

**Os Impactos da Cultura no Processo de Capacitação das IPSAS: Uma Análise sob a Perspectiva dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil**

**The Impacts of Culture on the IPSAS Training Process: An Analysis from the Perspective of Student Officers of the Brazilian Navy**

**Mônica Ferreira Amorim Vargas de Souza**

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio de Janeiro  
(PPGCC-UFRJ)

Av. Pasteur, 250 – sala 242 – CEP: 22.290-240. Praia Vermelha, Urca – Rio de Janeiro – RJ  
E-mail: monicavargas.ufrj@gmail.com

**Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca**

Doutora em Administração pelo Instituto de Pós- Graduação e Pesquisa em Administração da  
Universidade Federal do Rio de Janeiro (COPPEAD-UFRJ)

Av. Pasteur, 250 – sala 242 – CEP: 22.290-240. Praia Vermelha, Urca – Rio de Janeiro – RJ  
E-mail: anafonseca@facc.ufrj.br

**Resumo:**

O objetivo geral dessa pesquisa foi identificar de que maneira os valores culturais predominantes nos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o processo de capacitação para a adoção das IPSAS. A coleta de dados foi obtida por meio da aplicação de questionário e da realização de um grupo focal. A análise dos dados foi feita mediante a utilização da estatística descritiva e da análise de conteúdo. Concluiu-se que a baixa distância de poder e a orientação de curto prazo são valores que impactam de forma positiva o processo de aprendizagem, por se tratarem de valores próximos aos demandados para as IPSAS. A forte aversão à incerteza, o coletivismo e a feminilidade são valores culturais que impactam de forma negativa o processo de capacitação por distanciarem-se dos valores demandados para as IPSAS. Dessa forma, a partir dos resultados encontrados no estudo, verificou-se a importância da identificação dos aspectos culturais no processo de capacitação das IPSAS, pois permite ao instrutor adaptar sua metodologia de ensino de forma a melhorar o processo de aprendizagem, utilizando técnicas mais adequadas ao perfil da turma.

**Palavras-Chave:** Contabilidade Pública. Dimensões Culturais. Processo de capacitação.

**Abstract:**

The general objective of this research was to identify how the cultural values predominant in Student Officers of the Brazilian Navy impact the training process for the adoption of IPSAS. Data collection was obtained through the application of a questionnaire and a focus group. Data analysis was carried out using descriptive statistics and content analysis. It was concluded that low power distance and short-term orientation are values that positively impact the learning process, as they are values close to those required for IPSAS. The strong aversion to uncertainty, collectivism and femininity are cultural values that negatively impact the training process by distancing themselves from the values demanded for IPSAS. Thus, based on the results found in the study, the importance of identifying cultural aspects in the IPSAS training

process was verified, as it allows the instructor to adapt his teaching methodology in order to improve the learning process, using more appropriate techniques. to the class profile.

**Keywords:** Public Accounting. Cultural Dimensions. Training process.

## 1. Introdução

Com a expansão dos mercados globalizados, tornou-se necessária a utilização de uma linguagem que permitisse o entendimento e a comparação das informações contábeis por investidores de diversos países. A globalização trouxe a internacionalização de economias e, com a aproximação dos mercados e o surgimento de empresas multinacionais e transnacionais, houve o aumento da necessidade de ampliar a comunicação entre elas nesse campo (Santos, Fonseca & Carvalho, 2019).

A utilização de uma contabilidade padronizada possibilitaria melhorias na qualidade e transparência das informações divulgadas. De acordo com Jeanjean e Stolowy (2008), os partidários da implementação de normas internacionais defendiam que sua adoção permitiria uma melhor comparação do desempenho financeiro em diferentes países, o que tornaria o mercado de capitais mais eficiente. Dessa forma, a abordagem selecionada pela Europa e diversos outros países foram as normas internacionais emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), conhecidas mundialmente como International Financial Reporting Standards (IFRS).

O processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade atingiu tanto o setor privado como o público (Gama, Duque & Almeida, 2014). Para realizar a transição da contabilidade pública no Brasil, iniciou-se um processo chamado Convergência da Contabilidade Pública aos Padrões Internacionais, com a adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), editadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Esse processo de convergência implementou mudanças significativas no setor público brasileiro, como o enfoque no patrimônio, objeto da contabilidade, e a adoção do regime de competência (Nascimento et al., 2015, Rezende, Cunha & Bevilacqua, 2010).

No entanto, muito embora diversos estudos apresentem vantagens no processo de convergência às normas internacionais, existem algumas pesquisas que apresentam críticas a esse processo. Carmo, Ribeiro e Carvalho (2011), por exemplo, afirmam que a simples adoção das normas, sem levar em consideração fatores culturais e institucionais dos países, pode levar a uma adoção de direito das normas e não de fato, o que tornaria a convergência uma mera formalidade. Para Chan (2008), as IPSAS ignoram a diversidade nacional nos sistemas políticos e econômicos, além das tradições culturais e jurídicas. Martins e Lisboa (2005) ressaltam que a contabilidade é uma ciência social que recebe influências culturais do país onde está inserida. Dessa forma, pode-se verificar que a cultura é um elemento relevante a ser estudado para adoção das normas internacionais.

De acordo com Brusca, Montesinos e Chow (2013), os pioneiros nas reformas contábeis de governo baseadas na competência foram os países anglo-saxões. Antipova e Bourmistrov (2013) explicam que a ideologia por trás de um sistema contábil internacional baseado nas IPSAS pode ser entendida como um conjunto de normas desenvolvidas por profissionais contábeis em um contexto anglo-saxônico mas que, ainda assim, deveriam ser neutras e uniformes de forma a serem aplicadas em qualquer país do mundo.

Além disso, todas as mudanças ocorridas com a implantação das IPSAS, exigiu treinamento e capacitação dos profissionais que atuam na área. Santos (2016) reconhece que a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) impactou, por exemplo, o sistema e a estrutura da contabilidade nas Administrações Direta e Indireta, exigindo ajustes na estrutura dos órgãos nas três esferas de governo. Esses ajustes na estrutura contábil dos órgãos exigem treinamento e capacitação, e foram o ponto de partida para o início do processo de aprendizagem organizacional. Antonello e Godoy (2010) definem aprendizagem

organizacional como a capacidade de uma organização para manter ou melhorar seu desempenho baseado na experiência. Diante do exposto, verifica-se que além de problemas culturais, a implementação das IPSAS se reflete no processo de aprendizagem dentro dos órgãos.

Alguns estudos exploraram os dois fatores (cultura e aprendizagem) no contexto contábil, e conseguiram identificar relação entre eles. Como exemplo, pode-se citar Sugahara e Boland (2010) que avaliaram o papel que as diferenças culturais desempenham nas preferências de estilo de aprendizagem dos estudantes de contabilidade, com o intuito de harmonizar a educação contábil, e Auyeung e Sands (1996), que investigaram se o fator cultural individualismo versus coletivismo se refletia no estilo de aprendizagem de estudantes de contabilidade da Austrália, Hong Kong e Taiwan. No Brasil, alguns estudos abordaram os valores culturais no contexto de implementação das IPSAS e a influência de fatores culturais nos estilos de aprendizagem, tais como Callegário (2015), Hamann (2011), Silva Neto (2017) e Soares (2005).

Silva Neto (2017) justifica que todas as reformas que estão ocorrendo no setor público, com a adoção do regime de competência e a implementação das IPSAS, podem encontrar barreiras e desafios. De acordo com os diversos estudos citados anteriormente, esses obstáculos relacionam-se a vários fatores, dentre eles destacam-se a cultura e o aprendizado. Logo, torna-se necessário ampliar a discussão a respeito dos valores culturais no contexto de aprendizagem dos profissionais que atuam na área de contabilidade do setor público, na busca da minimização dos problemas que possam afetar a adesão integral às normas internacionais.

No ano de 2009, a Marinha do Brasil (MB), iniciou o processo de convergência por meio da edição da Portaria nº 22/2009 da Secretaria Geral da Marinha (SGM) (MB, 2009). De acordo com Matos (2019), essa portaria criou um Grupo de Trabalho (GT) para identificar possíveis impactos nos sistemas administrativos e financeiros da MB e foi motivada pela edição da Portaria MF nº 184/2008 (MF, 2008) e das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que marcaram o início do processo de convergência.

Dentre os profissionais que atuam na área contábil na MB, estão compreendidos os Oficiais Intendentes. O cargo de Intendente foi criado ainda no período colonial, em 3 de março de 1770, por meio de um alvará, assinado pelo rei de Portugal D. José I e, já nessa época, o Intendente assumia funções da administração fazendária colonial (administração e contabilidade) (FGV, 2020). Esses Oficiais, especialmente nos primeiros postos de suas carreiras, executam atividades de natureza operacional, além de exercer liderança e supervisão das atividades executadas por seus subordinados (MB, 2020). Para que eles possam adquirir a capacitação esperada, são realizados diversos cursos de carreira, dentre eles estão os cursos de Aperfeiçoamento de Intendência para Oficiais (CAIO) e Curso de Aperfeiçoamento de Intendência Avançado para Oficiais (CApA), em cujas estruturas curriculares, estão previstas disciplinas voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MB, 2020).

Em 2019, oito anos após a divulgação da Circular nº 11/2011, Santos et al. (2019) identificaram que a falta de capacitação ainda é um dos maiores problemas para implantação das IPSAS na MB, e que isso gera um elevado retrabalho para os profissionais da setorial contábil da MB, que necessitam adequar os registros das Unidades Gestoras (UG) quando necessário, cumprindo o que preconiza o artigo 8º do Decreto 6.976/2009 (Brasil, 2009). Sendo assim, acredita-se que a melhoria da capacitação desses profissionais pode contribuir com a efetiva implantação das IPSAS na MB.

Desta forma, o presente trabalho visa responder à seguinte questão de pesquisa: De que maneira os valores culturais predominantes nos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o processo de capacitação para a adoção das IPSAS?

O objetivo do trabalho será, portanto, identificar de que maneira os valores culturais predominantes nos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o processo de capacitação para a adoção das IPSAS.

Optou-se por utilizar a expressão Oficial Aluno Intendente, pois o estudo aborda apenas os Oficiais Intendentes que estão em curso de aperfeiçoamento no Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga (CIANB), desta forma, a expressão visa diferenciá-los dos demais Oficiais Intendentes pertencentes à MB.

Este estudo pretende contribuir com a contabilidade pública na compreensão dos valores culturais que impactam o processo de capacitação das IPSAS em um órgão militar utilizando a teoria das dimensões culturais de Hofstede. De acordo com pesquisas realizadas em diversas bases de dados, não foram identificados estudos, na literatura contábil brasileira, que abordem o assunto em questão utilizando dados de órgãos militares.

## **2. Revisão de Literatura**

Esta seção irá abordar o processo de convergência contábil no setor público brasileiro. Posteriormente, serão apresentados o conceito de cultura, as dimensões culturais de Hofstede e a relação entre essas dimensões e as IPSAS.

### **2.1 Convergência Contábil no Setor Público Brasileiro**

O modelo contábil adotado pela União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios, pautado na lei nº 4.320/1964, está modernizando-se e convergindo aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (Vicente, Morais & Neto, 2012). Cruvinel e Lima (2011) chamam esse processo de revolução na contabilidade governamental e explicam que o processo de convergência contábil no setor público brasileiro iniciou-se em 2008 com a publicação da Portaria nº 184 do Ministério da Fazenda.

A contabilidade pública, até então, visava especificamente o aspecto orçamentário. Mapurunga, Meneses e Peter (2011) destacam que o patrimônio, principal objeto a ser estudado pela ciência contábil, tornou-se uma peça secundária, sendo dada maior ênfase ao controle orçamentário. Azevedo et al. (2017) também enfatizam que “o regime de competência ficou de certa forma esquecido, sem coerção, sendo o reconhecimento dos ativos e passivos fortemente influenciados pela dimensão orçamentária”. Diante dessa situação, o CFC, a STN, os Tribunais de Contas Estaduais, Instituições de Ensino Superior e representantes das esferas federal, estadual e municipal mobilizaram-se com o objetivo de iniciar o processo de convergência.

O processo de convergência é lento e gradual. Lima e Lima (2019) atribuem essa demora ao fato de serem necessárias ações no sentido de desinstitucionalizar e institucionalizar novas práticas contábeis, além de alguns obstáculos como a falta de pessoal qualificado e estrutura do país. Com base nos achados de sua pesquisa, as autoras identificaram a necessidade de alinhamento de três pilares para fortalecer a contabilidade aplicada ao setor público, que são os pilares regulatório, normativo e cultural-cognitivo. Alinhado ao pilar cultural-cognitivo, Pina e Torres (2003) argumentam que cultura, história e elementos estruturais podem afetar a implementação dessas mudanças na contabilidade.

O processo de convergência às normas internacionais não está relacionado apenas às práticas contábeis e à estrutura conceitual, mas também à qualidade de ensino da contabilidade (Hamann, 2011). O ensino da Contabilidade é um assunto que vem sendo bastante discutido ao longo dos anos. No entanto, muito embora diversas entidades estejam comprometidas com a educação contábil, observa-se que existe uma grande preocupação com a contabilidade empresarial e que, mesmo diante das mudanças que vem ocorrendo na área governamental, há uma grande disparidade entre as reformas ocorridas no setor público e seu entendimento pelos estudantes de contabilidade (Sciulli & Sims, 2007).

De acordo com Hamman (2011), alguns órgãos como o IFAC, o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Accounting Education Change Commission (AECC),

Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting / United Nations Conference on Trade and Development (ISAR/UNCTAD) emitem pronunciamentos sobre o ensino da Contabilidade. No entanto, esses órgãos verificaram que as diferenças culturais na educação contábil são grandes. Diante disso, para que a convergência ocorra, é necessário entender como a cultura pode impactar o processo de aprendizagem da contabilidade.

Dessa forma, a seção seguinte fará uma explanação sobre o conceito de cultura e as dimensões culturais de Hofstede.

## **2.2 Cultura**

A palavra cultura é considerada uma das mais complexas de ser definida, e essa dificuldade deve-se ao fato de a palavra guardar resquícios de uma transição histórica de grande importância (Eagleton, 2005). Sendo assim, qualquer definição de cultura se tornaria incompleta, pela dificuldade de reunir todos os seus significados em poucas palavras (Silva Neto, 2017).

A palavra cultura, ao longo do tempo, adquiriu novos significados. Para Nascimento (2019), a cultura apresentava uma forma mais concreta antes da formação dos Estados nacionais, e essa forma estava vinculada ao “cultivo da terra” e ao “culto a Deus” que, paulatinamente, foi dando espaço a um sentido mais abstrato, relacionado ao “cultivo do espírito (ao homem culto, civilizado, cidadão)”. Nascimento (2019) afirma que a cultura deixou de ser apenas uma palavra e passou a ser uma noção explicativa da sociedade, nesse sentido, houve a disciplinarização do termo cultura, que passou a ter diferentes significados para a Antropologia, Sociologia, Filosofia etc.

Cuche (1999) aponta o antropólogo britânico Burnett Tylor como o primeiro a propor uma definição conceitual de cultura no ano de 1871. A definição de Tylor, apresentada por Cuche (1999), é que “A cultura ou civilização, entendida no seu sentido etnográfico amplo, é o conjunto complexo que inclui o conhecimento, as crenças, a arte, a moral, o direito, o costume e todas as demais capacidades ou hábitos adquiridos pelo homem enquanto membro de uma sociedade”. Rocha (1988) explica que esse conceito traz consigo uma visão da cultura como uma série de itens identificáveis, unitários, separados, que formam um “todo complexo”, como se existisse uma regra geral, e os problemas dos seres humanos fossem, em toda parte, os mesmos.

A partir do momento que o conceito de cultura passou a ser tratado de forma relativizada na Antropologia Social, diversos autores começaram a defini-la utilizando a ideia de um código, uma espécie de “linguagem” compartilhada, pela qual “falamos” uns com os outros, trocamos mensagens, utilizando símbolos de diferentes tipos (Rocha, 1988).

Da Matta (1986), utiliza os diferentes significados da palavra para conceituar cultura. Inicialmente, a palavra cultura utilizada como sinônimo de educação, de sabedoria, de sofisticação e, posteriormente, a cultura como a maneira de viver de um grupo, sociedade, país ou pessoa. Dessa forma, o autor define cultura como um mapa, um receituário, um código através do qual as pessoas de um dado grupo pensam, classificam, estudam e modificam o mundo e a si mesmas. Esse conceito demonstra um exemplo da relativização da cultura na Antropologia Social.

Para House et al. (1999), Inglehart e Baker (2000) e Hofstede (1994), a cultura engloba língua, religião, política, herança étnica e histórica, a moral, os costumes, que são adquiridos ao longo da vida no seio familiar e na sociedade. Hofstede, Hofstede e Minkov (2010) comparam a cultura a um software de computador, para os autores, cultura é a programação coletiva da mente, que distingue um grupo de outro, ela é aprendida e deriva do ambiente social e não dos genes. Trompenars e Turner (2011) apontam que uma cultura se distingue de outra pela forma como escolhem soluções específicas na resolução de problemas comuns.

No ano de 1980, Hofstede iniciou uma pesquisa em subsidiárias da International Business Machines (IBM) realizada em mais de 50 países. Nessa pesquisa, identificou-se quatro áreas problemáticas básicas comuns aos países. As áreas identificadas, corroboravam com a pesquisa feita 20 anos antes pelo sociólogo Alex Inkeless e o psicólogo Daniel Levinson que identificaram problemas básicos comuns em todo o mundo, com consequências para o funcionamento das sociedades, dos grupos dentro dessas sociedades e dos indivíduos dentro desses grupos, (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010). As quatro áreas encontradas são chamadas de dimensões da cultura. Dimensão da cultura é definida como “o aspecto de uma cultura que pode ser medida em relação a outras culturas” (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010, p.31). Hofstede e Bond (1988) citam que as três dimensões culturais identificadas inicialmente referem-se ao comportamento social esperado em relação às pessoas, denominada distância de poder (de pequena a grande), ao comportamento em relação ao grupo, chamada de individualismo versus coletivismo, e ao papel social de gênero, intitulada de feminilidade versus masculinidade. A quarta dimensão não se refere ao comportamento social, mas sim à busca pela verdade, e denomina-se aversão à incerteza (de fraca a forte).

Posteriormente, foram incluídas duas outras dimensões, a orientação de longo prazo versus curto prazo e a sexta dimensão, indulgência versus restrição, que foi incluída em 2010 (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010). Essas dimensões serão abordadas no próximo tópico pois serão objeto deste estudo, exceto a última dimensão incluída, Indulgência versus Restrição, pois não foi possível identificar estudos anteriores que utilizassem a referida dimensão, o que impossibilitaria uma comparação com os resultados deste estudo.

### **2.3 Dimensões Culturais de Hofstede**

A Distância de poder é definida como a extensão em que os membros menos poderosos das instituições e organizações de um país esperam e aceitam que o poder seja distribuído de maneira desigual (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010). Verma (2000) identifica que distância de poder está relacionada à desigualdade social. Quando essa dimensão apresenta índices altos, significa que a sociedade aceita que o poder esteja concentrado nas mãos de poucos; do contrário, índices baixos nessa dimensão indicam sociedades cuja luta pela igualdade é grande, e que se caracterizam por não aceitar distâncias hierárquicas sem justificativa.

O individualismo refere-se às sociedades nas quais os laços entre os indivíduos são frouxos: espera-se que todos cuidem de si e de sua família imediata, já no coletivismo, as pessoas são integradas em grupos fortes e coesos que ao longo da vida continuam a protegê-las em troca de uma lealdade inquestionável (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010). Pontuações altas nessa dimensão indicam sociedades individualistas e, pontuações baixas, sociedades coletivistas.

A masculinidade é identificada em países em que os papéis emocionais de gênero são claramente distintos: os homens devem ser assertivos, durões e focados no sucesso material, enquanto as mulheres devem ser mais modestas, ternas e preocupadas com a qualidade de vida. Nos países com característica de feminilidade, os papéis emocionais de gênero se sobrepõem: homens e mulheres devem ser modestos, ternos e preocupados com a qualidade de vida. (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010). Pontuações altas nessa dimensão (masculinidade), indicam que a sociedade será movida por competição, conquista e sucesso. Pontuações mais baixas (feminilidade) significam que os valores dominantes são o cuidado com os outros e a qualidade de vida.

A aversão à incerteza pode ser definida como a extensão em que os membros de uma cultura se sentem ameaçados por situações ambíguas ou desconhecidas (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010). Ferreira e Almeida (2017) explicam que em uma sociedade com alto nível de aversão à incerteza, os indivíduos não se sentem confortáveis quando as regras não são previamente estabelecidas, ou em situações inesperadas. No nível filosófico e religioso existe uma crença de verdade absoluta: “Só existe uma verdade e nós a temos” (Hofstede & Bond, 1988). Do

contrário, nas sociedades com baixa aversão à incerteza, os indivíduos lidam mais naturalmente com a imprevisibilidade, eles convivem melhor com situações não estruturadas.

A quinta dimensão, orientação de longo prazo versus curto prazo só foi identificada no final dos anos 80 e está relacionada ao fomento de virtudes orientadas para recompensas futuras - em particular, perseverança e economia, já a orientação de curto prazo, representa o fomento das virtudes relacionadas ao passado e ao presente, o respeito à tradição, a preservação da “face” e o cumprimento das obrigações sociais. (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010). As sociedades com baixa pontuação nessa dimensão preferem manter normas e tradições consagradas pelo tempo e observam a mudança social com suspeita, já as sociedades com alta pontuação utilizam uma abordagem mais pragmática, incentivam a economia e a educação moderna, preparando-se para o futuro.

A seguir, será efetuada uma relação entre as dimensões culturais de Hofstede e as IPSAS.

#### 2.4 Dimensões culturais de Hofstede versus IPSAS

As IPSAS foram elaboradas com base na tradição contábil anglo-saxônica (Brusca, Montesinos & Chow, 2013, Diniz et al., 2015, Santos, Fonseca, & Carvalho, 2019). Benito, Brusca e Montesinos (2007) esclarecem que isso pode ser explicado pela composição do conselho do IPSASB e pela forte influência que essa cultura tradicionalmente exerce no contexto contábil. Os autores identificaram que os países com maior índice de conformidade com as IPSAS são predominantemente anglo-saxões. Para Borker (2013), esses valores podem ser estranhos ou irrelevantes para outras culturas nacionais, especialmente aquelas de países em desenvolvimento, que é o caso do Brasil.

Hofstede, Hofstede e Minkov (2010), em sua obra, apresentam os índices das dimensões de valor cultural dos países separados em seis grupos: América Central e América do Sul; Sul e Sudeste Europeu; Norte, Noroeste Europeu e o Mundo Anglo-Saxônico; Leste Europeu, Europa Central e Antiga União Soviética; Mundo Muçulmano, Oriente Médio e África; e por último, o Leste e Sudeste Asiático. Para este estudo, interessam os resultados dos países incluídos no Mundo Anglo-Saxônico, uma vez que permitirão identificar as características culturais dos Oficiais no contexto cultural das IPSAS. Esses países são os Estados Unidos, Canadá, Austrália, Irlanda, Nova Zelândia e Grã-Bretanha. Um resumo dos índices verificados para esses países é apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Resumo dos índices das dimensões de valor cultural nos países anglo-saxões

Países	Distância de Poder	Individualismo	Masculinidade	Aversão à incerteza	Orientação de Longo Prazo
Estados Unidos	40	91	62	46	26
Canadá	39	80	52	48	36
Austrália	38	90	61	51	21
Irlanda	28	70	68	35	24
Nova Zelândia	22	79	58	49	33
Grã Bretanha	35	89	66	35	51

Fonte: Adaptado de Hofstede, Hofstede e Minkov (2010).

Na dimensão distância de poder, pode-se verificar que os países apresentam valores baixos, o que indica baixa distância de poder. Nesse tipo de sociedade, o processo educacional é centrado no aluno, espera-se que o aluno encontre seu próprio caminho intelectual. As discussões e debates são estimulados. Os professores tratam os estudantes como iguais e esperam ser tratados da mesma forma. Foca-se na independência do aluno e a qualidade da aprendizagem dependerá da excelência do educando e da comunicação bidirecional entre professor e aluno (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010).

O individualismo é uma característica observada na cultura anglo-saxã de acordo com o Quadro 1, pois verifica-se pontuação alta nessa dimensão. Na sala de aula individualista, os alunos esperam ser tratados como indivíduos e com imparcialidade. O processo de educação visa preparar o indivíduo para um lugar em uma sociedade de indivíduos, o que significa aprender a lidar com situações novas. A atitude em relação ao novo é positiva, o pressuposto é saber como aprender e de que o aprendizado nunca acaba (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010).

A dimensão masculinidade apresentou pontuação de média para alta, indicando traços de sociedade masculina. Nesse tipo de cultura, existe necessidade de obter posição de destaque. Os pais encorajam os filhos a serem os melhores alunos da classe. A competição é aberta e, em alguns países extremamente masculinos, relatam-se casos de suicídio quando um aluno obtém um resultado ruim. O brilho e a reputação acadêmica dos professores e o desempenho do aluno são fatores dominantes (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010).

O índice de aversão à incerteza na maioria dos países é de médio para baixo, com exceção da Austrália que apresentou o índice de 51. Os alunos nesse tipo de sociedade aceitam mais facilmente quando um professor não sabe a resposta de uma questão, preferem aqueles que utilizam uma linguagem clara e simples e buscam livros que esclareçam conteúdos complicados de forma acessível. A discordância em questões acadêmicas é considerada um estímulo, e as realizações são atribuídas às próprias habilidades do estudante (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010).

A orientação a curto prazo pode ser verificada como uma característica dos países listados no Quadro 1, à exceção da Grã-Bretanha, com uma pontuação de 51. Os estudantes de países com orientação de curto prazo tendem a concentrar-se mais em coisas abstratas do que concretas, eles preferem problemas mais abertos àqueles que conduzem a uma única alternativa correta. São interessados não somente no que acontece, mas com o porquê de aquilo acontecer e valorizam o pensar por si mesmo (Hofstede, Hofstede & Minkov, 2010).

Dessa forma, parte-se então da premissa que as dimensões culturais demandadas para as IPSAS são a baixa distância de poder, individualismo, masculinidade, baixa aversão à incerteza e orientação de curto prazo, que consistem nas dimensões culturais favoráveis para adoção das IFRS identificadas por Borker (2012), que seguem o perfil cultural anglo-saxão.

Uma vez apresentada as teorias utilizadas na presente pesquisa, o próximo capítulo irá apresentar a metodologia aplicada

### **3. Metodologia**

A presente pesquisa pode ser classificada, de acordo com Prodanov e Freitas (2013), como descritiva. A abordagem utilizada foi a aplicação de métodos mistos, pois foram combinados elementos de abordagens da pesquisa qualitativa e quantitativa, a fim de ampliar a compreensão e corroboração do problema (Johnson, Onweugbuzie & Turner, 2007). O processo de seleção da amostra é não probabilística pois os dados foram selecionados de forma não-aleatória de acordo com a disponibilidade de acesso, desta forma, os resultados da pesquisa não podem ser generalizados para a população (Prodanov & Freitas, 2013).

Quanto aos meios, a pesquisa pode ser classificada em três categorias, bibliográfica, levantamento tipo survey e pesquisa de campo. Na pesquisa bibliográfica são utilizados materiais já publicados, constituídos principalmente de livros, revistas, publicações em periódicos e artigos científicos, dissertações, teses e internet (Prodanov & Freitas, 2013). O levantamento tipo survey, de acordo com Prodanov e Freitas (2013), é utilizado quando há interrogação direta das pessoas cujo comportamento deseja-se conhecer, e é realizado através de algum tipo de questionário.

A pesquisa de campo é muito parecida com os levantamentos, no entanto, de acordo com Gil (2008), “os levantamentos procuram ser representativos de um universo definido e

forneem resultados caracterizados pela precisão estatística”. Os estudos de campo “procuram muito mais o aprofundamento das questões propostas do que a distribuição das características da população segundo determinadas variáveis” (Gil, 2008, p. 57). Dessa forma, entende-se que, por se tratar de uma pesquisa que utilizará o método misto, o levantamento será utilizado na primeira fase, a quantitativa, e o estudo de campo na segunda fase, a qualitativa, sendo então, ferramentas complementares na pesquisa.

Foram utilizadas duas técnicas de investigação. No primeiro momento, para coleta dos dados quantitativos, foi utilizado um questionário, aplicado de forma presencial pela pesquisadora, a fim de identificar os valores culturais dos Oficiais Alunos. Para a elaboração do questionário, optou-se pela utilização da metodologia desenvolvida por Hofstede, o Value Survey Module 2013 (VSM), devido a sua existência preliminar e aplicação em diversas pesquisas anteriores. Os respondentes do questionário foram 66 Oficiais Alunos Intendentes da MB que compuseram a turma que realizou o curso de Aperfeiçoamento em Intendência no ano de 2020.

A outra técnica de investigação, para coleta dos dados qualitativos, realizada no segundo momento, foi o grupo focal na modalidade on line, realizado por meio de uma vídeo conferência. Woodyatt, Finneran e Stephenson (2016) afirmam que o conteúdo gerado a partir dos grupos focais on line são notavelmente semelhantes aos presenciais, e a escolha pela opção on line, deveu-se à facilidade de agrupar os alunos pois, no momento da aplicação do grupo focal, eles já haviam concluído o curso e foram distribuídos por diversos estados no território brasileiro. O grupo focal foi aplicado com a finalidade de analisar a percepção dos Oficiais Alunos a respeito do impacto dos valores culturais no seu processo de capacitação relacionado às IPSAS. Os participantes que compuseram essa fase da pesquisa foram onze militares escolhidos entre os respondentes do questionário, que se voluntariaram a fazer parte da pesquisa.

Todos os cálculos relativos às dimensões culturais efetuados neste trabalho utilizaram como ferramenta de apoio o programa Microsoft Excel. Os dados coletados por meio do grupo focal foram examinados através da análise de conteúdo, de acordo com a técnica de Bardin (1977). A análise de conteúdo é “um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”. Ela pode ser utilizada para análise de entrevistas, conversações e discussões de um grupo restrito de qualquer natureza (Bardin, 1977, p. 38). Nesse caso, entende-se que a metodologia é adequada para o presente estudo. Após a exposição da metodologia utilizada na pesquisa, apresentam-se os resultados encontrados.

## 4. Análise dos Dados

### 4.1 Identificação dos valores culturais

Os valores culturais identificados para os Oficiais Alunos Intendentes revelaram baixo índice de distância de poder, coletivismo, feminilidade, alta aversão à incerteza e orientação de curto prazo. As pontuações médias referentes aos valores culturais dos Oficiais Alunos estão apresentadas na Tabela 1:

Tabela 1 – Pontuação média dos valores culturais dos Oficiais Alunos

Valores Culturais	Pontuação média
PDI	42
IDV	36
MAS	4

AVI	78
LTO	43

Fonte: Dados da pesquisa

A pontuação identificada para a dimensão cultural distância de poder foi de 42 pontos, o que indica que os respondentes apresentam a característica de menor aceitação das desigualdades sociais. Os índices identificados por Hofstede Insights (2020) e Tanure (2005), para a sociedade brasileira, de 69 e 75 pontos respectivamente, indicam uma sociedade com alta distância de poder. Dessa forma, os Oficiais Alunos participantes da pesquisa apresentaram comportamento oposto ao esperado para a sociedade da qual fazem parte. Já o índice identificado por Silva Neto (2017) para os operadores contábeis do setor público brasileiro apresenta uma posição central de 51 pontos, aproximando-se mais do resultado encontrado para os Oficiais Alunos.

Os depoimentos do grupo também sugerem que o processo de ensino/aprendizagem apresentou características de baixa distância de poder. Os Oficiais tiveram que buscar o conhecimento por meios próprios, o que torna o aluno mais independente. O professor fez uma explanação inicial da disciplina e dividiu a turma em diversos grupos. Esses grupos buscaram o conhecimento por meio de estudo, debates, discussões e pesquisas para, posteriormente, apresentar à turma o resultado encontrado.

O ano de 2020, que foi o ano de realização da pesquisa, foi marcado pela pandemia gerada pela COVID-19. Sendo assim, o curso, que tradicionalmente é realizado totalmente no formato presencial, foi conduzido em sua maior parte, na modalidade à distância. Damary, Markova e Pryaidilina (2017) afirmam que o papel do professor em uma sala de aula on line, é muito mais centrado na iniciativa do aluno em comparação com as salas de aulas tradicionais. Essa afirmação corrobora a visão dos alunos, que entendem que a modalidade de ensino à distância contribuiu para a aproximação entre aluno/professor. Segundo seus relatos, não seria possível seguir com o processo de aprendizagem sem uma interação maior entre professor e aluno. E na opinião dos alunos esse ambiente de ensino colaborou para que essa característica cultural se intensificasse, uma vez que consideram a Marinha do Brasil uma instituição altamente hierarquizada.

O índice obtido na dimensão masculinidade apresentou a pontuação média de 4 pontos. O resultado indica que o grupo apresenta características culturais bem fortes de feminilidade. Essa pontuação está bem abaixo da pontuação identificada por Hofstede Insights (2020) e Tanure (2005) para a sociedade brasileira, que apresentam pontuação de 49 e 55 pontos respectivamente. A pontuação identificada por Silva Neto (2017) para os operadores contábeis do setor público, de 46 pontos, é a mais baixa identificada entre os três autores, mas, ainda assim, posiciona-se bem distante da encontrada para os Oficiais Alunos. Porém, ao longo do grupo focal, foi possível identificar traços fortes de masculinidade no ambiente escolar em que os alunos estavam inseridos. A competitividade, o estímulo ao alcance de posições de destaque e o sucesso individual estão presentes desde o início do curso. Apesar desse forte traço cultural apresentado pelos participantes, a visão geral dos entrevistados é que a participação nessa “competição” visava apenas conseguir o objetivo final, que seria uma boa classificação no curso, mas que esse traço não representa a turma, mas sim um atributo situacional. Com base nos relatos, foi possível identificar que, no cotidiano, esses Oficiais enfatizam a qualidade de vida e o cuidado com a família, o que justifica o resultado encontrado no questionário.

O índice apurado na dimensão cultural individualismo foi de 36 pontos. Isso indica que os Oficiais apresentam características do coletivismo. Ao comparar esse índice ao identificado por Hofstede Insights (2020), Silva Neto (2017) e Tanure (2005), de 38, 40 e 41 pontos respectivamente, pode-se concluir que os Oficiais apresentam características semelhantes à

identificada tanto para a sociedade brasileira como para os operadores contábeis, o que indica ser uma característica bem marcante da sociedade brasileira.

Por meio do grupo focal, esse traço cultural foi facilmente percebido e, ao longo da entrevista, os Oficiais relataram situações durante o curso, em que o bom relacionamento com os colegas prevaleceu sobre a tarefa. Além disso, pode-se perceber que, em certas ocasiões, os respondentes sacrificam seus próprios interesses pessoais em prol da boa convivência e que a harmonia deve ser sempre mantida, característica de sociedades coletivistas. Em alguns momentos, verificou-se que o ensino adotado pelo professor apresentou características individualistas. Uma delas é quanto aos objetivos da educação. Nas sociedades individualistas, esse objetivo é o de aprender como aprender e, aparentemente, esse foi o estilo adotado pelo professor na condução da disciplina. O professor atuou como guia na condução da disciplina, mas o aprendizado foi iniciado pelos alunos

Na dimensão cultural aversão à incerteza, os alunos apresentaram o índice de 78. Nesse caso, espera-se um comportamento de alta aversão à incerteza. Esse valor apresentou-se bem próximo do índice identificado por Hofstede Insights (2020) para a sociedade brasileira de 76 pontos, e está em sintonia com a necessidade de normas, que é uma característica das instituições militares. No entanto, distanciou-se dos índices verificados por Silva Neto (2017), de 39 pontos e Tanure (2005) de 36 pontos.

Os entrevistados concordaram que essa característica cultural define a turma e relatam que o ambiente de ensino em que estavam inseridos apresenta a mesma particularidade. Durante a preparação para as provas, os entrevistados empenham-se em memorizar as respostas das questões, conforme material disponibilizado pelo professor. Desta forma, no decorrer do curso, o gabarito das avaliações, deveriam estar exatamente iguais à bibliografia disponibilizada e, quando isso não acontecia, os Oficiais sentiam-se no dever de impetrar recurso, muito embora, na maioria das vezes, o gabarito expressasse o mesmo sentido que o material disponibilizado, apenas utilizando palavras diferentes. Esse é um traço típico da alta aversão à incerteza, a preocupação excessiva com a resposta correta.

O índice de orientação de longo prazo foi de 43 pontos. Essa pontuação é intermediária, mas tende mais à orientação de curto prazo. O índice identificado mostrou-se muito próximo ao identificado por Hofstede Insights (2020) de 44 pontos. No entanto, distanciou-se dos índices verificados por Silva Neto (2017), de 59 pontos e Tanure (2005), de 63 pontos.

Os Oficiais relataram concordar com essa característica cultural. Durante a discussão conduzida no grupo focal, foi possível observar que os Oficiais, em muitos momentos atribuíam importância às inovações, tanto no ambiente de trabalho como no ambiente escolar. Para eles, novas metodologias são interessantes no ambiente escolar, no entanto, a percepção geral é que ainda existe resistência a estas mudanças e suspeita sobre os resultados que podem ser oferecidos. Com isso, a preferência em manter as tradições é notória. A pandemia vivida no ano de 2020 impulsionou o CIANB a criar um ambiente de ensino mais moderno. Durante mais da metade do curso, o ensino foi realizado na modalidade à distância e a forma de ministrar as aulas também foi influenciada por essas questões. Dessa forma, infere-se que o ensino adotado apresentou características da orientação de longo prazo, aplicando técnicas de ensino mais inovadoras em oposição às tradicionais. No entanto, os alunos acreditam que essa seja mais uma característica situacional, motivada pela pandemia, pois do ponto de vista dos mesmos, a instituição é bem tradicional e carrega consigo estes valores.

#### **4.2 Percepção dos Oficiais Alunos sobre o Impacto dos Valores Culturais no Processo de Capacitação das IPSAS**

Após a identificação dos valores culturais, foi efetuada uma comparação com os valores culturais demandados para as IPSAS. A alta aversão à incerteza, a feminilidade e o coletivismo foram os valores encontrados opostos aos demandados para as IPSAS. Durante a realização do

grupo focal, os alunos, além de confirmarem os resultados encontrados por meio do questionário, apresentaram suas percepções sobre os possíveis impactos desses valores no seu processo de capacitação.

As IPSAS são normas provenientes de países anglo-saxões, conforme já citado ao longo desta pesquisa. Essas normas trazem consigo dois conceitos subjetivos importantes: a primazia da essência sobre a forma e a utilização do julgamento profissional (Costa, 2018). Costa (2018) explica que a aplicação desses conceitos impacta o processo de adoção das normas, uma vez que elas exigem que o profissional deixe de lado a utilização de um conjunto de regras e passe a trabalhar aplicando um conjunto de princípios, o que aumenta a complexidade do trabalho e exige um maior grau de julgamento e envolvimento dos profissionais com as operações da empresa como um todo. Diante disso, os entrevistados acreditam que esses conceitos subjetivos, relacionam-se à cultura e impactam diretamente no seu processo de aprendizagem. De uma forma geral, o entendimento é que a alta aversão à incerteza, a feminilidade e o coletivismo estão negativamente relacionadas ao julgamento profissional, e são as dimensões que impactam negativamente o processo de aprendizagem.

Quanto à dimensão aversão à incerteza, os Oficiais entendem que a característica de alta aversão à incerteza, presente na turma, é a que mais impacta, negativamente, o processo de aprendizagem. As normas enfatizam a independência do profissional, como a possibilidade de efetuar julgamentos. Sendo assim, no ensino, os alunos que apresentam baixa aversão à incerteza terão mais facilidade de absorvê-las e interpretá-las, ao passo que a turma em questão, necessita de normatização e do passo-a-passo para realização das tarefas.

Após a aversão à incerteza, a opinião dos entrevistados é que a alta feminilidade e o coletivismo são os dois traços que impactaram negativamente no processo de capacitação das IPSAS, com uma ênfase um pouco menor do que a aversão à incerteza. Nesse quesito, os alunos enfatizaram algumas características importantes. A competição e o esforço na tentativa de destaque foram as mais citadas entre essas características. Os alunos apresentaram pontuação alta na dimensão feminilidade e corroboraram o resultado citando a importância da qualidade de vida e o cuidado com a família. No entanto, o processo de ensino adotado apresentou características de masculinidade, com uma grande ênfase na competição. Eles relataram que inseridos nesse ambiente altamente competitivo, puderam observar que a aprendizagem deixa de ser o foco pois os alunos estão mais preocupados em absorver a maior quantidade de conteúdo apenas para realizar a prova e tirar uma boa nota e o aprendizado da disciplina acaba sendo deixado de lado.

Outro fator apontado pelos Oficiais é o formato de ensino nas sociedades individualistas. Nesse aspecto, citaram a ênfase no aprender a aprender que vai no sentido oposto ao que eles esperam do processo de aprendizagem, que é aprender a fazer. A ênfase na prática foi um dos pontos mais citados durante a realização do grupo focal. Alguns alunos afirmaram, inclusive, que o ápice do curso foi quando puderam operar alguns sistemas do Governo Federal, como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e o Tesouro Gerencial.

Por último, os entrevistados apresentaram a prioridade da relação sobre a tarefa como impactante no processo de aprendizagem. Na opinião deles, o fato de priorizarem a relação faz com que, muitas vezes, em um trabalho em grupo, poucos alunos executem a tarefa, sendo que todos receberão a mesma nota, devido à dificuldade que eles têm apontar para o professor o fato de o colega não ter feito a sua parte. Nesse caso, essa característica causa frustração pessoal em quem realizou o trabalho sozinho e acabou ficando sobrecarregado e, por outro lado, permite que um aluno que não estudou para realizar a sua parte receba a mesma pontuação, sem ter de fato participado do processo de aprendizagem.

Dessa forma, ficou evidenciado que, na percepção dos Oficiais Alunos, os valores de alta aversão à incerteza, feminilidade e coletivismo impactaram negativamente o processo de aprendizagem relacionado às IPSAS.

## **5. Considerações Finais**

O presente estudo se propôs a identificar de que maneira os valores culturais dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o processo de capacitação para adoção das IPSAS. De acordo com a literatura utilizada na pesquisa, verificou-se que as IPSAS apresentam traços da cultura anglo-saxônica. Os valores culturais identificados por Hofstede, Hofstede e Minkov (2010) para os países anglo-saxões são: baixa distância de poder, individualismo, masculinidade, baixa aversão à incerteza e orientação de curto prazo. Dessa forma, a presente pesquisa partiu da premissa de que esses são os valores culturais demandados para a implementação das IPSAS e que podem causar impacto no processo de capacitação das referidas normas.

Os alunos apresentaram três dimensões opostas aos países anglo-saxões (coletivismo, feminilidade e alta aversão à incerteza), o que faz com que eles se distanciem do perfil cultural demandado para as IPSAS. Diante dos resultados identificados, admite-se que os valores culturais impactam a capacitação dos alunos, especialmente, quando existe a necessidade de estudar um conjunto de normas que foram elaboradas dentro de um outro perfil cultural. Um aspecto importante que deve ser enfatizado é a modalidade de ensino à distância, que na opinião dos alunos pode ter influenciado os resultados encontrados.

Acredita-se que em um contexto de diversidade cultural, como ocorre atualmente, devido a oferta de cursos internacionais em diversas instituições de ensino, o professor deve ser capaz de identificar essas diferenças e tentar aproximar o aluno, oferecendo atividades e oportunidades para que ele se desenvolva naquele ambiente heterogêneo, caso contrário, o estudante, que é o foco do processo, não consegue desenvolver suas habilidades, prejudicando seu processo de aprendizagem e gerando avaliações ruins tanto por parte dos professores como pelos seus pares, além de não qualificá-los para o mercado de forma adequada.

Diante do exposto, acredita-se que este trabalho pode contribuir para a melhoria do ensino contábil na Marinha do Brasil, bem como de outros órgãos responsáveis por capacitar seus colaboradores. A melhoria da capacitação reflete diretamente no trabalho que será prestado pelo militar, e por tratar-se de um órgão público, que utiliza recursos dessa natureza, a melhoria no trabalho pode proporcionar um aumento na transparência da informação prestada à sociedade e na prática da correta aplicação dos recursos.

Como sugestão para trabalhos futuros, seria interessante a ampliação da amostra utilizando dados de Oficiais Intendentes de diferentes turmas, a fim de possibilitar traçar um perfil cultural e de aprendizagem, o que possibilitaria um melhor direcionamento dos órgãos de ensino durante a realização de cursos de carreira. Além disso, seria interessante investigar o impacto do ensino à distância nos fatores culturais.

## **Referências**

- Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 442-478.
- Antonello, C. S., & Godoy, A. S. (2010). The crossroads of organizational learning: a multiparadigmatic view. *RAC-Revista de Administração Contemporânea (Journal of Contemporary Administration)*, 14(2), 310-332.
- Auyeung, P., & Sands, J. (1996). A cross cultural study of the learning style of accounting students. *Accounting & Finance*, 36(2), 261-274.
- Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B. de, Silva, C., & Neves, F. (2017). Efeito da mudança de prazos de adoção e características das políticas contábeis na reforma da contabilidade

- patrimonial em municípios. In: X Congresso de Administração, Sociedade e Inovação (CASI). Anais...Petrópolis.
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Borker, D. R. (2012). Accounting, culture and emerging economies: IFRS in Central and Eastern Europe. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 11(9), 1003-1018.
- Borker, D. R. (2013). Is there a favorable cultural profile for IFRS?: an examination and extension of Gray's accounting value hypotheses. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 12(2), 167-178.
- Brasil. Decreto nº 6.976 (2009, outubro 07).
- Brasil. Lei nº 4.320 (1964, março 17).
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. (2013). Legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437-444.
- Callegário, J. B. (2015). *Análise de fatores sociais, políticos, econômicos e culturais na adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública pelos países*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Espírito Santo, Espírito Santo, ES, Brasil.
- Carmo, C. H. S., Ribeiro, A. M., Carvalho, L. N. G. (2011). Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22 (57), 242–262.
- Chan, J. L. (2008). International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. *The Harmonization of Government*, 21, 1-15.
- Costa, R. S. L. F (2018). *As Normas Internacionais de Contabilidade e Características Culturais Brasileiras: Um Estudo Exploratório*. Tese de Doutorado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Cruvinel, P., Lima, V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5 (3), 69–85.
- Cuche, D. (1999). *A noção de cultura nas ciências sociais*. Tradução de Viviane Ribeiro. Bauru: Editora da Universidade do Sagrado Coração.
- Da Matta, R. (1986) *Você tem cultura? Explorações: ensaios de sociologia interpretativa*. Rocco.
- Diniz, J. A., Silvestre da Silva, S. F., Santos, L. da C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 9(3).
- Eagleton, T. (2005). *A ideia de cultura*. São Paulo: Editora da UNESP.
- Ferreira, M. P., Mané, M. A., Almeida, M. R. (2017). Aplicação das dimensões culturais do projeto Globe na avaliação da liderança ética: Um estudo intercultural em Portugal e Guiné-Bissau, 10 (2), 245–264.
- Fundação Getúlio Vargas (2020). *250 anos - Intendência da Marinha do Brasil, da vela à propulsão nuclear*. Rio de Janeiro: FGV.

- Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. D. (2014). Brazilian convergence with the international standards of public accounting vis-à-vis the top-down and bottom-up strategies. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 183-206.
- Gil, A.C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- Godoy, A. S. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, 35 (2), 57–63.
- Hamann, E. V. (2011). 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. Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2005). *Cultures and organizations: Software of the mind* (Vol. 2). New York: Mcgraw-hill.
- Hofstede, G. (1994). Management scientists are human. *Management science*, 40(1), 4-13.
- Hofstede, G., & Bond, M. H. (1988). The Confucius connection: From cultural roots to economic growth. *Organizational dynamics*, 16(4), 5-21.
- Hofstede, G., & Minkov, M. (2013). VSM 2013. Values survey module.
- House, R. J., Hanges, P. J., Ruiz-Quintanilla, S. A., Dorfman, P. W., Javidan, M., Dickson, M., & Gupta, V. (1999). Cultural influences on leadership and organizations: Project GLOBE. *Advances in global leadership*, 1.
- Inglehart, R., & Baker, W. E. (2000). Modernization, cultural change, and the persistence of traditional values. *American sociological review*, 19-51.
- Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of accounting and public policy*, 27(6), 480-494.
- Johnson, R. B., Onwuegbuzie, A. J., & Turner, L. A. (2007). Toward a definition of mixed methods research. *Journal of mixed methods research*, 1(2), 112-133.
- de Lima, R. L., & de Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184.
- Mapurunga, P. V. R., Meneses, A. F., Peter, M. G. A. (2011). O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 9 (1), 87–107.
- Marinha do Brasil (2020). Diretoria de Ensino da Marinha (DEnsM). Ofício nº 10-68/2010. Rio de Janeiro.
- Marinha do Brasil. Portaria nº 22 (2009, fevereiro 11).
- Martins, E., Lisboa, L. P. (2005) Ensaio sobre cultura e diversidade contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 152.
- Matos, V.S. (2019). Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da IPSAS 17: o caso da Marinha do Brasil. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 184 (2008, agosto 25).
- Nascimento, J. O., Santos, S. M. S., Zittei, M. V. M., Arnosti, J. C. M. (2015). A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro. *Anais do Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*.
- Nascimento, F. A. S. (2019). Definir/conceituar: história e sentidos da palavra - conceito de cultura em dicionários de línguas e de terminologias. 2019. Tese de Doutorado, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, São Paulo, SP, Brasil.

- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20(4), 334-350.
- Prodanov, C. C., Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. Novo Hamburgo: Feevale.
- Rezende, F., Cunha, A., Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44 (4), 959–992.
- Rocha, E. (2007). *O que é etnocentrismo?* São Paulo: Brasiliense.
- Santos, M. F. B. (2016). *Estratégias e ações para melhoria do gasto público: A implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) na setorial de contabilidade da Marinha do Brasil*. Trabalho de Conclusão de Curso, Escola de Guerra Naval, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Santos, M. F. B., Fonseca, A. C. P. D., Carvalho, M. D. S. (2019). Enduring "Accounting" Project: um olhar crítico e alternativo para a agenda da reforma da contabilidade no setor público brasileiro. *XLIII Encontro da ANPAD - EnANPAD, 1977*, 1–17.
- Silva Neto, A. F. (2017). *Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, Brasil.
- Soares, R. C. M. (2005). *Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil: casos do Brasil, EUA e Japão*. Dissertação de Mestrado, Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina, SC, Brasil.
- Sugahara, S., & Boland, G. (2010). The role of cultural factors in the learning style preferences of accounting students: A comparative study between Japan and Australia. *Accounting Education: an international journal*, 19(3), 235-255.
- Sciulli, N., & Sims, R. (2007). Public sector accounting education in Australian universities: An exploratory study. *Sunway Academic Journal*, 4, 44-58.
- Hampden-Turner, C., Trompenaars, F., & Hampden-Turner, C. (2020). *Riding the waves of culture: Understanding diversity in global business*. Hachette UK.
- Verma, S. (2000). *The influence of culture and politics on accounting change in India from 1947 to 1998* (Doctoral dissertation, University of Warwick).
- Vicente, E. F. R., Morais, L. M., Neto, O. A. P. (2012) A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *Revista de Informação Contábil*, 6 (2), 1–20.
- Woodyatt, C. R., Finneran, C. A., & Stephenson, R. (2016). In-person versus online focus group discussions: A comparative analysis of data quality. *Qualitative health research*, 26(6), 741-749.