



INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

**A INFLUÊNCIA DOS PADRÕES CULTURAIS NA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL
DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS NO BRASIL**

FRANCY MEYRE MOREIRA GOMES

Dissertação apresentada ao Departamento de Gestão,
do Instituto Superior de Gestão - ISG, como requisito
para a obtenção do grau de Mestre em Estratégias de
Investimento e Internacionalização.

Orientador: Professor Doutor Álvaro Dias

Lisboa

2017

FRANCY MEYRE MOREIRA GOMES

**A INFLUÊNCIA DOS PADRÕES CULTURAIS NA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL
DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação *latu sensu* em Gestão, do Instituto Superior de Gestão - ISG, como requisito para título de Mestre em Gestão nas Organizações.

Aprovada em ____/____/2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Álvaro Dias (Orientador)
Instituto Superior de Gestão - ISG

Prof.
Instituto Superior de Gestão - ISG

Prof.
Instituto Superior de Gestão - ISG

Lisboa-PT

2018

AGRADECIMENTOS

Sempre estarão em primeiríssimo lugar os meus agradecimentos a Deus. São tantas conquistas que nem sei se mereço.

A toda minha família pela paciência (ou não) de minhas ausências. Sempre serei grata à Mariana Barros que me fez conhecer o mundo dos livros. Ao meu amado esposo Roberto Gomes em cuidar dos meus filhos nas minhas ausências. Meus filhos Davi Moreira e João Nilo, que no futuro entenderão melhor as minhas ausências.

Aos meus queridos amigos de turma e de trabalho na UNDB, especialmente João Laune, Angela Maria e a coordenadora do curso de Ciências Contábeis, Nazaré Barros que tanto nos motiva e se orgulha de ter sido nossa professora. Também à minha grande amiga imortal e bilingue Edwig Pires.

A Unidade de Ensino Superior Dom Bosco que nos concedeu o espaço para nossas aulas, nele tivemos as melhores e mais maduras trocas de conhecimento.

A toda equipa da Ellos Consultoria Contábil, que com muita responsabilidade assumiram suas funções e mesmo na minha ausência, não deixaram de exercer suas tarefas com amor e dignidade.

Aos nossos mestres que com brilhantismo repassaram sábias experiências e belos conhecimentos, especialmente ao Professor Dr. Alvaro Lopes Dias, um orientador de mente brilhante e com uma humildade espetacular. Sempre manteve o foco das suas aulas voltado para orientar nossos trabalhos científicos. Muito obrigada.

RESUMO

Em termos contábeis e empresariais, a cultura é um conceito que pode sofrer impacto do sistema legal, arcabouço tributário e na forma como as empresas são constituídas e financiadas. Esta pesquisa procurou verificar se os valores culturais são também confirmados no ambiente contábil brasileiro.

Para isso, buscou investigar em que medida os valores culturais influenciam a adoção das práticas contábeis adotadas pelo Brasil a partir da convergência aos padrões internacionais representados pelas Normas Internacionais de Contabilidade.

A realização da pesquisa foi antecedida de uma extensão revisão bibliográfica, abrangendo as principais revistas e jornais acadêmicos, livros e outros periódicos que abordam a temática relacionada não apenas aos aspectos culturais, mas também à adoção de normas internacionais de contabilidade. O desenvolvimento da pesquisa utilizou três recursos metodológicos no campo da estatística, a estatística descritiva, análise fatorial, e como método de análise a modelagem por meio das equações estruturais. Este estudo empregou um questionário transversal na escala de Likert (1 = discordo totalmente; 2 = discordo parcialmente; 3 = concordo; 4 = concordo; 5 = concordo totalmente). A amostra foi coletada a partir da base de contadores existentes e registrada para atuar no Estado do Maranhão, na região Nordeste do Brasil.

A correlação analisada entre as hipóteses identificou-se que os padrões culturais propostos por Hofstede afetam fortemente o serviço contábil. Eles retardam a adoção do modelo IFRS, reduzem a qualidade da informação contábil, colocam o contador em papel secundário na sociedade, isolando-o da participação ou interação com outros profissionais.

A discussão que permeou as hipóteses foi validada, evidenciando que os fatores relacionados às características culturais influenciam a postura empresarial, tanto no segmento contábil como também em outros ramos de negócio. A preocupação permeia sobre a capacidade de conhecer estratégias de gestão que possam avaliar os fatores de risco para evitar o baixo desempenho das suas atividades.

Palavras-chave: Normas Internacionais. Padrões Culturais. Evidencial Contábil.

ABSTRACT

In accounting and business terms, culture is a concept that can be impacted by the legal system, the tax framework and the way companies are constituted and financed. This research sought to verify if cultural values are also confirmed in the Brazilian accounting environment.

To this end, it sought to investigate the extent to which cultural values influence the adoption of accounting practices adopted by Brazil based on the convergence to the international standards represented by the International Accounting Standards.

The research was preceded by an extensive bibliographical review, covering the main academic journals, books and other periodicals that deal with issues related not only to cultural aspects, but also to the adoption of international accounting standards. The development of the research used three methodological resources in the field of statistics, descriptive statistics, factorial analysis, and as a method of analysis the modeling through the structural equations. This study used a cross-sectional questionnaire on the Likert scale (1 = totally disagree, 2 = partially disagree, 3 = disagree, 4 = agree, 5 = strongly agree). The sample was collected from the existing counters database and registered to operate in the State of Maranhão, in the Northeast region of Brazil.

The correlation analyzed between the hypotheses has identified that the cultural standards proposed by Hofstede strongly affect the accounting service. They delay the adoption of the IFRS model, reduce the quality of accounting information, place the accountant on a secondary role in society, isolating it from participation or interaction with other professionals.

The discussion that permeated the hypotheses was validated, evidencing that the factors related to the cultural characteristics influence the business posture, both in the accounting segment and also in other branches of business. Concern permeates the ability to know management strategies that can assess risk factors to avoid the low performance of their activities.

Keywords: International Standards. Cultural Patterns. Evidential Accounting.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Estatísticas de confiabilidade.....	36
Quadro 2 Estatística descritiva.....	38
Quadro 3 Estatística do item total.....	39
Quadro 4 Média e desvio padrão	41
Quadro 5 Teste T ao quadrado de Hotelling.....	41
Quadro 6 Teste KMO.....	42
Quadro 7 Comunalidades.....	43
Quadro 8 Variância total explicada.....	44
Quadro 9 Notas do modelo	49
Quadro 10 Resultados do modelo	49
Quadro 11 Resumo dos parâmetros do modelo	50
Quadro 12 Parâmetros estimados.....	52
Quadro 13 Estatística de adequação do ajuste do modelo – CMIN.....	54
Quadro 14 Estatística de adequação do ajuste do modelo – RMR e GFI.....	55
Quadro 15 Estatística de adequação do ajuste do modelo – Baseline comparisons	56
Quadro 16 Estatística de adequação do ajuste do modelo – ajuste parcimonioso	57
Quadro 17 Estatística de adequação do ajuste do modelo – NCP	57
Quadro 18 Estatísticas de adequação do ajuste do modelo – FMIN.....	58
Quadro 19 Estatística de adequação do ajuste do modelo – RMSEA	58
Quadro 20 Estatística de adequação do modelo – AIC.....	59
Quadro 21 Estatística de adequação do ajuste do modelo – BBC/BIC	59
Quadro 22 Estatística de adequação do ajuste do modelo – ECVI.....	60
Quadro 23 Estatística HOELTER.....	60
Quadro 24 Matriz de covariância residual padronizada	62
Quadro 25 Índices de modificação e estatística de mudança de parâmetros	63
Quadro 26 Frequência de respostas – Evitar a incerteza	67
Quadro 27 Frequência das respostas – Individualismo x coletivismo.....	68
Quadro 28 Frequência de respostas – Evitar a incerteza	70
Quadro 29 Frequência de respostas – Masculinidade x feminilidade.....	72
Quadro 30 Correlação múltipla ao quadrado (r^2).....	74
Quadro 31 Hipóteses e Resultados	82

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Dimensões dos valores culturais de Hofstede e descrição dos itens.....	30
Tabela 2	Questões formuladas – Evitar a incerteza.....	67
Tabela 3	Questões formuladas – Individualismo x Coletivismo	68
Tabela 4	Questões formuladas - Distância do poder	70
Tabela 5	Questões formuladas - Masculinidade x feminilidade.....	71
Tabela 6	Correlação entre variáveis UN1 e UN3	76
Tabela 7	Relação entre todas as variáveis.....	77

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira de Companhias Abertas
ACP	Análise dos Componentes Principais
AIC	Akaike's information criterion ou Critério de informação Akaike
ANOVA	Analysis of Variance
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais
BACEN	Banco Central do Brasil
BCC	Browne-Cudeck criterion ou critério de Browne-Cudeck
BIC	Bayesian information criterion ou critério de informação bayesiana
BM&F	Bolsa de Mercadorias & Futuros
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BTS	Teste de Esfericidade de Bartlett
BR GAAP	Brasil Generally Accepted Accounting Principles
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFI	índice de ajuste comparativo
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CNI	Confederação Nacional das Indústrias
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FAZENDA	Ministério da Fazenda
FEBRABAN	Federação Brasileira de Bancos
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GFI	goodness-of-fit index ou índice de bondade/adequação do ajuste
IASB	International Accounting Standards Board
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IFI	índice incremental de ajuste
IFRS	International Financial Report Standards ou Padrão de Relatório Financeiro Internacional
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
LATAM	América Latina

LISREL	Linear Structural Relation ou Relação Estrutural Linear
MAS	Measure of Sampling Adequacy
PIB	Produto Interno Bruto
RMR	root-mean-square index ou resíduo médio quadrado
RTT	Regime Transitório de Taxação
RFI	índice de ajuste relativo
RMSEA	Root mean square error of approximation
SEM	Structural Equations Modeling
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TLI	índice Tucker-Lewis
US GAAP	Estados Unidos Generally Accepted Accounting Principles

ÍNDICE

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	TEMÁTICA	12
1.2	DEMILITAÇÃO DO PROBLEMA E HIPÓTESES	15
1.3	OBJETIVOS	17
1.4	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	18
2	REVISÃO DA LITERATURA	19
2.1	BRASIL E O PROCESSO DE ADOÇÃO DO PADRÃO IFRS	19
2.2	ASPECTOS CULTURAIS	21
3	METODOLOGIA	29
3.1	INSTRUMENTO DE PESQUISA E AMOSTRA	30
3.2	TRATAMENTO METODOLÓGICO	33
3.3	ANÁLISE FATORIAL	33
4	RESULTADOS	36
4.1	ALFA DE CRONBACH	36
4.2	PERFIL/CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES	38
4.3	ANÁLISE FATORIAL	42
4.4	MODELAGEM DAS EQUAÇÕES ESTRUTURAIS	45
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS E DISCUSSÃO	65
5.1	ESTATÍSTICA DESCRITIVA	66
5.1.1	Dimensão: Evitar a incerteza	66
5.1.2	Dimensão: Individualismo x Coletivismo	68
5.1.3	Dimensão: Distância do poder	70
5.1.4	Dimensão: Masculinidade x feminilidade	71
5.2	ANÁLISE FATORIAL	73
5.3	MODELAGEM DAS EQUAÇÕES ESTRUTURAIS	77
6	CONCLUSÕES	81
6.1	DISCUSSÃO E IMPLICAÇÕES PARA A TEORIA	83
6.2	IMPLICAÇÕES PARA A GESTÃO	84
6.3	LIMITAÇÕES E FUTURAS INVESTIGAÇÕES	88
	REFERENCIAS	89

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMÁTICA

A Contabilidade é uma ciência social e dinâmica e seu desenvolvimento e atualização está em constante processo evolutivo, tornando-se uma ferramenta que vai além das atividades de registro de fatos e produção de informações para a tomada de decisão em uma organização. A contabilidade é considerada a linguagem dos negócios e funciona como uma ferramenta de comunicação para os seus usuários, ultrapassando as fronteiras das organizações quando abrange a integração econômica mundial com demais sistemas de comercialização, produção e financiamento.

Da internacionalização da economia nasce o sistema globalizado, processo acentuado e dinâmico, do qual surgiu a necessidade da adoção de um padrão uniforme para as demonstrações contábeis, para que pudessem ser compreendidas universalmente, de modo que os usuários externos de um país pudessem entender as demonstrações contábeis de outros países. Essa exigência está calcada no fato de que as informações contábeis não interessam apenas aos segmentos econômicos de um mesmo grupo de empresas ou de um mesmo setor industrial, mas também aos usuários que estão domiciliados em diferentes países (Padoveze, Benedicto & Leite, 2012).

Sabe-se que o teor da informação contábil sofre influência de muitos aspectos e acarreta variações de um país para outro. Entre esses aspectos, destacam-se a cultura, os sistemas políticos, as práticas empresariais, a forma de tributação e os riscos empresariais. Segundo De George, Li & Shivakumar (2016), uma das tentativas de harmonizar a contabilidade internacionalmente foi com a criação do IASC (*International Accounting Standards Committee*), em 1973, envolvendo o Canadá, Austrália, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos. Com sede em Londres, o IASC emitia normas internacionais de contabilidade, denominadas IAS (*International Accounting Standards*). Em 2001, foi realizada reestruturação no organismo, que passou a se chamar IASB (*International Accounting Standards Board*), passando a funcionar como organização internacional sem fins lucrativos, agora publicando as Normas Internacionais de Contabilidade, mais conhecidas pela sigla IFRS (*International Financial Report Standards* ou Padrão de Relatório Financeiro Internacional).

Essas normas configuram-se em um conjunto de requisitos de informações financeiras oriundas da contabilidade que se estruturam em três dimensões: reconhecimento de atos e

fatos contábeis nos relatórios financeiros, função e funcionalidade na divulgação das notas explicativas e a mensuração de custos (Peters, 2011). A expectativa é que resultem em convergência e proporcionem às empresas menores custos de financiamento, acesso mais fácil ao mercado de capitais, maior transparência e comparabilidade e maior credibilidade do mercado financeiro (Silva, Machado & Machado, 2013). Rathke & Santana (2015) e Lourenço, Branco & Curto (2015) destacam que a adoção do padrão IFRS por diferentes países tem o potencial de apresentar ganhos de comparabilidade pela redução de assimetrias nas informações. Esses ganhos se elevam quando a adoção proporciona redução na alocação de custos de capital, já que os investidores poderão julgar com mais mérito cada possibilidade de investimento.

Apoiado pela *European Commission*, muitas nações passaram a utilizar o padrão no exercício fiscal de 2005, especialmente nas empresas com títulos negociados no mercado regulamentado. Muitas outras jurisdições, como Hong Kong e Austrália, escolheram seguir o padrão IFRS no mesmo período, ajudando a disseminar o modelo mundo afora.

Corrêa e Szuster (2014) afirmam que “o IASB preza a essência jurídica sobre a forma econômica”, ou seja, que as demonstrações contábeis representem fidedignamente as transações econômicas, mostrando o que de fato ocorre e não o que meramente está escrito no papel ou em um contrato, e também que as demonstrações contábeis sejam destinadas aos seus usuários externos, principalmente aos investidores. Entretanto, a despeito do padrão IFRS ter sido implantado na Europa desde 2005, ainda apresenta resultados inconclusivos sobre os seus benefícios (De George et al, 2016). Eles apontam que o objetivo de fornecer padrões de contabilidade em um único conjunto de alta qualidade é arrefecido pela improbabilidade de se traduzir em processos simples ou diretos. Além disso, a questão da “alta qualidade” possui significado relativo, em parte decorrente da relevância que a informação carrega consigo. Ademais, o padrão de qualidade desejado sempre vai decorrer de outros aspectos inerentes, como por exemplo, a qualidade das normas contábeis, também afetadas por aspectos como o mercado de capitais, agentes reguladores, auditores, forças econômicas etc. Assim, é possível que esse objetivo jamais seja alcançado.

Não bastassem esses aspectos, De George et al (2016) acrescentam que os incentivos à elaboração de relatórios contábeis são endógenos aos ambientes econômicos, legais e culturais de um país. Nesse aspecto, a diversidade dos ambientes culturais o entendimento de uniformização sofre alterações, como evidenciam Machado e Nakao (2014). Para eles, apesar de parecerem similares, as demonstrações contábeis apresentam diferenças decorrentes de uma variedade de fatores sociais, econômicos e legais, o que proporcionou a criação de

diferentes critérios para o tratamento dos componentes das demonstrações financeiras como o Ativo, Passivo, Receitas, Custos e Despesas nos mais variados países (Ernest, Young & Fipecafi, 2010; Carmo & Carvalho, 2011).

Lopes (2015) afirma que os países da América Latina (LATAM), por participarem de uma economia emergente, começaram a ter crescente importância na economia global e a difusão e aplicação dos padrões internacionais divulgados pelo IASB proporcionam maior integração com as principais economias globais.

O Brasil, na condição de maior economia da LATAM, adotou algumas providências para que pudesse acompanhar o processo de convergência contábil. A principal foi com a criação em 2005 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) voltado para o processo de revisão de normas contábeis e emissão de pronunciamentos alinhados às IFRS, a serem seguidos por todas as entidades empresariais (Lemes & Silva, 2007). Com a adesão a esse padrão se deu com a promulgação da Lei nº 11.638/2007 e posteriormente da Lei nº 11.941/2009, que possibilitaram ao órgão regulador do mercado de capitais (Comissão de Valores Mobiliários – CVM) emitirem novas normas contábeis aderentes ao padrão contábil internacional.

Parece óbvio que o processo de convergência às normas internacionais implicou em ações complementares no sentido de preparar informações para investidores e gestores, inicialmente pela mera tradução das normas emanadas do IASB (Lopes, 2015). Não obstante ao fato de que o principal propósito da convergência seja desenvolver um simples conjunto de padrões contábeis de elevada qualidade, fácil de entender, globalmente aceito e comparável em diferentes países, muitas dificuldades foram enfrentadas. Sarquis & Luccas (2015) apontam as diferenças entre países, como os aspectos culturais, o nível de execução, os incentivos ao relatório gerencial e variadas forças de mercado como elementos capazes de criar algumas variações nas práticas contábeis.

Estudo realizado por Lemes & Silva (2007) comparou as normas contábeis brasileiras com as normas contábeis internacionais e identificou vinte diferenças específicas quanto ao reconhecimento e à mensuração de eventos contábeis. Schmidt & Pinheiro (2014) desenvolveram pesquisas que confirmaram a existência dessas diferenças não apenas no reconhecimento e mensuração, mas também quanto a algumas demonstrações contábeis. Nessa mesma ótica, estudos sobre o impacto da adoção das IFRS revelaram a ocorrência de diferenças significativas na representação da situação patrimonial, econômica e financeira das empresas estudadas e na comparação com as demonstrações produzidas segundo o padrão

brasileiro (Miranda, 2008; Lantto & Sahlström, 2009; Calixto, 2010; Paris, Rodrigues, Cruz, & Brugni, 2011; Moura, 2014).

Fernandes (2015) identifica desafios na aplicação das normas IFRS no Brasil. Segundo ele, o padrão IFRS foi desenvolvido baseado na capacidade de julgamento dos gestores e contadores (princípio da essência sobre a forma). Dessa forma, o reconhecimento de alguns eventos econômicos e contábeis pode causar impactos decorrentes dos critérios de avaliação adotados, não necessariamente baseados em lei. No entanto, o Brasil possui um sistema legal em que a própria Constituição Federal (art. 5, III) determina que ninguém estará obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa não prevista em lei. Nesse aspecto, o grande desafio apontado pelo autor reside exatamente na dificuldade em adotar critérios contábeis não regulados e, por esse caminho, muitos direitos de credores, investidores e outros interessados podem não ser corretamente mensurados.

1.2 DEMILITAÇÃO DO PROBLEMA E HIPÓTESES

Os estudos até aqui discutidos apontam que as inconsistências nas práticas contábeis podem ser atribuídas a diferentes razões, entre as quais os aspectos culturais. Hofstede (1980) desenvolveu esforços para identificar as dimensões culturais, posteriormente aplicadas aos valores contábeis descritos por Gray (1988). De acordo com Hofstede (2014), cultura é uma programação mental coletiva que distingue os membros de um grupo de outros grupos e pode ser classificada em quatro categorias: a) distância do poder; b) individualismo; c) masculinidade; e d) evitar a incerteza. Nesse aspecto, a expectativa de distribuição não igualitária do poder entre os membros de uma organização ou país, o nível de interdependência entre esses membros, a prevalência da competição para atingir resultados (masculinidade) sobre qualidade de vida (feminilidade) e a tendência a evitar situações ambíguas caracterizam a cultura de um grupo.

Em termos contábeis e empresariais, a cultura é um conceito que pode sofrer impacto do sistema legal, arcabouço tributário e na forma como as empresas são constituídas e financiadas. Gray (1988) detectou algumas inconsistências em padrões contábeis que sofrem influência do ambiente e essa influência pode ser explicada por questões culturais. Ele percebeu que os valores sociais são consequência de fatores externos que afetam o sistema legal e político de uma sociedade, por consequência o desenvolvimento contábil. Nesse sentido, propôs valores culturais contábeis: a) profissionalismo x controle; b) uniformidade x flexibilidade; c) conservadorismo x otimismo; d) confidencialidade x transparência.

De acordo com Beugelsdijk, Kostova & Roth (2017), o estudo sobre os padrões culturais propostos por Hofstede rendeu mais de quarenta mil citações e está entre os 25 mais citados em ciências sociais. Boa parte dessas pesquisas foi dedicada a explorar o trabalho pioneiro de Hofstede, seja no sentido de cobrir lacunas, seja para contraditar seus argumentos, porque o crescente interesse pelos valores culturais propostos em que pese ter dominado a área de gestão, vêm apresentando resultados decepcionantes (Thien, Thurasamy & Razak, 2013). Nesse sentido, Kirkman, Lowe & Gibson (2006) produziram críticas ao modelo de Hofstede, identificando algumas questões em aberto e propondo soluções de melhoria. Beugelsdijk et al (2017) revisaram o trabalho de Kirkman et al (2006) no sentido de explorar as dimensões culturais além das introduzidas por Hofstede, identificando os efeitos do país e os efeitos culturais, demonstrando o quanto a cultura é importante.

Thien et al (2013) procuraram preencher a lacuna especificando a natureza epistêmica dos valores culturais de Hofstede e suas dimensões e avaliam um modelo de reflexão-formação de segunda ordem. Para eles, existem muitas dificuldades metodológicas em medir os valores culturais propostos por Hofstede, principalmente a fraca matriz de correlação entre as dimensões culturais identificadas no próprio trabalho de Hofstede. Nesse sentido, aplicaram ferramentas estatísticas (equações estruturais) para descobrir se é possível medir os valores culturais de Hofstede por meio de variáveis que definem as características das variáveis latentes. Para obter respostas, Thien et al (2013) aplicaram pesquisa em trinta escolas primárias malaias envolvendo 1.154 professores. Os resultados confirmaram os valores culturais de Hofstede como constructos de segunda ordem latente.

Esta pesquisa procurou aplicar a metodologia utilizada por Thien et al. (2013) para verificar se os valores culturais de Hofstede são também confirmados no ambiente contábil brasileiro. Para isso, buscou responder à seguinte questão de pesquisa: em que medida os valores culturais influencia na adoção das práticas contábeis adotadas pelo Brasil a partir da convergência aos padrões internacionais representados pelas IFRS?

Percebe-se que a velocidade na adoção e implantação do padrão contábil vigente (padrão IFRS) é fortemente influenciada por questões culturais e isso afeta a qualidade da informação. Estudos anteriores (Carvalho, 2015; Salotti & Carvalho, 2015; Fernandes, 2015; Flores, Sampaio & Sales, 2015) discutem, entre outros aspectos, o nível de dependência que os contadores brasileiros têm em relação às normas emanadas do fisco. Para eles, a informação contábil está muito mais dependente da influência das normas tributárias nos procedimentos contábeis do que propriamente nos novos princípios oriundos das normas IFRS. Em outras palavras, torna-se oportuno discutir se a adoção das normas internacionais

de contabilidade sofre influência dos aspectos culturais e se isso se reflete na qualidade da informação.

Nesse aspecto, e apoiado nas descobertas relatadas em pesquisas anteriores, propõem-se as seguintes hipóteses:

H1 – A característica cultural de evitar incertezas tem forte correlação com a tendência em reduzir riscos na evidenciação contábil.

H2 – A distância do poder e o individualismo influenciam fortemente no baixo reconhecimento do nível de importância da profissão contábil.

H3 – A preferência em seguir regras tem relação direta com as características culturais de evitar incertezas, distância do poder e individualismo.

H4 – As dificuldades em aplicar as normas internacionais decorrem da preferência dos contadores em trabalhar sozinhos (masculinidade), não requerendo o concurso de outros profissionais.

1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral e os objetivos específicos do estudo serão descritos a seguir.

1.3.1 Geral

Esta pesquisa tem como principal objetivo identificar como os padrões culturais influenciam na qualidade da informação contábil no Brasil.

1.3.2 Específicos

- Verificar como o padrão cultural de aversão à incerteza afeta na evidenciação contábil;
- Identificar como a distância do poder e o individualismo afetam o reconhecimento da profissão contábil no Brasil;
- Analisar as razões que levam os contadores brasileiros a preferirem seguir regras a tomar decisões e fazer julgamentos; e;
- Discutir quais fatores culturais levam os contadores brasileiros a optarem por trabalhar sozinhos em vez de recorrer ao apoio de outros profissionais.

1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Os demais capítulos desta dissertação são apresentados a seguir. No segundo capítulo, descreve-se a plataforma teórica que aborda a revisão da literatura quanto às questões teóricas e empíricas referentes à relevância das informações contábeis e das características culturais que podem afetar a adesão às normas internacionais de contabilidade e suas implicações para a relevância da informação contábil, sendo discutidos alguns aspectos que influenciam a convergência das normas contábeis brasileiras para as normas IFRS.

No terceiro capítulo, demonstra-se o método que será utilizado para a consecução da pesquisa, definindo-se a formulação das hipóteses, a seleção da amostra e a escolha das técnicas empíricas adotadas na realização dos testes e suas limitações. No quarto capítulo, procede-se à discussão dos resultados obtidos pela aplicação das diferentes hipóteses, especificações e metodologias empíricas. No último capítulo, destacam-se as considerações finais do estudo e as recomendações para pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 BRASIL E O PROCESSO DE ADOÇÃO DO PADRÃO IFRS

O Brasil, maior economia da América Latina (LATAM), vem sofrendo os efeitos de uma crise de natureza política e econômica, que persiste de forma intermitente e afeta o desempenho das empresas. Muito embora existam reflexos decorrentes do arrefecimento mundial no preço de commodities, motivos domésticos são mais invocados para justificar uma queda de 3,8% no Produto Interno Bruto (PIB) em 2015 e 3,6% em 2016. As perspectivas para 2017 não são animadoras, já que não há sinais à vista de estancamento da sangria nas finanças públicas, desequilíbrios orçamentários e encerramento do ciclo de investigações dos crimes de corrupção que envolve as mais proeminentes figuras da República, incluindo os três últimos presidentes, políticos de todos os matizes ideológicos e autoridades do judiciário.

Assim é que, embora figurando na nona colocação entre as maiores economias do mundo, o Brasil perde espaço em termos de competitividade, despencando da 72^a para a 81^a posição no *ranking* mantido pelo Fórum Econômico Mundial. O levantamento mede a produtividade da economia e evidencia as condições oferecidas pelos países para gerar oportunidades de negócios.

Não obstante o desempenho recente, o Brasil ainda é considerado uma economia sólida e promissora. Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, o país é produtor e exportador de diferentes tipos de produtos, possui uma das agriculturas mais desenvolvidas do mundo, PIB de US\$ 2,0 trilhões em 2016 e renda *per capita* de quase US\$ 10 mil. A população supera duzentos milhões de habitantes, dos quais 103,5 milhões em idade de trabalhar e taxa de desemprego beirando os 12%.

O Brasil ainda persegue a formação de um mercado de capitais sólido e a adoção do padrão IFRS é considerada um dos mais importantes passos dado nesse sentido (Salotti & Carvalho, 2015). O processo de adoção teve início em 2006 a partir de ações tomadas pelo Banco Central do Brasil (BACEN), pela Companhia de Valores Mobiliários (CVM) e pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) para que as empresas reguladas por esses organismos (instituições financeiras, companhias abertas e seguradoras) adotassem os padrões contábeis internacionais.

Até então, o padrão contábil brasileiro (BR GAAP ou princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil) era regido por uma série de leis e regulamentos, com forte presença de

deliberações emanadas dos organismos reguladores e autoridades fiscais. Lourenço et al (2015) informa que o processo de modernização da contabilidade no Brasil começou um pouco mais cedo, na década de 1970, quando o país realizou algumas reformas que culminaram na lei das sociedades anônimas (Lei 6.404/1976) fortemente inspirada nos princípios contábeis norte-americanos (US GAAP).

Mesmo assim, a adoção propriamente dita só veio a partir da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em 2005. Esse organismo foi formatado com a presença dos principais interessados na preparação, auditoria e análise dos relatórios financeiros (Salotti & Carvalho, 2015). Originalmente, eram seis as entidades que compunham o CPC, a saber: ABRASCA (associação das companhias listadas em bolsa), APIMEC (associação de Investidores Profissionais), BMF BOVESPA (representando o mercado de capitais), CFC (Conselho federal regulador da classe de contabilistas), FIPECAFI (instituto de contabilidade, atuária e pesquisa contábil) e IBRACON (instituto dos auditores independentes). Além desses seis organismos, outros seis passaram a compor o CPC, com direito a voz, mas sem voto. São eles: BACEN (banco central brasileiro), CVM (órgão regulador do mercado de capitais), CNI (confederação que representa as indústrias), FEBRABAN (federação dos bancos), FAZENDA (secretaria de governo encarregada dos tributos federais) e SUSEP (superintendência de seguros privados).

Assim constituído, o CPC passou a ter poder normativo e regulador emitindo pronunciamentos contábeis baseado nas IFRS. O passo seguinte foi disciplinar a evidenciação contábil com a edição da Lei 11.638/2007 que modificou diversos artigos da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) e facilitou a adoção do padrão internacional pelas companhias abertas, bancos, seguradoras e empresas de grande porte. Entretanto, a adoção integral do novo modelo trouxe sérias implicações para as empresas, especialmente em relação à distribuição de dividendos e taxaço. Como forma de evitar esse impacto, foi criado por lei o chamado Regime Transitório de Taxação (RTT), estabelecendo uma espécie de agenda na aplicação tributária das mudanças.

Salotti & Carvalho (2015) apontam alguns desafios na implantação das IFRS no Brasil, diretamente relacionadas ao objeto desta pesquisa. Além das barreiras do idioma (as IFRS são editadas na língua inglesa), que dificultam o aprendizado e o entendimento do variado material de apoio divulgado pelo IASB, existem as barreiras de ordem cultural. A principal delas é a redução da ênfase dada à aderência ao regulamento fiscal em detrimento dos princípios contábeis. Os autores dizem que provavelmente a maior dificuldade seja ensinar padrões contábeis baseados em princípios para estudantes que vivem em um ambiente

baseado em determinações legais (*code law*) e que cresceram sob a égide de um modelo totalmente baseado em regras. Os estudantes, futuros operadores da contabilidade no Brasil, precisam entender que a contabilidade não mais é resolvida por uma lei, mas sim por comandos normativos baseados em princípios e essa mudança é de natureza psicológica, de difícil aplicação para aqueles que já vivenciaram práticas anteriores à adoção do padrão IFRS.

Fernandes (2015) relembra que os relatórios financeiros produzidos segundo o padrão IFRS são desenvolvidos baseados em julgamentos dos administradores da empresa e devem primar pela essência sobre a forma. Ele alerta sobre a possibilidade de alguns direitos de investidores, credores e outros interessados não serem corretamente evidenciados em razão dos contadores brasileiros optarem por seguir as regras em detrimento dos julgamentos.

As sessões seguintes deste capítulo discutem aspectos culturais e sua influência sobre os relatórios contábeis, propõem hipótese e delimita o estado da arte em que se apoia esta pesquisa.

2.2 ASPECTOS CULTURAIS

O processo de harmonização contábil, segundo Diaconu (2007) deveria ser feito no sentido de economizar tempo e dinheiro para consolidar divergências nas informações financeiras quando mais de um conjunto de relatórios são requeridos para cumprir com diferenças leis e práticas dos países onde empresas estão estabelecidas. Considerando que a maior parte dos países já adotou o padrão IFRS, o principal motivo dessas divergências reside possivelmente nas diferentes legislações, práticas de negócios, dinâmica econômica e variedades culturais. Nobes & Parker (2008) perceberam certo padrão nas diferenças entre relatórios contábeis, o que os levou a afirmar que se um conjunto de transações for registrado por diferentes contadores, eles jamais produzirão o mesmo relatório. Assim, para alcançar a harmonização em diferentes jurisdições é necessário que as companhias passem a adotar uma abordagem comum (Carvalho, 2015).

Clements, Neill & Stovall (2010) atribuem essas discrepâncias aos aspectos culturais. Eles descartam outros fatores, como o tamanho do país ou estágio de maturidade do seu mercado. A cultura, segundo Chan (2013), é um conceito amplo que tem impactado no sistema legal, sistema tributário e na forma como os negócios são criados e financiados. A contabilidade, como uma atividade social que envolve a interação entre pessoas e recursos tecnológicos, não pode ser considerada imune aos efeitos da cultura (Violet, 1983).

No âmbito das dimensões culturais, Hofstede (1980) produziu um artigo denominado *Culture's consequences: International differences in work-related values* que têm gerado inúmeros trabalhos e discussão. Posteriormente, Hofstede ampliou o escopo dos valores culturais em trabalho realizado em 2001, tornando-se, essas duas obras, as referências mais influentes sobre as dimensões culturais. Beugelsdijk et al (2017) informam que Hofstede foi citado mais de quarenta mil vezes nas mais relevantes publicações de ciências sociais. Kirkman, Kevin & Gibson (2006) revisaram 180 estudos publicados em quarenta jornais de negócios e psicologia e em dois volumes anuais entre 1980 e 2002 e consolidaram o que é empiricamente verificável a respeito dos valores culturais propostos por Hofstede.

As proposições de Hofstede foram aplicadas em pesquisas de gestão, marketing, psicologia e tiveram como principal objetivo identificar os elementos estruturais da cultura, especialmente aqueles que afetam as empresas. Ele propôs quatro dimensões de valores sociais: individualismo x coletivismo, distância do poder, evitar incerteza e masculinidade x feminilidade. Para ele, a cultura é definida como uma programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo ou categoria das pessoas de outro grupo. Nesse aspecto, o individualismo x coletivismo contrapõe um quadro social em que as pessoas deveriam cuidar sozinhas dos seus problemas (individualismo) um quadro social em que as pessoas distinguem grupos internos que lhes proporcionam cuidados em troca de lealdade. A distância do poder é entendida como a medida que a sociedade aceita que o poder das instituições é distribuído de forma desigual. Evitar ou prevenir incertezas forma como uma sociedade sente potencial ameaça oriunda de situações incertas e ambíguas e procura evitar essas situações, optando por maior estabilidade definida em regras formais e não aceitando ideias e comportamentos desviantes. Masculinidade é entendida como uma espécie de crença de que os valores dominantes de uma sociedade são masculinos (assertividade, ganhar dinheiro e bens, buscar qualidade de vida) enquanto a feminilidade é o seu oposto. Kirkman et al (2006) afirmam que posteriormente Hofstede criou uma quinta dimensão, chamada orientação para longo prazo, entendida como a persistência e a economia, enquanto a orientação para curto prazo se refere ao presente e o passado, como respeito e tradição no cumprimento de obrigações sociais.

Na tentativa de estabelecer diferenças internacionais na execução da atividade contábil, Gray (1988) procurou mostrar a existência de diferentes padrões contábeis entre países ocasionados por fatores ambientais. Esses fatores ambientais já vinham sendo tratados com alguma controvérsia em estudos precedentes (Mueller, 1967; Zelf, 1971; Radebaugh, 1975; Nair & Frank, 1980; Nobes, 1983). Estudo realizado por MacKinnon (1986) sugeriu um enquadramento metodológico que considera o papel da cultura na produção de relatórios

financeiros. Gray (1988) propôs, então, um modelo evolutivo dos padrões culturais de Hofstede, admitindo valores sociais influenciados por fatores externos, como comércio internacional, investimentos etc., que, por sua vez, afetam o sistema jurídico, o sistema político, a natureza dos mercados de capitais, o padrão da propriedade corporativa e assim por diante. Ele afirma que o seu modelo está assentado na certeza de que os valores da sociedade são expressos em nível de subcultura da contabilidade, ou seja, que os sistemas de valores e atitudes dos contabilistas são relacionados e estão derivados dos valores sociais.

Na sua pesquisa, Gray propõe que, se Hofstede identificou corretamente o individualismo, a distância do poder, evitar a incerteza e a masculinidade como dimensões de valor cultural, torna-se possível estabelecer a sua relação com valores contábeis. Nesse ponto, propõe os valores contábeis derivados dos valores sociais:

- Profissionalismo x controle estatutário: preferência para o exercício do julgamento profissional individual e auto regulação profissional em oposição ao cumprimento de exigências legais e normativas;
- Uniformidade x flexibilidade: preferência pela execução de práticas contábeis uniformes e pelo uso consistente dessas práticas ao longo do tempo em oposição à flexibilidade de acordo com as circunstâncias que se apresentam;
- Conservadorismo x otimismo: preferência pela abordagem cautelosa para avaliação em razão das incertezas de eventos futuros em oposição a uma abordagem otimista, de risco;
- Sigilo x transparência: preferência pela restrição à divulgação de informações sobre o negócio apenas para aqueles que estão mais próximos ou envolvidos com a gestão e financiamento em oposição à abordagem aberta e pública.

Os valores contábeis decorrentes de aspectos culturais propostos por Gray foram testados no Irã (Pourjalail & Meek, 1995) e na Espanha (Amat, Wraith & Oliveras, 1992) com respostas positivas. Entretanto, pesquisa realizada por Salter & Niswander (1995) apontou que o modelo se aplica melhor na explicação de relatórios financeiros, mas é fraca para explicar as estruturas profissionais e regulamentares. Jaggi & Low (2000) também reproduziram o modelo de Gray procurando entender o impacto da cultura nos sistemas jurídicos e em divulgações financeiras por empresas de vários países. Eles identificaram que em países que usam o sistema *common law* (fonte do direito não está apenas nas regras e normas escritas, mas na tradição e jurisprudência) geralmente apresentam divulgações financeiras qualitativamente mais elevadas em comparação com os países do sistema *cod law*

(ou *civil law*, quando a fonte do direito está codificada em leis, normas e demais dispositivos legais). Na mesma linha, Borker (2012) realizou análise entre países da Europa Central e Oriental, incluindo antigos estados comunistas que se tornaram independentes. Suas conclusões apontam para orientações distintas na contabilidade, uma delas aproximada dos padrões praticados pela Rússia e distantes do padrão IFRS, e a outra mais próxima do padrão alemão e de países escandinavos, harmonizados com o IFRS. Ele conclui que os países que seguem o padrão russo sofrem maior efeito da cultura no processo de adoção das IFRS, principalmente do que denominou de “forças sutis da cultura”.

A preocupação em saber se a adoção do padrão IFRS reduziu o volume de diferenças na evidenciação de informações contábeis tomou grande espaço nas pesquisas. Joog & Lang (1994) mostraram significativas diferenças na mensuração contábil em países europeus, não explicados por fatores macroeconômicos, mas decorrentes de aspectos filosóficos inerentes a cada país. Solas & Ayhan (2007) realizaram estudos na China e perceberam a existência de variáveis culturais típicas do país (confucionismo, feng shui, budismo, etc.) capazes de moldar as decisões contábeis. Finch (2009) demonstrou que nenhuma pesquisa conseguiu apoiar o modelo proposto por Gray apoiada em Hofstede. Além disso, criticou as diferentes abordagens metodológicas utilizadas nessas pesquisas. Akman (2011), de outro lado, descobriu que os efeitos da cultura continuam prevalecendo, ainda que se opte pelas IFRS como único conjunto de normas contábeis. Santos, Lima, Freitas & Lima (2011) perceberam que o conservadorismo, típico do Brasil, afeta a divulgação anual, fazendo com que o relatório perca característica de oportunidade e confiabilidade.

Zehri (2013) trabalhou no sentido de explicar a adoção das IFRS nos países em desenvolvimento, concluindo que aqueles com maior índice de crescimento econômico, educação e sistema legal são os mais propensos à harmonização com o padrão internacional, embora a cultura provoque eventual impacto sobre a decisão de adotar as IFRS. Salter, Kang, Gotti & Doupnik (2013) testaram o modelo de Gray modificado e verificaram que controlando as variáveis institucionais legais e financeiras, o conservadorismo contábil é maior em países com valores mais conservadores, assim como o valor da feminilidade do modelo de Hofstede se apresenta mais frequente.

Percebe-se que as pesquisas refletem resultados contraditórios e isso se deve a aspectos diversos, entre os quais a metodologia aplicada. Thien et al (2013) discutem que parte das dificuldades metodológicas se deve à impossibilidade de medir valores culturais, como será discutido em seguida. A falta de resultados conclusivos reforça a proposição de que efetivamente a cultura afeta a contabilidade, o que torna relevante investigar quais são

esses impactos, como eles se dão e se efetivamente o modelo pioneiro traçado por Hofstede pode ser identificado no ambiente brasileiro de contabilidade. Os próximos tópicos apresentarão o modelo proposto nesta pesquisa, lastreado na pesquisa de Thien et al (2013).

Já afirmado anteriormente, o modelo de dimensões culturais, proposto por Hofstede vem sendo estudado exaustivamente já que vem dominando a tendência de pesquisas em administração e organização. Entretanto, os resultados dessas pesquisas têm-se revelado incerto ou inconcluso, posto que as descobertas tenham apontado hora para a confirmação dos valores culturais, hora para a refutação do modelo proposto por Hofstede e, ainda, em certas situações são confirmados alguns valores e refutados outros.

Uma tentativa de testar o modelo e, dessa forma, preencher a lacuna, foi implementada por Thien et al (2013) em escolas na Malásia. Eles procuraram especificar a natureza epistêmica dos valores culturais de Hofstede e suas dimensões subjacentes, avaliando um modelo de reflexão – formação proposta para o desenho de Hofstede a nível individual. Para isso, selecionaram amostra estratificada em 1.154 professores de escolas primárias da Malásia. O material coletado em questionários foi tratado com aplicação e análise dos mínimos quadrados. Os resultados revelaram a confirmação dos valores culturais de Hofstede como construção latente hierárquica de segunda ordem formativa, que são comumente operacionalizados por meio de dimensões reflexivas.

Em sua pesquisa, Thien et al (2013) identificam como ausente nos estudos empíricos inspirados em Hofstede, e a especificação do modelo de medida apropriada (reflexiva ou formativa dos valores culturais). Os autores, baseados em outras pesquisas, afirmam que a falta de especificação do modelo de medição é referida como variável latente com medidas formativas incorretamente especificadas como tendo medida reflexiva ou vice-versa e que boa parte das variáveis latentes usadas em pesquisas anteriores foram mal especificada. Concluem que, embora os estudos existentes não mencionem a natureza epistêmica dos valores culturais de Hofstede, pode-se deduzir que os autores assumiram que ele era reflexivo com base nas estimativas de parâmetros relatados, como o coeficiente alfa e a estrutura do fator. Essas estimativas de parâmetros são consideradas somente para construção reflexiva em vez de construção formativa.

Importante entender o que Thien et al (2013) entendem por modelos de medição formativa e reflexiva. Esses modelos de mensuração especificam as relações entre as medidas e as variáveis latentes subjacentes, que podem ser reflexivas ou formativas ou ambas. Para eles, a medida formativa fornece variáveis mensuráveis que definem as características das variáveis latentes enquanto as medidas reflexivas são manifestações das variáveis latentes.

Dito de outra forma, quando uma variável latente é medida usando indicadores formativos, assume-se que os indicadores observados provocam a variável latente. Em sentido contrário, quando são usadas medidas reflexivas, assume-se que a variável latente causa os indicadores observados. Eles sugerem, com base na literatura, uma comparação entre os modelos de medição reflexiva e formativa com base em quatro critérios: a) direção de causalidade; b) permutabilidade das medidas; c) correlação entre as medidas; e d) rede normológica.

Thien et al (2013) trazem à discussão a natureza epistêmica dos valores culturais de Hofstede. Segundo eles, a dimensão individualismo x coletivismo é entendida por valores opostos, sendo o individualismo como o grau em que as pessoas de um país preferem agir sozinhas, sem amarras de pertencimento à sociedade, ou seja, todos devem cuidar de si e de sua família imediata enquanto o coletivismo é o grau em que as pessoas pertencem a uma sociedade desde o seu nascimento, estão integradas a grupos fortes e coesos que acompanham as pessoas ao longo da sua vida e as protegem em troca de lealdade inquestionável. Dessa forma, nas sociedades coletivas o interesse do grupo deve prevalecer sobre os interesses individuais. No âmbito mais restrito dos negócios ou empresas, pessoas e empregados de culturas coletivas tendem a atitudes mais favoráveis para a equipe de trabalho e preferem sistemas de recompensas que incentivem os resultados do grupo. De outro lado, empregados de culturas individuais tendem a trabalhar isolados e preferem atingir as suas metas individuais.

A distância do poder, segundo os autores, é a extensão em que a sociedade aceita o fato de que o poder não é distribuído de forma igual entre instituições e organizações e os membros dessas instituições, como as famílias, escolas e locais de trabalho dentro de um país esperam e aceitam essa desigualdade de poder. Em uma cultura com alta distância do poder, prepondera à hierarquia quase sempre fundada em status, riqueza, capacidade intelectual, entre outros fatores, enquanto em uma cultura de baixa distância do poder considera os indivíduos de forma igualitária, apesar das diferenças de poder, status ou riqueza. Empregados em culturas de baixa distância do poder têm maior espaço na tomada de decisão e esperam sempre serem consultados nas decisões que os afetam.

A dimensão de evitar incertezas é comentada pelos autores também baseados em Hofstede. Para eles, trata-se de uma medida em que a sociedade se sente ameaçada por situações incertas ou ambíguas e, nessas circunstâncias, tende a evitar tais situações, proporcionando maior estabilidade na carreira, criando regras mais formais, não tolerando ideias e comportamentos desviantes e acreditando em verdades absolutas e na experiência. Uma sociedade com alto grau de evitar incertezas geralmente confirma regras e

procedimentos rígidos e detalhados e a comunidade se sente menos confortável com decisões que envolvem riscos. Por essa razão, a comunidade tende a criar sistemas formais e informais para controlar as variações ambientais por meio de normas comportamentais rígidas. No seu oposto, uma sociedade com menor grau de evitar a incerteza se sente mais confortável em ambiente incerto ou desconhecido, dependendo menos de regras. Tais comunidades são, segundo Hofstede, mais criativas, inovadoras e empreendedoras.

O último valor é a masculinidade x feminilidade. Os autores continuam seguindo Hofstede na definição dessa dimensão, destacando tratar-se de uma medida em que, quando os valores dominantes na sociedade possuem características de assertividade, ganhar dinheiro e bens e não se preocupam com a qualidade de vida e pessoas, estão presentes as características masculinas. Nesse contexto, espera-se que os homens sejam duros, assertivos e focados no sucesso material enquanto as mulheres deveriam ser mais modestas, ternas e preocupadas com a qualidade de vida das pessoas. Em sua sociedade masculina, os indivíduos são mais agressivos, ambiciosos e competitivos enquanto em uma sociedade feminina os indivíduos são mais modestos, humildes e educadores.

Com base nessas considerações, foram lançadas as seguintes hipóteses que serão testadas mais adiante:

H1 – A característica cultural de evitar incertezas tem forte correlação com a tendência em reduzir riscos na evidenciação contábil.

H2 – A distância do poder e o individualismo influenciam fortemente no baixo reconhecimento do nível de importância da profissão contábil.

H3 – A preferência em seguir regras tem relação direta com as características culturais de evitar incertezas, distância do poder e individualismo.

H4 – As dificuldades em aplicar as normas internacionais decorrem da preferência dos contadores em trabalhar sozinhos (masculinidade), não requerendo o concurso de outros profissionais.

Hofstede (1980) diz que essas quatro dimensões (individualismo x coletivismo, distância do poder, redução de incerteza e masculinidade x feminilidade) moldam a cultura de uma sociedade. Thien et al (2013) acreditam que esses quatro indicadores revelam o fluxo de prioridade causal dos indicadores para construção dos valores culturais propostos por Hofstede. Eles refutam a ideia de que esses quatro elementos possuam um fundo comum, estando mais propensos a acreditar que cada dimensão captura um aspecto único. Eles dizem que as dimensões podem ser altas ou baixas, positivas ou negativas entre si e, por essa razão, não devem apresentar boa correlação, o que torna o modelo de medição reflexiva inadequado.

Além disso, eles não esperam que as dimensões tenham os mesmos antecedentes e consequências, o que significa que a rede normológica para cada dimensão pode diferir uma da outra. Por isso, a variável latente dos valores culturais de Hofstede é vista como formativa em vez de reflexiva. Levando em conta tudo isso, os autores entendem que os valores culturais de Hofstede podem ser especificados como variável hierárquica latente constituída pelas dimensões mencionadas. Portanto, a medida formativa dos valores culturais de Hofstede pode ser especificada como modelo reflexivo – formativo de segunda ordem considerando as medidas reflexivas das quatro dimensões subjacentes.

O modelo proposto por Thien et al (2013) foi originalmente criado por Dorfman & Howell (1988) e adaptado para a pesquisa realizada na Malásia. No questionário original, havia três itens de medida da dimensão individualismo x coletivismo, cinco itens para evitar a incerteza, cinco itens para distância do poder e sete itens para masculinidade x feminilidade, em um questionário de cinco pontos na escala de Likert (1 = discordo totalmente; 2 = discordo parcialmente; 3 = discordo; 4 = concordo; 5 = concordo totalmente).

Como se sabe a partir de proposições dos autores, as quatro dimensões culturais não compartilham tema comum. Dessa forma, os valores culturais são caracterizados como uma construção hierárquica latente na forma de modelo de tipo II (reflexivo – formativo) de segunda ordem. Os autores informam que, por conveniência, as dimensões do individualismo x coletivismo, distância de poder, evasão de incerteza e masculinidade x feminilidade são designadas como construções de primeira ordem e a abordagem do indicador repetido é indicativa quando a construção de segunda ordem, ou seja, os valores culturais de Hofstede foram estimados diretamente pelas construções correspondentes de primeira ordem. Por sua vez, as construções de primeira ordem foram estimadas diretamente por suas medidas refletivas subjacentes, respectivamente.

Os resultados encontrados na primeira etapa do trabalho de Thien et al (2013) se mostraram animadores. As correlações dos itens de primeira ordem foram superiores a 0,600 e significantes em $p < 0,01$, mostrando que a validade convergente foi assegurada. Todas as construções de primeira ordem foram positivamente associadas aos valores culturais de Hofstede, principalmente o indicador de masculinidade x feminilidade, com maior peso registrado, seguido de distância do poder, evitar incerteza e individualismo x coletivismo.

3 METODOLOGIA

O modelo de Thien et al (2013) foi escolhido para ser aplicado nesta pesquisa em razão do Brasil, a exemplo da Malásia onde os autores realizaram a sua pesquisa, possuir características parecidas em termos de diversidade cultural e étnica, com capacidade de influenciar as percepções dos contadores. Não obstante a diversidade, o Brasil não apresenta grupos étnicos ou culturais com características únicas, mas uma espécie de valores compartilhados em toda a sociedade. Por exemplo, a miscigenação racial caracterizada no processo de colonização não criou grupos específicos de negros, brancos, índios ou mistos frutos da miscigenação racial. Muito pelo contrário, apesar dos diferentes matizes raciais, as pessoas não estão segregadas em grupos com características nítidas, o que torna inócua desdobrar a aplicação de um questionário em cada grupo, como foi realizado na pesquisa de Thien et al (2013).

A realização da pesquisa foi antecedida de uma extensão revisão bibliográfica, abrangendo as principais revistas e jornais acadêmicos, livros e outros periódicos que abordam a temática relacionada não apenas aos aspectos culturais, mas também à adoção de normas internacionais de contabilidade. Essa etapa objetivou entender como estão situadas as pesquisas acerca dos reflexos culturais sobre a qualidade da evidenciação contábil após a adesão ao novo padrão.

Dessa forma, foram consultados os principais autores que abordaram a temática, pontuando os conceitos e ensinamentos acerca das teorias envolvidas, assim como entendo o processo evolutivo das pesquisas que abarcam o tema. Nesse contexto, e considerando que a cultura é um fenômeno multidisciplinar, ou seja, ela envolve e influencia quaisquer setores onde existe relacionamento humano, esses estudos prévios não ficaram limitados apenas às pesquisas contábeis.

O desenvolvimento da pesquisa utilizou três recursos metodológicos no campo da estatística. O primeiro deles, realizado por meio da estatística descritiva, em que foram levantadas as frequências de respostas do questionário aplicado, analisadas as proporcionalidades das respostas para cada alternativa apresentada, buscando entender como os respondentes se posicionam sobre cada fator cultural apresentado. O segundo recurso estatístico utilizado foi à análise fatorial, em que se pretendeu entender, a partir do mesmo conjunto de dados da análise descritiva, se a influência dos aspectos culturais sobre a qualidade da informação contábil é mais bem entendida pelo total de fatores apresentados ou se seria possível reduzir a um conjunto menor sem perda de qualidade na avaliação.

Finalmente, o terceiro recurso estatístico utilizado como método de análise foi à modelagem por meio das equações estruturais, em que se procurou entender o desenho de um modelo proposto examinando as inter-relações entre os diferentes fatores culturais. Esses três recursos estatísticos serão melhores entendidos nos tópicos seguintes.

3.1. INSTRUMENTO DE PESQUISA E AMOSTRA

Este estudo empregou um questionário transversal, tal como o modelo desenvolvido por Thien et al (2013), contendo as mesmas perguntas e alternativas de respostas na escala de Likert (1 = discordo totalmente; 2 = discordo parcialmente; 3 = discordo; 4 = concordo; 5 = concordo totalmente). Às vinte questões originais, foram acrescentadas informações adicionais do respondente, tal como gênero, tipo de empresa em que trabalha, porte da empresa, relação do respondente com a empresa etc. O questionário está transcrito na tabela a seguir:

Tabela 1 Dimensões dos valores culturais de Hofstede e descrição dos itens

Dimensão	Item	Descrição
Evitar a incerteza	UN1	É importante que os requisitos e as instruções de trabalho sejam enunciados para que os contadores sempre saibam o que eles devem fazer.
	UN2	O cliente espera que os contadores sigam de perto as instruções e procedimentos.
	UN3	As instruções de operação são importantes para os contadores.
	UN4	Regras e regulamentos são importantes para informar os contadores sobre as expectativas da organização.
	UN5	Procedimentos operacionais padrão são úteis aos contadores.
Individualismo x coletivismo	IN1	As recompensas individuais não são tão importantes quanto o bem-estar do grupo.
	IN2	O sucesso do grupo é mais importante que o sucesso individual.
	IN3	Ser aceito pelo grupo é mais importante que trabalhar individualmente.
Distância do poder	PO1	O chefe do escritório deve tomar a maioria das decisões sem consultar os seus contadores.
	PO2	Muitas vezes é necessário que o chefe do escritório enfatize sua autoridade e poder ao lidar com contadores.
	PO3	O chefe do escritório deve evitar perguntar as opiniões dos contadores com frequência.

		PO4	O chefe do escritório deve evitar a socialização com seus contadores após o horário de trabalho.
		PO5	Os contadores devem concordar com as decisões do chefe do escritório.
Masculinidade	x	MA1	As reuniões geralmente são executadas de forma mais eficaz quando são presididas por um homem.
feminilidade		MA2	É mais importante para os homens ter uma carreira profissional do que para as mulheres.
		MA3	As mulheres não valorizam o reconhecimento e promoção no seu trabalho tanto quanto os homens fazem.
		MA4	Os homens geralmente resolvem problemas com análises lógicas enquanto as mulheres geralmente resolvem problemas usando a intuição.
		MA5	Resolver problemas organizacionais geralmente requer uma abordagem ativa/forçada, típica dos homens.
		MA6	É preferível ter um homem em uma posição de alto nível em vez de uma mulher.
		MA7	Existem alguns empregos em que um homem geralmente pode fazer melhor do que uma mulher.

Fonte: A pesquisadora (2017).

A amostra foi coletada a partir da base de contadores existentes e registrados para atuar no Estado do Maranhão, na região Nordeste do Brasil. Dados colhidos junto ao IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2013) indicam que o Maranhão ocupa área de 332 mil quilômetros quadrados (3,9% do território brasileiro), população de 6,6 milhões de habitantes (quarto mais populoso) e densidade geográfica de 19,8 hab./km² em seus 217 municípios. Apesar de contar com muitos recursos naturais e infraestrutura pronta para escoar a sua produção, o Estado ainda apresenta números alarmantes que o colocam entre os mais pobres do Brasil. Quase 15% da sua população não são alfabetizadas, a mortalidade infantil alcança 29 óbitos por mil nascimentos, o IDH – Índice de Desenvolvimento Humano é semelhante às economias subsaarianas com apenas 0,639 e a expectativa de vida de meros 68,7 anos.

O cadastro de contadores do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) indica que o Maranhão possui 4.939 contadores inscritos e 2.266 técnicos em contabilidade, totalizando 7.205 profissionais contabilistas atuando no Estado, sendo 59,87% do sexo masculino. Esses profissionais trabalham em organizações contábeis ou são empregados em empresas. As organizações contábeis geralmente trabalham para várias empresas, enquanto os profissionais

empregados trabalham apenas para a empresa onde estão empregados. O número total desses profissionais é o universo desta pesquisa, a partir do qual foi delimitada a amostra, considerando aspectos que possam assegurar a generalização.

Considerando se tratar de variáveis quantitativas, a estimativa do tamanho da amostra considerou as proporções estudadas e o nível de confiança do estudo. Neste caso, como a população é finita ($N = 7.205$ contabilistas), o número de pessoas alcançadas (amostra) deverá ser o valor determinado pela aplicação da seguinte fórmula, extraída de Santos (2016):

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{Z^2 \cdot p \cdot (1 - p) + e^2 \cdot (N - 1)}$$

Onde:

n – amostra calculada;

N – população (7.205);

Z – variável normal padronizada associada ao nível de confiança (1,64);

p – verdadeira probabilidade do evento (50%);

e – erro amostral (6%).

A verdadeira probabilidade do evento não pode ser estimada, razão por que foi assumida como 0,50 ou 50% (Bruni, 2011). A variável normal padronizada para o nível de confiança de 90% é de 1,64. Substituindo esses parâmetros na fórmula, temos definida a amostra ideal como sendo de 184 contabilistas.

$$n = \frac{7.205 \cdot 1,64^2 \cdot 0,50 \cdot (1 - 0,50)}{1,64^2 \cdot 0,50 \cdot (1 - 0,50) + 0,06^2 \cdot (7.205 - 1)} = 184$$

Para alcançar o número de respondentes, correspondente ao tamanho definido na amostra, o questionário foi desenvolvido na plataforma *Google Forms* e disponibilizado por e-mail e redes sociais para o público que se deseja alcançar. O período de remessa dos questionários foi de 07/06/2017 a 08/07/2017. A escolha por essa via se deu pela facilidade de alcançar o maior número possível de respondentes, velocidade no recebimento das respostas e, ainda, por não gerar custos com remessa de questionários e perda de tempo na recolha das respostas. Além disso, as respostas têm características de aleatoriedade uma vez que nenhum respondente é obrigado a responder e o faz por mero voluntarismo.

Os questionários tiveram como item de abertura um texto de apresentação com informações a respeito da pesquisa e o seu vínculo com um trabalho relacionado à tese de mestrado. Além disso, acrescentava que os dados seriam tratados com sigilo e usados unicamente para os objetivos da pesquisa.

3.2 TRATAMENTO METODOLÓGICO

Foram obtidas 205 respostas, sobre as quais foram feitas avaliações da confiabilidade do questionário. O método utilizado foi o coeficiente alfa de Cronbach. A validação se faz necessária por vários motivos, entre os quais podem ser destacados os seguintes: a) uniformizar o grau como diferentes examinadores podem interpretar o mesmo fenômeno usando o mesmo instrumento de avaliação; b) garantir consistência das medidas feitas com o mesmo instrumento em datas diferentes; c) obter consistência de resultados de dois diferentes instrumentos de pesquisas construídos da mesma maneira; d) garantir que respostas obtidas a partir de escalas que procuram mensurar constructos tenham fiabilidade, ainda que não existam respostas certas (Gliem & Gliem, 2003).

Christmann & Van Aelst (2006) e Cortina (1993) afirmam que o alfa de Cronbach tornou-se um dos mais populares estimadores da confiabilidade de um conjunto de informações obtidos em pesquisas que usam a escala de Likerty. Tavakol & Dennick (2011) e Panayides (2013) consideram como aceitável o valor do alfa de Cronbach acima de 0,700, já que um valor abaixo dessa medida pode reportar pouco número de questões, pobre inter-relação entre os itens ou constructos heterogêneos. Neste estudo, o alfa de Cronbach evidenciou escore de 0,724 para itens padronizados e 0,744 para itens não padronizados, superior ao valor de 0,700, mostrando que as variáveis estão estruturadas de forma apropriada para análise, como será detalhado mais à frente. Observou-se ainda não ter necessidade de excluir qualquer questão sob a pena de reduzir o coeficiente.

3.3. ANÁLISE FATORIAL

A segunda parte se refere à análise fatorial, uma técnica no campo da análise multivariada que permite a análise simultânea de medidas múltiplas para cada um dos fenômenos observados (Corrar et al, 2014). O objeto desse tipo de análise é avaliar a ocorrência de inter-relações entre as variáveis procurando reduzir o número de informações contidas nas variáveis originalmente usadas a um conjunto menor, desde que, nesse processo,

haja pouca perda de informação. Os autores afirmam que nenhum indicador isoladamente consegue explicar um fenômeno, o que leva a empregar a análise fatorial para identificar a variabilidade comum dos fenômenos por meio da identificação das estruturas existentes não observadas diretamente, denominadas de Fator. Havendo hipóteses que envolvem as estruturas subjacentes ou quando o pesquisador busca entender essas estruturas no pressuposto de que elas podem ser explicadas por algumas variáveis que andam juntas (fatores), normalmente se emprega a análise fatorial (Tabachnick & Fidell, 2007).

O método é empregado nesta pesquisa com o intuito de identificar os fatores que têm capacidade de explicar as relações entre as diferentes dimensões culturais propostas por Hofstede, chamadas de variáveis latentes, não passíveis de mensuração ou observação direta. Objetivou-se, portanto, identificar se é possível entender os aspectos culturais a partir de um conjunto menor de variáveis que possam ser avaliadas e acompanhadas de forma mais eficiente.

A análise fatorial vem sendo estudada desde 1904, quando pesquisas seminais realizadas por Charles Spearman buscaram explicar a habilidade mental de indivíduos por um número reduzido de variáveis, sumarizado em um índice geral de inteligência, chamado “fator G” (Young & Pearce, 2013). Nos anos de 1930, foi registrado avanço, com o desenvolvimento do fator múltiplo de análise (*multiple factor analysis*) ou análise fatorial, por Louis Thurstone. A pesquisa envolvida no trabalho de Thurstone identificou sete habilidades mentais primárias que substituíram o “Fator G” de Spearman. Na sequência, novos estudos aprimoraram as técnicas da análise fatorial, fazendo com que o método se tornasse mais conhecido, apesar de ainda pouco utilizado nas pesquisas sociais.

Em resumo, a análise fatorial funciona como um modelo avaliador da correlação que existe entre um grande número de variáveis, verificando o agrupamento entre elas em um número de variáveis latentes, permitindo entendê-las (Corrar et al, 2014). A análise fatorial é utilizada, portanto, em fase embrionária da pesquisa, quando o pesquisador ainda não tem conhecimentos prévios das relações de dependência entre as variáveis, permitindo identificar as variáveis independentes e dependentes que podem ser usadas mais à frente, na modelagem das equações estruturais, que visa confirmar hipóteses, guiadas por alguma teoria.

Tabachnick & Fiedll (2007), Figueiredo Filho & Silva Jr. (2010) e Corrar et al (2014) recomendam adotar processo de planejamento e preparação da base de dados antes de iniciar a análise fatorial. Os passos indicados são os seguintes:

- a) Verificar se a base de dados é adequada, avaliando o nível de mensuração das variáveis empregadas, o tamanho da amostra, a quantidade de variáveis e o padrão de correlação entre elas;
- b) Escolher o método de extração dos fatores, que pode ser: i) *principal componentes*; ii) *maximum likelihood factoring*; iii) *alpha factoring*; iv) *unweighted least squares*; v) *generalized least squares*;
- c) Determinar o tipo de análise que será realizada, escolhendo entre as mais comuns, como *R-mode fator analysis* e *Q-mode fator analysis*;
- d) Definir o tipo de rotação dos fatores para poder aumentar o poder de explicação da análise fatorial, recaindo em uma das mais comuns, entre as ortogonais (*Varimax*, *Quartimax* e *Equamax*) e as oblíquas (*Direct*, *Oblimin* e *Promax*).

4 RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados extraídos da pesquisa, apresentando-se em primeiro lugar a estatística descritiva, seguida da análise fatorial e equações estruturais.

4.1 ALFA DE CRONBACH

O primeiro passo, referente à adequabilidade dos dados, foi realizado como cálculo do alfa de Cronbach, descrito anteriormente. Para melhor eficiência no cálculo do alfa de Cronbach, Hair et al. (2006) recomendam amostra mínima de cinquenta casos e mais de cinco variáveis, o que foi atendido na pesquisa, uma vez que foram levantadas 205 respostas envolvendo vinte variáveis mensuradas e quatro variáveis latentes. Figueiredo Filho e Silva Jr. (2010) recomendam coeficiente acima de 0,300 e este estudo alcançou índices acima de 0,700, como pode ser observado no quadro seguinte. A melhor medida do coeficiente foi obtida com todas as variáveis. A exclusão de qualquer uma delas reduziu o alfa, como será demonstrado adiante.

Quadro 1 Estatísticas de confiabilidade

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach com base em itens padronizados	N de itens
,744	,724	20

Fonte: A pesquisadora (2017).

Outros testes de adequação dos dados foram também realizados e igualmente atenderam as especificações constantes da literatura consultada, como o teste da Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), que varia entre 0 e 1 e o teste de esfericidade de Bartlett inferior a 0,05 ($p < 0,05$), detalhados mais adiante.

A extração dos fatores, correspondente ao segundo passo no planejamento da análise fatorial, pode ser realizada de diferentes formas. Corrar et al (2014) e Figueiredo Filho & Silva Jr. (2010) indicam a Análise dos Componentes Principais (ACP) como a mais utilizada e indicada porque considera a variância total dos dados. Tabachnick & Fidell (2007) também recomendam esse método, enquanto Hair et al (2005) atestam que os métodos de Análise dos Componentes Principais e Análise Fatorial Comum se equivalem e atingem os mesmos

resultados na maioria dos casos em que o número de variáveis supera a trinta. Neste trabalho, a escolha recaiu sobre o método ACP por ser o mais comum, porque o pesquisador tem interesse em determinar os fatores com maior poder de explicação e, também, porque se deseja analisar as estruturas subjacentes de relacionamento entre as variáveis.

O próximo passo foi escolher o número de fatores a serem extraídos, permitindo reduzir o número de variáveis. A opção escolhida a partir da literatura consultada foi o Critério do Autovalor (*eigenvalue*), também chamado de Critério da Raiz Latente ou Critério de Kaiser (*Kaiser test*). Nesse método, são extraídos os valores acima de um, já que os dados padronizados apresentam variável com média zero e variância total igual a um (Tabachnick & Fidell, 2007; Corrar et al, 2014) Figueiredo Filho & Silva Jr., 2010). Além do *eigenvalue*, é possível recorrer a uma forma adicional, chamada de Variância Explicada ou Acumulada. Nesse critério, o pesquisador precisa avaliar o percentual de variância mínima explicada e estabelecer o número de fatores escolhidos. Corrar et al (2014) e Hair et al (2005) afirmam que esses percentuais devem variar entre 60% e 80%.

O método de rotação dos fatores escolhido foi o Ortogonal *Varimax*, por ser o mais fácil de usar e proporcionar a redução dos fatores com facilidade na identificação. Embora a rotação ortogonal seja mais fácil, a oblíqua proporciona maior correlação, embora ambas produzam o mesmo resultado ou resultados muito próximos. Os demais métodos pouco se aplicam aos dados disponíveis nesta pesquisa e, por essa razão, foram descartados.

Como evidenciado no Quadro 1, o alfa de Cronbach para índices padronizados foi de 0,724 e para itens não padronizados de 0,744 e demonstram que as escalas utilizadas nos questionários (escala de Likert) são consistentes e satisfatórias para a análise multivariada, tanto em nível de análise fatorial como modelagem das equações estruturais (discutida na próxima seção).

Importante esclarecer que o cálculo da análise fatorial foi realizado com o auxílio do *software* SPSS, que também calcula o alfa de Cronbach, média e desvio padrão de todas as vinte variáveis mensuráveis nos 205 questionários. Não obstante o fato do alfa de Cronbach ter apresentado escore suficiente, poderia ser interessante avaliar esse indicador com a eliminação de alguma variável mensurada, conforme demonstrado no Quadro seguinte. Podemos perceber na última coluna à direita que a exclusão de qualquer dos itens não vai proporcionar melhoras significativas nos respectivos índices alfa de Cronbach, indicando que a análise completa, com todas as variáveis, é robusta o suficiente para validar a escala.

4.2 PERFIL/CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES

Como primeira ferramenta utilizada nesta pesquisa, recorreu-se à estatística descritiva com o objetivo de mostrar as características dos respondentes. Como se sabe, foram obtidas 205 respostas aos questionários enviados por meio de redes sociais e banco de e-mails. Os quadros seguintes mostram a frequência das respostas obtidas em relação ao gênero, tipo de empresa, setor de atividade, porte das empresas, relação do respondente com a empresa e se trabalha no setor contábil ou presta serviço terceirizado na empresa.

Quadro 2 Estatística descritiva

a) Respondentes, quanto ao gênero	Quant	%
Feminino	84	40,98%
Masculino	88	41,95%
Não identificou	35	17,07%
Soma	205	100,00%

b) Respondentes, por tipo de empresa	Quant	%
Privada	149	72,68%
Pública	50	24,39%
Terceiro setor	6	2,93%
Soma	205	100,00%

c) Respondentes, por setor de atividade da empresa	Quant	%
Comércio	51	24,88%
Indústria	10	4,88%
Serviço	144	70,24%
Soma	205	100,00%

d) Respondentes, por porte da empresa	Quant	%
Micro e pequena	101	49,27%
Médio porte	45	21,95%
Grande porte	59	28,78%
Soma	205	100,00%

e) Respondentes, por relação com a empresa	Quant	%
Sócio/proprietário	45	21,95%
Funcionário	132	64,39%
Estagiário/terceirizado	28	13,66%

Soma	205	100,00%
f) Respondentes, por forma de trabalho para a empresa		
	Quant	%
Trabalha em escritório que presta serviços para a empresa	98	47,80%
Trabalha no setor contábil da empresa	107	52,20%
Soma	205	100,00%

Fonte: A pesquisadora (2017).

Percebe-se distribuição normal entre os gêneros (masculino e feminino, cada um em porções iguais). A maior parte dos respondentes está ligada as empresas da iniciativa privada e pertencente ao setor de serviço, como era esperado. As micro e pequenas empresas representam quase a metade das respostas obtidas, o que também era esperado. Os números mostram, ainda, que quase 65% dos respondentes são empregados de empresas e quase 22% são sócios ou proprietários. Essas pessoas estão quase praticamente distribuídas de forma equitativa entre aqueles que trabalham em serviços contábeis diretamente para a empresa e aqueles que trabalham em escritórios que prestam serviços contábeis às empresas.

Quadro 3 Estatística do item total

	Média de escala se o item for excluído	Variância de escala se o item for excluído	Correlação de item total corrigida	Correlação múltipla ao quadrado	Alfa de Cronbach se o item for excluído
UN1	52,6488	86,072	,037	,462	,752
UN2	52,6049	83,642	,186	,229	,742
UN3	52,3707	88,244	-,079	,512	,755
UN4	52,3122	89,530	-,172	,438	,759
UN5	52,4390	87,924	-,055	,298	,753
IN1	53,3951	84,838	,039	,239	,759
IN2	52,7951	85,321	,052	,316	,753
IN3	53,1220	83,696	,105	,304	,751
PO1	55,0341	77,219	,467	,418	,721
PO2	54,0390	77,832	,319	,214	,734
PO3	55,0049	77,946	,389	,329	,727
PO4	55,0439	75,728	,490	,385	,718
PO5	54,4390	78,346	,358	,241	,730
MA1	55,2585	74,918	,604	,637	,711
MA2	55,4683	76,005	,651	,671	,711
MA3	55,3073	75,606	,577	,535	,713
MA4	55,0585	76,448	,452	,468	,722
MA5	55,1171	72,976	,639	,584	,705
MA6	55,3415	73,912	,608	,738	,709
MA7	54,3463	78,031	,301	,267	,736

Fonte: A pesquisadora (2017).

O cálculo das médias e desvio padrão, mostrado no Quadro seguinte, identifica, no caso da média, a aproximação dos respondentes para as dimensões culturais de Hofstede. Escores de média entre 4 e 5, por exemplo, indicam elevada frequência de respostas para “Concordo Parcialmente” (4) e “Concordo Totalmente” (5), enquanto escores de média ente 1 e 2 indicam maior frequência de respostas para “Discordo Totalmente” (1) e “Discordo Parcialmente” (2).

À luz do que foi afirmado antes, percebe-se que as cinco questões relacionadas à dimensão “evitar a incerteza” (UN1, UN2, UN3, UN4 e UN5) alcançaram escore de média entre 4 e 5, com desvio padrão inferior a 1,0, indicando que há preferência dos contadores em guiar-se por normas e regulamentos em vez de ter que tomar decisões, fazer julgamentos ou estimativas, características aproximadas do perfil desejado para os atuais profissionais contábeis. Os três quesitos relacionados à dimensão “individualismo x coletivismo” (IN1, IN2 e IN3) apresentaram escores de média entre 3,5 e 4,1 e desvio padrão superior a 1,0 indicando que os respondentes apresentam fortes características de perceber a força do coletivismo em detrimento do individualismo. Na sequência, as cinco questões relacionadas à dimensão “distância do poder” (PO1, PO2, PO3, PO4 e PO5) tiveram escores de média variando entre 1,86 e 2,86 com desvio padrão acima de 1,0, indicando que os respondentes não concordam com a ideia de que não devam tomar decisões. De certa forma, a tendência a essa resposta média afasta-se da característica de “evitar as incertezas”, apresentadas nas primeiras cinco respostas. Finalmente, as sete questões relacionadas à dimensão “masculinidade x feminilidade” (MA1, MA2, MA3, MA4, MA5, MA6 e MA7) apresentaram baixo escore médio, entre 1,43 e 2,55, com desvio padrão um pouco acima de 1,0. Esses escores mostram que os respondentes não concordam que o serviço contábil seja mais afeito aos comportamentos identificados como masculinos por Hofstede.

Quadro 4 Média e desvio padrão

	Média	Desvio padrão	N
UN1	4,2537	,97722	205
UN2	4,2976	,93633	205
UN3	4,5317	,78292	205
UN4	4,5902	,72619	205
UN5	4,4634	,71735	205
IN1	3,5073	1,37063	205
IN2	4,1073	1,13249	205
IN3	3,7805	1,25854	205
PO1	1,8683	1,12338	205
PO2	2,8634	1,40408	205
PO3	1,8976	1,20629	205
PO4	1,8585	1,22654	205
PO5	2,4634	1,23466	205
MA1	1,6439	1,10481	205
MA2	1,4341	,95065	205
MA3	1,5951	1,08780	205
MA4	1,8439	1,23074	205
MA5	1,7854	1,21380	205
MA6	1,5610	1,18505	205
MA7	2,5561	1,43248	205

Fonte: A pesquisadora (2017).

Foram aplicados, ainda, dois testes complementares para avaliar a adequação dos dados: o teste F ANOVA e o T ao quadrado de Hotelling. O objetivo principal do TESTE ANOVA (também conhecido como *Analysis of Variance*) e do T ao quadrado de Hotelling é comparar entre dois ou mais grupos de variáveis as igualdades das médias, partindo da dispersão existente no conjunto de dados, ou seja, analisar a variância para saber se as variáveis são iguais ou significativamente diferentes. Nesse caso, testam-se duas hipóteses (H_0 e H_1) usando métodos diferentes. Os resultados estão descritos no Quadro seguinte.

Quadro 5 Teste T ao quadrado de Hotelling

T ao quadrado de Hotelling	F	df1	df2	Sig
1756,334	84,282	19	186	,000

Fonte: A pesquisadora (2017).

O valor da significância (0,000) confirma que as variâncias dos fatores em análise são iguais ao nível de significância de 0,05 e que não existe interação entre as variáveis analisadas.

4.3 ANÁLISE FATORIAL

Recorreu-se à análise fatorial para discriminar na amostra estudada as dimensões subjacentes dos padrões culturais de Hofstede, aplicando-se a Análise dos Componentes Principais (ACP) para extração dos fatores. A determinação do número de fatores extraídos foi feita pelo critério do autovalor (*eigenvalue*) superior a um, conforme explicado anteriormente, com rotação ortogonal Varimax. A análise fatorial dos itens foi realizada pelo índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e pelo teste de esfericidade de Bartlett (BTS). O quadro no Anexo B mostra o resumo da matriz de correlação das variáveis estudadas, com todos os fatores estudados simultaneamente.

Percebe-se, a partir deste anexo, que parte dos fatores apresentou resultado satisfatório (correlação superior a ,500, na parte superior do quadro e o teste de significância (sig. ou p-test, na parte de baixo do quadro) apresentou valores iguais ou muito próximos de zero (destaque em fundo amarelo). Como nem todos os fatores foram satisfatórios, foi efetuado o teste KMO (Kaiser-Meyer-Olkin), também chamado MAS (*Measure of Sampling Adequacy*), que mede a adequação da amostra e corrobora o alfa de Cronbach já tratado anteriormente. O resultado desse teste é considerado bom quando superior a ,500. Também foi calculada a significância pelo teste de esfericidade de Bartlett, que deve ser inferior a 0,005. O Quadro seguinte mostra a adequação da amostra tratada nesta pesquisa.

Quadro 6 Teste KMO

Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,842
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado aprox.	1471,543
	df	190
	Sig.	,000

Fonte: A pesquisadora (2017).

O teste KMO alcançou ,842 (superior a ,500), evidenciando elevado poder de explicação entre os fatores, assim como o teste de esfericidade de Bartlett indicou existir forte relação entre os indicadores para aplicação da análise fatorial (sig. < ,50). Além dessas considerações, ainda é possível tentar aumentar o poder de explicação dos fatores retirando algumas variáveis da análise. Nesse caso, recorre-se à matriz anti-imagem, que indica o poder de explicação de cada variável utilizada na pesquisa. Corrar et al (2014) explicam que esta matriz apresenta o MAS de cada uma das variáveis analisadas, devendo ser excluídos todas as

variáveis com índice abaixo de ,500. Neste estudo, apenas a questão IN2 apresentou MAS de ,491 (inferior a ,500 porém muito próxima desse parâmetro, o que não justificaria a priori a sua exclusão).

Ainda assim, deve-se levar em conta que algumas variáveis apresentaram baixa correlação com outras, o que pode ser constatado no Quadro 8, que demonstra as comunalidades. Autores, como Corrar et al (2014) consideram indicadores de comunalidades acima de ,700 para adequação satisfatória e abaixo desse valor como razoáveis. O Quadro seguinte demonstra as comunalidades e nele percebemos que apenas cinco variáveis revelaram adequação satisfatória. As outras quinze variáveis apresentaram resultados razoáveis sendo que seis delas ficaram acima de ,600 e outras seis acima de ,500. Apenas três variáveis ficaram abaixo de ,400.

Quadro 7 Comunalidades

	Inicial	Extração
UN1	1,000	,633
UN2	1,000	,442
UN3	1,000	,709
UN4	1,000	,623
UN5	1,000	,516
IN1	1,000	,562
IN2	1,000	,717
IN3	1,000	,581
PO1	1,000	,612
PO2	1,000	,617
PO3	1,000	,569
PO4	1,000	,448
PO5	1,000	,458
MA1	1,000	,732
MA2	1,000	,740
MA3	1,000	,634
MA4	1,000	,560
MA5	1,000	,656
MA6	1,000	,774
MA7	1,000	,503

Método de extração: análise do componente principal.

Fonte: A pesquisadora (2017).

Apostou-se, também, em analisar o grau de explicação alcançado por alguma variável. O Quadro 9 mostra que os cinco primeiros fatores conseguem explicar 60,424% da variância dos dados e que um único fator só atinge 22,223%, o que é muito baixo.

Quadro 8 Variância total explicada

Componente	Somas de extração de ...	Somadas rotativas de carregamentos ao quadrado		
	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	28,229	4,445	22,223	22,223
2	39,796	2,470	12,352	34,575
3	48,364	2,277	11,383	45,958
4	54,863	1,714	8,570	54,528
5	60,424	1,179	5,896	60,424
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15				
16				
17				
18				
19				
20				

Método de extração: análise do componente principal.

Fonte: A pesquisadora (2017).

Foi realizada uma segunda tentativa, excluindo-se as variáveis de comunalidade inferior a 500 (UN2, PO4 e PO5). Os resultados não foram promissores, ou seja, não revelaram melhora nos indicadores. A variância total explicada, por exemplo, alcançou 25,187% com uma única variável e 65,568% com cinco variáveis, o que representa ganho de apenas cinco pontos percentuais em relação ao conjunto completo de variáveis. O teste KMO atingiu apenas ,833, abaixo do número anterior de ,842 com todas as variáveis.

Conclui-se que, independente de se utilizar o modelo completo com vinte variáveis ou utilizar um modelo alternativo com 17 variáveis (excluindo-se aquelas de baixa comunalidade), os cinco fatores extraídos só conseguem explicar algo entre 60,424% e 65,568%, o que não justifica reduzir o conjunto a um número menor de fatores, pois não haverá ganhos significativos no modelo.

Dessa forma, torna-se importante aplicar a modelagem das equações estruturais (*Structural Equations Modeling – SEM*) para ampliar análise, como será demonstrado na próxima sessão.

4.4 MODELAGEM DAS EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

A terceira parte desta pesquisa foi realizada por meio das equações estruturais ou modelagem das equações estruturais (*structural equations modeling – SEM*), uma ferramenta estatística que integra as técnicas de análise multivariada e permite expandir a capacidade de explicação quando há mais de uma variável dependente. Diversos autores (Hair, Anderson, Tatham & Black, 2005; Schumacker & Lomax, 2010; Byrne, 2010) informam que a técnica SEM é utilizada quando o pesquisador enfrenta diversas questões inter-relacionadas e quer examinar uma série de relações simultaneamente, especialmente quando variáveis independentes se tornam dependentes em subseqüentes relações. Nesses casos, a SEM é usada para descrever as relações entre essas variáveis para fornecer teste quantitativo de um modelo teórico de hipóteses elaboradas pelo pesquisador, que podem ser testadas.

Hair et al (2005), Schumacker & Lomax (2010) e Byrne (2010) identificam as variáveis latentes e as variáveis observadas na modelagem SEM. Eles ensinam que as variáveis latentes (constructos ou fatores) são aquelas que não podem ser diretamente observadas ou medidas, mas podem ser identificadas por uma ou mais variáveis, chamadas de indicadores, usando testes ou pesquisas, entre outras possibilidades. Elas podem ser independentes ou exógenas, quando conseguem prever ou serem causas para outros fatores, e dependentes ou endógenas, quando sofrem influência das exógenas. Hair et al (2005) informa que a análise de caminhos consegue estimar as relações na SEM usando correlações bivariadas simples. É chamado de modelagem quando empregado com múltiplas relações entre constructos e um modelo de mensuração. O diagrama de caminhos nada mais é, portanto, que as relações causais representadas por setas retilíneas e por setas curvas que correspondem às correlações entre constructos, sem qualquer causalidade.

Byrne (2010) adianta que a análise por meio da SEM é feita a partir de um modelo formulado com apoio na teoria e/ou em pesquisas e que precisa ser testado. Ele complementa que, como o modelo nunca consegue se ajustar totalmente aos dados observados, sempre haverá um diferencial denominado residual.

Schumacker & Lomax (2010) informam que a técnica das equações estruturais começou a ser desenvolvida por Karl Pearson em 1896, quando utilizou modelos de regressão linear que usam coeficientes de correlação linear. Em 1904 e 1927 Charles Spearman também passou a utilizar esses modelos para criar a análise fatorial (tratada anteriormente). Grace et al (2012) trazem adicionalmente a informação de que a primeira geração de equações estruturais foi desenvolvida por Sewall Wright, no início dos anos de 1920, quando desenvolveu a

análise de caminhos (*path analysis*) e o gráfico de modelagem. O modelo evoluiu para o que ficou conhecido como segunda geração quando Jöreskog desenvolveu em 1973 o modelo LISREL (*Linear structural relation* ou relação estrutural linear), que compara matrizes de covariância implícita e métodos de máxima verossimilhança, desenvolvendo um *software* específico para esse fim, que levou o mesmo nome (LISREL).

O SEM, segundo Hair et al (2005) engloba uma família inteira de modelos de análise, incluindo a própria análise fatorial discutida anteriormente. Também fazem parte dessa família a análise de covariância e a análise de variável latente (LISREL). Para Grace et al (2012), o SEM objetiva desenvolver e avaliar modelos a fim de aprender como representam processos casuais subjacentes. Hair et al (2005) discutem diferenças significativas entre o SEM e as demais técnicas de análise multivariada, apontando que elas divergem no uso de relações separadas para cada conjunto de variável. Segundo eles, o SEM estima diversas equações de regressão múltiplas, separadas e interdependentes, de forma simultânea, considerando que essas variáveis afetam as variáveis dependentes. O modelo consegue demonstrar essas relações, mesmo quando uma variável dependente se transforma em independente em outras relações.

O passo inicial da modelagem das equações estruturais se dá a partir do desenho do modelo estatístico feito a partir de uma base teórica, fruto de pesquisas empíricas ou de ambas as situações. Byrne (2010) ensina que, uma vez desenhado o modelo, o passo seguinte é testá-lo, sem antes considerar que qualquer modelo nunca vai se ajustar perfeitamente aos dados observados e a diferença é chamada de residual. O modelo representa nada mais que a estrutura hipotética que liga as variáveis passíveis de serem medidas com as variáveis latentes e o residual é a discrepância entre o modelo estratégico e os dados mensurados.

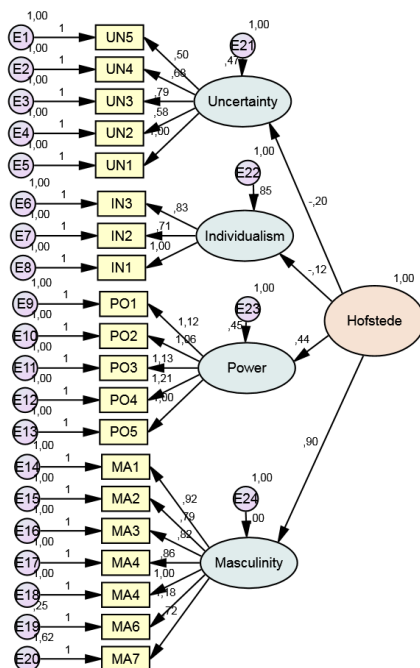
O modelo desenhado nesta pesquisa usou o *software* AMOS/SPSS (IBM), em que foram elaborados diagramas de caminhos representando as relações que se supõe existir entre as variáveis. Esse diagrama, segundo Byrne (2010) usa figuras baseadas em símbolos geométricos. Círculos ou elipses representam variáveis não observadas (latentes); quadrados ou retângulos representam variáveis observadas; setas com uma ponta indicam o impacto de uma variável sobre a outra; setas com duas pontas indicam correlação ou covariância entre variáveis. Hair et al (2005) dizem que um caminho não pode retroceder novamente, mas pode seguir para trás antes seguir adiante, sem, contudo, passar mais de uma vez pela mesma variável e só pode incluir uma seta com duas pontas.

Carvalho (2017) afirma que, para ser utilizado o método SEM, os constructos (variáveis latentes) são quem determinam as relações causais a serem estimadas pelo modelo

e são medidas pelas variáveis observadas. Nesse sentido, deve-se assumir que as variáveis de medição são dependentes dos constructos (a seta parte do constructo em direção à variável, ou variáveis de medição que foram utilizadas para medir a variável latente). Ele insiste que, se uma variável latente é resultado de diferentes variáveis, essas variáveis são chamadas de variáveis indicadoras e acrescenta que, quando uma variável não sofre influência de outras variáveis do modelo, são chamadas de variáveis exógenas, independentes ou preditoras e podem ser mensuradas sem erro. Finaliza, afirmando que as variáveis que são influenciadas por outras variáveis presentes no modelo são conhecidas como endógenas ou dependentes e, para elas, haverá sempre um erro associado, já que as variáveis independentes não conseguem explicar integralmente o que está sendo medido.

O modelo proposto descrito na Figura seguinte leva em conta que cada uma das dimensões culturais de Hofstede é considerada uma variável latente ou construto e são explicadas pelas vinte questões formuladas e respondidas pelos questionários, que são as variáveis observadas. As cinco primeiras questões (UN 1 a (N5) se referem à dimensão “evitar a incerteza”; as três questões seguintes (IN 1 a IN 3) se referem à dimensão “individualismo x coletivismo”; as cinco questões seguintes (PO1 a PO5) se referem à dimensão “distância do poder” e, finalmente, as sete questões finais (MA 1 a MA7) se referem à dimensão “masculinidade x feminilidade”.

Figura 1 Modelo conceitual – diagrama de caminhos



Fonte: A pesquisadora (2017).

Percebe-se que cada um dos constructos está ligado ao conjunto de variáveis representadas pelas questões. Como essas variáveis não conseguem explicar totalmente a dimensão cultural respectiva há um erro associado a cada questão (resíduo). Os quatro constructos ou dimensões culturais estão igualmente associados a uma variável latente denominada HOFSTEDE, que representa a cultura como um todo.

Antes de seguir adiante com a análise do modelo proposto na Figura anterior, é importante destacar em que esta pesquisa se distancia do modelo proposto por Thien et al (2013). Os autores buscaram esclarecer em seu trabalho as relações entre as medidas e as variáveis, catalogando tais medidas em reflexivas e formativas. Segundo eles, a medida formativa são aquelas em que as variáveis explicativas definem as características das variáveis latentes enquanto as reflexivas invertem o sentido, propugnando que as variáveis latentes são causadoras dos indicadores observados. Partindo desse conceito, Thien et al (2013) conjecturam que as dimensões culturais de Hofstede moldam a cultura de uma sociedade e elas não compartilham um tema comum entre si. Na verdade, afirmam eles, cada uma das dimensões captura apenas um aspecto único do domínio conceitual dos valores propostos por Hofstede, o que não permite deixar qualquer uma dessas dimensões de fora e isso elimina a condição de se transformarem em um modelo reflexivo, tornando-se, portanto, modelo de medida formativa.

No desenho do modelo, Thien et al (2013) projetam uma construção denominada de ordem superior, que é refletido por suas dimensões de ordem inferior, que é exatamente o modelo desenhado nesta pesquisa. No entanto, eles apresentam um modelo reflexivo-formativo tipo II (além de um terceiro modelo formativo-reflexivo tipo III e um quarto modelo formativo tipo IV, optando ao final pelo modelo tipo II), de segunda ordem, que consideram superior para estimar todas as variáveis e evitar confusão de interpretação. Nesse aspecto, o *software* AMOS/SPSS não permite utilizar mais de uma variável com a mesma denominação, o que inviabilizou a repetição das variáveis explicativas (questões incluídas no questionário de pesquisa) como fatores latentes do modelo formativo-reflexivo.

Em outras palavras, a modelagem de equações estruturais não proporciona condições de realizar o cálculo das correlações quando as variáveis explicativas determinam as variáveis latentes e estas simultaneamente explicam as variáveis explicativas. Por se tornar impraticável colocar em execução o modelo apresentado por Thien et al (2013), optou-se por reduzir o modelo ao tipo I, apenas formativo, conforme apresentado na Figura anterior.

Ocioso afirmar que os dados utilizados no SEM foram os mesmos usados na análise fatorial. Trata-se, a título de recapitulação, de uma amostra de 205 questionários aplicados com profissionais da área contábil em que se procurou identificar as dimensões culturais propostas por Hofstede. O número de 205 amostras, superior ao tamanho mínimo determinado estatisticamente, está em linha com o que apregoam Lei & Wu (2007), para quem o tamanho da amostra ideal e capaz de fornecer parâmetros imparciais e exatos na modelagem das equações estruturais (SEM) depende das características do modelo não deve ser inferior a duzentas ou de cinco a vinte vezes o número de parâmetros. Hair et al (2005) afirmam que o tamanho deve ser pelo menos maior que o número de covariâncias ou correlações na matriz de dados de entrada.

A estimação do modelo foi feita pelo método de Estimação de Máxima Verossimilhança (MLE), considerado o procedimento mais utilizado, eficiente e não sujeito a viés quando a suposição de normalidade multivariada é atendida. Em adição, o MLE assume que as variáveis observadas são multivariadas, distribuídas de forma normal e não há excesso de curtose.

Hair et al (2005) apontam ser possível que programas de computador, como o AMOS/SPSS usado nesta pesquisa e o LISREL possam apresentar resultados sem lógica. Boa parte desses problemas é atribuída à falta de habilidade do modelo em gerar estimativas únicas. Por isso, deve-se estar atento ao tamanho da matriz de covariância e o número de coeficientes estimados (a diferença entre eles é chamada de graus de liberdade). Esses dados estão dispostos nos quadros seguintes.

Quadro 9 Notas do modelo

Número de momentos distintos da amostra	210
Número de parâmetros distintos a serem estimados	26
Graus de liberdade (210 – 26)	184

Fonte: A pesquisadora (2017).

Quadro 10 Resultados do modelo

Mínimo foi alcançado	
Qui-quadrado	769,947
Graus de liberdade	184
Nível de probabilidade	,000

Fonte: A pesquisadora (2017).

Diversos autores (Byrne, 2010; Schumacker & Lomax, 2010 e Hair et al 2005) afirmam que os graus de liberdade do modelo devem ser maiores ou iguais a zero. Eles também informam que um modelo exatamente identificado (*just-identified*) tem zero graus de liberdade, proporcionando ajuste perfeito, mas sem condições de generalização; um modelo superidentificado (*over-identified*) é tem mais informações na matriz de dados que os parâmetros a serem estimados, mostrando número positivo de graus de liberdade, sendo passível, portanto, de generalização e um modelo subidentificado (*under-identified*) apresenta número negativo de graus de liberdade, o que o torna impraticável até que outros parâmetros sejam fixados. Os quadros anteriores mostram a existência de 210 momentos distintos de amostra (elementos da matriz de covariância de amostra ou número de informações fornecidas pelos dados) e 26 parâmetros a serem estimados, resultando em 184 graus de liberdade, classificando-se em um modelo super identificado (*overidentified*), e um qui-quadrado de 769,947 com nível de probabilidade de 0,000, útil para generalização.

Uma segunda avaliação diz respeito ao modelo estrutural recíproco ou não recursivo. Schumacker & Lomax (2010) afirmam que um modelo é recursivo quando todas as relações estruturais são unidirecionais (duas variáveis latentes não estão relacionadas reciprocamente), não existindo laços de realimentação por meio dos quais uma variável latente se alimenta de si mesma. Os modelos não recursivos incluem uma relação recíproca ou bidirecional (há *feedback*). Para um modelo não recursivo, os mínimos quadrados ordinários (OLS) não são um método adequado de estimação. O modelo deste estudo é considerado recursivo.

Ainda que as variáveis latentes (dimensões culturais de Hofstede) não sejam interconectadas, ou seja, não correlação entre elas, já foi possível perceber a partir da análise fatorial tratada na sessão anterior que é impossível compreender o modelo excluindo qualquer uma dessas variáveis, assim como a exclusão de qualquer variável explicativa (questões formuladas na pesquisa) não melhora significativamente o modelo. Cabe, agora, examinar se essa compreensão se reflete na análise por meio do SEM. Para isso, apresentam-se os resultados extraídos do *software* AMOS/SPSS, assim como os comentários respectivos para melhor compreensão do que foi calculado.

Quadro 11 Resumo dos parâmetros do modelo

	Pesos	Covariâncias	Variâncias	Médias	Intercepto s	Total
Fixas	24	0	23	0	0	47
Rotuladas	0	0	0	0	0	0

	Pesos	Covariâncias	Variâncias	Médias	Intercepto s	Total
Estimadas	24	0	2	0	0	26
Total	48	0	25	0	0	73

Fonte: A pesquisadora (2017).

O resumo dos parâmetros mostrados no Quadro 12 mostra a existência de 48 pesos de regressão, dos quais 24 são fixos (quatro variáveis latentes e vinte questões) e 24 estimados. Não existe covariância porque as variáveis latentes não são interdependentes, mas existem 25 variâncias, totalizando 73 parâmetros (59 estimados).

Segundo Byrne (2010), elabora-se a modelagem das equações estruturais para avaliar a adequação do modelo aos dados da amostra, ou seja, se as estimativas dos parâmetros são adequadas e isso se dá quando são cumpridos três critérios elementares; a) ocorre a viabilidade das estimativas dos parâmetros; b) há adequação dos erros-padrão; e c) há significância estatística das estimativas dos parâmetros.

O primeiro critério – viabilidade das estimativas dos parâmetros – exhibe o sinal e o tamanho corretos, consistentes com a teoria em que se apoiou o pesquisador para desenhar o modelo proposto (Byrne, 2010 e Hair et al, 2005). Qualquer estimativa fora do intervalo admissível indica que o modelo está errado ou que a matriz de entrada não possui informações suficientes (por exemplo, correlações maiores que 1,00; variâncias negativas; matrizes de covariância não positivas). O segundo critério – erros-padrão adequados – refletem a precisão dos parâmetros estimados e devem ser valores pequenos (erros-padrão muito grandes indicam ajustes inadequados). Finalmente, o terceiro critério – a estatística das estimativas dos parâmetros – é considerado a razão crítica, pois está representada pelo parâmetro dividido pelo seu erro-padrão (a estatística z no teste em que o nível de probabilidade de ,05 determina resultado acima de 1,96).

Por outro lado, a adequação ou bondade do ajuste na modelagem por meio do SEM não é realizada de forma tão direta quanto em outros procedimentos, já que neste método as variáveis observadas são mensuradas e há testes estatísticos com distribuição conhecida (Schumacker & Lomax, 2004). Assim, os índices calculados no SEM não têm teste de significância que possa identificar o modelo correto, considerando-se os dados colhidos na amostra. Dessa forma, o qui-quadrado (X^2) acaba se tornando o único teste estatístico usado para avaliação do modelo.

O Quadro 13 evidencia os valores estimados de forma não padronizada. Os resultados aparecem separados para a carga dos fatores, listados como pesos de regressão, covariâncias e variâncias. Nota-se que as estimativas são razoáveis e estatisticamente significativas, assim como os erros-padrão revelam adequação (exceto os valores destacados em amarelo).

Quadro 12 Parâmetros estimados

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Uncertainty	<---	Hofstede	-,199	,073	-2,726	,006	
Individualism	<---	Hofstede	-,121	,083	-1,457	,145	
Power	<---	Hofstede	,440	,105	4,205	***	
Masculinity	<---	Hofstede	,904	,182	4,972	***	
Uncertainty	<---	E21	,472	,099	4,770	***	
Individualism	<---	E22	,852	,095	9,008	***	
Power	<---	E23	,448	,101	4,446	***	
Masculinity	<---	E24	,000	182188,740	,000	1,000	
UN1	<---	Uncertainty	1,000				
UN2	<---	Uncertainty	,576	,232	2,481	,013	
UN3	<---	Uncertainty	,792	,257	3,086	,002	
UN4	<---	Uncertainty	,680	,243	2,793	,005	
UN5	<---	Uncertainty	,501	,225	2,226	,026	
IN1	<---	Individualism	1,000				
IN2	<---	Individualism	,712	,127	5,622	***	
IN3	<---	Individualism	,832	,134	6,197	***	
PO5	<---	Power	1,000				
PO4	<---	Power	1,206	,200	6,024	***	
PO3	<---	Power	1,129	,193	5,859	***	
PO2	<---	Power	1,060	,186	5,694	***	
PO1	<---	Power	1,124	,192	5,848	***	
MA5	<---	Masculinity	1,000				
MA4	<---	Masculinity	,864	,108	7,994	***	
MA3	<---	Masculinity	,816	,106	7,727	***	
MA2	<---	Masculinity	,794	,104	7,601	***	
MA1	<---	Masculinity	,921	,111	8,284	***	
MA6	<---	Masculinity	1,184	,109	10,852	***	
MA7	<---	Masculinity	,719	,120	5,999	***	

Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Hofstede	1,000				
E21	1,000				
E22	1,000				
E23	1,000				
E24	1,000				
E5	1,000				
E4	1,000				
E3	1,000				
E2	1,000				
E1	1,000				
E8	1,000				
E7	1,000				
E6	1,000				
E13	1,000				
E12	1,000				
E11	1,000				
E10	1,000				
E9	1,000				
E18	1,000				
E17	1,000				
E16	1,000				
E15	1,000				
E14	1,000				
E19	,251	,053	4,731	***	
E20	1,619	,165	9,787	***	

Fonte: A pesquisadora (2017).

Considerando, portanto, que foram identificadas apenas três estatísticas transgressoras (erros-padrão menor que 1,96), duas delas relacionadas à correlação negativa entre as dimensões culturais “evitar incertezas” e “individualismo x coletivismo” com o padrão cultural “Hofstede” e a outra decorrente do erro-padrão elevado entre a dimensão cultural “masculinidade x feminilidade” e o erro E24, é possível passar ao próximo passo, o ajuste geral do modelo, com uma ou mais medida de qualidade.

Para realizar o ajuste do modelo, se faz necessário entender como serão apresentadas as diferentes estatísticas extraídas do AMOS/SPSS. Para cada conjunto de estatística, são

apresentadas três informações distintas. A primeira, contendo os dados do modelo proposto (*default model*), a segunda com o modelo saturado (*saturated model*) e a terceira com os dados do modelo independente (*independence model*). Byrne (2010) ensina que os três modelos devem ser vistos como pontos de um *continuum* em que nos dois extremos estão o modelo independente e o modelo saturado, enquanto o modelo proposto nesta pesquisa está situado em algum ponto entre os dois extremos. O modelo independente, segundo o autor, tem total independência com todas as variáveis (todas as correlações são zero) e é mais restrito, pois cada variável representa um fator. O modelo saturado é aquele em que o número de parâmetros é igual ao número de dados e é menos restrito.

Quadro 13 Estatística de adequação do ajuste do modelo – CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	26	769,947	184	,000	4,184
Saturated model	210	,000	0		
Independence model	20	1527,708	190	,000	8,041

Fonte: A pesquisadora (2017).

O primeiro grupo de estatísticas trata da discrepância mínima (CMIN), número de parâmetros (NPAR), graus de liberdade (DF), valor da probabilidade (P) e a relação entre a discrepância mínima e os graus de liberdade (CMIN/DF). O CMIN revelado no quadro anterior (769,947) indica a discrepância entre a matriz de covariância da amostra (S) e a matriz de covariância restrita $\Sigma (\Theta)$, que é igual à estatística do qui-quadrado ou Teste de Razão de Verossimilhança (X^2). O número corresponde ao tamanho da amostra (N) menos um, multiplicada pela função de ajuste mínimo (Fmin), ou seja, $X^2 = (N - 1) Fmin$. Espera-se que o valor da probabilidade associada a X^2 seja elevado para que o modelo desenhado se aproxime do ajuste perfeito.

O modelo proposto produziu valor de CMIN ou X^2 de 769,947, com 184 graus de liberdade e probabilidade menor que ,0001 ($p < 0,0001$), indicando que o modelo não é totalmente adequado, conforme proposto por Hair et al. (2005) ao determinar como desejável significância mínima de 0,05. Outros autores (Byrne, 2010; Schumacker & Lomax, 2004) esclarecem, entretanto, que a sensibilidade do Teste de Razão de Verossimilhança e o tamanho da amostra podem influenciar no resultado. Autores, como Hair et al (2005), Schumacker & Lomax (2004) e Lei & Wu (2007), acrescentam que em amostras pequenas a estatística X^2 indica níveis de probabilidade não significativos, sendo aconselhável aumentar o

tamanho da amostra. Nesta pesquisa, o número de 205 amostras é considerado adequado, porém ainda pequeno e isso pode ter determinado modificações dos testes de hipóteses no modelo de estrutura de covariância, o que faz necessário empregar medidas adicionais de ajuste, como os índices RMR (*root-mean-square index* ou resíduo médio quadrado) e o GFI (*goodness-of-fit index* ou índice de bondade/adequação do ajuste), mostrados no Quadro 15.

Quadro 14 Estatística de adequação do ajuste do modelo – RMR e GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	,139	,732	,694	,641
Saturated model	,000	1,000		
Independence model	,327	,417	,356	,377

Fonte: A pesquisadora (2017).

O resíduo médio quadrado (RMR) é definido por Byrne (2010) e Schumacker & Lomax (2004) como o valor residual médio derivado do ajuste da matriz de variância-covariância para o modelo desenhado à matriz de covariância dos dados da amostra $\Sigma (\Theta)$. Esse índice é medido, de acordo com Hair et al (2005) pela raiz do erro quadrático médio e indica a correlação residual, variando de zero a um (0 – 1,00), quanto menor, melhor. Schumacker & Lomax (2004) consideram adequado quando abaixo de 0,500. No modelo projetado, encontrou-se RMR de 0,139, considerado ótimo por atender a esse limite e, ainda, por corresponder a menos da metade do modelo independente.

O índice de adequação de ajuste (GFI) mede a variância e covariância em S e é explicada juntamente com $\Sigma (\Theta)$. Varia também de zero a um (0 – 1,00) sendo considerado melhor quanto mais próximo de 1,00 e adequado quando acima de 0,900. Neste modelo, o GFI alcançou índice de ,732, abaixo do parâmetro considerado como adequado. O AGFI é o mesmo indicador GFI ajustado para os graus de liberdade e incorpora uma penalidade pelos parâmetros adicionais que são incorporados. Seu cálculo se dá pela divisão da soma das diferenças quadradas entre as matrizes observadas e reproduzidas pelas variâncias observadas. Também varia entre 0 – 1,00 e é tanto melhor quanto mais próximo de um.

O PGFI também é um ajuste do GFI incluindo a parcimônia (complexidade dos parâmetros do modelo). O número de ,641 encontrado é inferior ao considerado adequado (,900), porém sempre apresentará valores mais baixos que o GFI, o que o torna consistente, assim como os demais por serem bem superiores que o do modelo independente. Ainda assim,

Hair et al (2005) consideram estender a análise aos indicadores de ajuste incremental e parcimonioso, como será demonstrado no Quadro a seguir.

Quadro 15 Estatística de adequação do ajuste do modelo – Baseline comparisons

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	,496	,480	,564	,548	,562
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

Fonte: A pesquisadora (2017).

O grupo de indicadores do quadro anterior, denominado *Baseline comparisons*, incorpora índices incrementais ou comparativos de ajuste com um modelo nulo. Hair et al (2005) afirmam que o modelo nulo tem apenas um fator e sem erro de mensuração. O primeiro indicador deste grupo, o índice de adaptação normalizado (*normed fixed index – NFI*) é a medida que reescala o qui-quadrado entre zero (sem ajuste) e 1,00 (ajuste perfeito). Dessa forma, Byrne (2010) ensina que o NFI apresenta tendência de subestimar o ajuste quando a amostra é pequena, razão por que é mais bem analisado quando em conjunto com o índice de ajuste comparativo (CFI), mostrado na última coluna desse grupo, que também varia entre 0 – 1,00. Os dois fornecem medida de covariação completa dos dados, especialmente quando superiores a ,900. O modelo proposto alcançou índices abaixo do desejado (respectivamente ,496 e ,562). Há, ainda nesse grupo, o índice de ajuste relativo (RFI), derivado do NFI, também variando no intervalo de 0 – 1,00, considerado adequado acima de ,900. O modelo proposto atingiu apenas ,480, considerado baixo. Outro índice tratado nesse grupo é o índice incremental de ajuste (IFI) e seu cálculo é parecido com o NFI, exceto por considerar os graus de liberdade. O valor encontrado de ,564 ficou aquém do desejado, que deveria ser superior a ,900. Finalmente, o último indicador desse grupo, o índice Tucker-Lewis (TLI), é consistente com os demais indicadores quando compara o modelo proposto com o modelo nulo. O número encontrado de 584 ficou abaixo do adequado (>,900).

O próximo grupo de indicadores evidencia o PRATIO (*parsimony ratio* ou razão da parcimônia), calculado pela relação entre indicadores já comentados (NFI e CFI), sem deixar de considerar a complexidade do modelo. A fórmula proposta para o PRATIO é a divisão d/d_1 , em que d são os graus de liberdade do modelo avaliado e d_1 são os graus de liberdade do modelo independente. O quadro seguinte mostra os resultados encontrados para o PRATIO

(,968), PNFI (,480) e PCFI (,544), evidenciando que o PRATIO está acima do valor de referência (,900). Esses valores devem sempre ser comparados com o qui-quadrado normado (CMIN/DF) anteriormente discutido (4,184).

Quadro 16 Estatística de adequação do ajuste do modelo – ajuste parcimonioso

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,968	,480	,544
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

Fonte: A pesquisadora (2017).

O grupo de indicadores seguinte extraído do AMOS/SPSS está relacionado às estimativas de parâmetro de não centralidade (NCP) e é usado, segundo Byrne (2010) para avaliar quando o modelo não se sustenta [$\sum \neq \sum (\Theta)$]. Isso ocorrendo, a estatística X^2 tem distribuição não central, com um parâmetro fixo (λ), que não é considerado como adequação ao ajuste do valor do modelo. Dessa forma, quanto maior a discrepância, maior será esse parâmetro fixo. Nesta pesquisa, o parâmetro de não centralidade (NCP) foi de 585,947, que representa o valor de X^2 menos os graus de liberdade e o intervalo de confiança de 90% indica que o valor populacional do parâmetro está entre 504,027 e 675,423.

Quadro 17 Estatística de adequação do ajuste do modelo – NCP

Model	NCP	LO 90	HI 90
Default model	585,947	504,027	675,413
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1337,708	1216,866	1465,988

Fonte: A pesquisadora (2017).

Os próximos parâmetros estão relacionados à função de discrepância mínima (FMIN) e à discrepância da população (FO), apresentados no Quadro 19. As colunas LO90 e HI90 representam os limites (inferior e superior) do intervalo de confiança de 90% em torno do FO.

Quadro 18 Estatísticas de adequação do ajuste do modelo – FMIN

Model	FMIN	F0	LO 90	HI 90
Default model	3,774	2,872	2,471	3,311
Saturated model	,000	,000	,000	,000
Independence model	7,489	6,557	5,965	7,186

Fonte: A pesquisadora (2017).

No Quadro 20, apresenta-se o erro quadrático médio de aproximação (RMSEA – *Root mean square error of approximation*), reconhecido nos últimos tempos como um dos critérios de maior capacidade informativa no SEM (Byrne, 2010). O RMSEA explica como o modelo, com valores de parâmetros desconhecidos, mas otimamente escolhidos, se adequaria à matriz de covariância da população, se ela estivesse disponível. Os valores devem se limitar a ,100, sem deixar de considerar que o tamanho da amostra influencia nesse parâmetro, especialmente quando pequena. O modelo desenhado nesta pesquisa ficou ligeiramente acima do parâmetro desejado (RMSEA = ,125), porém o intervalo de confiança de 90% é estreito (varia de ,085 a ,118), o que torna adequada a medida registrada.

Quadro 19 Estatística de adequação do ajuste do modelo – RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,125	,116	,134	,000
Independence model	,186	,177	,194	,000

Fonte: A pesquisadora (2017).

O grupo de estatística AIC (*Akaike's information criterion* ou Critério de informação Akaike), que inclui uma variável consistente (CAIC) trabalha com a parcimônia na avaliação do modelo, levando em conta a adequação estática do ajuste e o número de parâmetros. O AIC opera com a máxima verossimilhança do modelo em função dos graus de liberdade e o CAIC penaliza amostras pequenas, porém ambos comparam dois modelos, representando o melhor ajuste. Os valores calculados no AMOS/SPSS referente ao modelo desenhado são bem inferiores ao modelo independente, mostrando-se adequado ao ajuste. O CAIC é inferior inclusive ao modelo saturado, revelando que o ajuste é ideal.

Quadro 20 Estatística de adequação do modelo – AIC

Model	AIC	BCC	BIC	CAIC
Default model	821,947	827,914	908,345	934,345
Saturated model	420,000	468,197	1117,832	1327,832
Independence model	1567,708	1572,299	1634,169	1654,169

Fonte: A pesquisadora (2017)

No próximo grupo de estatísticas (Quadro 22), demonstra-se o BCC (*Browne-Cudeck criterion* ou critério de Browne-Cudeck), um indicador semelhante ao AIC usado para observar como a matriz de covariância difere da matriz de covariância do modelo previsto, incluindo uma penalidade mais severa que o AIC se o modelo for complexo, com muitos parâmetros. O valor encontrado (827,914) mostra-se adequado ao ajuste. No mesmo grupo, o BIC (*Bayesian information criterion* ou critério de informação bayesiana) também é similar ao AIC, incorpora penalidade em modelos complexos e com pequenas amostras. O valor encontrado (908,145) também se revela adequado ao ajuste. Vale dizer que esses dois indicadores do modelo proposto estão situados entre os indicadores do modelo saturado e do modelo independente, como se espera que ocorra quando o modelo desenhado se ajusta adequadamente. Além disso, o BIC supera o parâmetro desejado de ,900 e o BCC se situa muito próximo desse parâmetro.

Quadro 21 Estatística de adequação do ajuste do modelo – BBC/BIC

Model	AIC	BCC	BIC	CAIC
Default model	821,947	827,914	908,345	934,345
Saturated model	420,000	468,197	1117,832	1327,832
Independence model	1567,708	1572,299	1634,169	1654,169

Fonte: A pesquisadora (2017).

A estatística ECVI demonstrada no Quadro 23 indica a validação cruzada esperada. Ela mede a discrepância entre a matriz de covariância esperada em uma amostra equivalente. O seu cálculo é feito da seguinte forma: $ECVI = 1/n (AIC) = F + 2q/n$. O resultado desse índice mostra que o modelo com menor valor é mais habilitado à replicação. No modelo desenhado nesta pesquisa, o ECVI foi de 4,029, bem inferior ao mesmo índice do modelo independente, de 7,685 e acima do modelo saturado, de 2,059, o que leva a confirmar a sua adequação.

Quadro 22 Estatística de adequação do ajuste do modelo – ECVI

Model	ECVI	LO 90	HI 90	MECVI
Default model	4,029	3,628	4,468	4,058
Saturated model	2,059	2,059	2,059	2,295
Independence model	7,685	7,092	8,314	7,707

Fonte: A pesquisadora (2017).

A estatística HOELTER, mostrada no Quadro 24 está concentrado no tamanho da amostra em vez de no ajuste do modelo, procurando estimar o tamanho da amostra que seria suficiente para produzir o modelo adequado. Hoelter, que criou o modelo, propôs pelo menos duzentas amostras. Os valores encontrados de ,05 e ,01 foram, respectivamente, 58 e 62 evidenciando que a amostra de 205 é superior ao tamanho mínimo proposto por Hoelter.

Quadro 23 Estatística HOELTER

Model	HOELTER	HOELTER
	.05	.01
Default model	58	62
Independence model	30	32

Fonte: A pesquisadora (2017).

Uma vez analisados os indicadores agrupados em seus respectivos conjuntos para verificar a adequação (bondade) do ajuste e em que medida a amostra se encaixa no modelo, é preciso considerar que parte dos índices sofre influência do tamanho da amostra, assim como da complexidade do modelo ou pode violar alguns pressupostos subjacentes de normalidade multivariada e independência variável. Nesse caso, Byrne (2010) considera que esses índices, sozinhos não podem garantir a utilidade do modelo, já que há a possibilidade de ser especificado incorretamente. Recomenda, portanto, que a avaliação se baseie também em outros critérios que levem em conta não só a estatística, mas a teoria e as práticas.

Identificar a falta de especificação do modelo é, em última análise, procurar evidências de erros na especificação do modelo. O programa AMOS/SPSS fornece indicativos nesse sentido. Um deles são os resíduos padronizados que, segundo Byrne (2010) são calculados dividindo-se os resíduos ajustados por seus erros-padrão assintoticamente. Representam, dessa forma, estimativas do número de desvios padrão dos resíduos observados dos resíduos zero que existiriam se o ajuste do modelo fosse perfeito. O autor ensina que o objetivo do

SEM é identificar o ajuste entre a matriz de covariância restrita, que está implícita no modelo testado, e a matriz de covariância de amostras.

A matriz de covariância residual reflete a discrepância entre os dois, revelando um residual para cada par de variáveis observadas. O autor ainda acrescenta que os erros-padrão são análogos a *z-scores*, fáceis de interpretar. Valores maiores que 2,58 são considerados grandes.

No modelo que está sendo submetida ao teste, a matriz de covariância residual padronizada (Quadro 25) mostra apenas dois erros que excedem o ponto de corte, o primeiro com marcação de 3,626, representado pela covariância entre os pares de variáveis observadas PO1 e PO2, e o segundo com 2,817, representado pela covariância entre os pares de variáveis UN1 e UN3. A baixa incidência de erros leva a concluir que as duas únicas discrepâncias estatisticamente significativas estão restritas aos pares de variáveis destacados.

Quadro 24 Matriz de covariância residual padronizada

	MA7	MA6	MA1	MA2	MA3	MA4	MA5	PO1	PO2	PO3	PO4	PO5	IN3	IN2	IN1	UN5	UN4	UN3	UN2	UN1
MA7	,000																			
MA6	-,254	,000																		
MA1	,308	,161	-2,858																	
MA2	-,427	,277	1,227	-4,105																
MA3	,184	-,096	,865	1,185	-2,397															
MA4	,800	-,469	1,065	,668	,701	-,648														
MA5	-,245	,269	,397	,353	,597	,310	-1,954													
PO1	-1,014	,571	,125	,449	,103	-,149	,185	-1,636												
PO2	1,535	-1,927	-,935	-,527	-1,175	-,004	-,477	-,275	3,626											
PO3	-,411	-,506	-,561	,227	,108	-,384	,465	1,303	-,887	-,368										
PO4	1,162	1,398	,581	,682	1,564	,276	1,643	-,319	-,498	,254	-,491									
PO5	-,059	-,512	-,497	,049	-,372	,017	,164	1,180	-,978	,204	-,899	,887								
IN3	-1,804	-,078	,356	,936	,183	-,262	1,092	,985	,966	-,386	-,786	,860	,428							
IN2	-,363	-,973	,254	-,330	,476	-,876	-,100	1,001	1,495	-,386	,165	,432	1,014	-,728						
IN1	-,062	,189	,273	1,143	,145	-1,594	,735	,215	-,624	,602	1,552	1,687	-1,059	-,222	,752					
UN5	-,593	-,880	-,268	-,307	-,027	-1,393	,191	-,628	,869	-,943	-,524	-,460	,647	1,441	-,341	-5,247				
UN4	-,612	-2,061	-1,102	-,943	-,244	-,956	-,876	-1,578	-,031	-1,226	-,954	-1,164	1,165	,372	-,785	1,945	-5,372			
UN3	-1,337	-,467	-,115	-,009	,410	-,597	-,021	-,511	-,594	-,254	-1,206	-1,164	2,398	-,907	-,157	,880	1,616	-4,810		
UN2	-,452	,950	1,806	1,969	1,556	,517	2,387	1,398	1,515	1,464	1,547	2,038	1,197	,252	1,227	,595	-,004	,924	-1,994	
UN1	-,193	1,057	,351	,433	,450	,773	1,414	-,052	2,012	-,326	-,299	-,115	2,386	-,322	-,767	,594	1,376	2,817	1,742	-2,497

Fonte: A pesquisadora (2017).

Byrne (2010) acrescenta que o sistema AMOS/SPSS fornece estatísticas do χ^2 com grau de liberdade, denominadas de índices de modificação (MI) para cada parâmetro fixo, representando a queda total esperada de χ^2 se o parâmetro fosse livremente estimado. É importante salientar que o autor ensina que todos os parâmetros estimados livremente têm MI igual a zero. No Quadro 26, extraído do programa, destacam-se os MIs e a o valor esperado de mudança do parâmetro (PAR CHANGE ou alteração do par). Destacam-se três parâmetros cujos MIs ficaram um pouco acima dos demais, mas revelam pouca preocupação, uma vez que estão relacionados às covariâncias dos erros (destaques em amarelo).

Quadro 25 Índices de modificação e estatística de mudança de parâmetros

			M.I.	Par Change
E15	<-->	E14	4,991	,167
E16	<-->	E15	4,103	,150
E17	<-->	E19	4,945	-,108
E17	<-->	E14	4,093	,152
E10	<-->	E24	5,810	173474,695
E10	<-->	E23	4,648	,212
E10	<-->	E20	8,499	,278
E10	<-->	E19	10,707	-,167
E11	<-->	E9	5,384	,183
E12	<-->	E24	8,917	-217835,141
E12	<-->	E23	5,402	-,230
E6	<-->	E21	13,978	,479
E6	<-->	E20	4,837	-,221
E8	<-->	E17	5,140	-,193
E8	<-->	E10	5,672	-,208
E8	<-->	E12	4,866	,196
E8	<-->	E6	5,315	-,203
E2	<-->	E1	5,034	,165
E3	<-->	E6	5,640	,194
E3	<-->	E2	4,036	,152
E5	<-->	E6	6,271	,211

			M.I.	Par Change
E5	<-->	E3	15,103	,305
E5	<-->	E4	5,134	,175

Fonte: A pesquisadora (2017).

Em razão de não terem sido identificados parâmetros dignos de inclusão em um modelo de subseqüente especificação, considerando inclusive os pesos de regressão também extraídos do sistema AMOS/SPSS, pode-se concluir que o modelo avaliado preenche os requisitos de adequação. Dessa forma, é plausível analisar as hipóteses formuladas e verificar se podem ser ou não validadas, conforme destacado no próximo capítulo.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS E DISCUSSÃO

O processo de adaptação por que passa a contabilidade no mundo inteiro, decorrente da adoção de um novo padrão internacional que promete reduzir os riscos de que erros e fraudes não sejam identificados, além de tornar os relatórios financeiros mais compreensíveis, comparáveis e passíveis de interpretação, deu origem a questionamentos variados. Um desses questionamentos tem sido objeto de estudo tanto no ambiente acadêmico como no empresarial e diz respeito à influência da cultura interna dos diferentes países no processo de adoção do padrão contábil internacional.

Já relatado anteriormente, De George et al (2016) e Machado & Nakao (2014) atestam que a elaboração dos relatórios contábeis sofre influência do ambiente econômico, legal e cultural de um país, tanto que eventos similares são escriturados de forma distinta em diferentes países. Autores, como Sarquis & Luccas (2015), Lemes & Silva (2007), Schimidt & Pinheiro (2014), Miranda (2008), Lantto & Sahlström (2009), Calixto (2010), Paris, Rodrigues, Cruz & Brugni (2011) e Moura (2014) confirmam em pesquisas diferenças relevantes nesses relatórios influenciadas pela cultura.

O fenômeno não é exclusivo do ambiente contábil e permeia quase todas as áreas do conhecimento. Hofstede (1980) caracterizou as dimensões culturais em um estudo que já rendeu mais de quarenta mil citações e um sem número de estudos que visam à aplicação em diferentes regiões, empresas ou ambientes. Tais estudos estão longe de serem conclusivos, muitos deles inclusive controversos acerca da efetividade dos padrões culturais propostos por Hofstede (Kirkman, Lowe & Gibson, 2006). No entanto, Thien et al (2013) produziram uma pesquisa em torno dos valores culturais de Hofstede e suas dimensões, avaliando um modelo de reflexão-formação de segunda ordem. Essa pesquisa, como relatado anteriormente, foi aplicada em escolas primárias da Malásia e tiveram resultados promissores em relação à influência da cultura no processo de ensino daquele país.

A pesquisa apresentada neste trabalho aproveitou, portanto, grande parte da metodologia utilizada por Thien et al (2013) para verificar se os valores culturais de Hofstede também podem ser confirmados no ambiente contábil brasileiro. Para isso, foram formuladas quatro hipóteses lastreadas em estudos anteriores (Carvalho, 2015; Salotti & Carvalho, 2015; Fernandes, 2015; Flores, Sampaio & Sales, 2015) e que foram testadas por meio da modelagem de equações estruturais (SEM). São elas:

H1 – A característica cultural de evitar incertezas tem forte correlação com a tendência em reduzir riscos na evidenciação contábil.

H2 – A distância do poder e o individualismo influenciam fortemente no baixo reconhecimento do nível de importância da profissão contábil.

H3 – A preferência em seguir regras tem relação direta com as características culturais de evitar incertezas, distância do poder e individualismo.

H4 – As dificuldades em aplicar as normas internacionais decorrem da preferência dos contadores em trabalhar sozinhos (masculinidade), não requerendo o concurso de outros profissionais.

Vimos, no capítulo anterior, que os resultados foram extraídos dos dados colhidos em uma pesquisa quantitativa envolvendo 205 respondentes. O questionário foi confeccionado na plataforma *Google Forms* e disponibilizado em redes sociais. Sua estrutura envolveu as mesmas questões usadas por Thien et al (2013) acrescidas de indagações ao respondente sobre o gênero, tipo de empresa em que trabalha, porte da empresa, relação do respondente com a empresa.

5.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A análise por meio da estatística descritiva nos deu uma exata ideia de como os respondentes se posicionam acerca das questões levantadas na pesquisa. Para melhor entendimento, serão apresentadas as frequências de respostas das diferentes perguntas, analisadas em cada uma das dimensões de Hofstede. Deu-se preferência em concentrar a análise tabulando as respostas obtidas em relação ao vínculo dos respondentes com as empresas, ou seja, se eles prestam serviços de contabilidade para as empresas como empregados da própria empresa ou como terceirizados. Esse corte se deve ao fato de que é compreensível que certas características das dimensões culturais de Hofstede aflorem mais no ambiente da própria empresa ou no ambiente de uma empresa terceirizada, como masculinidade x feminilidade, distância do poder, aversão ao risco e individualismo x coletivismo.

5.1.1. Dimensão: Evitar a incerteza

Para levantar dados sobre a dimensão “evitar a incerteza”, foram formuladas cinco questões, transcritas a seguir. Essas questões estão caracterizadas na coluna Item por um

código semelhante ao utilizado no sistema SPSS e AMOS/SPSS usados para calcular a análise fatorial e as equações estruturais. A mesma nomenclatura é utilizada nos Quadros que apresentam a frequência das respostas:

Tabela 2 Questões formuladas – Evitar a incerteza

Dimensão	Item	Descrição
Evitar a incerteza	UN1	É importante que os requisitos e as instruções de trabalho sejam enunciados para que os contadores sempre saibam o que eles devem fazer.
	UN2	O cliente espera que os contadores sigam de perto as instruções e procedimentos.
	UN3	As instruções de operação são importantes para os contadores.
	UN4	Regras e regulamentos são importantes para informar os contadores sobre as expectativas da organização.
	UN5	Procedimentos operacionais padrão são úteis aos contadores.

Fonte: A pesquisadora (2017).

As respostas tabuladas estão dispostas no Quadro 27.

Quadro 26 Frequência de respostas – Evitar a incerteza

Terceirizados	UN1	UN2	UN3	UN4	UN5
Discordo totalmente	1	1	1	0	1
Discordo parcialmente	2	4	1	2	1
Não concordo nem discordo	10	2	1	1	3
Concordo parcialmente	32	36	22	25	34
Concordo totalmente	53	55	73	70	59
TOTAL	98	98	98	98	98
Própria Empresa	UN1	UN2	UN3	UN4	UN5
Discordo totalmente	5	4	1	1	1
Discordo parcialmente	7	7	5	3	1
Não concordo nem discordo	5	3	6	7	6
Concordo parcialmente	40	45	34	24	44
Concordo totalmente	50	48	61	72	55
TOTAL	107	107	107	107	107
Geral	UN1	UN2	UN3	UN4	UN5
Discordo totalmente	6	5	2	1	2
Discordo parcialmente	9	11	6	5	2

Não concordo nem discordo	15	5	7	8	9
Concordo parcialmente	72	81	56	49	78
Concordo totalmente	103	103	134	142	114
TOTAL	205	205	205	205	205

Fonte: A pesquisadora (2017).

Observa-se que, no geral (terceirizados e empregados na própria empresa) há uma concentração de respostas nas alternativas Concordo Parcialmente e Concordo Totalmente em todas as questões formuladas para a dimensão “evitar a incertezas”, evidenciando que os respondentes se identificam com as perspectivas de que os contadores devem ser bem instruídos quanto ao que devem fazer. Os respondentes também entendem que os próprios clientes esperam que eles cumpram as regras e normas e que essas regras são úteis para a execução do trabalho. É nítida a aversão ao risco, principalmente em relação aos contadores terceirizados (quase 94% deles, em média concentraram suas respostas em “concordo parcialmente” e “concordo totalmente”).

5.1.2 Dimensão: Individualismo x Coletivismo

Para entender a dimensão “individualismo x coletivismo” foram levantados dados com três questões inseridas no questionário, que estão descritas a seguir:

Tabela 3 Questões formuladas – Individualismo x Coletivismo

Dimensão	Item	Descrição
Individualismo x coletivismo	IN1	As recompensas individuais não são tão importantes quanto o bem-estar do grupo.
	IN2	O sucesso do grupo é mais importante que o sucesso individual.
	IN3	Ser aceito pelo grupo é mais importante que trabalhar individualmente.

Fonte: A pesquisadora (2017).

A tabulação das respostas está apresentada no Quadro 28:

Quadro 27 Frequência das respostas – Individualismo x coletivismo

Terceirizados	IN1	IN2	IN3
Discordo totalmente	14	7	6
Discordo parcialmente	17	7	13

Não concordo nem discordo	9	7	10
Concordo parcialmente	35	34	40
Concordo totalmente	23	43	29
Total	98	98	98
Própria empresa			
	IN1	IN2	IN3
Discordo totalmente	13	5	11
Discordo parcialmente	12	6	10
Não concordo nem discordo	9	3	8
Concordo parcialmente	40	42	37
Concordo totalmente	33	51	41
Total	107	107	107
Geral			
	IN1	IN2	IN3
Discordo totalmente	27	12	17
Discordo parcialmente	29	13	23
Não concordo nem discordo	18	10	18
Concordo parcialmente	75	76	77
Concordo totalmente	56	94	70
Total	205	205	205

Fonte: A pesquisadora (2017).

Nesta dimensão, percebe-se que os respondentes compreendem que o “coletivismo” é mais importante que o “individualismo”, porém essa impressão não aparenta ser consensual. No geral, cerca de 37% dos terceirizados e empregados da própria empresa “concordam parcialmente” e quase 36% “concordam totalmente” que o bem-estar do grupo é mais importante que recompensas individuais ou que o sucesso do grupo deve ser mais importante que o sucesso individual e, ainda, que ser aceito pelo grupo é muito mais importante que se destacar por feitos individuais e essa percepção é bem distribuída entre os dois grupos de prestadores de serviços contábeis. No entanto, quase 20% dos entrevistados “discorda parcialmente” ou “discorda totalmente” das questões relacionadas ao “individualismo x coletivismo”, mostrando que há um número considerável de contadores que busca se destacar, mesmo que isso venha em detrimento do sucesso coletivo. E, neste ponto, os contadores terceirizados são ligeiramente mais individualistas que os contadores empregados na empresa.

5.1.3 Dimensão: Distância do poder

A coleta de dados para compreender a dimensão “distância do poder” levou a inserir cinco questões no questionário, mostradas a seguir:

Tabela 4 Questões formuladas - Distância do poder

Dimensão	Item	Descrição
Distância do poder	PO1	O chefe do escritório deve tomar a maioria das decisões sem consultar os seus contadores.
	PO2	Muitas vezes é necessário que o chefe do escritório enfatize sua autoridade e poder ao lidar com contadores.
	PO3	O chefe do escritório deve evitar perguntar as opiniões dos contadores com frequência.
	PO4	O chefe do escritório deve evitar a socialização com seus contadores após o horário de trabalho.
	PO5	Os contadores devem concordar com as decisões do chefe do escritório.

Fonte: A pesquisadora (2017).

As respostas foram tabuladas e estão apresentadas no Quadro 29:

Quadro 28 Frequência de respostas – Evitar a incerteza

Terceirizados	PO1	PO2	PO3	PO4	PO5
Discordo totalmente	51	32	60	66	28
Discordo parcialmente	36	18	23	19	42
Não concordo nem discordo	1	10	2	5	7
Concordo parcialmente	10	28	9	6	19
Concordo totalmente	0	10	4	2	2
TOTAL	98	98	98	98	98
Própria Empresa	PO1	PO2	PO3	PO4	PO5
Discordo totalmente	53	20	51	53	28
Discordo parcialmente	26	21	23	19	24
Não concordo nem discordo	2	11	11	10	14
Concordo parcialmente	24	43	19	18	37
Concordo totalmente	2	12	3	7	4
TOTAL	107	107	107	107	107

Geral	PO1	PO2	PO3	PO4	PO5
Discordo totalmente	104	52	111	119	56
Discordo parcialmente	62	39	46	38	66
Não concordo nem discordo	3	21	13	15	21
Concordo parcialmente	34	71	28	24	56
Concordo totalmente	2	22	7	9	6
TOTAL	205	205	205	205	205

Fonte: A pesquisadora (2017).

A análise da frequência das respostas dos contadores leva a pensar que há interesse em aproximação com o poder, ou seja, que os contadores querem participar das decisões. No geral (média dos contadores que trabalham na própria empresa e terceirizados), quase 68% dos respondentes cravaram “discordo parcialmente” e “discordo totalmente” para as questões que arguem sobre a tomada de decisão concentrada no chefe e a necessidade de enfatizar sua autoridade e poder. Isso mostra que há nítida intenção em compartilhar decisões. Nesse mesmo sentido, os contadores enfatizam que não devem se sentir obrigados a concordar com as decisões do chefe e que este deve se reunir mais com seus subordinados, inclusive fora do ambiente de trabalho. Os contadores terceirizados demonstram mais afinidade com a ideia de assumir responsabilidades aproximando-se da tomada de decisão do que aqueles que são empregados na própria empresa.

5.1.4. Dimensão: Masculinidade x feminilidade

Finalmente, a dimensão “masculinidade x feminilidade” exigiu a inserção de sete questões no questionário, mostradas a seguir:

Tabela 5 Questões formuladas - Masculinidade x feminilidade

Dimensão	Item	Descrição
Masculinidade x feminilidade	MA1	As reuniões geralmente são executadas de forma mais eficaz quando são presididas por um homem.
	MA2	É mais importante para os homens ter uma carreira profissional do que para as mulheres.
	MA3	As mulheres não valorizam o reconhecimento e promoção no seu trabalho tanto quanto os homens fazem.
	MA4	Os homens geralmente resolvem problemas com análises lógicas enquanto as mulheres geralmente resolvem problemas usando a

intuição.

MA5 Resolver problemas organizacionais geralmente requer uma abordagem ativa/forçada, típica dos homens.

MA6 É preferível ter um homem em uma posição de alto nível em vez de uma mulher.

MA7 Existem alguns empregos em que um homem geralmente pode fazer melhor do que uma mulher.

Fonte: A pesquisadora (2017).

Os resultados extraídos da tabulação apresentaram informações relevantes evidenciadas no Quadro 30:

Quadro 29 Frequência de respostas – Masculinidade x feminilidade

Terceirizados	MA1	MA2	MA3	MA4	MA5	MA6	MA7
Discordo totalmente	76	86	78	67	68	84	42
Discordo parcialmente	6	5	10	8	13	9	15
Não concordo nem discordo	12	3	5	9	6	3	8
Concordo parcialmente	2	4	3	9	7	1	25
Concordo totalmente	2	0	2	5	4	1	8
TOTAL	98	98	98	98	98	98	98
Própria Empresa	MA1	MA2	MA3	MA4	MA5	MA6	MA7
Discordo totalmente	68	76	68	55	63	76	30
Discordo parcialmente	9	11	12	26	12	2	26
Não concordo nem discordo	14	7	13	9	13	7	8
Concordo parcialmente	13	11	9	12	14	11	33
Concordo totalmente	3	2	5	5	4	11	10
TOTAL	107	107	107	107	107	107	107
Geral	MA1	MA2	MA3	MA4	MA5	MA6	MA7
Discordo totalmente	144	162	146	122	131	160	72
Discordo parcialmente	15	16	22	34	25	11	41
Não concordo nem discordo	26	10	18	18	19	10	16
Concordo parcialmente	15	15	12	21	21	12	58
Concordo totalmente	5	2	7	10	8	12	18
TOTAL	205	205	205	205	205	205	205

Fonte: A pesquisadora (2010).

Percebe-se nitidamente que não predomina características de “masculinidade” no ambiente contábil. Mais de 77% dos respondentes (terceirizados e empregados na própria empresa) marcaram a alternativa “discordo totalmente” e “discordo parcialmente” para a afirmação de que reuniões são mais eficazes quando presididas por homens (os terceirizados foram mais enfáticos nesse ponto). Quase 87% deles discordaram total ou parcialmente que é mais importante para os homens ter uma carreira profissional que para as mulheres. 75% deles não reconheceram que as mulheres deixam de valorizar as promoções na mesma medida que os homens. Por outro lado, os mesmos respondentes acreditam que as mulheres são mais intuitivas e os homens mais analistas, apesar de acharem que os problemas operacionais não são resolvidos através de abordagem ativa ou forçada (característica masculina). Pouco mais de 76% discorda que é preferível ter um homem em posição elevada que uma mulher. De forma semelhante ao que vinha sendo identificados, os terceirizados se mostraram mais enfáticos em todas as questões que os empregados das empresas.

Apesar da frequência de respostas mostrarem que há tendências a evitar a incerteza, aversão ao risco e coletivismo em detrimento do individualismo e, ainda, que o ambiente cultural contábil não se afigura com características de masculinidade ou feminilidade, não é possível antecipar a confirmação das hipóteses apenas pela frequência relativa e absoluta das respostas tabuladas. Torna-se necessário analisar os dados extraídos do sistema SPSS para a análise fatorial e AMOS/SPP para a modelagem de equações estruturais (SEM), avaliando-se as correlações entre os constructos (variáveis dependentes ou as dimensões culturais propostas por Hofstede).

5.2 ANÁLISE FATORIAL

A análise fatorial avalia as correlações entre variáveis e permite reduzir o número delas a um conjunto menor sem perda relevante na capacidade explicativa. O primeiro passo explicado no capítulo anterior para realizar a análise fatorial foi calcular o coeficiente alfa de Cronbach, que indica a fiabilidade dos dados levantados. Já relatado antes, esta pesquisa encontrou alfa de Cronbach igual a ,744, superior ao mínimo recomendado de ,700.

Depois de escolhido o método de extração dos fatores (ACP ou análise dos componentes principais), determinada a opção de redução do número de fatores (critério do autovalor ou *eigenvalue*, também chamado de critério da raiz latente ou critério de Kaiser) e fixado o método de rotação dos fatores (ortogonal varimax), o sistema SPSS extraiu uma série

de estatísticas que permitem análise para jogar luz sobre a questão problemática formulada e tentar comprovar ou não as hipóteses formuladas.

Analisando as correlações de cada uma das variáveis explicativas (questões apresentadas no questionário), apresentadas no Quadro seguinte, podemos notar que seis delas apresentam r^2 (correlação múltipla ao quadrado) acima de ,500, ou seja, essas variáveis são as que melhor explicam a dimensão cultural a que está relacionada. Por exemplo, a variável UN3, com r^2 de ,512, explica melhor a dimensão “evitar o risco” que as demais variáveis do seu grupo (UN1, UN2, UN4 e UN5). Por esse caminho, percebe-se que os contadores valorizam as instruções de operações em um nível mais elevado que a anúnciação dos requisitos de trabalho (UN1), a expectativa dos clientes (UN2), a expectativa da organização (UN4) e os procedimentos operacionais. A interpretação é no sentido de que essa variável é aquela que mais explica a aversão ao risco, sem descartar a força e o impacto das demais variáveis, também importantes para contadores no sentido de se sentirem mais à vontade para enfrentar as incertezas do seu ofício e conviver com elas de forma confortável.

Quadro 30 Correlação múltipla ao quadrado (r^2)

VAR.	QUESTÃO	r^2
UN1	É importante que os requisitos e as instruções de trabalho sejam enunciados para que os contadores sempre saibam o que eles devem fazer.	,462
UN2	O cliente espera que os contadores sigam de perto as instruções e procedimentos.	,229
UN3	As instruções de operação são importantes para os contadores.	,512
UN4	Regras e regulamentos são importantes para informar os contadores sobre a expectativa da organização.	,438
UN5	Procedimentos operacionais padrão são úteis aos contadores.	,298
IN1	As recompensas individuais não são tão importantes quanto o bem-estar do grupo.	,239
IN2	O sucesso do grupo é mais importante que o sucesso individual.	,316
IN3	Ser aceito pelo grupo é mais importante que trabalhar individualmente.	,304
PO1	O chefe do escritório deve tomar a maioria das decisões sem consultar seus contadores.	,418
PO2	Muitas vezes, é necessário que o chefe do escritório enfatize sua autoridade e poder ao lidar com contadores.	,214
PO3	O chefe do escritório deve evitar perguntar as opiniões dos contadores com frequência.	,329
PO4	O chefe do escritório deve evitar a socialização com seus contadores após o horário de trabalho.	,385
PO5	Os contadores devem concordar com as decisões do chefe do escritório.	,241

MA1	As reuniões geralmente são executadas de forma mais eficaz quando são presididas por um homem.	,637
MA2	É mais importante para os homens ter uma carreira profissional do que para as mulheres.	,671
MA3	As mulheres não valorizam o reconhecimento e a promoção no seu trabalho tanto quanto os homens fazem.	,535
MA4	Os homens geralmente resolvem problemas com análises lógicas, enquanto as mulheres geralmente resolvem problemas usando a intuição.	,468
MA5	Resolver problemas organizacionais geralmente requer uma abordagem ativa / forçada, típica dos homens.	,584
MA6	É preferível ter um homem em uma posição de alto nível em vez de uma mulher.	,738
MA7	Existem alguns empregos em que um homem geralmente pode fazer melhor do que uma mulher.	,267

Fonte: A pesquisadora (2017).

No grupo da dimensão “individualismo x coletivismo” (variáveis IN1, IN2 e IN3), não foi identificado nenhuma variável com forte correlação com essa dimensão, uma vez que todos os r^2 ficaram abaixo de ,500. A mesma análise pode ser feita para a dimensão “distância do poder”, cujas variáveis (PO1, PO2, PO3, PO4 e PO5) apresentaram correlação múltipla ao quadrado abaixo de ,500. A dimensão “masculinidade x feminilidade” (MA1, MA2, MA3, MA4, MA5, MA6 e MA7) foi a que apresentou maior número de variáveis com correlação superior a ,500. Possivelmente esse fenômeno ocorre em razão dos respondentes confundirem as características “masculinas” e “femininas” não como fatores preponderantes de comportamento, mas simplesmente por questão de gênero. Há, no Brasil, forte discussão a respeito do papel da mulher na gestão, na política e em outros aspectos, o que nada aduz à dimensão proposta por Hofstede. No entanto, compreende-se que os respondentes possam ter buscado responder às perguntas levando em conta a atual discussão do papel da mulher na sociedade.

Recorrendo a Matriz de Correlação é possível analisar correlações entre pares de variáveis e, por esse caminho, entender melhor sobre as perspectivas de confirmação ou não das hipóteses sugeridas.

H1 – A característica cultural de evitar incertezas tem forte correlação com a tendência em reduzir riscos na evidenciação contábil.

A H1 propõe a existência de forte correlação entre a dimensão “evitar incertezas” e a tendência em reduzir riscos na contabilidade. Essa hipótese pode ser confirmada a partir da correlação entre as variáveis UN1 e UN3, que alcançou r^2 de ,592. Essas duas variáveis estão

associadas à dimensão “evitar incerteza”, cada uma delas apresentando r^2 satisfatório em relação à dimensão, conforme demonstrado abaixo:

Tabela 6 Correlação entre variáveis UN1 e UN3

VAR.	QUESTÃO	r^2
UN1	É importante que os requisitos e as instruções de trabalho sejam enunciados para que os contadores sempre saibam o que eles devem fazer.	,462
UN3	As instruções de operação são importantes para os contadores.	,512

Fonte: A pesquisadora (2017).

Observe-se que cada uma das variáveis foi avaliada a partir de questão inserida no formulário de pesquisa em que se indagou como os respondentes enfrentam situações que potencialmente envolvem riscos na tomada de decisão. As respostas demonstradas na estatística descritiva indicam a preferência dos profissionais para que sejam enunciadas as instruções de trabalho/operações e requisitos para que eles saibam o que devem fazer e como fazer. Em outras palavras, os contadores preferem que alguém hierarquicamente acima defina suas atividades para execução do trabalho com detalhes, preferindo eles mesmos não assumirem os riscos inerentes às escolhas que fatalmente teriam que fazer se essas instruções não forem apresentadas.

Em que pese as dimensões “distância do poder” e “individualismo” não terem apresentado correlação relevante com as variáveis explicativas a elas relacionadas (todas as correlações foram inferiores a ,500), ainda assim é possível confirmar as hipóteses **H2** e **H3**, seguintes.

H2 – A distância do poder e o individualismo influenciam fortemente no baixo reconhecimento do nível de importância da profissão contábil.

H3 – A preferência em seguir regras tem relação direta com as características culturais de evitar incertezas, distância do poder e individualismo.

A dimensão “distância do poder” leva em consideração aspectos muitos próximos à dimensão “evitar incertezas”, analisada anteriormente. Ficou evidente que os contadores preferem que alguém hierarquicamente superior tome decisões acerca do trabalho em vez de assumir os riscos das escolhas que teriam que fazer. Agindo assim ou mantendo esse comportamento, os contadores ficam cada vez mais distantes do centro de decisões e isolados, não interagindo com os superiores, uma característica do “individualismo”. Seguir regras pré-definidas é mais cômodo, portanto, para uma categoria que prefere a segurança de cumprir ordens e não ser imputada por falhas decorrentes de decisões equivocadas.

Nesse sentido, a hipótese **H4** também pode ser confirmada. Os estudos anteriores citados nesta pesquisa mostram as dificuldades de aplicar as normas internacionais e as preferências de trabalhar sozinhos (individualismo e masculinidade) atestam esse fato.

H4 – As dificuldades em aplicar as normas internacionais decorrem da preferência dos contadores em trabalhar sozinhos (masculinidade), não requerendo o concurso de outros profissionais.

A hipótese **H4** é confirmada pela correlação entre quase todas as variáveis (MA4 e MA7) com a dimensão, conforme pode ser verificado a seguir pelo r^2 superior a ,500.

Tabela 7 Relação entre todas as variáveis

VAR.	QUESTÃO	r^2
MA1	As reuniões geralmente são executadas de forma mais eficaz quando são presididas por um homem.	,637
MA2	É mais importante para os homens ter uma carreira profissional do que para as mulheres.	,671
MA3	As mulheres não valorizam o reconhecimento e a promoção no seu trabalho tanto quanto os homens fazem.	,535
MA5	Resolver problemas organizacionais geralmente requer uma abordagem ativa / forçada, típica dos homens.	,584
MA6	É preferível ter um homem em uma posição de alto nível em vez de uma mulher.	,738

Fonte: A pesquisadora (2017).

É nítida a percepção de características de masculinidade em relação à dimensão, o que acaba por refletir no interesse do contador em trabalhar isolado e, dessa forma, dificultando a adoção das normas internacionais. É importante destacar, todavia, que há na sociedade uma grande discussão em torno do crescente papel da mulher e à medida que se consolidam as tendências de elevar a importância feminina, vai ser reduzida a característica da dimensão de “masculinidade” nas organizações contábeis.

5.3 MODELAGEM DAS EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

A estrutura desenhada no programa AMOS/SPSS compreende quatro dimensões culturais ou fatores (evitar incertezas, distância do poder, individualismo e masculinidade), cada um deles medido por variáveis observadas, cada uma delas regredida em seu respectivo fator. As quatro dimensões não possuem intercorrelações, ou seja, não são interdependentes.

Trata-se de um modelo de segunda ordem em que as quatro dimensões operam como variáveis independentes (primeira ordem) e há um fator de autoconceito geral de ordem superior (Hofstede) que explica todas as variâncias e covariâncias relacionadas às variáveis de primeira ordem. O fator Hofstede é denominado fator de segunda ordem e não tem seu próprio conjunto de indicadores medidos, mas está ligado indiretamente àqueles que medem os fatores de ordem inferior.

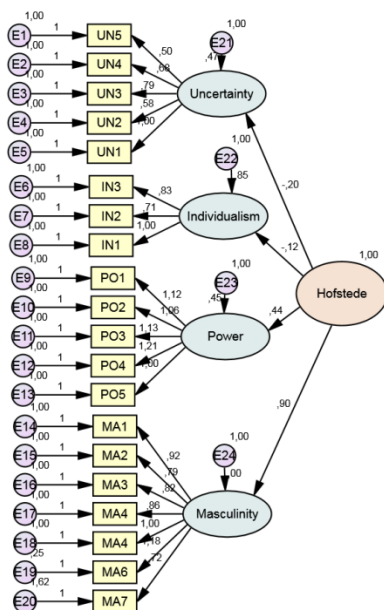
As informações obtidas foram apresentadas no capítulo anterior. Vimos que existem 210 momentos de amostra distintos (elementos da matriz de covariância da amostra ou número de informações fornecidas pelos dados) e 26 parâmetros a serem estimados, deixando, portanto, 184 graus de liberdade de um modelo super identificado. O valor do qui-quadrado alcançou 769,947 com nível de probabilidade igual a ,000.

Byrne (2010) destaca que três critérios são importantes na análise SEM:

a) A viabilidade das estimativas dos parâmetros: as estimativas de parâmetros devem exibir o sinal e o tamanho corretos e serem consistentes com a teoria subjacente (ex. correlações maiores que 1,00, variâncias negativas e matrizes de covariância ou correlação não positivas).

A Figura 2 a seguir mostra o modelo testado e as respectivas correlações entre as variáveis. Percebe-se a existência de duas correlações maiores que 1,00 na dimensão POWER (distância do poder).

Figura 2 Modelo



Fonte: A pesquisadora (2017).

b) A adequação dos erros padrão: os erros padrão refletem a precisão que um parâmetro foi estimado (quanto menor, mais adequado). O Quadro 13 – Parâmetros estimados (p. 54) evidenciou a existência de apenas um erro padrão elevado, referente à dimensão MASCULINITY (masculinidade).

c) A significância estatística das estimativas dos parâmetros: o adequado é ser maior que 1,96. O Quadro 13 – Parâmetros estimados (p. 54) identificaram apenas duas significâncias estatísticas abaixo de 1,96.

Uma vez que os três critérios foram atendidos satisfatoriamente, ou seja, que não foram apresentadas correlações acima de 1,00, não houve problemas com as covariâncias e variâncias e todas as estimativas são razoáveis e estatisticamente significativas e todos os erros parecem estar em boa forma (à exceção de um), é possível avançar na análise.

O capítulo anterior mostrou, também, o conjunto de estatísticas gerado pelo programa AMOS/SPSS. Foi possível perceber que o valor de CMIN de 769,947 com 184 graus de liberdade e probabilidade menor que ,0001 não é totalmente adequado, já que a significância mínima deveria ser de 0,05. No entanto, como foi dito antes, o tamanho da amostra pode provocar sensibilidade no Teste de Razão de Verossimilhança. Mostrou-se também que o resíduo médio quadrado (RMR) 0,139 é considerado ótimo e que o índice de adequação do ajuste (GFI) de ,732 é bem próximo do ideal (,900). Essas mesmas considerações podem ser feitas para os índices AGFI e PGFI. No entanto, o grupo de estatísticas denominado *baseline comparisons* revelou-se distante do ideal de ,900, o que não é preocupante porque comparam ajustes com um modelo nulo, o que não é o caso do modelo desta pesquisa.

Os indicadores de razão de parcimônia (PRATIO) mostraram-se totalmente adequados, assim como os que revelam o ajuste parcimonioso, discrepância mínima (FMIN) e o RMSEA, considerado o índice de maior capacidade informativa no SEM (Byrne, 2010). Finalmente, o teste de falta de especificação do modelo revelou apenas dois erros que excedem o ponto de corte (2,58), o que leva a concluir pela adequação do modelo.

Considerando, portanto, que a matriz de correlação gerada no AMOS/SPSS é a mesma produzida para a análise fatorial já realizada na seção anterior, confirmam-se as hipóteses **H1**, **H2**, **H3** e **H4**, no sentido de que:

H1 – A característica cultural de evitar incertezas tem forte correlação com a tendência em reduzir riscos na evidenciação contábil.

H2 – A distância do poder e o individualismo influenciam fortemente no baixo reconhecimento do nível de importância da profissão contábil.

H3 – A preferência em seguir regras tem relação direta com as características culturais de evitar incertezas, distância do poder e individualismo.

H4 – As dificuldades em aplicar as normas internacionais decorrem da preferência dos contadores em trabalhar sozinhos (masculinidade), não requerendo o concurso de outros profissionais.

6 CONCLUSÕES

A globalização e as perspectivas de desvios e corrupção envolvendo a economia mundial colocaram a Contabilidade no centro de uma revolução que pretende transformar a forma como os investidores, credores e demais *stakeholders* (grupos de interessados) veem os números de uma empresa em particular e do Grupo econômica a que ela pertence. Nesse sentido, as diferenças regionais ou mesmo individuais de cada país, sua legislação, cultura, maneira como atua no mercado internacional, seus organismos reguladores, enfim, todo o arcabouço social, jurídico e econômico precisa ser eliminado para que flua um padrão contábil único e livre dessas limitações.

O padrão que se impôs no mundo atual é o chamado IFRS (*International Financial Reporting Standards*), sigla que representa os padrões internacionais de relatório financeiro, administrado pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) ou Comitê Internacional de Padrões Contábeis. Adotado inicialmente na Alemanha em 2005, o IFRS rapidamente se alastrou pelo mundo ocidental. Em 2005, muitas das companhias europeias já requeriam o seu uso e após dez anos, mais de 130 jurisdições utilizavam nas companhias listadas em bolsas de valores.

No entanto, a despeito da preferência pelo padrão IFRS, muitos países registraram dificuldades em adotar o padrão completamente. Sabe-se da sua superioridade sobre os padrões locais de cada país, já que ele traz consigo a expectativa de práticas contábeis uniformes e maior comparabilidade, porém tais vantagens não têm sido vencidas facilmente pelos problemas culturais enfrentados (Sarquis & Luccas, 2015).

No Brasil não foi diferente. Considerada a maior economia da América Latina (LATAM), o país se preparou para o processo de implantação do padrão IFRS. De início, foram criados organismos para gerenciar o processo de harmonização contábil, como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Foi também fortalecido o papel de outras instituições, como o Conselho Federal de Contabilidade, cujas normas passaram a ter validade entre as empresas no sentido impositivo e legal. Todo o processo foi regulamentado pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, que revisaram a Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) e preparou o ambiente tributário para eliminar os efeitos fiscais sobre os ajustes iniciais de adoção.

Ainda assim, muitas dificuldades foram enfrentadas, entre as quais as enormes diferenças entre os antigos padrões e o novo. Lemes & Silva (2007) identificaram mais de vinte pontos a serem contornados. Schmidt & Pinheiro (2014), Mirando (2008), Lantto &

Sahlström (2009), Calixto (2010), entre outros, perceberam diferenças significativas na apresentação da situação patrimonial das empresas quando os relatórios são produzidos sob a égide do IFRS e no antigo padrão. Além de tudo, Fernandes (2015) identificou desafios de ordem cultural, especialmente na exigência de julgamentos e decisões por parte dos contadores que passaram a usar o padrão IFRS. O grande desafio, segundo ele, tem sido a resistência dos contadores em usar critérios não regulados.

Nesse sentido, várias pesquisas foram desenvolvidas procurando entender como os padrões culturais se impõem no ambiente contábil brasileiro. A base dessas pesquisas está assentada nas dimensões culturais propostas por Hofstede (1980), para quem a cultura é uma programação mental coletiva que distingue os membros de um grupo de outros grupos. Para ele, existe quatro categorias: a) distância do poder; b) individualismo; c) masculinidade; e d) evitar a incerteza. Essas categorias ou dimensões foram testadas empiricamente em mais de quarenta mil publicações (Beugelsdijk, Kostova & Rot, 2017) e têm gerado resultados inconclusivos.

Um desses estudos diz respeito a uma pesquisa realizada por Thien et al (2013) que adotou um modelo de reflexão-formação. O estudo foi feito na rede de ensino da Malásia, um país em que vicejam características culturais distintas. Baseado neste trabalho, esta pesquisa reproduziu o questionário e metodologia para verificar em que medida os valores culturais influenciam a adoção das práticas contábeis adotadas pelo Brasil a partir da convergência aos padrões internacionais representados pelas IFRS. Já se sabe que, a partir de estudos anteriores (Carvalho, 2015; Salotti & Carvalho, 2015; Fernandes, 2015; Flores, Sampaio & Sales, 2015), que a implantação do padrão IFRS no Brasil é fortemente influenciada por questões culturais, entre as quais o nível de dependência dos contadores brasileiros em relação às normas tributárias. Nesse sentido, foram apresentadas quatro hipóteses, testadas e compradas por meio de estatística descritiva, análise fatorial e modelagem das equações estruturais. São elas:

Quadro 31 Hipóteses e Resultados

HIPÓTESES	RESULTADOS
H1 – A característica cultural de evitar incertezas tem forte correlação com a tendência em reduzir riscos na evidenciação contábil.	Validada
H2 – A distância do poder e o individualismo influenciam fortemente no baixo reconhecimento do nível de importância	Validada

da profissão contábil.	
H3 – A preferência em seguir regras tem relação direta com as características culturais de evitar incertezas, distância do poder e individualismo.	Validada
H4 – As dificuldades em aplicar as normas internacionais decorrem da preferência dos contadores em trabalhar sozinhos (masculinidade), não requerendo o concurso de outros profissionais.	Validada

Fonte: A pesquisadora (2017).

6.1 DISCUSSÃO E IMPLICAÇÕES PARA A TEORIA

A pesquisa foi aplicada sobre a base de contadores registrados no Estado do Maranhão a partir de uma amostra estatisticamente calculada em 184 respondentes. Foram obtidas 205 respostas válidas, testada em critério de fiabilidade por meio do alfa de Cronbach (,744). Os resultados informam, resumidamente, que:

- a) Os contadores que responderam o questionário possuem características cultural de evitar incertezas e essa característica acaba por criar tendência de reduzir os riscos (H1). Essa evidência se caracteriza pela correlação existente entre as variáveis UN1 e UN3, em que as respostas obtidas foram taxativas em refletir o quão é importante para a classe contábil receber instruções claras do que devem fazer a ter que tomar decisões não previstas em normas.

Essas características estão alinhadas com os resultados encontrados em diferentes estudos. Salotti e Carvalho (2015) salientam alguns desafios na implantação das IFRS no Brasil, entre os quais as barreiras culturais que dão ênfase à aderência ao regulamento fiscal em detrimento dos princípios contábeis. Fernandes (2015) também destaca que o padrão IFRS é baseado em julgamentos que devem primar pela essência sobre a forma e os contadores brasileiros resistem a adotar essa prática.

- b) Ao optar por reduzir ou evitar riscos e, dessa forma, não tomar decisões, preferindo que suas tarefas venham detalhadas, os contadores acabam por se isolar de outros profissionais com os quais teriam que interagir. Dessa forma,

reduzem a percepção da sua importância na sociedade, tornando a profissão contábil não inteiramente entendida como essencial não apenas para as empresas que contratam os serviços, mas para o próprio país, ao contribuir para melhor evidenciação patrimonial, recolhimento correto dos tributos, captação de investimentos, ampliação dos negócios e uma série de outros benefícios;

Nesse aspecto, Rathke & Santana (2015) afirmam que a comparabilidade nos relatórios contábeis proporciona ganhos na gestão, o que leva a concluir que a opção por não interagir com outros profissionais e, dessa forma, buscar o isolamento, acaba por prejudicar os ganhos que a adoção plena do IFRS poderia proporcionar. Thien et al (2013) afirmam que a dimensão cultural “individualismo x coletivismo” deve ser entendida por valores opostos. Quando prepondera o individualismo tendem a trabalhar isolados e preferem atingir as suas metas individuais. Eles também afirmam que em casos de alta distância do poder, a hierarquia prevalece, ou seja, as pessoas preferem receber ordens detalhadas a ter que tomar decisões. Evitar incertezas, a outra dimensão envolvida na questão, é entendido pelos autores como uma forma de evitar ameaças e buscar a estabilidade. Esta pesquisa corrobora todos esses aspectos.

6.2 IMPLICAÇÕES PARA A GESTÃO

Estudos anteriores destacaram alguns problemas decorrentes da influência dos padrões culturais que podem ser confirmados na pesquisa divulgada neste trabalho. Um deles trata da pouca importância dada ao profissional contábil pela sociedade. Neles fica claro que os contadores, principalmente de micro e pequenas empresas, se obrigam a assumir muitos clientes sem ter estrutura para tal. Com tantas empresas para atender, acabam reduzindo o escopo do serviço, recaindo em perda de qualidade. Ao mesmo tempo, como os clientes proprietários de pequenas e médias empresas não demandam serviços de elevada qualidade, a remuneração é baixa e cria um círculo vicioso e retroalimentado. Percebe-se que a baixa importância do contador nesta pesquisa, reflexo da dimensão “individualismo x coletivismo”, em que o contador prefere trabalhar sozinho, amparado em regras que possam ajuda-lo a “evitar a incerteza”. Por não exigir ou buscar outros profissionais para melhorar a qualidade dos serviços, muitas vezes por não ter condições para tal, o contador acaba se isolando, o que se assemelha à característica de “masculinidade”, outra dimensão proposta por Hofstede.

Não bastassem esses aspectos elencados, ainda se discute o vínculo do serviço contábil às normas emanadas das autoridades tributárias. As descobertas atestam que, ainda que os contadores tivessem amparados na legislação que lhes permitia fazer julgamentos para adotar certos padrões relacionados ao IFRS, eles preferiram seguir com as regras antigas, aderentes às necessidades de recolhimento tributário, do que correr riscos em fazer julgamentos sobre a vida útil de certos ativos, sobre o valor justo de bens e sobre cálculos de depreciação.

Ademais, a contabilidade no Brasil ainda sofre grande influência da legislação fiscal, especialmente da legislação do imposto de renda. Algumas organizações, especialmente as micro e pequenas empresas, na maior parte do tempo, o contador se dedica às questões tributárias, principalmente no que se refere ao cumprimento das obrigações acessórias. Vale ressaltar que essas obrigações são cumpridas pelos escritórios contábeis e que, caso não haja o devido cumprimento, estas se convertem em obrigação principal, através de uma penalidade pecuniária, de responsabilidade do profissional contábil. Essa situação gera um volume considerável de serviço nos ambientes empresariais contábeis, o que culturalmente traz a ideia de que cumprir com as obrigações fiscais é mais importante do que as reais funções da contabilidade.

Segundo Carpes, Klann, Kaveski, & Martins (2013) a contabilidade brasileira sempre esteve arraigada a limites e critérios de observância ditados pela legislação do imposto de renda e outras legislações em nível estadual e municipal. Corrobora Iudícibus (2010), pronunciando que dessa forma a evolução dos princípios fundamentais de contabilidade foi limitada por essa interferência fiscal.

Há também diversas agências reguladoras no Brasil sob o regime jurídico de autarquias especiais, tendo assim atribuições próprias. Citam-se os órgãos reguladores como: ANP (Agência Nacional de Petróleo), ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações) e entre outras, que têm a responsabilidade de fiscalizar as empresas de seus setores e definir inclusive normas contábeis específicas, como a adoção de Planos de Contas padronizados (Costa et al, 2014).

Imaginava-se que, com o avanço tecnológico as obrigações acessórias fossem reduzir com o passar do tempo, no entanto, com a criação do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED ocorreu o contrário. Segundo Jaime Cardozo, presidente do Sindicato das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações, Pesquisas e de Serviços Contábeis de Londrina e Região (Sescap-Ldr), toda mudança tecnológica promovida pelo SPED criou uma demanda de serviço jamais vista dentro das empresas de contabilidade. O excesso de tarefas burocráticas e as mudanças constantes das regras são alguns exemplos. Também comenta que

outro fato que preocupa os profissionais contábeis é o cumprimento dos prazos com essas obrigações, e em alguns casos, pode-se gerar multa por atraso na entrega de mais de R\$ 5.000,00 por um único dia de atraso (Notícias Empresariais, 2015).

No Brasil as micro e pequenas empresas apresentam números bem expressivos. Segundo o SEBRAE, são 8,9 milhões, representam 27% do PIB e empregam 52% com carteira assinada. Geralmente, pelo seu porte e atividades desenvolvidas, optam pelo regime de tributação simplificada – o Simples Nacional, para obterem tratamento diferenciado, tanto no cumprimento da obrigação principal, com o recolhimento do tributo unificado, como na obrigação acessória, com a redução de declarações da empresa.

A Lei Complementar nº 123/2006 que instituiu o Simples nacional traz também a em seu artigo 27, assim como a Resolução nº 28/2008 do CGSN em seu artigo 1º, que opcionalmente poderá manter a escrituração contábil simplificada e, assim, será dispensado o Livro Caixa. No entanto, o artigo 14 da mesma Lei, juntamente com a Resolução nº 94/2011, em seu artigo 131, determina que em caso de distribuição de lucros acima da regra de presunção (regime tributário – Lucro Presumido) será necessário comprovar através de escrituração contábil.

Também o Código Civil trata sobre escrituração, aliado à Lei nº 10.406/2002, no seu artigo 1.179, que “o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico”.

Da mesma forma o Conselho Federal de Contabilidade, através da Norma Brasileira de Contabilidade NBC ITG 2000, aprovada pela Resolução CFC nº 1.330/11, evidencia que independentemente do Regime Tributário, a escrituração contábil é uma obrigatoriedade.

Assim, ainda que as micro e pequenas empresa possam ter tratamento diferenciado, oriundos da lei que a instituiu, o que não faltam são outras imposições legais para que estas mantenham a sua escrituração contábil regular, especialmente no que se trata das retiradas/distribuição de lucros aos sócios.

O que se cogitava com a lei das micro e pequenas empresas, era que, em regra, iriam beneficiar e reduzir substancialmente a carga de trabalho do profissional contábil. De fato, quando se trata das obrigações fiscais, estas foram reduzidas, no entanto, com relação à obrigação contábil não ocorreu da mesma forma, embora alguns escritórios contábeis brasileiros entendam, erroneamente, que essas empresas estejam desobrigadas da escrituração contábil. Todos os fatos convergem para uma sobrecarga de trabalho e imposições de normas

aos profissionais contábeis tanto dos órgãos arrecadadores, fiscalizadores e até mesmo o próprio Conselho Federal de Contabilidade - órgão que regulamenta a profissão contábil no Brasil.

Como já citado, a Lei nº 11.638/07 obrigou as companhias abertas e as sociedades de grande porte, a adotarem as normas internacionais de contabilidade, em seguida o Conselho Federal de Contabilidade, aprovou integralmente as normas internacionais, tornando obrigatória para todas as empresas, sendo que o não cumprimento constitui infração disciplinar, sujeito a penalidades.

No entanto, já passados 10 anos dessa convergência internacional, ainda há grandes divergências, e por questões culturais, especialmente à legislação fiscal e toda interferência dos órgãos fiscalizadores, sempre haverá uma barreira na uniformização das normas internacionais.

Um exemplo claro que pode ser evidenciado sobre essa temática, trata-se do reconhecimento da receita na construção civil. Uma pesquisa apresentada por professores de contabilidade da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC teve como propósito analisar a relevância das informações contábeis depois da adoção pelo Brasil das normas internacionais de contabilidade aplicadas as receitas e despesas, no ramo imobiliário, na atividade de construção civil. A pesquisa identificou, por meio da análise de notas explicativas de 10 empresas, 8 empresas listadas na CVM – Comissão de Valores Mobiliários e 2 empresas listadas na BOVESPA, que após a adoção do IFRS e dos CPCs, ocorreram mudanças nas políticas contábeis gerando dúvidas e contradições quanto ao julgamento e estimativas de ativos e passivos apresentados nas notas explicativas (Scramin et al, 2013).

Essas características estão associadas às quatro dimensões propostas por Hofstede e, ainda, às dimensões tratadas por Gray a respeito da uniformidade (ligada à aversão à incerteza, individualismo e distância do poder) em detrimento da flexibilidade.

Todos esses aspectos refletem na gestão, especialmente de pequenas empresas. O mundo econômico caminha a passos largos para a padronização total dos relatórios financeiros e os principais operadores desse novo modelo, os contadores, ainda resistem. Eles alegam que as empresas, os principais usuários da contabilidade, não exigem serviços nesse padrão ou não estão dispostas a pagar honorários compatíveis com o grau de dificuldade inerente ao IFRS. Assim, vão retardando a adoção completa. Bancos e outras instituições que requerem relatórios financeiros devem exigir que eles sejam apresentados dessa forma, ou seja, no padrão internacional. Talvez por esse caminho possa ser acelerado o processo de adoção.

Em resumo, confirma-se que os padrões culturais propostos por Hofstede afetam fortemente o serviço contábil. Eles retardam a adoção do modelo IFRS, reduzem a qualidade da informação contábil e colocam o contador em papel secundário na sociedade, isolando-o da participação ou interação com outros profissionais. A permanecer nesse caminho, a tendência é de que a sociedade perceba a contabilidade como um serviço menos importante do que ela realmente é.

6.3 LIMITAÇÕES E FUTURAS INVESTIGAÇÕES

Esta pesquisa possui como limitação o fato de ter sido realizada apenas no Estado do Maranhão, um dos mais pobres do Brasil e onde preponderam as micro e pequenas empresas, que não exigem serviços contábeis no padrão IFRS. Além disso, em que pese ter usado como suporte teórico a pesquisa de Thien et al (2013), buscou ampliar a metodologia, incluindo além da modelagem de equações estruturais, a análise fatorial. Ainda assim, de pronto foi identificada a impossibilidade de tratar as variáveis como interdependentes. Os próprios autores da pesquisa de base, Thien et al (2013) já haviam identificado essa impossibilidade, embora tenham propostos variáveis de segunda ordem para tentar contornar a dificuldade. Preferiu-se ajustar o modelo de segunda ordem sem incluir variáveis duplicadas, uma vez que o sistema AMOS/SPSS não efetua cálculos nessas circunstâncias. Nesse caso, embora modificando a metodologia nesse aspecto, os resultados foram alcançados satisfatoriamente, tanto em relação à análise fatorial quanto na modelagem das equações estruturais.

Sugere-se que sejam desenvolvidas novas pesquisas nessa mesma direção, ampliando o espaço geográfico da pesquisa e incluindo contadores de empresas de grande porte. Essa abordagem elevaria a qualidade da informação colhida por incluir no rol dos pesquisados aqueles contadores a quem foram impostas obrigações de adotar o padrão IFRS, independente da sua escolha ou preferência.

É também salutar indicar novas pesquisas que incluam as variáveis propostas por Gray (1988), em trabalho que apresentou sub-variáveis ou sub-dimensões das dimensões de Hofstede. Essas variáveis propostas por Gray são mais indicativas da atividade contábil e, portanto, com capacidade de trazer resultados mais esclarecedores acerca da influência dos padrões culturais na contabilidade.

REFERENCIAS

- Almeida, S. R. V., Costa, T. D. A., Silva, A. H. C. & Laurencel, L. D. C. (2012). Análise dos impactos das normas internacionais de contabilidade sobre o lucro líquido e o patrimônio líquido das empresas do setor de extração e processamento de recursos naturais. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 16(3), 136-156.
- Akman, N. H. (July 2011). The effect of IFRS adoption on financial disclosure: does culture still play a role. *American International Journal of Contemporary Research*, 1(1) 6-17.
- Amat, O., Blake, J. & Oliveras, E. (1992). Dimensions of National Culture and the Accounting Environment - The Spanish Case. *Universitat Pompeu Fabra Economics Working Paper Number 394*. Retrieved Apr, 2014, Recuperado em 10 jun 2016 de SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=189430> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.189430>>.
- Beugelsdijk, S., Kostova, T., & Roth, K. (2017). Na overview of Hofstede-inspired country-level culture research in international business since 2006. *Journal of International Business Studies*, 48, 30-47.
- Borker, D. R. (2012). Accounting, culture and emerging economies: IFRS in Central and Eastern Europe. *International Business & Economics Research Journal*, Sep, 11 (9).
- Brasil. *Lei nº 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Recuperado em: 12 out. 2017 de <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>.
- Brasil. *Lei Complementar nº 123*, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Recuperado em: 12 out. 2017 de <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>.
- Brasil. *Lei nº 11.638*, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Recuperado em: 12 out. 2017 de <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>.
- Brasil. *Resolução CGSN nº 20*, de 21 de janeiro de 2008. Altera a Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007, que dispõe sobre as obrigações acessórias relativas às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional). Recuperado em: 13 out. 2017 de <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta>>.
- Brasil. *Resolução CGSN nº 94*, de 29 de novembro de 2011. Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências. Recuperado em: 13 out. 2017 de <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833&visao=anotado>>.

- Brasil. *Resolução CFC nº 11.638*, de 22 de março de 2011. Aprova a ITG 2000 – Escrituração Contábil. Recuperado em: 13 out. 2017 de <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1330.htm>>.
- Byrne, B. M. *Structural Equation Modeling with AMOS: Basic Concepts, Applications, and Programming*. 2nd ed. New York: Routledge – Taylor & Francis Group, 2010.
- Calixto, L. (2010). Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(1) 157-187.
- Carmo, C. H. S., Ribeiro, A. M., & Carvalho, L. N. G. D. (2011). Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. *Revista de Contabilidade e Finanças*, São Paulo, 22(57), 242-262.
- Carpes, A. M. D. S., Klann, R. C., Kaveski, I. D. S., & Martins, J. A. S. (2013, set./dez.). Processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade pelas organizações cooperativas: a percepção dos profissionais contabilistas. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, Universidade Federal do Paraná, 5(3), 114-130.
- Chan, E. (2014). *International accounting*. Retrieved Apr, 2014, Recuperado em 12 jul 2016 de <<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CD EQFjAA&url=http%3A%2F%3A>>. Acesso: 12 jul. 2016.
- Clements, C. E., Neill, J. D. & Stovall, O. S. (2010). Cultural diversity, country, size, and the IFRS adoption decision. *Journal of Applied Business Research*, 26(2).
- Corrar, L.J., Paulo, E. & Dias Filho, J.M. (2014). *Análise Multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas.
- Cortina, J. M. What is Coefficient alpha? (1993). An examination of Theory and Applications. *Journal of Applied Psychology*. 78, 98-104.
- Corrêa, A. A., & Szuster, N. (2014). BR GAAP x IFRS: Divergências das Demonstrações Contábeis nas Instituições Financeiras. *Pensar Contábil*, 15(58).
- Costa, T. de A., Almeida, S. R. V., Coutinho, A. H., Laurencel, L. da C., & dos Santos Junior, M. A. (2014). Impacto da implementação das normas internacionais de contabilidade no Brasil: evidências empíricas no setor regulado e não regulado. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, Piauí, 1(1), 40.
- De George, E. T., Li, X., & Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Rev. Account Stud.* 21: 898-1004.
- Diaconu, P. (2007). *Impacto of globalization on international harmonization*. Retrieved May, 2014. From: <<http://ssrn.com/abstract=958478>>. Acesso: 15 jul. 2016.

- Ernst, Young, & Fipecafi. (2010). *Manual de normas internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras* (2ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Fernandes, E. C. (2015). Challenges in applying IFRS in a civil law tradition: The example of Brazil. In Lourenço, I., & Major, M. (Ed.). *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries* (AFAE Book Series, pp. 126 – 147). Hershey, PA: IGI Global.
- Finch, N. (2009). Towards an Understanding of Cultural Influence on the International Practice of Accounting. *Journal of International Business and Cultural Studies*.
- Flores, E., Sampaio, J. O. & Sales, G. (2015). Are taxes a determinant factor in earnings management behavior? Empirical results from the Brazilian insurance market. In Lourenço, I. & Major, M. (Ed.). *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries* (AFAE Book Series, pp. 148-171). Hershey, PA: IGI Global.
- Gil, A.C. (2001). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas.
- Gliem, J. A. & Gliem, R. R. (october 2003). *Calculating, Interpreting, and Reporting Cronbach's Alpha Reliability Coefficient for Likert-Type Scales*. Midwest Research to Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education. The Ohio State University, Columbus, OH.
- Gray, S. J. (1988). Toward a theory of cultural influences on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24 (1) 1-15.
- Hofstede, G. (1980). Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations. *Sage Publication*.
- Hofstede, G. (2014). What about Brazil? *The Hofstede Center*. Retrieved 2014, May from <http://geert-hofstede.com.br.brazil.html>.
- Iudícibus, S. de. (2010). *Manual de contabilidade societária aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. São Paulo: Atlas.
- Jaggi, N.; & Low, P. Y. (2000). Impact of culture, market forces and legal system on financial disclosures. *The International Journal of Accounting*, 35(4) 495-519.
- Joos, Peter, Lang, Mark. (1994). The effects of accounting diversity: evidence from the European Union. *Journal of Accounting Research*. 32. Studies on Accounting, Financial Disclosures and the Law, 141-168.
- Kirkman, B. L., Lowe, K.B., & Gibson, C.B. (2006). A quarter century of “Culture’s Consequence”: A review of empirical research incorporating Hofstede’s cultural values framework, *Journal of International Business Studies*, 37(3) 285-320.
- Lantto, Anna-Maija, & Sahlström, P. (2009). Impact of International Financial Reporting Standards adoption on key financial ratios. *Accounting and Finance*, 49, 341-361. Recuperado em: 2 set. 2014 de <<http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-629X.2008.00283.x>>.

- Lemes, S., Silva, M. G. (jul./set. 2007). A experiência de empresas brasileiras na adoção das IFRS. *Contabilidade Vista & Revista*, 18 (3) 37-58.
- Lima, J. B. N. D. (2010). *A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil*. (Doctoral Dissertation, Universidade de São Paulo).
- Lopes, A. I. (2015). The role of Latin American Bodies to the International Standard Setting: Who are they and what are they doing? In. Lourenço, I., & Major, M. (Ed.). *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries* (AFAE Book Series, pp. 1-31). Hershey, PA: IGI Global.
- Lourenço, I., Branco, M. C. & Curto, J. D. (2015). Do IFRS matter in emerging countries? An exploratory analysis of Brazilian firms. In. Lourenço, I., & Major, M. (Ed.). *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries* (AFAE Book Series, pp. 103 – 125). Hershey, PA: IGI Global.
- Machado, M. C., & Nakao, S. H. (2014). Influência das diferenças culturais, econômicas e sociais na adoção das IFRS. *Revista Universo Contábil*, 10(1) 104-125.
- McKinnon, J. L. (1986). The historical development and operational form of corporate reporting regulation in Japan. *Garfand*.
- Miranda, V. L. de. (2008). Impacto da adoção das IFRS em indicadores econômico financeiros de bancos de alguns países da União Europeia. (Mestrado em Ciências Contábeis – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo) São Paulo, *Dissertação*, 107.
- Moura, A. A. F. de. (2014). Impacto de mudanças em padrões contábeis em medidas de desempenho de firmas: evidências no Brasil. (Mestrado em Administração e Controladoria, 2014 – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará), *Dissertação*, 136.
- Moresi, E. (2003). *Metodologia da pesquisa*. Universidade Católica de Brasília.
- Mueller, G. G. (1967). Accounting principles generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere. *International Journal of Accounting Education and Research*, Spring.
- Nair, R. D., & Frank, W. G. (July, 1975). The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. *The Accounting Review*.
- Nobes, C.; & Parker, R. (1980). *Comparative international accounting*. London: Prentice Hall (10th ed.)
- Notícias Empresariais (2015). *Obrigações acessórias massacraram empresários. A demanda de serviços aumenta cada vez mais dentro das empresas contábeis*. Sitecontabil. Recuperado em: 20 out. 2017 de <<https://www.sitecontabil.com.br/noticias/artigo.php?id=1228>>.

- Padoveze, C. L.; Benedicto, G. C.; Leite, J. D. J. (2012). *Manual de contabilidade Internacional: IFRS – US GAAP e BR GAAP – Teoria e prática*. São Paulo: Cengage Learning.
- Paris, P. K. S., Rodrigues, A., Cruz, C., & Brugni, T. V. (2011). Efeitos esperados da adoção da IFRIC 12 e ICPC 01: estudo comparativo entre Brasil e Europa. In: V Congresso da Associação Nacional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - ANPCONT, Vitória, Blumenau, *Anais*, 5.
- Peters, M. (2011). *IFRS no Brasil*. São Paulo: IOB.
- Pourjalali e Meek G. (1995). Accounting and Culture: The case of Iran. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 3 3-17.
- Radebaugh, L. H. (1975). Environmental factors influencing the development of accounting objectives, standards and practices in Peru. *International Journal of Accounting and Research*. Fall.
- Rathke, A. A. T., & Santana, V. F. (2015). Has IFRS improved comparability regarding earnings management in Latin America? In. Lourenço, I., & Major, M. (Ed.). *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries* (AFAE Book Series, pp. 56-78). Hershey, PA: IGI Global.
- Salotti, B. M., & Carvalho, L. N. (2015). Convergence of accounting standards towards IFRS in Brazil. In. Lourenço, I., & Major, M. (Ed.). *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries* (AFAE Book Series, pp. 79-102). Hershey, PA: IGI Global.
- Salter, S. B. & Niswander, F. (1995). Cultural influence on the development of accounting systems internationally: A test of Gray' Theory. *Journal of International Business Studies*. 26 (2) (2nd Qtr.) 379-397.
- Salter, S. V., Kang, T., Gotti, G. & Douppnik, T. S. (2013). The role of social values, accounting values and institutions in determining accounting conservatism. *Manag Int Rev*, 53, 607-632.
- Santos, L. P. G., Lima, G. A. S. F., Freitas, S.C. & Lima, I. S. (maio/jun./jul./ago. 2011). Efeito da Lei 11.638/07 sobre o conservadorismo condicional das empresas listadas BM&FBOVESPA. *R. Cont. Fin. – USP*, São Paulo, 22 (56) 174-188.
- Sarquis, R. W., & Luccas, R. G. (2015). Accounting systems' classification in Latin America: Is there harmonization in the IFRS era? In. Lourenço, I., & Major, M. (Ed.). *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries* (AFAE Book Series, pp. 32-55). Hershey, PA: IGI Global.
- Schmidt, P., Santos, J. L. dos, & Pinheiro, P. R. (2014). Mudanças na lei das sociedades por ações: convergência do tratamento contábil no Brasil de acordo com as normas internacionais. *Revista Competência*, 7(1) 63-78.

- Sebrae Mato Grosso. (24 July 2014). Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil: Em dez anos, os valores da produção gerada pelos pequenos negócios saltaram de R\$ 144 bilhões para R\$ 599 bilhões. Recuperado em: 20 out. 2017 de <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>.
- Silva, A. & Rodrigues, A. (2017). Mecanismos de controlo das normas internacionais de contabilidade. *European Journal of Applied Business and Management*.
- Silva, M. A. M. da, Machado, M. A. V., & Machado, M. R. (2013). Análise da relevância da informação contábil no Brasil num contexto de convergência às normas internacionais de contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 9(1) 65-85.
- Solas, C. & Ayhan, S. (2007). The historical evolution of accounting in China: the effects of culture. *Spanish Journal of Accounting History*, 2007.
- Scramin, M. A. de M., Oliveira, A. B. S., Santos, F. de A., Peters, M. R. S. (jul./dez.2013). Adoção do IFRS e CPCs no reconhecimento da receita e despesa em empresas de construção civil do ramo imobiliário: efeitos na qualidade das informações contábeis. *Revista Inovação Científica – RIT*, 1(2). Pp. 105-123. Recuperado em: 20 out. 2017 de <<http://www.mscontabil.net.br/2ArtigoProfAlana.pdf>>.
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2006). *Using Multivariate Statistics*. Allyn & Bacon, Inc. Needham Heights, MA, USA. Recuperado em 10 jun. 2016 de <<http://dl.acm.org/citation.cfm?id=1213888>>.
- Thien, L. M., Thurasamy, R. & Razak, N. A. (2014). Specifying and assessing a formative measure for Hofstede's cultural values: A Malaysian study. *Qual quant*, 48 3327-3342.
- Villegas, M. G. (2017). NIIF y MIPYMES: retos de la contabilidad para el contexto y la productividad. *Cuadernos de Administración*, 29(53).
- Violet, W. J. (1983). The development of international accounting standards: An anthropological perspective. *The International Journal of Accounting Education and Research*, 1 1-12.
- Zehri, Chokri. (July 2013). *Does adoption of international accounting standards promote economic growth in developing countries?* *International Open Journal of Economics*. 1 (1) 01-13.
- Zelf, S. A. (1971). Forging accounting principles in five countries: A history and an analysis of trends. *Stipes*.

ANEXO

ANEXO A - Dissertação de Mestrado

Este questionário de pesquisa objetiva coletar dados para conclusão do mestrado que eu, Francly Meyre Moreira Gomes, estou desenvolvendo no ISG-Portugal. Os dados coletados serão tratados com devido sigilo e utilizados unicamente para apresentar os resultados dos objetivos da pesquisa. Dessa forma solicitamos sua resposta para as questões seguintes, tomando como base a empresa em que trabalha. Acreditamos que você possa responder os questionários em cerca de 5 minutos. De já agradecemos a sua colaboração.

DADOS

Seu sexo é:

- Masculino
- Feminino
- Outro

Tipo de empresa em que você trabalha?

- Pública
- Privada
- Terceiro Setor

Setor de atividade

- Indústria
- Comércio
- Serviço

Porte da empresa

- Micro e Pequena (RB até R\$ 3.600.000,00)
- Médio Porte (RB até R\$ 84.000.000,00)
- Grande Porte(RB acima de R\$ 84.000.000,00)

Em relação à empresa que você trabalha, você é:

- Sócio/proprietário
- Funcionário
- Estagiário/Terceirizado/Outros

Em relação ao serviço contábil prestado por você:

- Você trabalha em um escritório de contabilidade que presta serviço para outras empresas.
- Você trabalha no setor de contabilidade da própria empresa onde o serviço é prestado.

INCERTEZA

1. É importante que os requisitos e as instruções de trabalho sejam enunciados

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

2. O cliente espera que os contadores sigam de perto as instruções e procedimentos.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

3. As instruções de operação são importantes para os contadores.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

4. Regras e regulamentos são importantes para informar os contadores sobre a expectativa da organização

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

5. Procedimentos operacionais padrão são úteis aos contadores.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

INDIVIDUALISMO

1. As recompensas individuais não são tão importantes quanto o bem-estar do grupo

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

2. O sucesso do grupo é mais importante que o sucesso individual.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

3. Ser aceito pelo grupo é mais importante que trabalhar individualmente

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

DISTÂNCIA DO PODER

1. O chefe do escritório deve tomar a maioria das decisões sem consultar seus contadores.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo

Concordo parcialmente

Concordo totalmente

2. Muitas vezes, é necessário que o chefe do escritório enfatize sua autoridade e poder ao lidar com contadores.

Discordo totalmente

Discordo parcialmente

Não concordo nem discordo

Concordo parcialmente

Concordo totalmente

3. O chefe do escritório deve evitar perguntar as opiniões dos contadores com frequência

Discordo totalmente

Discordo parcialmente

Não concordo nem discordo

Concordo parcialmente

Concordo totalmente

4. O chefe do escritório deve evitar a socialização com seus contadores após o horário de trabalho

Discordo totalmente

Discordo parcialmente

Não concordo nem discordo

Concordo parcialmente

Concordo totalmente

5. Os contadores devem concordar com as decisões do chefe do escritório.

Discordo totalmente

Discordo parcialmente

Não concordo nem discordo

Concordo parcialmente

Concordo totalmente

MASCULINIDADE X FEMINILIDADE

1. As reuniões geralmente são executadas de forma mais eficaz quando são presididas por um homem.
 Discordo totalmente
 Discordo parcialmente
 Não concordo nem discordo
 Concordo parcialmente
 Concordo totalmente

2. É mais importante para os homens ter uma carreira profissional do que para as mulheres.
 Discordo totalmente
 Discordo parcialmente
 Não concordo nem discordo
 Concordo parcialmente
 Concordo totalmente

3. As mulheres não valorizam o reconhecimento e a promoção no seu trabalho tanto quanto os homens fazem.
 Discordo totalmente
 Discordo parcialmente
 Não concordo nem discordo
 Concordo parcialmente
 Concordo totalmente

4. Os homens geralmente resolvem problemas com análises lógicas, enquanto as mulheres geralmente resolvem problemas usando a intuição.
 Discordo totalmente
 Discordo parcialmente
 Não concordo nem discordo
 Concordo parcialmente
 Concordo totalmente

5. Resolver problemas organizacionais geralmente requer uma abordagem ativa / forçada, típica dos homens.

- Discordo totalmente
- Discordo parcialmente
- Não concordo nem discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente

ANEXO B: Matriz de correlação

		U N1	U N2	U N3	U N4	U N5	IN 1	IN 2	IN 3	PO 1	PO 2	PO 3	PO 4	PO 5	M A1	M A2	M A3	M A4	M A5	M A6	M4 7		
CORRELAÇÃO	U N1	1,00																					
	U N2	,324	1,000																				
	U N3	,592	,265	1,000																			
	U N4	,417	,151	,480	1,000																		
	U N5	,258	,180	,310	,460	1,000																	
	IN 1	-,042	,103	,003	-,061	,021	1,000																
	IN 2	-,011	,030	-,076	,054	,162	,325	1,000															
	IN 3	,205	,101	,243	,132	,075	,284	,385	1,000														
	PO 1	-,094	,065	-,143	,259	,131	,023	-,066	,038	1,000													
	PO 2	,072	,061	-,116	,065	,029	-,066	,038	,280	1,000													
	PO 3	-,111	,066	-,108	,205	,154	,005	-,060	,068	,478	1,000												
	PO 4	-,113	,071	-,207	,181	,115	,069	-,020	,091	,364	,262	1,000											
	PO 5	-,082	,109	-,181	,181	,090	,078	,003	,028	,412	,184	,325	1,000										
	M A1	-,120	,075	-,165	,274	,137	,045	-,036	,032	,345	,183	,263	,379	1,000									
	M A2	-,109	,107	,154	-,264	,146	,033	-,029	,083	,380	,210	,334	,393	,275	1,000								
	M A3	-,097	-,056	-,091	,151	,090	,040	-,010	,040	,309	,143	,290	,427	,213	,601	1,000							
	M A4	-,065	-,036	,188	,220	,234	,168	,115	,070	,269	,212	,234	,297	,228	,579	,548	1,000						
	M A5	-,024	,117	-,153	,239	,082	,011	-,065	,024	,346	,216	,346	,460	,279	,604	,605	,562	1,000					

	M	-	-	-	-	-	-	-	-	,44	,17	,33	,50	,28	,70	,71	,60	,53	,70	1,0	
	A6	0,9	,03	,22	,38	,21	,06	,14	,07	6	9	5	0	7	0	4	7	8	1	00	
	M	-	-	-	-	-	-	-	-	,12	,24	,15	,28	,15	,37	,30	,32	,35	,32	,39	1,0
	A7	,10	,09	,22	,14	,12	,04	,06	,16	2	5	8	2	8	0	4	5	0	0	3	00
	U																				
	N1																				
	U	,00																			
	N2	0																			
	U	,00	,00																		
	N3	0	0																		
	U	,00	,01	,00																	
	N4	0	5	0																	
	U	,00	,00	,00	,00																
	N5	0	5	0	0																
	IN	,27	,07	,48	,19	,38															
	1	7	0	2	2	3															
	IN	,43	,33	,14	,22	,01	,00														
	2	5	6	0	2	0	0														
	IN	,00	,07	,00	,03	,14	,00	,00													
	3	2	4	0	0	2	0	0													
	PO	,08	,17	,02	,00	,03	,37	,25	,29												
	1	9	6	0	0	1	0	7	2												
	PO	,15	,19	,04	,17	,33	,17	,16	,33	,00											
	2	3	3	8	8	9	5	7	4	0											
	PO	,05	,17	,06	,00	,01	,47	,19	,19	,00	,00										
	3	7	3	1	2	4	2	6	6	0	1										
	PO	,05	,15	,00	,00	,05	,16	,38	,09	,00	,00	,00									
	4	3	6	1	5	1	2	4	9	0	0	0									
	PO	,12	,06	,00	,00	,09	,13	,48	,34	,00	,00	,00	,00								
	5	2	0	5	5	0	4	4	5	0	4	0	0								
	M	,04	,14	,00	,00	,02	,26	,30	,32	,00	,00	,00	,00	,00							
	A1	3	4	9	0	5	0	5	5	0	4	0	0	0							
	M	,06	,06	,01	,00	,01	,31	,10	,37	,00	,00	,00	,00	,00	,00						
	A2	1	3	4	0	9	8	2	3	0	1	0	0	0	0						
	M	,08	,21	,09	,01	,08	,24	,43	,28	,00	,02	,00	,00	,00	,00	,00					
	A3	4	1	6	3	2	3	0	4	0	0	0	0	1	0	0					
	M	,17	,30	,00	,00	,00	,00	,05	,16	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00				
	A4	8	4	3	1	0	8	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0				
	M	,36	,04	,01	,00	,12	,43	,17	,36	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00			
	A5	6	8	4	0	1	9	7	9	0	1	0	0	0	0	0	0	0			
	M	,08	,30	,00	,00	,00	,16	,02	,13	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00		
	A6	1	3	1	0	1	8	3	3	0	5	0	0	0	0	0	0	0	0		
	M	,06	,09	,00	,01	,03	,26	,19	,01	0,4	,00	0,1	,00	,01	,00	,00	,00	,00	,00	,00	
	A7	1	7	1	7	9	3	2	1	1	0	2	0	2	0	0	0	0	0	0	0

Fonte: A pesquisadora (2017).