

NOTA SOBRE A CULTURA DOS PAÍSES NA CONVERGÊNCIA CONTÁBIL INTERNACIONAL

A literatura dispõe que o maior benefício da harmonização é a comparabilidade das informações financeiras internacionais. (DIACONU, 2009). Tal comparabilidade poderia eliminar os desentendimentos correntes sobre as demonstrações contábeis estrangeiras.

O conceito da harmonização contábil surgiu como uma forma de tornar as operações internacionais mais fáceis de serem realizadas, com menos problemas de interpretação das demonstrações contábeis, além de facilitar a circulação de riqueza, dentre outros motivos.

Pode-se apontar como marco conceitual do início do processo de convergência contábil o fim da Segunda Guerra Mundial, com o aumento do fluxo de capital entre os países, livres das amarras do Conflito. Então, a palavra “harmonização” era a que se usava para designar o processo de eliminação das diferenças entre os princípios contábeis dos principais mercados existentes.

Por volta de meados da década de 1990, o termo “harmonização” foi substituído, na maior parte das referências, por “convergência”, conceito que se estriba na elaboração de um conjunto simples de princípios, que balizam a prática contábil do maior número possível de mercados.

A convergência refere-se à integração dos países, usando o mesmo padrão contábil para registrar as mesmas transações econômicas em diferentes locais. A convergência não significa igualdade ou aceitação passiva de princípios contábeis de um país por outro. Sobre o processo de convergência, TSUGI (2010) afirma que *“due to different nations' social institutions, market systems, execution environment and legal environment of accounting standards, convergence will finally result in "seeking for major similarities and accepting minor differences”*.

A convergência dos padrões contábeis não é processo novo. Ele foi precedido de tentativas anteriores de harmonização, deixando para trás o conceito de uniformização (“estandardização”) defendido por Kraayenhoff, em 1960. (CASTRO NETO et al, 2006, p. 1).

O termo “convergência” surgiu com o “Memorando de Entendimento” entre o IASB e o FASB, em 2002, priorizando temas específicos. A partir de 2002, no entanto, o termo adquiriu um significado mais amplo: o de abarcar o conjunto de normas contábeis nacionais que estão convergentes com as normas do IASB.

O memorando de entendimento, conhecido com “Acordo de Norwalk” foi assinado em outubro de 2002 pelo IASB e Financial Accounting Standards Board, organismo norte-americano. Esse documento pode ser considerado o marco no processo de convergência das normas contábeis internacionais e das respectivas americanas. O objetivo geral do esforço de convergência dos dois conjuntos de normas contábeis foi melhorar a apresentação das demonstrações contábeis nos Estados Unidos e eliminar as diferenças entre os princípios contábeis americanos (U.S.GAAP) e os princípios contábeis do IFRS. (<http://www.fasb.org/project/short->

[term_intl_convergence.shtml#scope_objective](#)). O acordo referido marcou o início de um processo que avança continuamente, com a adesão de novos países.

O processo de convergência não eliminou, e não põe fim, às diferenças existentes entre os grupos de princípios contábeis diferentes. Licht observa, a respeito:

The relatively swift convergence of national accounting standards entails ironing out the imprint of pre-existing country-specific cultural of pre-existing country-specific cultural values. This does not mean that the cultural diversity that existed only half a decade ago has suddenly disappeared. More likely, cultural diversity has lost only part (perhaps even most) of its impact on disclosure practices.¹

Liderando o Projeto de Convergência, o International Accounting Standards Board (IASB) tem conseguido notáveis avanços. No início de 2011, Japão e China trabalham conjuntamente para convergir seus padrões contábeis aos padrões do IASB (RYAN, 2010). A França e a Lituânia acabam de tornar disponíveis as traduções dos normativos *Hedge Accounting Exposure* e *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities 2009 (IFRS for SMEs)*, respectivamente (IFRS, 2011). Em fevereiro de 2010, a Securities and Exchange Commission (SEC) declarou seu apoio ao processo de convergência global dos padrões contábeis. (RYAN, 2010), dentre outros fatos.

Exemplo do vigor do processo de convergência pode ser encontrado nas traduções das normas do IASB para diferentes idiomas. Exemplificando, já se encontra disponível tradução para o japonês do *Exposure Draft* sobre *Hedge accounting*, como também a tradução para o espanhol da norma referente à recuperação de ativos, através de impostos diferidos. (www.ifrs.org).

A melhoria na qualidade das demonstrações contábeis pode ser evidenciada pela integração entre o IFRSs e o Extensive Business Reporting Language –XBRL. Ambos “intencionam padronizar as demonstrações contábeis, de modo a promover a transparência e melhorar a qualidade e comparabilidade das informações” (<http://www.ifrs.org/xbrl/xbrl.htm>)

A equipe da Fundação IFRS- XBRL é responsável por desenvolver, e manter, a representação do IFRS, conhecida como *IFRS Taxonomy*. Em todo o mundo, a *IFRS Taxonomy* é usada para facilitar a implantação das demonstrações contábeis do IASB em diferentes lugares do globo.

¹ A convergência relativamente rápida de padrões nacionais da contabilidade envolve a remoção de impressões de valores culturais existentes em um país específico. Isto não significa que a diversidade cultural que existia ainda na metade da década passada tenha desaparecido repentinamente. Mais provavelmente, a diversidade cultural perdeu somente parte (talvez mesmo mais) de seu impacto nas práticas de evidenciação.

Com suas atitudes rumo à convergência, o IASB tem promovido a integração entre os países. Dentre outras medidas inovadoras, a Fundação IFRS, antigo IASC, acaba de instalar escritório em Tóquio para atender aos continentes Ásia e Oceania, demonstrando como o processo de convergência contábil está espreado. (IFRS, 2011).

Dado o processo de pujança da implantação do Projeto Convergência pelo IASB, cabe levantar alguns problemas que devem ser discutidos quando se aborda o tema, que não dizem respeito àqueles levantados por críticos que duvidam, ainda, da necessidade da convergência. Os problemas a que aqui se refere relacionam-se com as culturas dos países aos quais têm sua contabilidade ajustada segundo os padrões internacionais e que atua como poderosos limites à convergência.

Castro Neto (2006) et al escreveram que as prováveis causas das diferenças entre a contabilidade praticada pelos diferentes países são, provavelmente, a formação histórica de cada um, a influência cultural recebida, o nível de controle governamental e a estrutura da propriedade empresarial, dentre outras. Assumindo que diferentes culturas produzem informações contábeis com graus próprios de utilidade, pode-se aceitar a idéia de que cada cultura possui o seu próprio conjunto de princípios e práticas contábeis, adequadas à própria realidade econômica, o que torna cada conjunto de demonstrações um produto diferenciado.

O artigo referido acima tinha como objetivo geral o de investigar as formas pelas quais as culturas de Brasil, Estados Unidos, França, Alemanha, Japão e Coréia influenciaram a prática da contabilidade face às variáveis culturais delineadas por Geert Hofstede e Shalom H. Schwartz, estudiosos com estudos na área da antropologia cultural e de psicologia social, respectivamente. Ressalvavam os autores que no estudo não se daria ênfase ao aspecto antropológico das culturas nacionais e, sim, em como a prática da contabilidade pode ser explicada pelas dimensões culturais formuladas por eles. A relação entre a diversidade cultural dos países e a Contabilidade já é conhecida há algum tempo. Os resultados apurados pela então empresa Daimler-Benz, em 1992 e 1993, motivaram a seguinte citação de Castro Neto et al (2006):

“Refletindo os resultados de seis meses, os lucros líquidos apurados segundo as normas contábeis alemãs foram de DM 168 milhões [em 1992] e DM 1,073 bilhão [em 1993]. Apurando-se os resultados seguindo-se os princípios contábeis norte-americanos, referidos lucros transformaram-se em prejuízos de DM 949 milhões e DM 965 milhões nos períodos citados.”

O exemplo que se dava era o de que quando demonstrações contábeis eram vertidas para outro conjunto de princípios contábeis, os resultados mudariam, pela razão de os números apurados anteriormente estarem sendo interpretados segundo outro cenário econômico, político e social, ou seja,

O fato de o *Form 20-F* não espelhar adequadamente a diferença entre a contabilidade dos países, visto ser um documento exigido pelas autoridades norte-americanas de empresas estrangeiras, atesta os problemas que inevitavelmente surgem

quando se tenta adaptar padrões contábeis de um país a outro. As razões se devem à complexidade do fator cultural presente nos países em questão.

Exemplificando, a China é um país que difere dos países ocidentais em relação às leis, cultura e outros aspectos. Assim, é explicável que a contabilidade praticada entre a China e aqueles países seja igualmente diferente. A norma contábil chinesa sobre combinação de negócios, por exemplo, refere-se à reestruturação societária de entidades sob controle comum e sob controles diferentes (ZHANG e LIU, 2010). A norma contábil do IFRS para a combinação de negócios, a IFRS 3, não inclui a combinação de empresas sob controle comum. Ressalta-se que o “controle comum” chinês refere-se ao modo de como as empresas são controladas (pelo Estado) e, não, à modalidade de negócios *joint venture*. Outro exemplo dado por Zhang e Liu (2010) é que mercado de capitais chinês ainda não está maduro para praticar o valor justo.

A estrutura legal da China difere daquela dos países ocidentais. Na China é o Estado, através do Ministro das Finanças quem emite os padrões contábeis, fazendo com que as empresas preparem suas demonstrações contábeis de acordo com um “sistema universal”, deixando pouca margem à atuação para a políticas contábeis e julgamento profissional (ZHANG e LIU, 2010). Assim, pode-se afirmar que a China desconhece o princípio contábil da essência sobre a forma, mensuração pelo valor justo, mensuração dos fluxos de caixa, dentre outros.

Tsuji (2010) escreve que, de acordo com Reischauer and Jansen (1995, p. 170), “a ênfase no trabalho duro, orientação individual e metas econômicas são características dos japoneses...esses traços são fortes características das populações do leste asiático – chineses, coreanos, vietnamitas, como também dos japoneses, que herdaram a sua cultura da antiga China com suas atitudes Confucianas.”

Tsuji (2010) informa que, em 08.8.2007, o International Accounting Standards Board do Japão (ASBJ) e o International Accounting Standards Board (IASB) anunciaram um acordo conhecido como o Acordo de Tóquio para acelerar a convergência entre os princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP) japoneses, e os princípios divulgados incluídos nas International Financial Reporting Standards (IFRS), um processo que foi iniciado em março de 2005. Como parte do acordo, as duas organizações pretendiam eliminar, até 2008, as grandes diferenças entre os GAAP do Japão e os do IFRS. Sabe-se, hoje, que o processo de plena convergência entre as duas organizações está previsto para 2011.

As diferenças, por vezes agudas, entre os grupos de princípios contábeis – os advogados pelo IASB – e os dos diferentes países em processo de convergência, não se restringem à China e Japão. Pode-se afirmar que elas estão presentes em todos os conjuntos de princípios, em maior ou menor grau.

Conforme já referido, tem-se que as diferenças entre os princípios contábeis dos diferentes países têm, como uma de suas principais causas as culturas dos países envolvidos no processo de convergência.

Hofstede (1980) apud Castro Neto et al (2006) definem cultura como “o nível coletivo de programação mental que distingue os membros de um grupo humano de outro”. Pode-se afirmar que todas as sociedades, tanto as mais simples como as mais complexas, possuem cultura.

Geertz (2000) apud Castro Neto et al (2006) escrevem que a cultura denota um padrão histórico de símbolos da vida comunicados, transmitidos e perpetuados pelos homens. Outra definição de cultura, de viés psicológico, afirma que ela é um sistema de informação que codifica a maneira em que as pessoas de um grupo organizado, sociedade ou nação, interagem com seu ambiente físico e social (REBER, 2001 apud Castro Neto, 2006). Assim, o termo é usado para denotar códigos de transmissão entre os indivíduos. Assim, a cultura não teria origem genética.

Os valores podem ser considerados crenças, idéias entranhadas no subconsciente, portanto subjetivas. Os valores, quando cultivados, podem tornar-se imbuídos de sentimentos. Os valores referem-se a objetivos desejados (igualdade social, por exemplo) e aos modelos de conduta voltados a esses objetivos. Os valores transcendem ações específicas e situações. O caráter, por exemplo, é relevante na família, no trabalho, nas relações interpessoais. Assim, eles servem como padrões de conduta. Uma sociedade carrega valores próprios, cada um deles identifica os habitantes do lugar. (LICHT, 2001).

O conceito de “valores culturais” de uma sociedade permite entender seu comportamento face a determinada injunção social, política e econômica. Assim, cada grupo social tem forma peculiar de reagir a determinado fator, por mais parecida que esta reação seja com o de outro grupo. Schwartz (1999 apud Castro Neto et al (2006) escreve: *“when values are used to characterize cultures, what is sought are the society shared, abstract ideas about what is good, right, and desirable in society or other bounded cultural group.”*²

Hofstede (1980) apud Castro Neto et al (2006) nomeou quatro “dimensões” (valores) estatísticas independentes que explicam a variação intercultural nas respostas dos sujeitos de pesquisa por ele encetada (117.000 trabalhadores da IBM): a) distância do poder; b) aversão a incerteza; c) individualismo; e d) masculinidade. Para cada um dos 40 países analisados, Hofstede atribuiu um escore de 0 a 100.

A “distância do poder” refere-se à extensão em que as pessoas acreditam que o poder e o *status* estão distribuídos desigualmente e a extensão em que elas aceitam essa desigualdade (Drogendijk e Slangen, 2005 apud Castro Neto et al, 2006). Soares e Castro (2005) escrevem:

Em sociedades em que a distância do poder é baixa, prevalece a descentralização, os subordinados esperam ser consultados e os chefes são democráticos, prevalecendo ideologias políticas e práticas de compartilhamento do poder. Em sociedades com alta distância do poder, prevalece a centralização do poder, os subordinados esperam delegação de tarefas e o chefe é o soberano absoluto das decisões.

A “aversão à incerteza” refere-se à extensão em que as pessoas estão ameaçadas pela incerteza e pelas situações desestruturadas ou desconhecidas. Em culturas de alta aversão à incerteza, as pessoas estão habituadas a profusões de normas e regras, balisadoras do comportamento social, político e econômico, compartilhando das mesmas normas sobre os seus papéis da sociedade. Em contraste, culturas de baixa

² Quando valores são usados caracterizar culturas, o que são procurados são a sociedade compartilhada, idéias abstratas sobre o que é bom, direito, e desejável na sociedade ou em outro grupo cultural limítrofe.

aversão à incerteza tendem a ser flexíveis, convivem com menos regras e participam da política.

O “individualismo” e o seu oposto, o coletivismo, refere-se ao grau em que a sociedade enfatiza o papel do indivíduo ao invés do grupo. Choi (2001 apud Castro Neto, 2006) cita que empregados de empresas em sociedades individualistas tendem a dar mais importância à liberdade ao executar as tarefas de trabalho. Em oposição, aqueles de sociedades coletivistas dão menos valor à liberdade, e sim às prescrições em normas e manuais.

A “masculinidade” e a feminilidade referem-se à extensão em que os valores dominantes na sociedade enfatizam valores sociais masculinos, tais como a competitividade, assertividade, realização, ambição e altos rendimentos, em oposição aos valores sociais femininos, tais como zelo, solidariedade, prevalência das relações interpessoais acima dos bens materiais, não-exibicionismo e priorização da qualidade de vida (Hofstede, 1980 apud Castro Neto (2006).

Os escritos de Hofstede têm possibilitado um melhor conhecimento das culturas nacionais, suas influências e diferenças. Críticas, no entanto, foram levantadas (e.g., Brett & Okamura, 1998; Schwartz, 1994; Steenkamp, 2001 apud Castro Neto et al (2006). Especialmente, Schwartz escreve que as dimensões culturais de Hofstede não são necessariamente exaustivas pois a análise feita por ele não teve a intenção de identificar as dimensões das culturas nacionais, omitindo questões relevantes. O estudo também não refletiria acuradamente todos os espectros das culturas nacionais, assim se novos países fossem analisados as dimensões culturais provavelmente mudariam. Outra restrição apontada por Schwartz refere-se ao critério da amostra do estudo de Hofstede: os empregados da IBM pesquisados não são representativos da população de seus países respectivos, em termos de educação, nível científico possuído, e “exposição às forças modernas” (“*exposure to modernizing forces*”, Schwartz 1994, p. 91).

Schwartz (1992) apud Castro Neto et al (2006) identificou um conjunto exaustivo de 56 valores individuais inter-culturais que cobre todas as dimensões de valores que explicam as diferenças culturais. Após depurar o número dos valores para 45, tomou como sujeitos de pesquisa professores e alunos de 67 países. Identificou, desta forma, sete dimensões: a) conservantismo; b) autonomia intelectual; c) autonomia afetiva; d) hierarquia; e) compromisso de igualdade; f) domínio (*mastery*); e g) harmonia (Schwartz, 1994, 1999). Schwartz (1994, p. 112-115) salienta a importância média dos escores nas dimensões acima para 38 países e grupos culturais.

O ‘conservantismo’ representa a ênfase da cultura em manter o *status quo* e a propriedade, restringindo ações e desejos que podem romper a solidariedade do grupo ou ordem tradicional (Drogendijk & Slangen, 2005 apud Castro Neto et al (2006).

A ‘autonomia intelectual’ e afetiva dizem respeito à extensão em que as pessoas são livres e independentes para perseguir seus objetivos, idéias, inclinações intelectuais e sexuais.

A ‘hierarquia’ denota a extensão em que a distribuição desigual de poder, papéis na sociedade e recursos são legítimos.

O ‘compromisso de igualdade’ refere-se à extensão em que as pessoas são inclinadas a voluntariamente renunciar aos seus interesses egoístas em prol do bem-estar dos outros.

O 'domínio' expressa a importância da superação em sendo-se auto-assertivo. Tal dimensão separa países mais decididos ao tratar de tomar determinada decisão.

A 'harmonia' denota a importância em adaptar-se, com harmonia, ao meio ambiente. Schwartz (1999) apud Castro Neto et al observa que nas sociedades modernas a 'harmonia' pode ser melhor conceituada como 'não assertividade' nas relações sociais. Enfatiza o autor que a submissão ao meio-ambiente é incomum nas culturas nacionais contemporâneas.

Brett e Okomura (1998, p. 500-501 apud Castro Neto et al (2006) escrevem que a estrutura de Schwartz é superior a de Hofstede, "porque está baseada na conceitualização de valores; foi desenvolvida com uma amostragem sistemática, técnicas de mensuração e técnicas de análise e (...) os dados normativos são recentes, coletados nos últimos anos de 1980 e nos primeiros de 1990.

O argumento deste Ensaio é o de que a cultura atua como freio natural ao processo de harmonização contábil, pela complexidade da formação dos diferentes países. A cultura atua como elementos de contenção ao processo de harmonização, impondo limites e prazos, numa interação complexa, não previsível. Assim, dada a relevância que os processos de harmonização/convergência tem na economia das nações e instituições, a proposta deste ensaio é propor que o processo de harmonização da contabilidade seja ensinada em cursos de graduação de cursos de Contabilidade, Economia, Administração e outros, como disciplina obrigatória, já que envolve elementos das ciências sociais, políticas e da própria história da contabilidade e seu desenvolvimento.

Ao fazer essa proposta, crê-se que o processo de convergência é irreversível, qualquer que seja o sistema econômico vigente. Acredita-se que uma disciplina específica, ou um módulo de uma disciplina inicialmente, iria ajudar no desenvolvimento de novas idéias para aumentar o conhecimento da integração contábil entre as nações, processo que está intimamente ligado à circulação da riqueza.

Lembra-se que a Fundação IFRS faz, atualmente, a sua parte, trabalhando com as sociedades, preparando-as para uma nova e benfazeja realidade, já em curso em diversos países.

Tsuji e Tsuji (2010) escrevem sobre a responsabilidade japonesa e do leste asiático com o processo de convergência, uma responsabilidade que começa a ser global: "In such an internationalized circumstance, it might be not so difficult for not only the Japanese but also for all the people in East Asia to be responsible for both local and global societies.

REFERÊNCIAS

CASTRO NETO, J. L.; RODRIGUES, Clarete de Itoz ; SOARES, Rute Cristina Meurer. The role of national cultures in accounting practices of Brazil, United States, France, Germany and Japan. In: Emerging Issues in Accounting and Business 2006, Padova. **Anais de Congresso**. Dipartimento di Scienze Economiche Marco Fanno/Università degli Studi di Padova, 2006. v. 2.

DIACONU, Paul. International accounting system and its major challenges in time. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, vol. 5, No. 1 (Serial 44), Jan 2009.

IFRS FOUNDATION – XBRL. Disponível em: <http://www.ifrs.org/xbrl/xbrl.htm>. Acesso em: 18 fev 2011

IFRS FOUNDATION. **IFRS Foundation to establish Asia-Oceania liaison office in Tokyo**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/News/Press+Releases/Tokyo+office.htm>. Acesso em 18 fev. 2011.

JONES, H. **Lehman case "backs" accounting convergence**. Reuters. 2010. Ed. US. Disponível em: <http://www.reuters.com/article/2010/04/29/us-regulation-summit-accounting-idUSTRE63S22920100429>. Acesso em: 18 fev. 2011

LICHT, A.N.; GOLDSCHMIDT, C. SCHAWARTZ, S.H. Culture, Law, and Corporate Governance. **International Review of Law and Economics**. Vol. 25, Iss. 2, June 2005.

NAKANE, C. (1970). Japanese society. Berkeley and Los Angeles, California: University of California Press.

REISCHAUER, E.; JANSEN, M. (1995). The Japanese today: change and continuity (Enlarged Edition). Cambridge, Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University Press.

RYAN, M. Harmonization of International Accounting. 2010. Disponível em: <http://www.articlesbase.com/accounting-articles/harmonization-of-international-accounting-3760636>. Acesso em: 20 fev.2011.

SOARES, R.; CASTRO NETO, J.L. Estudo das Diferenças Culturais como Empecilho à Harmonização Contábil: Casos no Brasil, E.U.A e Japão. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2005. **Anais de Congresso**. São Paulo, SP.

TSUJI, M; TSUJI, Y. The Impact of the International Financial Report Standards for Mergers and Acquisitions on Potential Employees: Some Japanese Evidence. **Journal of International Business Research**. Cullowhee: 2010. Vol. 9, Iss. 1.

ZHANG e LIU. On the Construction of China's Accounting Standard System with International Convergence in Accounting Standards. **International Journal of Business and Management**. Toronto: Apr 2010. Vol. 5, Iss. 4.