

# **Estudo das Diferenças Culturais como Empecilho à Harmonização Contábil: Casos no Brasil, E.U.A e Japão**

## **Autores**

**RUTE CRISTINA MEURER SOARES**

Universidade Regional de Blumenau

**JOSÉ LUIS DE CASTRO NETO**

FURB-Universidade de Blumenau

## **RESUMO**

A finalidade deste trabalho é contribuir para o atual debate do processo de harmonização. Estabeleceu-se um paralelo entre a teoria dos valores culturais de Hofstede e a teoria dos valores contábeis de Gray, em três países selecionados, Brasil, Estados Unidos e Japão. Busca-se saber se os seguintes fatores culturais enunciados por Hofstede - Distância do Poder, Individualismo, Masculinidade e Aversão à Incertezas - são obstáculos ao processo de harmonização das normas contábeis no Brasil, Estados Unidos e Japão. Realizou-se revisão bibliográfica e normativa dos conteúdos relacionados com o tema. A seleção dos países objeto deste estudo deu-se por conveniência, pois entende-se que Brasil possui pouca pesquisa histórica e antropológica sobre Contabilidade apesar de ter herdeiro de outras culturas, os Estados Unidos por possuir papel de destaque no cenário contábil mundial, além de ser herdeiro da cultura anglo-saxã na América e o Japão por apresentar forte sistema econômico, além de uma cultura tradicional e milenar. Os resultados preliminares evidenciam que há influência dos aspectos culturais no processo de harmonização contábil nos países selecionados. Apesar de este estudo concluir que o aspecto cultural é empecilho ao sucesso pleno da harmonização, trata-se de obstáculo passível de ser transposto, desde que seja realizado estudos que contemplem, não só a operação formal dos sistemas de contabilidade e as suas produções técnicas, mas também a prática atual de tais sistemas, as instituições nas quais eles estão envolvidos, e os ambientes sócio-econômicos e políticos em qual eles operam.

## **1. INTRODUÇÃO**

A língua e a cultura conferem identidade às nações e condicionam a diversidade de comportamentos, ideais e reações. Em um momento no qual os laços econômicos estão cada vez mais apertados entre os países, pesquisas recentes apontam que a cultura é um fator importante que afeta o desenvolvimento, progresso e as mudanças dos países, particularmente de seu sistema contábil.

Uma vez que a contabilidade internacional se torna a cada dia mais aceita como uma área importante a ser investigada, Verma (2000) salienta que pesquisadores vêem importância em identificar os fatores ambientais que influenciam e explicam as divergências da contabilidade, além de tentar classificar diferentes sistemas e práticas contábeis nacionais sob um critério homogêneo.

Em particular, a teoria de Hofstede (1980, 1997), com as quatro dimensões culturais, especificamente, a distância ao poder, o individualismo, a masculinidade e a aversão à incerteza, têm sido constantemente testadas para identificar alguma ligação potencial entre as variáveis culturais e as características dos sistemas contábeis.

Essas dimensões exercem papel crucial na caracterização da cultura de cada país. Assim sendo, caracterizadas basicamente pelos quatro fatores acima, imagina-se que a cultura de cada país atue no sentido de contrapor o avanço em torno da harmonização das normas contábeis, processo este em pleno andamento.

O presente trabalho apresenta como objetivo geral, investigar se os fatores culturais enunciados por Hofstede (1980, 1997) são obstáculos ao processo de harmonização das normas contábeis entre os países Brasil, Estados Unidos e Japão. Os objetivos específicos são:

- a. Demonstrar as dimensões culturais propostas por Geert Hofstede, preponderantes nos países, particularmente, Brasil, EUA e Japão.
- b. Evidenciar a ligação entre as dimensões culturais propostas por Geert Hofstede com os valores contábeis propostos por Gray, nos países, Brasil, EUA e Japão.

Sendo a harmonização das normas contábeis internacionais um processo que está em curso, é de se observar que os fatores ambientais que formaram a cultura de cada país influem decisivamente na prática da contabilidade de cada país, bem como afetam sobremaneira o processo de harmonização.

Pode-se afirmar que a contabilidade evoluiu em nível internacional, mas ela ainda mantém características e peculiaridades de cada país, sendo um dos entraves no progresso à harmonização. A harmonização das normas contábeis deve acontecer para que as demonstrações contábeis sejam de fácil comparabilidade e conseqüentemente confiáveis.

## **2. ESTUDO DAS DIFERENÇAS CULTURAIS COMO EMPECILHO À HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL**

A contabilidade é produto do meio em que se encontra, conforme afirmou Paulo Schmidt em sua tese de doutoramento (1996, p.427). Em todos os países pesquisadores, entidades profissionais, governantes, entre outras organizações discutem a necessidade de estabelecer padrões contábeis harmonizados, a fim de torná-los comparáveis e claros aos usuários da informação em nível internacional.

## **2.1 Harmonização Contábil**

Há dúvidas se o processo de harmonização alcançará êxito, porque as demonstrações contábeis e suas normas podem ter múltiplos propósitos, que refletem o ambiente cultural de cada país.

A idéia inicial de harmonização como um movimento para a padronização das normas contábeis não alcançou êxito, devido às diferenças culturais existentes nos países. É prudente falar em harmonização e não em padronização. Segundo Amenábar (2001, p.7), harmonização “significa que diferentes padrões podem existir em diferentes países, desde que estejam em harmonia com a norma internacional.”

CASTRO, 2001, salienta que a contabilidade é a linguagem universal dos negócios e para que as demonstrações contábeis sejam entendidas em qualquer dimensão cultural e geográfica precisam atender a quatro requisitos fundamentais:

- a. Estar expressos em moedas que façam sentido aos usuários;
- b. Estar expressas em um idioma que seja familiar aos usuários das demonstrações, é indiscutível que o idioma inglês tem esse caráter de universalidade mais do que qualquer outro;
- c. Preparadas consoante um conjunto de normas e procedimentos que permitam comparações com empresas congêneres, bem como mediante técnicas de análise, tais como Retorno sobre Investimento, Retorno sobre Ativos, entre outros;
- d. Serem examinadas por profissionais independentes, mediante um conjunto único de parâmetros de aferição de sua adesão às normas, regras e procedimentos que permitam a comparação desejada.

Hussein (1996) sugere uma prática contábil a ser desenvolvida pelos países que desejam participar do processo de harmonização. Recomenda uma estratégia de reconciliação, onde a conformidade é alcançada com um critério básico de reconhecimento e mensuração em uma estrutura que permita os usuários reconciliar as demonstrações contábeis de países diferentes e também satisfazer as exigências regulamentares destes países.

Beresford (apud HUSSEIN, 1996) atribuí o pessimismo do FASB sobre o processo de harmonização contábil, em nível internacional, ao conflito de interesses internos de cada país, somado aos obstáculos adicionais causados por questões de nacionalismo, diferenças de idioma, estrutura do mercado de capitais, política organizacional, prática cultural, entre outros.

O aspecto cultural é obstáculo para a harmonização contábil em nível internacional, porém nada impede dele ser transposto. É necessário que haja bases contábeis comparáveis, porém não se pode esperar que haja uma padronização de normas em nível internacional.

## **2.2 Dimensões Culturais**

Na linguagem sociológica, cultura é tudo o que resulta da criação humana. A herança não decorre da herança biológica do homem, mas de capacidades por ele desenvolvidas através do convívio social. Todas as sociedades, tanto a mais simples e isolada sociedade tribal quanto a mais complexa sociedade urbano-industrial, possuem cultura.

Hofstede (1980) define cultura como sendo uma “programação coletiva da mente” iniciada no espaço social em que a pessoa cresceu e adquiriu experiências. A chave para entender esta programação da mente são os valores. Ao estudar valores comparam-se indivíduos, ao estudar cultura comparam-se sociedades. Toda a programação da mente humana é afetada por valores, tudo é afetado pela cultura e isto é refletido para o comportamento humano.

Hofstede (1987) divide a cultura em quatro níveis, símbolo, heróis, rituais e valores. Os valores têm quatro dimensões subjacentes, seguindo o modelo cultural de Hofstede (1980, 1997): à distância do poder (alta ou baixa), aversão à incerteza (alta versus baixa), individualismo versus coletivismo e masculinidade versus feminilidade.

Antes de ser feito uma ligação com a contabilidade e os aspectos culturais, é preciso entender o significado das quatro dimensões de valor identificado por Hofstede.

Na distância do poder, é focado o nível de igualdade e desigualdade entre pessoas em uma sociedade. Verificam-se, até que ponto, os membros menos poderosos de instituições e organizações, aceitam a distribuição desigual do poder (HOFSTEDÉ, 1997). 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 prática 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 soberano absoluto.

No individualismo, a chave desta dimensão cultural está no nível de interdependência que a sociedade sustenta entre os indivíduos. Choi (1997) menciona que empregados de organizações em sociedades individualistas tendem a dar grande valor à liberdade ao executar as tarefas de trabalho do seu próprio jeito. Em contraste, empregados de sociedades coletivistas dão menos valor à liberdade em fazer do seu modo suas tarefas diárias de trabalho, ao contrário, eles dão maior valor em treinamento e oportunidade para melhorar as suas habilidades, assim eles se tornam membros desenvolvidos do time, alcançando sua esperada contribuição.

Em países onde prevalece a masculinidade, as diferenças entre homens e mulheres são evidentes, enquanto nas femininas prevalece a igualdade entre os sexos. A sociedade mais masculina enfatiza a realização financeira e pessoal, ambição pelo desempenho e a tentativa em sobressair-se. Os papéis neste tipo de sociedade são estritamente distintos entre homens e mulheres.

Aversão à incerteza é até que ponto os membros de uma cultura são ameaçados por situações incertas e desconhecidas. Estes criam instituições e crenças para evitar tais situações. Em culturas de baixa aversão à incerteza, as autoridades e os cidadãos compartilham as mesmas normas sobre os seus papéis mútuos. Em contraste, culturas de baixa aversão à incerteza tendem a ser flexível, preferem menos regras e participam da política.

### **2.3 Da Regulamentação da Contabilidade**

Os mecanismos de regulamentação são também influenciados pela cultura nacional, sendo que a natureza das regras é outro aspecto do mecanismo de regulamentação. Nos EUA, por exemplo, o setor privado publica normas contábeis que cubram situações ou problemas contábeis particulares. No Japão e no Brasil a contabilidade tem sido o instrumento mais valioso do Estado, e fundamental instrumento para coleta de impostos.

Busca-se evidenciar o desenvolvimento da regulamentação contábil no: Brasil, EUA e Japão, até o momento atual, focando o interesse destes em convergirem para normas contábeis harmonizadas.

### **2.3.1 Brasil**

O Código Comercial em 1850 foi o marco das manifestações legislativas. Aquele, no entanto, não serviu como normatizador dos procedimentos contábeis, porém exerceu influência no desenvolvimento contábil brasileiro, orientando a busca da uniformidade na escrituração contábil.

Schmidt (1996) comenta que a interferência da legislação nos procedimentos contábeis, principalmente no que tange ao imposto de renda, pode ser vista na Lei 24.239, de 1947, sendo que de lá para cá, esta evidência tornou-se cada vez maior com o passar dos anos.

Todavia, o mercado continuava se desenvolvendo e a legislação precisava avançar, sendo promulgada a Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, incorporando as tendências da Escola Americana. Desde 1976, a contabilidade está apoiada na Lei nº. 6404/76, embora houve alterações, a influência do fisco é evidente. IUDÍCIBUS (1997, p.36) considera que:

“[...] a legislação fiscal, reiteradamente tem tido influência nos conceitos contábeis em virtude da falta de esclarecimentos de muitos contadores sobre os limites da Contabilidade Científica e da Contabilidade para finalidades fiscais. Na falta de parâmetros teóricos, os contadores aceitaram os fiscais e confundiram critérios técnicos com fiscais”.

Apesar, das importantes mudanças nas práticas contábeis, não significa que o Brasil está em conformidade com as práticas contábeis internacionais. No Brasil as práticas contábeis já vem sendo revisadas, no sentido de se procurar uma harmonização com as práticas internacionais. A reforma da Lei das Sociedades Anônimas reflete esta tendência, onde diversos conceitos já consagrados na contabilidade internacional ainda não se tornaram realidade nas práticas contábeis brasileiras, tais como: demonstração do fluxo de caixa, informação segmentada, dentre outros.

### **2.3.2 Estados Unidos**

Hendriksen e Van Breda (1999) começam a contar a história da contabilidade nos Estados Unidos, explicando que em 1818 era aprovada nos Estados Unidos uma lei que permitia às empresas manufatureiras se transformarem em sociedades por ações mediante um simples registro.

Nos Estados Unidos, a contabilidade teve suas raízes no modelo britânico e é regulada por uma comissão do setor privado denominado FASB, e a agência governamental que dá

suporte à autoridade de seus padrões é a SEC, está monitora o setor privado, estabelecendo liderança e melhorando os princípios de contabilidade. O Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) é outra comissão do setor privado, que examina os padrões de auditoria.

As práticas contábeis são oriundas de entidades classistas e surgem naturalmente do meio profissional, já os US-GAAP resultam de pronunciamentos oficiais realizados pelos órgãos de peritos contadores.

Nota-se que nos Estados Unidos, as demonstrações contábeis das empresas de capital aberto são focadas na garantia da confiabilidade e segurança do capital dos investidores e acionistas.

No início da década de 70, o FASB entendia que as normas contábeis emitidas pelo IASB eram muito flexíveis e com um baixo grau de qualidade em relação às normas vigentes nos EUA. Porém hoje, as normas do IASB têm um padrão técnico aplicável aos requisitos de uma contabilidade confiável e consistente, sendo reconhecidas e recomendadas pelos principais organismos reguladores e financiadores mundiais, bem como pelos Estados Unidos que busca até 2005 convergir para as normas contábeis harmonizadas.

### **2.3.3 Japão**

Em 1890, foi decretado o código comercial do Japão, o primeiro regulamento formal das demonstrações das companhias japonesas. Os principais eventos relacionados ao sistema contábil ocorreram no término da 2ª. Guerra mundial. Gordon (1999), aponta três significantes eventos: a ocupação aliada, capitaneada pelos EUA, entre 1945 e 1952; a legalização no Código Comercial Japonês em 1974; e a implementação do código civil em 1977.

Na primeira metade do século XX, a contabilidade refletia as idéias alemãs; na outra metade, as idéias norte-americanas eram penetrantes. Até os anos de 1990, as influências externas tornaram insuportáveis gradualmente. A Contabilidade desenvolveu-se lentamente no Japão, um exemplo disto foi a consolidação das demonstrações contábeis, que passou a ser requerida a partir de 1976, e os relatórios segmentados a partir de 1990.

O governo japonês tem a mais significativa influência na contabilidade no Japão. As demonstrações contábeis estão de acordo com os regulamentos de um sistema de tríplice regulamentação, Código Comercial, Lei das bolsas e títulos mobiliários (SEL) e a Lei do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, estas três leis são relacionadas consistentemente em seus objetivos contábeis.

De acordo com Choi (1997), o Japão é uma sociedade tradicional, com raízes culturais e religiosas fortes. As empresas japonesas celebram interesses comuns, e estes investimentos reproduzem grandes conglomerados industriais. Os Bancos são freqüentemente uma parte destes grupos industriais.

A contabilidade tradicional no Japão dá preferência e prioridade para informações direcionadas aos credores e ao fisco. As empresas têm que responder principalmente a bancos e outras instituições financeiras no lugar dos acionistas. O Governo também mostra um forte controle burocrático sobre os negócios empresariais, inclusive contabilidade.

Nos anos recentes, o Japão mostrou-se consideravelmente interessado em harmonizar o sistema contábil em consonância com os padrões internacionais. Na revisão e nas emissões de novos padrões contábeis japoneses, os compositores das normas já levam em consideração

os IFRS emitidos pelo IASB, no intuito de estreitar as diferenças existentes entre os padrões japoneses e padrões internacionais.

### 3. ANÁLISE CONTÁBIL VIS A VIS A CULTURA DE CADA UM DOS PAÍSES: BRASIL, ESTADOS UNIDOS E JAPÃO.

Distância do poder e aversão à incertezas são os fatores mais relevantes para as organizações em um país. Individualismo e masculinidade são mais relevantes para os indivíduos em uma organização. A alta aversão à incerteza pode detalhar o funcionamento dos sistemas contábeis do país.

No modelo de Hofstede, cada dimensão é uma constante, e o índice do país é a média dos índices dos respondentes individuais. Podem-se encontrar países em que o índice do país em uma diferente dimensão pode não estar na mesma direção. Por exemplo, um país pode ter uma cultura individualista com grande distância do poder, ou um país coletivista com grande distância do poder.

Estas diferenças explicam os conflitos nas demonstrações contábeis dentro de um país. É possível ocorrer no mesmo país pessoas que pedem por mais uniformidade enquanto outras pedem por mais flexibilidade nas demonstrações contábeis.

No Quadro 1, esboça-se a diferença cultural apontada por Geert Hofstede entre os países selecionados: Brasil, Japão e Estados Unidos.

	<b>Distância do Poder</b>	<b>Individualismo x Coletivismo</b>	<b>Masculinidade x Feminilidade</b>	<b>Aversão á Incerteza</b>
Brasil	Alta (69)	Coletivismo e Individualismo (38)	Masculinidade e Feminilidade (49)	Média (76)
EUA	Baixa (40)	Individualismo (91)	Masculinidade (62)	Baixa (46)
Japão	Baixa (54)	Coletivismo e Individualismo (46)	Masculinidade (95)	Alta (92)

**Quadro 1 – Scores das culturas do Brasil, EUA e Japão**

**Fonte:** elaborado pela autora com base em Gray (1988) e Hofstede (1997).

Pode-se dizer que as demonstrações contábeis globais refletem a força de cada dimensão na cultura do país. Questiona-se, se há alguma dimensão ou combinação de dimensões, que pode ter uma maior influência no foco das demonstrações contábeis em dado país.

Gray (1988), associou as dimensões culturais de Hofstede a quatro dimensões de valores contábeis, para explicar mais especificamente o efeito dos

Gray usou a estrutura teórica de Hofstede para explicar mais especificamente o efeito dos valores culturais nas práticas contábeis, sugerindo uma estrutura que evidencia a relação entre a cultura e a contabilidade. Gray propõe quatro hipóteses na relação entre características culturais identificadas e o desenvolvimento dos sistemas contábeis, no que tange a regulamentação da profissão contábil, as atitudes e a divulgação das demonstrações contábeis.

Empregando as dimensões culturais propostas por Hofstede, Gray (1988) utiliza quatro variáveis contábeis: profissionalismo, uniformidade, conservadorismo e sigilo. Gray (1988) sugere que:

- a. O profissionalismo pode influenciar na natureza de autoridade para os sistemas contábeis;
- b. O nível de escolha de uniformidade pode influenciar a forma de como os sistemas contábeis são empregados;
- c. A escolha de conservadorismo pode influenciar uma prática de mensuração intimamente ligado ao sistema;
- d. O nível de sigilo pode influenciar a extensão da divulgação das demonstrações contábeis.

Cada um dos valores contábeis propostos por Sidney Gray, influência a contabilidade de uma maneira específica. E o conjunto dos valores afeta todos os sistemas contábeis, provocando normas e práticas contábeis particulares entre os países. É importante entender a base, para poder resolver o problema, neste caso, práticas contábeis desarmonizadas.

Ao analisar as quatro dimensões de valor de contabilidade propostas por Gray (1988), tem-se as seguintes teorias por ele elaboradas:

- a. O país que apresenta o mais alto grau de individualismo e o mais baixo índice de aversão à incerteza e distância do poder são os mais prováveis de estar no ranking mais alto em termos de profissionalismo;
- b. O país com forte aversão à incertezas, grande distância do poder e com maior coletivismo são os mais prováveis a estar no ranking mais alto em termos de uniformidade;
- c. O país com grande aversão à incertezas, coletivista e feminista tende a ser mais conservador;
- d. O país com alta aversão à incertezas, grande distância do poder, coletivista e feminista, provavelmente constará no maior ranking do sigilo.

Notadamente, ficou evidenciado que o estudo de Gray, embasado no de Hofstede, se aplica aos três países selecionados, de acordo com o demonstrativo no Quadro 2.

	<b>Profissionalismo x Controle Estatutário</b>	<b>Uniformidade x Flexibilidade</b>	<b>Conservadorismo x Otimismo</b>	<b>Sigilo x Transparência</b>
<b>Brasil</b>	Controle Estatutário	Uniformidade	Conservadorismo	Sigilo
<b>EUA</b>	Profissionalismo	Flexibilidade	Otimismo	Transparência
<b>Japão</b>	Controle Estatutário	Uniformidade	Conservadorismo	Sigilo

**Quadro 2 – Posição dos países na relação Cultura versus Contabilidade**

Fonte: elaborado pela autora com base em Gray (1988) e Hofstede (1997).

De forma mais direcionada é demonstrado qual a relação dos fatores culturais e contábeis nos países foco deste estudo.



### 3.1 Brasil: Análise da dimensão cultural sob a ótica de Hofstede

O Brasil foi classificado entre os 53 países analisados por Geert Hofstede. O Brasil tem um score igual a 69 e está classificado em 14º. lugar na escala da distância do poder. O que faz com que o brasileiro seja mais tolerante com as desigualdades, sem requerer justificativas. O índice de distância do poder, determinado por Hofstede, é alto para o Brasil, o que evidencia ser um país em que a hierarquia é predominante. Esta tendência hierarquizante na sociedade brasileira pode estar relacionada a fatores históricos e políticos, já que o Brasil traz consigo toda herança colonial.

Na dimensão cultural individualismo, o Brasil foi classificado por Hofstede com um score igual a 38, sinalizando uma posição intermediária. A explicação do antropólogo Da Matta (1980), de que o Brasil tem uma cultura variada, devido à influência de diversas outras culturas, pode explicar esta posição mista no ranking da dimensão de individualismo. Comenta Oliveira, Pereira e Oliveira (1999) que a nossa sociedade, em si mesma, apresenta variações, podemos verificar que, o centro das grandes metrópoles, características individualistas são encontradas com mais facilidade, entretanto, nas periferias e na zona rural ou em cidades menores, encontraremos características predominantemente coletivistas, tais como a integração das pessoas em grupos coesos e fortes e a proteção mutuam entre seus membros. O coronelismo da cultura nordestina é um exemplo do coletivismo extremado na sociedade brasileira. Todas estas misturas podem estar sintetizadas na nossa posição intermediária no contínuo coletivismo-individualismo.

De acordo com o resultado apresentado por Hofstede em 1980, o Brasil com um score de 49, ocupa a 27º. colocação no ranking da dimensão masculinidade, com uma posição intermediária entre masculinidade e feminilidade. De acordo com Hofstede (1997), esta dimensão enfatiza a tendência da sociedade em relação ao comportamento assertivo, impondo idéias sem haver negociação (masculino) ou modéstia buscando sempre a discussão passiva (feminino). A assertividade dos brasileiros em contextos de negociação pode estar associada à grande influência norte-americana, nas empresas, negócios e ensino de técnicas administrativas.

Na dimensão cultural aversão à incerteza, o Brasil foi classificado em 21º. lugar entre os 53 países pesquisados e apresenta por sua vez, uma das classificações intermediárias, tendendo para um alto grau de aversão à incerteza, ou seja, ligeiramente tendencioso à incerteza e ansiedade. Têm em seus aspectos sentimentos relacionados entre certeza/incerteza, tolerância/conservadorismo. Oliveira, Pereira e Oliveira (1999:7) explicam que para os países ricos, há uma correlação entre o menor índice de ansiedade e seu desenvolvimento após os anos 60. O Brasil, embora não se coloque como um país rico, coloca-se como uma das importantes economias do mundo e seu grande desenvolvimento ocorreu, coincidentemente, após os anos 60. Seria este desenvolvimento um fator que acalmaria a nossa sociedade, tornando-a mais otimista e menos ansiosa que outros países com a origem histórica e a situação econômica menos favorável?

Hofstede (2003) em um congresso no Brasil traçou um perfil das regiões brasileiras, analisando os aspectos culturais, e que explica a posição intermediária. Ele identifica que no Sudeste há o predomínio de hierarquia, estresse, individualismo, generosidade. No Sul, prevalece a hierarquia o individualismo e a competitividade. No Nordeste, impera a igualdade entre os membros, generosidade muito forte. No Norte a presença do coletivismo é fortemente notada.

### **3.2 Brasil: Análise Dimensão Contábil sob a Ótica de Gray.**

De acordo com o estudo de Hofstede, o Brasil está classificado, como um país com alta distância do poder, tendência forte para aversão à incertezas, medeia o individualismo e coletivismo, bem como a masculinidade e feminilidade.

Interpreta-se com estas informações que as demonstrações contábeis são utilizadas e instrumentalizadas pelo Fisco, têm um sistema contábil menos compreensível, com regras detalhadas, contém informações com caráter econômico às vezes com caráter social e ambiental.

Se for feita uma comparação de acordo com o Quadro 2 – Relação entre as dimensões contábeis de Gray e as dimensões culturais de Hofstede deste estudo, podem-se tecer os seguintes comentários a respeito do Brasil em relação ao estudo de Hofstede-Gray.

Na relação profissionalismo versus controle estatutário, os brasileiros tendem a respeitar a imposição das leis e códigos, sendo complacentes com as exigências legais prescritas.

Na sociedade brasileira, apesar de existir uma média entre o individualismo e o coletivismo, pode-se notar que a característica individualista não é evidente. Este fator vem corroborar com o preceito de que os brasileiros perdem o poder de ter julgamentos profissionais individuais, sendo direcionados pelo controle estatutário.

Na relação uniformidade versus flexibilidade, o Brasil indica estar no ranking de uniformidade, ou seja, uma obrigação de práticas contábeis iguais entre as companhias e o uso coerente de tais práticas.

A grande distância do poder é a dimensão que garante a imposição das leis e normas em caráter uniforme. Bernardo (2000, p.9) vem a corroborar com esta afirmação ao dizer: [...] a contabilidade no Brasil, além de ser instrumento de arrecadação fiscal, tem sido uma ferramenta do governo de promoção do desenvolvimento econômico, cuja normatização, em forma de leis, é elaborada sob a influência de uma elite intelectual, e por esse motivo a posiciona-se tecnicamente à frente da prática vigente, como um agente impulsionador e orientador da prática profissional.

Na relação conservadorismo e otimismo, a sociedade brasileira é tendente ao conservadorismo. As companhias brasileiras adotam procedimentos de contabilidade mais conservadores, resultando em menor lucro líquido do que em países que são mais liberais. A forte tendência de aversão à incerteza, faz com que os brasileiros adotem medidas cautelosas, para conter incertezas futuras.

Na relação sigilo versus transparência, a sociedade brasileira indica um alto nível de sigilo em suas demonstrações contábeis. Pode-se dizer, que na relação de divulgações contábeis a tendência é haver divulgações obrigatórias, com pouca divulgação voluntária.

### **3.3 Estados Unidos: Análise Dimensão Cultural sob a Ótica de Hofstede**

Os Estados Unidos da América foi um dos países selecionado por Geert Hofstede, em sua pesquisa estatística. Os Estados Unidos classificado em 38º. lugar, confirma uma baixa distância ao poder, com um score igual a 40. Esta colocação evidencia que os membros desta sociedade não aceitam, tampouco esperam, uma distribuição desigual. É o oposto do Brasil, o qual se conforma com essa situação, sendo bagagem transferida desde criança por seus pais e outros antepassados. Nos EUA não há centralização do poder, para os americanos a chave da virtude é a independência e não o respeito.

Na dimensão individualismo, EUA é classificado em 1º lugar entre os 53 países pesquisados, evidencia-se estatisticamente que é um povo fortemente individualista. Uma sociedade na qual os laços entre os indivíduos são frouxos e tem um deficiente contexto comunicativo. O povo americano tende a preocupar-se com ele mesmo e com seus familiares mais próximos. Sua identidade é baseada no individual.

Os Estados Unidos ocupam a 15ª. posição, com 62 pontos de score, tal indica que é um país masculino, ou seja, é uma sociedade mais assertiva sem muitas negociações, prefere impor suas idéias a negociar. Para os americanos o trabalho está acima da vivência familiar, é a ambição, é uma virtude.

Os EUA têm um score de 46, interpretado como um país com fraca aversão à incertezas, este alto índice indica que esta sociedade é mais adversa à incertezas. Nos Estados Unidos, a indicação de uma baixa aversão à incerteza leva a entender que os membros de sua sociedade são tolerantes e não se sentem ameaçados por situações equivocadas e adversas. Os conflitos e competição não são ameaças, mas faz em parte, em consequência têm uma maior disposição em correr riscos.

### **3.4 Estados Unidos: Análise Dimensão Contábil sob a ótica de Gray**

Em relação aos valores contábeis propostos por Gray, entende-se que os Estados Unidos tem um alto índice de profissionalismo em relação ao sistema contábil, devido ao alto índice de individualismo e baixa distância do poder.

O alto individualismo evidencia que as informações contábeis são geradas para atender aos interesses individuais dos usuários da informação, sem que haja interferência do governo nos sistemas contábeis.

A baixa distância do poder e o alto individualismo classificam os Estados Unidos como um país com uma tendência maior à flexibilidade. Esta dimensão contábil de Gray está mais intimamente ligada com o forte individualismo e a alta aversão à incerteza.

Por ser um país mais individualista, de acordo com a pesquisa de Gray, o controle legal nos Estados Unidos sobre as demonstrações contábeis não impera. Traz neste sentido maior flexibilidade para as companhias quanto à aplicação das práticas contábeis.

Os contadores dos Estados Unidos apontam para atitudes menos conservadoras. Isto se dá devido ao baixo índice de individualismo e masculinidade. Gray (1988) afirma que a ligação mais íntima está em relação a forte aversão à incerteza, que nos Estados Unidos aponta um baixo índice.

Pode-se dizer que a preferência por cautela nas mensurações contábeis, sempre anda junto com um certo grau de liberalismo ou otimismo. Com esta atitude, a sociedade americana tende a ser menos conservadora do que em países com forte aversão à incerteza.

Na relação sigilo e transparência, a sociedade americana indica ter um alto índice de transparência, devido ao alto índice de individualismo e masculinidade apontado por Hofstede. Pode-se dizer, que os Estados Unidos têm uma quantidade maior de divulgações contábeis evidenciadas ao público (investidor) em relação a outros países, como o Brasil.

### **3.5 Japão: Análise da Dimensão Cultural sob a ótica de Hofstede.**

Com base em Hofstede (1997), o Japão está classificado estatisticamente, por Hofstede, em 33º. lugar entre os 53 países pesquisados, tal evidencia uma média distância do poder. Com uma tendência para baixo, aproximando-se mais do pólo da igualdade. Para a sociedade japonesa há um misto de centralização e descentralização do poder, onde os subordinados esperam ser consultados e outros esperam as respostas e decisões prontas.

Na dimensão individualismo, o Japão tem um score 46, classificado por Hofstede em 22º lugar, representando uma situação intermediária na dimensão individualismo e coletivismo, tendencioso para o individualismo. A tendência para o individualismo conduz a uma sociedade mais zelosa consigo mesma e com os familiares mais próximos. O interesse em si mesmo e a auto-realização prevalecem na sociedade japonesa.

Quanto ao fator masculinidade versus feminilidade, a sociedade japonesa encontra-se em 1º. lugar entre os 53 países analisados, sendo considerada a sociedade mais masculina entre as demais pesquisadas, configura ser uma sociedade altamente assertiva. Na sociedade japonesa há uma distinção social muito forte com papéis estritamente distintos entre homens e mulheres.

Na dimensão aversão a incertezas o Japão ficou classificado em 7º. lugar, evidenciando que os japoneses se sentem ameaçadas por situações ambíguas e criam instituições e crenças para evitar tais situações.

Os países como o Japão, com alto índice de aversão à incerteza, tendem a ser sociedades que se pautam por regras, leis e estruturas bem definidas. Exemplo disto é a exigência aos comerciantes, que para poder abrir um negócio em um determinado local, devem receber a aprovação de comerciantes existentes, inclusive competidores.

A relação na sociedade japonesa é caracterizada mais pela cooperação e compromisso do que por persistência pelo justo. A confiança dos japoneses no sistema financeiro serve como exemplo dessas relações pessoais fechadas que prevalece em sua cultura.

### **3.6 Japão: Análise da Dimensão Contábil sob a Ótica de Gray**

O Japão tem um alto índice de aversão a incerteza, o que leva a crer que a sociedade japonesa sofre controle estatutário, indicativo de uma sociedade com regras detalhadas, leis e estruturas bem definidas. No Japão, as regras das demonstrações contábeis são mais detalhadas, não sendo possível o exercício do julgamento individual do profissional.

As leis são prescritas pelo governo e não há espaço para organizações profissionais, mantenedoras e prescritoras de normas e procedimentos contábeis.

A dimensão de uniformidade pode ser evidenciada em sociedades mais coletivistas e alta aversão à incertezas. O Japão pode ser visto como uma sociedade que busca a uniformidade, devido ao alto índice de aversão à incertezas.

O valor contábil “conservadorismo” pode ser evidenciado com destaque, em sociedades com forte aversão à incertezas e coletivista. As companhias japonesas utilizam-se de procedimentos contábeis mais conservadores, devido ao alto índice de aversão à incertezas.

O povo japonês tende a utilizar cautela nas demonstrações contábeis, devido a preocupação em cumprir com a lei e a ordem.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Para que as empresas operem além de suas fronteiras nacionais é preciso que tenham canais com os quais possam comunicar-se. Pode-se dizer que os esforços no sentido de aprimoramento da harmonização das normas contábeis aumentam as chances de se apreender a língua e a entender as diferenças e semelhanças da cultura dos países envolvidos no processo.

Os dados levantados nesta pesquisa evidenciam que as dimensões culturais pesquisadas estatisticamente por Geert Hofstede (1980/1997), distância do poder, individualismo, masculinidade e aversão à incertezas, constituem-se em óbices para o sucesso da harmonização contábil nestes países. Embora se tenha aqui visto que os obstáculos culturais observados, segundo a ótica de Hofstede, não são intransponíveis. A harmonização não objetiva chegar a normas uniformes, mas obter equivalência e comparabilidade entre elas.

Esta pesquisa teve como objetivos específicos: a. demonstrar as dimensões culturais propostas por Geert Hofstede, preponderantes nos países, particularmente, Brasil, EUA e Japão; e b. evidenciar a ligação entre as dimensões culturais propostas por Geert Hofstede com os valores contábeis propostos por Gray, nos países, Brasil, EUA e Japão.

No que concerne ao primeiro objetivo específico, os modelos culturais propostos por Hofstede, deixaram clara a complexidade da existência de aspectos culturais diferentes em cada país. Pode-se entender que as diferenças surgem devido à cultura das pessoas ou do grupo de pessoas que fazem as regras e normas contábeis de um dado país. Porém isto não pode ser um impeditivo a convergências dos países para práticas contábeis harmonizadas. Muitos estudos contábeis têm usado como suporte, para apoiar o argumento da influência cultural no sistema contábil, o modelo dimensional de Hofstede, uma vez que as demonstrações contábeis refletem a interação entre estas quatro dimensões.

Em se tratando do segundo objetivo, percebe-se que o Brasil tem índices altos em termos de aversão à incertezas e distância do poder. Pode-se prever que os sistemas contábeis brasileiros entre as companhias devem ser uniformes, mensurações contábeis conservadoras e divulgações dos relatórios contábeis restritas são esperadas.

A sociedade americana indica ser uma sociedade com sistemas contábeis flexíveis e estas não são influenciadas pelo fisco, sendo os organismos profissionais que detêm maior controle sobre elas. Os Estados Unidos têm um sistema contábil direcionado a atender principalmente às necessidades dos investidores. Estes interessados em visualizar a situação da companhia em termos de rentabilidade, fluxos de caixa futuros e os riscos associados.

No Japão regras e regimentos são milenares, porém na questão contabilidade é uma sociedade que começou o desenvolvimento contábil recentemente. Devido às regras detalhadas e uma tendência à aceitação de desigualdade social, leva a crer que as sociedades japonesas são mais sigilosas do que transparentes em suas demonstrações contábeis. As divulgações contábeis são poucas, somente há divulgação das obrigatórias.

Assim conclui-se que os obstáculos somente serão transpostos com a observância dos aspectos culturais de cada país. Para isto faz-se necessário estudo que contemplem, não só a operação formal dos sistemas de contabilidade e as suas produções técnicas, mas também a prática atual de tais sistemas, as instituições nas quais eles estão envolvidos, e os ambientes sócio-econômicos e políticos em qual eles operam.

## REFERÊNCIAS

AMENÁBAR, Ana Maria Hinojosa. **Harmonização contábil em cinco países da América do sul**. 2001. São Paulo: USP, 2001. 162. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BERNARDO, Heloísa Pinna. Influência dos aspectos culturais na prática contábil. 2000. Trabalho apresentado no ENANPAD 2000, São Paulo.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das Sociedades por Ações.

CASTRO, Marcelo Lima de. **Uma contribuição ao estudo da harmonização das normas contábeis na era da globalização**. Trabalho apresentado ao 1º. Seminário USP de Contabilidade, São Paulo, 2001.

CHOI, Frederick D. S. **International accounting and finance handbook**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, 1997.

DA MATTA, Roberto. **Carnavais, malandros e heróis: para uma sociologia do dilema brasileiro**. Rio de Janeiro: Zahar, 1980.

GORDON, William D. **A critical evaluation of japanese accounting changes since 1997**. Sheffield: 1999. Dissertação (Mestrado) - University of Sheffield School of East Asian Studies, Sheffield, Nov./1999.

GRAY, Sidney J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. **Abacus**. Scotland, v. 24, n. 01, p. 1-15, Mar./1988.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da contabilidade. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HOFSTEDE, G. **Culture's consequences: international differences in work – related values**. Beverly Hills: Sage Publicações, 1980.

HOFSTEDE, G.. The cultural context of accounting. In: ACCOUNTING AND CULTURE: Plenary Session Papers and Discussants' Comments from 1986 Annual Meeting of the American Accounting Association, 1987, New York:B.E. Cushing, 1987. p. 1-11

HOFSTEDE, G. **Culture and organizations: software of the mind.** Berkshire-England: McGraw-Hill, 1997.

HOFSTEDE, Geert et al. **Managing with culture in Brazil.** São Paulo, Nov. 2003.

HUSSEIN, Mohamed E. A comparative study of cultural influences on financial reporting in the U.S. and the Netherlands. **The International Journal of Accounting**, Illinois, v. 31, n. 1, p. 95-120. mês ou estação 1996

IUDICIBUS, Sergio de. Por uma teoria abrangente da contabilidade. **Boletim Ibracom**, São Paulo, n. 191, p. 5-7, abr./1994.

OLIVEIRA, Maria do C. L.; PEREIRA; Mara G.D.; OLIVEIRA, Lúcia Pacheco. **Brasil e Portugal: até que ponto iguais, até que ponto diferentes.** 1999. Disponível em: [http://www.geocities.com/ail\\_br/brasileportugalaterque\\_ponto.html](http://www.geocities.com/ail_br/brasileportugalaterque_ponto.html) Acesso em: 08/mar./2004.

SCHMIDT, Paulo. **Uma contribuição ao estudo da história do pensamento contábil.** São Paulo: 1996. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

VERMA, Shraddha. **Culture and Politics in International Accounting: An Exploratory Framework.** London: 2000. Disponível em: <<[http://www.bbk.ac.uk/manop/man/docs/00\\_07\\_verma.PDF](http://www.bbk.ac.uk/manop/man/docs/00_07_verma.PDF)> Acesso em: 20/mar./2003.