



Pesquisa Contábil e Cultura: um panorama das pesquisas desenvolvidas sob o prisma de Hofstede e Gray

RESUMO

A cultura vem se apresentando com uma ferramenta adicional para compreensão dos fenômenos contábeis, considerando a evolução da estrutural conceitual contábil para um sistema que permite maior julgamento do profissional de contabilidade, de forma que se apresentam como maiores expoentes de pesquisa Hofstede (1980) e Gray (1988). A influência da cultura observa-se no juízo de valor do profissional contábil, bem como quais práticas contábeis são mais aceitas em determinadas culturas. O método de pesquisa envolveu o uso do Google Scholar por conta de seu poder de busca ser superior às outras plataformas de citações, bem como o refinamento do resultado das duas buscas, evidenciando 50 publicações para “hofstede” e 13 para “gray” que atendem os critérios de pesquisa. As publicações em periódicos Qualis A2 representam cerca de 50% dos achados, evidenciando a robustez que estes referenciais teóricos trazem para as publicações na área, ao passo que suscita as causas deste fenômeno como tema para pesquisas futuras. O maior número de pesquisas contábeis envolvendo o referencial teórico de Hofstede pode ser explicado por sua maior abrangência quando comparado ao de Gray, pois este último aborda as dimensões culturais de Gray no âmbito da contabilidade. Identificou-se que Google Scholar representa uma importante ferramenta de busca acadêmica, capaz de subsidiar as pesquisas na área de forma satisfatória. Esta pesquisa também se coloca como referência para estudos que referenciem Hofstede e Gray por identificar as publicações na área de contabilidade em português, facilitando essa busca para outros pesquisadores.

Pesquisa e ensino da contabilidade

1 Introdução

O processo de convergência das normas contábeis para o padrão internacional apresenta dificuldades de implementação, dentre as quais podemos destacar as características culturais dos países envolvidos, as quais podem alavancar ou criar entraves para este processo, evidenciando a importância dos estudos sobre cultura.

Estudos sobre cultura apresentam como maior expoente o autor Geert Hofstede (2010), com suas obras sendo usadas através de citações, revisões, replicações dos seus estudos através do questionário *Value Survey Model* (VSM) ou ainda como paradigma, quando a cultura é usada como estrutura conceitual para classificar explicar sua influência em cada fenômeno estudado (Sondergaard, 1994)

Observam-se determinadas pesquisas sobre os efeitos da cultura sobre na prática contábil, em especial Gray (1988), que desenvolveu quatro valores contábeis para identificar a subcultura da profissão, os quais são o conservadorismo, o profissionalismo, a uniformidade e o secretismo. A proposta de Gray levou em consideração os estudos de Hofstede (1980) sobre cultura e a sua teoria das dimensões culturais, pois as sociedades e organizações são influenciadas por fatores ambientais e tecnológicos na formação dos valores sociais.

Estudar as diferenças culturais entre países e o possível impacto na contabilidade apresentam diversos resultados, como a evidência das diferenças culturais como vetores que afetam



as práticas contábeis e o processo de regulação da profissão contábil (Ali, Hiwag, 2000), diferenças de julgamento de valor nas decisões do que devem ou não ser incluído nas demonstrações contábeis (Shultz, 1993).

Segundo Harzing (2005), a quantidade de publicações na área de cultura representa a relevância que o tema possui para a comunidade científica, ainda que atualmente esta métrica possa estar desconfigurada por conta de incentivos equivocados, focados em reputação pessoal e progressão na carreira, advindas de investigações que impressionam superficialmente, mas não são as melhores em termos sociais.

Dentre as plataformas de busca de citações, destacam-se a Scopus, o Google Scholar, Web of Science, a Microsoft Academic, a Dimensions e a COCI. Pesquisa realizada para comparar a capacidade de identificação de produções acadêmicas destas plataformas demonstrou que a ferramenta com maior poder de busca de citações era o Google Scholar, sendo capaz de identificar 88% das citações de todas as plataformas juntas, número bem superior a segunda melhor plataforma, a Microsoft Academic, com capacidade de busca de 60 % (Martín-Martín, 2020).

Assim, o Google Scholar apresenta-se como poderosa fonte de informações para pesquisas bibliométricas, mas devem-se ressaltar algumas de suas limitações como o limite de 1000 resultados por pesquisa, a dificuldade de exportar a pesquisa, a falta de ferramentas que permitam citações diretas, obrigando o pesquisador a “baixar” cada arquivo manualmente, dificuldade de harmonização dos dados, dado que possuem categorizações por vezes diferentes entre si (López-Cozár, 2019).

Tendo em conta os elementos anteriores, propõe-se para o estudo a ser efetuado encontrar resposta para a seguinte questão: **Como a pesquisa de cultura em contabilidade tem se desenvolvido nos últimos anos?**

A fim de responder a questão de investigação proposta, procurar-se-á atingir, previamente, os seguintes objetivos específicos:

- i) Identificar as pesquisas empíricas que relacionam as palavras “valores culturais”, “contabilidade”, “hofstede” e “gray”; e
- ii) Analisar a periodicidade, a quantidade e o tipo das pesquisas encontradas nos últimos anos.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Teoria das Dimensões Culturais

Estudos sobre cultura nas diversas áreas da ciência mencionam Hofstede, Hofstede e Minkov (2010), a cultura pode ser definida como um fenômeno coletivo, por ser compartilhada com pessoas do mesmo contexto social, onde é aprendida, composta de regras sociais não escritas, de forma que possa distinguir membros de um grupo ou categoria de outros, através de uma programação coletiva da mente.

O processo de diferenciação de culturas nacionais envolve seis dimensões, sendo elas a distância do poder, a aversão à incerteza, o individualismo *versus* coletivismo, a masculinidade *versus* feminilidade (Hofstede, 1980), a orientação para curto prazo vs. longo prazo e a indulgência x restrição (Hofstede, et al, 2010), os quais serão descritos abaixo:

- Distância do poder representa o nível de aceitação para a divisão desigual de poder dentro na sociedade, alta distância do poder representa maior aceitação às regras e menor nível de participação nas decisões, enquanto a baixa distância do poder está vinculada a ambiente mais inclusivos, participativos;



- Individualismo *versus* coletivismo, representa a crença cultural e o padrão de comportamento social que pessoas apresentam ter responsabilidade inicial por si mesmos, quando a sociedade é mais individualista, enquanto que a responsabilidade pelos seus familiares e pessoas mais próximas em detrimento dos outros indica sociedades mais coletivas;
- Masculinidade *versus* feminilidade, sociedade masculinas apresentam baixa preocupação em cuidar dos outros, inclusão, cooperação e solidariedade, maior nível de competitividade como parâmetro de sucesso, enquanto sociedade mais femininas buscam maior inclusão e o parâmetro de sucesso está na cooperação e o desenvolvimento de todos;
- Aversão à incerteza representa sociedade que são mais regradas, orientadas por rotinas, apresentando maior dificuldade para adaptação a novas demandas e práticas. Os ambientes com alto grau de fuga de incerteza demonstram-se como menos inovativas, pois a resistência interna é maior que a força de mudança;
- Orientação de curto prazo *versus* orientação de longo prazo identifica sociedade que favorecem características com foco em recompensas futuras, como a perseverança, adaptação e parcimônia, em oposição a uma visão de curto prazo evidente em sociedades que potencializam características voltadas para o passado e o presente, com o respeito à tradição e o cumprimento de obrigações sociais (Iwamoto, 2013);
- Indulgência *versus* restrição, uma sociedade indulgente permite que as pessoas sejam gratificadas livremente e relativamente usufruir desejos e sentimentos relacionados com lazer, diversão com os amigos, consumo e sexo, por outro lado, na restrição temos um ambiente social que controlam as gratificações, a população se sentem proibida de desfrutar suas vidas

As dimensões culturais são analisadas dentro de um espectro com dois extremos, em cada um dos lados as características das dimensões são mais evidentes, representando as diferenças culturais entre os países, obtidos através da aplicação do questionário VSM (Hofstede et al, 2010).

2.2 Teoria Cultural Gray

Através dos estudos de Hofstede (1980), Gray (1988) analisou o impacto das quatro dimensões culturais iniciais (distância do poder, individualismo *versus* coletivismo, masculinidade *versus* feminilidade, aversão à incerteza) na contabilidade e identificou quatro valores da subcultura contábil, os chamados “valores contábeis”, pois durante muito tempo o impacto da cultura na contabilidade e através da construção destes valores, dentro do ambiente de comércio internacional e investimento, conquista e forças da natureza, e da sua respectiva influência no forma como são organizados o sistema legal, o sistema político, a natureza do mercado de capitais e também o padrão de comportamento das empresas

Segundo Gray (1988), os valores contábeis que evidenciam o a cultura contábil são os seguintes:

- Profissionalismo *versus* controle estatal: representa a preferência pelos julgamentos contábeis individuais e o poder de autorregulação profissional, de forma que o profissionalismo representa países onde os profissionais possuam maior liberdade de atuação e possibilidade de efetuar julgamentos, enquanto o controle estatal indica menor independência destes profissionais. Desta forma, observa-se que este valor contábil está relacionado com a dimensão cultura individualismo *versus* coletivismo, podendo inclusive também representar determinado grau de distância do poder;



- Uniformidade *versus* flexibilidade: representa a opção pela uniformidade das práticas contábeis pelas organizações no decorrer do tempo, pois está intimamente ligada a sociedades com forte aversão à incerteza, as quais são mais preocupadas com leis, código e regras de comportamento. Contabilmente, sociedades uniformes representam menor liberdade para o contador usar os princípios contábeis e maior obediência aos regramentos contábeis, enquanto sociedades mais flexíveis buscam o maior respeito à essência econômica sob a forma dos fatos e atos contábeis, permitindo maior discricionariedade do profissional, desde que respeitados os princípios contábeis;
- Conservadorismo *versus* otimismo: indica a preferência de uma prática contábil cautelosa e prudente, frente aos riscos e incertezas encontrados, por outro lado o otimismo representa uma maior propensão ao risco. Assim, está intimamente ligada ao à dimensão de aversão à incerteza de Hofstede et al(2010);
- Sigilo *versus* transparência: demonstra uma maior escolha pela restrição da divulgação de informações sobre a organização, de forma que apenas os membros da entidade teriam acesso aos dados. Observa-se que este valor está relacionado à dimensão distância do poder, pois o sigilo tende a manter a desigualdade de poder, bem como o aumento do sigilo está relacionado com coletivismo, pois exibe uma maior preocupação com os demais membros da organização.

A proposição dos valores contábeis de Gray renovou o interesse das pesquisas de cultura na área contábil, relacionado os valores sociais da cultura com os sistemas contábeis e as consequências organizacionais (Chanchani, MacGregor, 1999).

3 Metodologia e Análise dos Resultados

3.1 Métodos

O objetivo do estudo é evidenciar o panorama das produções acadêmicas sobre Cultura e Contabilidade, realizando através da pesquisa analítica uma análise qualitativa e quantitativa dos resultados demonstrados na plataforma Google Scholar através da busca das palavras-chave: “valores culturais”, “contabilidade”, “hofstede” e “gray”.

3.2 Procedimentos do estudo

O processo de busca e análise dos dados foi realizado diretamente na plataforma Google Scholar, entre os dias 19 e 20 de julho de 2021, de acordo com os seguintes passos:

- Foram realizadas duas buscas, a primeira com as palavras-chaves “valores culturais”, “contabilidade” e “hofstede”, e a segunda com as palavras chaves “valores culturais”, “contabilidade” e “gray”;
- Cada pesquisa foi arquivada através da opção “Minha Biblioteca” plataforma Google Scholar e posteriormente foram exportados no formato “CSV” para obter de forma precisa a quantidade de artigos, uma vez que, o Google fornece apenas uma estimativa aproximada de artigos ao realizar uma busca na plataforma. Assim, houve um total de 521 publicações na primeira consulta com a palavra chave “hofstede” e 280 publicações na segunda consulta, com a palavra chave “gray”;
- Identificou-se que determinados estudos que não estavam relacionados com as palavras chaves, por isso foi realizado novamente o refinamento, desta vez diretamente na base de dados da “Minha Biblioteca”, evidenciando 50 publicações para “hofstede” e 42 para “gray”;



- Por último, após análise cada uma das publicações quanto ao método de estudo da cultura, observou-se que 34 do primeiro grupo utilizaram da metodologia desenvolvida por Hofstede, os índices de Masculinidade X Feminilidade, Distância do Poder, Individualismo X Coletivismo, Distância, enquanto que 13 do segundo grupo usaram os valores culturais relacionados à contabilidade de Gray.

3.3 Limitações de Estudo

O objetivo do estudo utilizou apenas uma plataforma de busca acadêmica, o Google Scholar, sendo suscetível de alterações na ordem dos dados encontrados por conta de suas métricas, bem como a quantidade de informações poderá variar caso futuramente a ferramenta seja aprimorada, permitindo uma pesquisa mais aprofundada.

4 Análise dos resultados

4.1 valores culturais, contabilidade e hofstede

a análise a partir das palavras-chave: “valores culturais”, “contabilidade” e “hofstede” evidenciou 521 publicações, porém após uma minuciosa busca realizada de maneira manual, através dos procedimentos de pesquisa, foi constatado que apenas 50 documentos atendiam aos critérios dos termos pesquisados, pois muitos dos trabalhos nem se quer eram da área de contabilidade ou se referiam ao autor pesquisado.

Tabela 1: Estudos baseados em Geert Hofstede

Nº	Autor(es)	Publicação
1	Nepomuceno	Os construtos e a crise conceitual contábil
2	Neto et al	O papel das culturas nacionais nas práticas contábeis do Brasil, Estados Unidos, França, Alemanha e Japão
3	Maria José Onofre	Análise comparativa das normas contábeis do Brasil e Portugal
4	Paulo Augusto Fraccaroli	Desejabilidade social da assertividade e as dimensões culturais de Hofstede no contexto universitário
5	JPC Teodósio	Liderança intercultural. As dimensões culturais de G. Hofstede e as práticas de liderança do LPI
6	Elionor Jreige Weffort, Samantha Melo	Avaliação de subsidiárias estrangeiras em empreendimentos multinacionais: um estudo de caso em 28 países
7	RR Oliveira, AMC Silva, MCC Moraes	Transparência do orçamento governamental dos países: um estudo acerca da associação entre iao, idh, pib e ipsas
8	Rui Henrique Ribeiro Rodrigues Alves	Dimensão cultural e investimento directo estrangeiro: o caso Grupo Jeronimo Martins
9	Hamann, Evandro Vieira	Influência cultural sobre os estilos de aprendizagem dos estudantes de ciências contábeis do distrito federal: um estudo empírico sobre as abordagens de Hofstede e Kolb
10	Heinzmann, L. M., & Lavarda, C. E. F	Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário
11	AFS da Silva, JS Gomes	Consideração do elemento cultural no desenho de sistemas de controle de gestão das empresas estrangeiras: estudo de casos
12	Magliano Júnior, Giovanni	A contabilidade enquanto instrumento de gestão : o caso do comando da aeronáutica do brasil
13	Albuquerque, Fábio Henrique Ferreira de	A influência da cultura e do julgamento profissional sobre a contabilidade : uma análise sob o ponto de vista dos preparadores da informação em Portugal
14	Mamadú Aua	Uma aplicação das dimensões culturais do projeto globe na avaliação da liderança ética: um estudo intercultural em portugal e guiné-bissau



15	RJA Pinheiro	O relatório anual do banco bic, sa (angola) e o banco bic português: uma abordagem do género no estudo de dimensões culturais
16	QMA Carlos, TGS de Sousa	Imparidades e os valores contabilísticos de Gray: estudo empírico de empresas não cotadas em Portugal
17	Polliette Alcileia	Análise dos traços culturais presentes nos processos de tomadas de decisão contábil: uma perspectiva do profissional de contabilidade
18	José Gerry Dias	Dimensões culturais na empresa familiar: estudo na empresa kits folheados comércio
19	LM Heinzmann, DDPN Machado	Organizational culture and stages of internationalization: a study in four companies in the brazilian electrical-metal-mechanical segment
20	DA Luczkiewicz	Desenvolvimento moral e valores culturais dos estudantes de graduação em ciências contábeis no brasil
21	Pegado, Liliana Saraiva, Helena	O papel das associações profissionais de índole internacional no processo global de harmonização contabilística
22	Isabela Costa	A influência da dimensão individualismo-coletivismo no comportamento de reclamação do consumidor
23	Bruno Jesus de Lima	O impacto das dimensões culturais sobre a prática contábil no brasil: um olhar a partir da percepção dos operadores da contabilidade
24	Texeira Fernandes Justino, M. D. R., et al	A cultura e as características qualitativas da informação financeira: um estudo empírico com base em empresas cotadas em distintos mercados europeus
25	IFN Silva, RE Nelson, NC Carraro	Análise da cultura organizacional na formação dos recursos humanos em empresas de contabilidade
26	AF Silva Neto	Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais
27	de Cerqueira, A. J. F, et al	O aspecto conservador dos contadores em ambiente de perda: um estudo baseado nas dimensões culturais de Hofstede
28	Casagrande, R. M., & Machado, D. D. P. N.	Cultura organizacional como fator complementar às dimensões culturais de Hofstede
29	F Albuquerque, N Rodrigue	O conservadorismo como valor cultural presente no relato financeiro: evidência empírica a partir do relato das entidades cotadas em mercados regulamentados europeus
30	VEM Come	Impacto dos valores culturais na gestão de organizações empresariais e sociais: estudo de caso permar, sarl
31	LAF dos Santos, DES Gonçalves	Uma análise do conservadorismo após a implantação das IFRS: um estudo em empresas listadas na BMF&Bovespa
32	Sampaio, Armindo Silva, Paulo Pires, João	A liderança multicultural como fator facilitador na condução de operações militares internacionais
33	Jéssica de Moraes	A influência das dimensões culturais do país: individualismo, masculinidade e aversão à incerteza - no conservadorismo dos números contábeis
34	Francy Gomes	A influência dos padrões culturais na evidenciação contábil, das pequenas e médias empresas no brasil
35	MSG Ribeiro	Determinantes de elisão fiscal das empresas localizadas em países pertencentes à OCDE: a influência do national culture model de hofstede
36	ELM Garcia, LP Legori, SL Raimundini	Evidenciação de ativos intangíveis no brasil e na austrália sob a perspectiva da teoria da relevância cultural da contabilidade
37	Francisca Everlene Nogueira Pessoa et al	Mfc177 - cultura nacional e governança corporativa em empresas estrangeiras listadas na nyse
38	MF D'Souza, GASF Lima	Um olhar sobre os traços do dark triad os valores culturais de estudantes de contabilidade
39	Costa, RSLF; Fonseca, ACPD	Características culturais brasileiras e as normas internacionais de contabilidade: possíveis interações

ORGANIZAÇÃO





40	Mariana Sofia Oliveira	O efeito da cultura na divulgação das key audit matters : evidência de clientes europeus de uma big 4
41	Ana Julia Batustella et al	Elevância da informação contábil sob a ótica da cultura nacional
42	Wronski, P. G., & Klann, R. C.	Conservadorismo contábil e cultura nacional
43	AJF de Cerqueira, CVOC Júnior	Impacto do recordkeeping na confiança e reciprocidade em uma cultura individualista versus coletivista: uma análise experimental
44	AJ Batistella, S Mazzioni	Efeito da cultura nacional na responsabilidade social corporativa
45	FEN Pessoa, AJR Maia	cultura nacional e governança corporativa em empresas estrangeiras listadas na nyse
46	Fabiane Aragão Martins	Desempenho em processos de compras e contratações públicas: um estudo a partir dos valores organizacionais e dos instrumentos de governança recomendados pelo tribunal de contas da união,
47	Soschinski, C. K., et al	Influência da cultura nacional na relação entre governança corporativa e gerenciamento de resultados
48	Soares, R. C. M., & Castro neto, J. L.	Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil: casos no brasil, E.U.A e Japão
49	Fábio de Albuquerque, Maria do Céu	A cultura, o julgamento profissional e as características qualitativas contidas no projecto da framework FASB-IASB: um estudo empírico na óptica dos preparadores e revisores/auditores portugueses
50	MLP Silva, MRS Peters	Cognições da filosofia que são ativas em contabilidade

Desses 50 documentos, apenas 16 são estudos empíricos. Isso pode mostrar a baixa preocupação dos autores em verificar os valores culturais apresentados por Hofstede, de uma maneira prática, visto que, a pesquisa empírica oferece suporte a argumentações já elaboradas. Esses 16 estudos estão divididos em três grupos, sendo 08 artigos, 05 dissertações e 03 teses.

A distribuição das 50 publicações se dá pelos anos encontrados no gráfico abaixo. Nota-se que o primeiro documento publicado que atende aos pré-requisitos corroborados neste trabalho é do ano de 1999. O ano que conteve mais publicações foi o de 2017. Também foi observado que três documentos não possuíam a informação do ano da publicação, o que impossibilitou os autores a confirmarem tal fato.

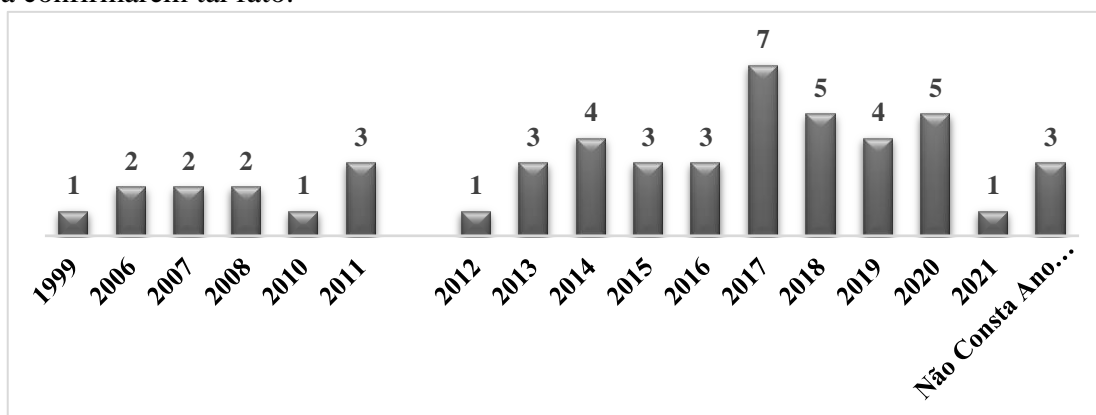


Figura 1: Total de publicações por ano Hofstede

A partir da tabela 1, foram listadas as revistas que publicaram estudos baseados nos valores culturais de Geert Hofstede no período analisado, bem como sua classificação de acordo com a Qualis-Capes. Observou-se 14 artigos publicados, dos quais 8 foram em periódicos com classificação A2, 1 com classificação B1, 1 com classificação B2, 2 com classificação B3 e 2 com classificação B4, inferindo-se que revistas de maior referência possuem interesse em estudos que envolvem Hofstede.



Tabela 2. Revistas que publicaram estudos baseados em Geert Hofstede

REVISTA	QUALIS
Contabilidade Vista & Revista	A2
Brazilian Business Review - BBR	A2
Revista Contabilidade e Organizações	A2
Revista Universo Contábil	A2
Revista Contabilidade e Finanças	A2
ASAA Journal	A2
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - Repec	B1
Pensar Contábil	B2
Revista Contabilidade e Controladoria	B3
Revista de Administração	B3
Revista Contábil e Finanças	B3
Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI	B4
Revista de Contabilidade da UFBA	B4

Outros fatores que também foram explorados nessa pesquisa são os tipos de coleta de dados utilizados e o público e documentos que foram analisados nas publicações destacadas. Segue as informações abaixo a partir da tabela e gráfico abaixo:

Tabela 3: Tipo de Coleta de Dados Utilizada.

	Questionário	Relatórios	Outras Bases
Artigos	6	5	11
Dissertações	5	4	4
Teses	1	1	2
Total	12	10	17

É observado que a maioria dos documentos se utilizaram de outras bases para buscar as informações que seriam analisadas. O grupo de outras bases era composto por exemplo das *comments letters* que são disponibilizadas pelo IFAC ou outras publicações acadêmicas como artigos, dissertações ou teses. Também foi pontuado qual o público-alvo que eram vistos nos documentos que foram analisados, apresentando maior foco nas empresas, com cerca de 60% dos estudos, possivelmente por conta do patrimônio ser o objeto de estudo da contabilidade e através a empresa é que são evidenciados os fenômenos contábeis, conforme gráfico e tabela a seguir:



Tabela 4. Público Alvo

	Estudantes de Contabilidade	Empresas	Profissionais de Contabilidade
Artigos	3	16	4
Dissertações	4	9	0
Teses	0	2	3
Total	7	27	7

Também foram identificadas as publicações que se utilizaram da metodologia desenvolvida por Hofstede, os índices de Masculinidade, Poder, Individualismo e Distância. Ao todo, tiveram 34 documentos que utilizaram tal método, os demais 16 usaram outras formas de prescrever suas análises, conforme tabela e gráfico abaixo:

Tabela 5: Publicações que utilizaram as Dimensões Culturais de Hofstede

	Artigos	Dissertações	Teses
Sim	16	12	6
Não	12	4	0
Total	28	16	6

A análise do uso das dimensões culturais de Hofstede nas produções científicas evidencia a robustez que o arcabouço teórico proporciona, considerando o seu uso em todas as teses através da Teoria das Dimensões Culturais, de forma semelhante cerca de 75% das dissertações usam as dimensões culturais, enquanto 57,14% dos artigos usaram as dimensões culturais.

4.2 Valores culturais, contabilidade e Gray

Após a busca realizada na plataforma *Google Scholar*, e o refinamento a partir dos critérios definidos foi possível encontrar uma amostra final de 13 estudos baseados na Teoria Cultural do autor S. J Gray, conforme tabela 5.

Tabela 6. Estudos baseados em S. J Gray

Nº	AUTOR(ES)	PUBLICAÇÃO
1	Soares e Neto	Estudo das Diferenças Culturais como Empecilho à Harmonização Contábil: Casos no Brasil, E.U.A e Japão
2	Neto et. al	O Papel das culturas nacionais nas práticas contábeis do Brasil, Estados Unidos, França, Alemanha e Japão
3	Onofre	Análise comparativa das normas contábeis do Brasil e Portugal
4	Niyama et. al	Estudo empírico da percepção dos alunos de graduação em ciências contábeis do Distrito Federal quanto às causas das diferenças internacionais no financial reporting das empresas
5	Martins et. al	Imparidades e os valores contabilísticos de Gray: estudo empírico de empresas não cotadas em Portugal
6	Gomes et. al	Demonstração de Resultado Econômico: Percepção do Comando da Aeronáutica do Brasil
7	Baldoino e Borba	Passivos contingentes na bolsa de valores de Nova York: uma análise comparativa entre as empresas estrangeiras
8	Lima	O impacto das dimensões culturais sobre a prática contábil no Brasil: um olhar a partir da percepção dos operadores da contabilidade, Revista de



		Educação e Pesquisa em Contabilidade
9	Rodrigues et. al	As diferenças em torno dos valores culturais: um estudo empírico a partir de entidades listadas em índices europeus
10	Morri Garcia et. al	Evidenciação de Ativos Intangíveis no Brasil e na Austrália sob a Perspectiva da Teoria da Relevância Cultural da Contabilidade
11	Lima	A influência das dimensões culturais do país: individualismo, masculinidade e aversão à incerteza no conservadorismo dos números contábeis
12	Costa e Fonseca	Características Culturais Brasileiras e as Normas Internacionais de Contabilidade: Possíveis Interações
13	Wronski e Klann	Conservadorismo Contábil e Cultura Nacional

Esses estudos foram publicados no período de 2005 a 2020 conforma demonstra a figura 2, indicando regularidade durante as publicações, excetuando-se o hiato no período de 2008 a 2013 e o ano de 2019, bem como foi possível caracterizá-los por tipo como demonstra a figura 3.

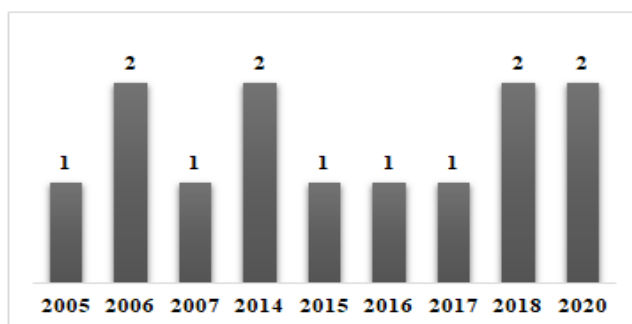


Figura 2. Total de publicações por ano Gray

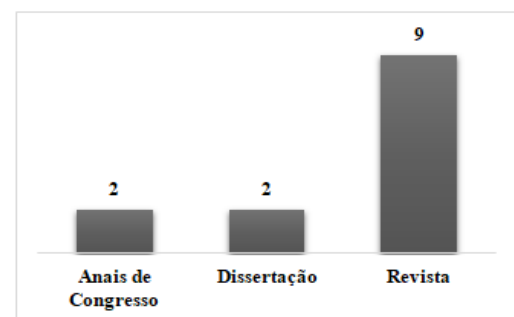


Figura 3. Publicações baseadas nos Valores de S.J Gray

A partir da tabela 6, foram listadas as revistas que publicaram estudos baseados nos valores culturais de S.J Gray no período analisado, bem como sua classificação de acordo com a Qualis-Capes. O total de 9 publicações em periódicos estão divididos da seguinte forma, 4 publicações em periódicos com classificação A2, 1 com classificação B1, 1 com classificação B2, 2 com classificação B3 e 1 com classificação B4, demonstrando que os periódicos com classificação maior possuem interesse em pesquisas que usam o referencial teórico de Gray

Tabela 7. Revistas que publicaram estudos baseados em S.J Gray

REVISTA	QUALIS
Revista de Administração de Empresas	A2
<i>Brazilian Business Review - BBR</i>	A2
Revista Contabilidade e Organizações	A2
Revista Universo Contábil	A2
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - Repec	B1
Pensar Contábil	B2
Revista Contabilidade e Controladoria	B3



Revista Evidenciação Contábil de Finanças	B3
Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI	B4

A análise desses estudos demonstra que a maioria está voltada para usuários externos devido à identificação de fatores culturais nacionais ou internacionais que influenciam na harmonização contábil, com exceção do estudo realizado por Gomes et. al (2014) que trata da Demonstração do Resultado Econômico no âmbito do setor público. Com relação aos valores culturais utilizados, os resultados mostram que 46,15% dos estudos utilizam os valores culturais de Gray (1988) de forma integral, enquanto 53,85% utilizam adaptações dos valores culturais, sendo o valor de conservadorismo utilizado com mais frequência.

Além disso, também foi possível identificar que 76,92% dos estudos são empíricos tendo como objeto de análise empresas listadas em mercados de capital aberto a nível nacional e/ou internacional, mas também estudantes de contabilidade, profissionais contábeis e gestores de instituições públicas. Entre esses estudos, 40% utilizaram questionários para a coleta de dados, 30% utilizaram relatórios e contas, 20% utilizaram a base de dados Thomson Reuters e apenas um estudo utilizou o sítio eletrônico “Portal da Empresa”. Por outro lado, os demais estudos verificam diferenças culturais entre países por meio das normas contábeis aplicáveis a cada um dos países estudados.

Para a análise dos dados, foi possível identificar que os estudos empíricos utilizaram técnicas estatísticas diversas, desde a utilização de técnicas basilares como estatística descritiva a técnicas mais refinadas como Teste de Keiser-Meyer-Olkin, Teste de esfericidade de Bartlett, Análise com rotação Varimax, Análise Fatorial Exploratória, Autoregressão de Kanagaretnam, entre outras.

5 Considerações Finais

Através deste trabalho evidenciou-se que as pesquisas que envolvem cultura e contabilidade têm evoluído com os anos, considerando que foram encontradas 50 publicações referenciando Hofstede, das quais 22 ocorreram desde o ano de 2017 até 2021, e 13 publicações referenciando Gray, 5 destas no período de 2017 até 2021.

O maior número de pesquisas contábeis envolvendo o referencial teórico de Hofstede pode ser explicado por sua maior abrangência quando comparado ao de Gray, pois este último aborda as dimensões culturais de Gray no âmbito da contabilidade, resultando nos valores contábeis.

Outro fator que pode justificar o maior uso de Hofstede pode ser os instrumentos de coleta de dados, pois para o estudo de cultura existe o questionário VSM disponibilizado com versões em diversas línguas e com método de aplicação bem definido pelo autor, enquanto os estudos que referenciam Gray apresentam diversos métodos de coleta, como estudos de casos, questionários de outros autores e o uso dos valores encontrados por Gray em 1988 como referência, ao invés de coletar os dados.

Conforme evidenciado por Sondergaard (1994), os estudos de Hofstede mostram-se versáteis diversas aplicações, pois ao levar-se em consideração o uso das dimensões culturais nas 50 publicações encontradas, observam-se que cerca de 36 usaram estas ferramentas como instrumento de medição de cultura, enquanto as outras 14 publicações aproveitaram seus estudos como referencial teórico ou paradigma.

O panorama das pesquisas envolvendo cultura e contabilidade, levando em considerações os autores Hofstede e Gray representa um total de 63 publicações, 50 de Hofstede e 13 de Gray, considerando-se o período desde 1999, com a primeira publicação encontrada de Hofstede, evidenciando assim um vasto campo de pesquisa ainda a ser explorado na área. Esta pesquisa



também se coloca como referência para estudos que referenciem Hofstede e Gray por identificar as publicações na área de contabilidade em português, facilitando essa busca para outros pesquisadores.

Independente do referencial teórico usado, seja Gray ou Hofstede, as publicações em periódicos com Qualis A2 representam cerca de 50% do total, sendo 8 periódicos do subtotal de 14 para Hofstede, e 4 periódicos do total de 9 para Gray, demonstrando que revistas de maior qualidade no Brasil publicam com maior frequência pesquisas na área. Uma das causas para este fenômeno pode estar na capacidade a cultura em influenciar o meio de forma sistêmica, funcionando como ferramenta de gestão e controle implícita, tema que demanda análise e método mais apurado, mas com possibilidade replicação e aplicação mais ampla. Sugere-se esta questão para pesquisas futuras, identificando suas causas e possibilitando que mais pesquisas possam ser publicadas em periódicos de maior impacto.

Adicionalmente, verifica-se que o Google Scholar representa uma importante ferramenta de busca acadêmica, capaz de subsidiar as pesquisas na área por demonstrar publicações nas diversas bases de dados, sejam as tradicionais como Elsevier, Emerald, e ainda as publicações de congressos, seminários e revistas, corroborando os achados de Martín-Martín (2020).

Por fim, como limitador desta pesquisa podemos elencar que a escolha das palavras chaves pode afastar determinadas publicações dos resultados, por isso recomenda-se que outras palavras-chaves sejam adicionadas.



REFERÊNCIAS

Ali, Ashiq; Hwang, Lee-Seok. Country-specific factors related to financial reporting and the value relevance of accounting data. *Journal of accounting research*, v. 38, n. 1, p. 1-21, 2000.

Chanchani, S. & Willett, R. (2004). An empirical assessment of Gray's accounting value constructs. *The International Journal of Accounting*, 39(2), pp. 125-154, doi:10.1016/j.intacc.2004.02.003

GRAY, S. - Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*. ISSN 0001-3072. 24:1 (1988) 1-15.

Hofstede, G. (1980). Culture and organizations. *International studies of management & organization*, 10(4), 15-41.

Hofstede, Geert; Hofstede, Gert Jan; Minkov, Michael. *Cultures and organizations: Software of the mind*. New York: McGraw-hill, 2010.

Harzing, Anne-Wil. Australian Research Output in Economics & Business: high volume, low impact? *The Australian Journal of Management*, v. 30, n. 2, p. 183-200, 2005.

Iwamoto, H. M. (2013). Padrões culturais avaliativos de mineiros e maranhenses e suas implicações para a gestão: um estudo entre empregadores e empregados em Palmas-TO. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie.

López-Cózar, Emilio Delgado; Orduña-Malea, Enrique; Martín-Martín, Alberto. Google Scholar as a data source for research assessment. In: *Springer handbook of science and technology indicators*. Springer, Cham, 2019. p. 95-127.

Martín-Martín, Alberto et al. Google Scholar, Microsoft Academic, Scopus, Dimensions, Web of Science, and OpenCitations' COCI: a multidisciplinary comparison of coverage via citations. *Scientometrics*, v. 126, n. 1, p. 871-906, 2021.

Schultz, Joseph J. et al. An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*, v. 31, p. 75-103, 1993.

Søndergaard, M., 1994. Hofstede's consequences: a study of reviews, citations and replications. *Organization studies*, 15(3), pp. 447-456.