421-2>
- Grabiński, K., & Wójtowicz, P. (2019). Earnings quality, earnings management and religiosity: A literature review. *International Entrepreneurship Review*, 5(4), 41-57. <https://doi.org/10.15678/IER.2019.0504.03>
- Grullon, G., Kanatas, G., & Weston, J. (2009). Religion and corporate (mis) behavior [Working Paper]. Social Science Research Network. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1472118>
- Guiso, L., Sapienza, P., & Zingales, L. (2006). Does culture affect economic outcomes? *Journal of Economic Perspectives*, 20(2), 23-48. <https://doi.org/10.1257/jep.20.2.23>
- Hofstede, G. (2019). *Compare countries*. <https://www.hofstede-insights.com/product/compare-countries/>
- Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and organization: software of the mind* (3a. ed.). Mc Graw Hill. ISBN: 978-0-07-177015-6.
- Houqe, M. N., & Monem, R. M. (2016). IFRS adoption, extent of disclosure, and perceived corruption: A cross-country study. *The International Journal of Accounting*, 51(3), 363-378. <http://dx.doi.org/10.1016/j.intacc.2016.07.002>
- Huber, S., & Huber, O. W. (2012). The centrality of religiosity scale (CRS). *Religions*, 3(3), 710-724. <https://doi.org/10.3390/rel3030710>
- Inglehart, R., C., Haerpfer, A., Moreno, C., Welzel, K., Kizilova, J., Diez-Medrano, M., Lagos, P., Norris, E. P., & Puranen B., et al. (eds.). (2014). *World values survey: Round Six – Country-pooled datafile*. JD Systems Institute. <https://www.worldvaluessurvey.org/WVSDocumentationWV6.jsp>
- Jain, A. K. (2001). Corruption: A review. *Journal of Economic Surveys*, 15(1), 71-121. <https://doi.org/10.1111/1467-6419.00133>
- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 1-11. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.06.001>
- Joshanloo, M., & Gebauer, J. E. (2019). Religiosity's nomological network and temporal change: Introducing an extensive country-level religiosity index based on Gallup World Poll Data. *European Psychologist*, 25(1), 26-40. <https://doi.org/10.1027/1016-9040/a000382>

- Kennedy, E. J., & Lawton, L. (1998). Religiousness and business ethics. *Journal of Business Ethics*, 17, 163-175. <https://doi.org/10.1023/A:1005747511116>
- Khalil, M., & Ozkan, A. (2016). Board independence, audit quality and earnings management: Evidence from Egypt. *Journal of Emerging Market Finance*, 15(1), 84-118. <https://doi.org/10.1177/0972652715623701>
- Kimbro, M. B. (2002). A cross-country empirical investigation of corruption and its relationship to economic, cultural, and monitoring institutions: An examination of the role of accounting and financial statements quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 17(4), 325-350. <https://doi.org/10.1177/0148558X0201700403>
- Ko, K., & Moon, S. (2014). The relationship between religion and corruption: Are the proposed causal links empirically valid? *International Review of Public Administration*, 19(1), 44-62. <https://dx.doi.org/10.1080/12294659.2014.887353>
- Köbis, N. C., Iragorri-Carter, D., & Starke, C. (2018). A social psychological view on the social norms of corruption. In I. Kubbe & A. Engelbert. *Corruption and norms. Political corruption and governance*. Palgrave Macmillan. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-66254-1\\_3](https://doi.org/10.1007/978-3-319-66254-1_3)
- Landsman, W. R., Maydew, E. L., & Thornock, J. R. (2012). The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 34-54. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.04.002>
- Ma, L., Zhang, M., Gao, J., & Ye, T. (2020). The effect of religion on accounting conservatism. *European Accounting Review*, 29(2), 383-407. <https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1600421>
- Malagueño, R., Albrecht, C., Ainge, C., & Stephens, N. (2010). Accounting and corruption: Across-country analysis. *Journal of Money Laundering Control*, 13(4), 372-393. <https://doi.org/10.1108/13685201011083885>
- McGuire, S. T., Omer, T. C., & Sharp, N. Y. (2012). The impact of religion on financial reporting irregularities. *The Accounting Review*, 87(2), 645-673. <https://doi.org/10.2308/accr-10206>
- Moniz, J. B. (2018). Índice de religiosidade: uma proposta de teorização e medição dos fenômenos religiosos contemporâneos. *Revista Brasileira de História das Religiões*, 11(32), 191-219. <https://doi.org/10.4025/rbhranpuh.v11i32.40433>
- Nichols, P. M., & Dowden, P. E. (2018). Maximizing stakeholder trust as a tool for controlling corruption. *Crime, Law and Social Change*, 71(2), 171-195. <https://doi.org/10.1007/s10611-017-9767-2>
- Paldam, M. (2001). Corruption and religion adding to the economic model. *Kyklos*, 54(2-3), 383-413. <https://doi.org/10.1111/1467-6435.00160>
- Pinto, Ê. B. (2009). Espiritualidade e religiosidade: articulações. *Revista de Estudos da Religião*, 9, 68-83.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). Law, religiosity and earnings opacity internationally. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 1(4), 493-502. <https://doi.org/10.1504/IJAAPE.2004.006358>
- Rocha, S. P., & Bezerra, F. A. (2021). O reconhecimento tempestivo de perda nas empresas brasileiras sob investigação de corrupção. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32(86), 224-240. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202110570>
- Rose-Ackerman, S., & Palifka, B. J. (2020). *Corrupção e governo: causas, consequências e reforma*. Editora FGV.
- Sanchez, G. (2013). *PLS path modeling with R*. Trowchez Editions.
- Shabbir, G., & Anwar, M. (2007). Determinants of corruption in developing countries. *The Pakistan Development Review*, 46(4), 751-764.
- Silva, A. M. C., Braga, E. C., & Laurencel, L. C. (2009). A Corrupção em uma abordagem econômico-contábil e o auxílio da auditoria como ferramenta de combate. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20(1), 95-117.
- Soderstrom, N. S., & Sun, K. J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: A review. *European Accounting Review*, 16(4), 675-702. <https://doi.org/10.1080/09638180701706732>
- Transparency International. (2019). *Corruption perceptions index*. <https://www.transparency.org/research/cpi/overview>
- Tunali, C. B., & Weill, L. (2020). Is corruption a greater evil than sin? *Review of Business*, 40(2), 1-28.
- Vecchia, L. A. D., Mazzioni, S., Poli, O. L., & Moura, G. D. (2018). Corrupção e contabilidade: análise bibliométrica da produção científica internacional. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(3). [http://dx.doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v13i3.20033](http://dx.doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i3.20033)
- Vieira, V. A. (2009). Moderação, mediação, moderadora-mediadora e efeitos indiretos em modelagem de equações estruturais: uma aplicação no modelo de desconformação de expectativas. *Revista de Administração*, 44(1), 17-33.
- Walker, S. P. (2016). Revisiting the roles of accounting in society. *Accounting, Organizations and Society*, 49, 41-50. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.007>
- World Bank. (2019). *DataBank*. <https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators>
- World Economic Forum. (2020). *Reports*. <https://www.weforum.org/reports>
- Wu, X. (2005). Firm accounting practices, accounting reform and corruption in Asia. *Policy and Society*, 24(3), 53-78. [https://doi.org/10.1016/S1449-4035\(05\)70060-6](https://doi.org/10.1016/S1449-4035(05)70060-6)