



UnB
Universidade
de Brasília



UFPB
Universidade Federal
da Paraíba



UFRN
Universidade Federal
do Rio Grande do Norte

Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis

ANTONIO FIRMINO DA SILVA NETO

**VALORES CULTURAIS E ESTILOS DE APRENDIZAGEM DOS OPERADORES
DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO FRENTE AO
PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS**

NATAL – RN
2017

ANTONIO FIRMINO DA SILVA NETO

**VALORES CULTURAIS E ESTILOS DE APRENDIZAGEM DOS OPERADORES
DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO FRENTE AO
PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS**

Tese submetida à apreciação da banca examinadora do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva.

Área de concentração: Mensuração Contábil.

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade.

SAN635v Silva Neto, Antonio Firmino da
Valores culturais e estilos de aprendizagem dos
operadores da contabilidade do setor público brasileiro
frente ao processo de adoção das normas internacionais /
Antonio Firmino da Silva Neto; orientador José Dionísio
Gomes da Silva. -- Brasília, 2017.
163 p.

Tese (Doutorado - Doutorado em Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, 2017.

1. Reformas do setor público. 2. Adoção das IPSAS. 3.
Dimensões culturais. 4. Estilos de aprendizagem. 5.
Operadores da contabilidade. I. Silva, José Dionísio Gomes
da, orient. II. Título.

ANTONIO FIRMINO DA SILVA NETO

**VALORES CULTURAIS E ESTILOS DE APRENDIZAGEM DOS OPERADORES
DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO FRENTE AO
PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS**

Tese submetida à apreciação da banca examinadora do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Aprovada em 18 de agosto de 2017.

Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva
Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Orientador

Profa. Dra. Cláudia Ferreira da Cruz
Universidade Federal do Rio de Janeiro
Membro Examinador Externo

Prof. Dr. Walid Abbas El Aouar
Universidade Potiguar
Membro Examinador Externo

Prof. Dr. Erivan Ferreira Borges
Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Membro Examinador Interno

**NATAL – RN
2017**

A Deus, por ter-me proporcionado a vida. Aos meus pais, Maria e José, por terem-me mostrado os valores da cultura familiar. À minha esposa, Luana. Dedico.

AGRADECIMENTOS

Minha fé é meu principal alimento, e minha confiança é no meu Deus, Javé. Nele eu deposito toda minha confiança sem se fiar na minha própria inteligência. Por isso, agradeço primeiramente a Deus.

Aos meus pais, que me ensinaram, com simplicidade, os reais valores da vida: a família, a sabedoria e o amor uns pelos outros.

À minha esposa, pela paciência, respeito e, principalmente, pelo apoio incondicional que me proporcionou durante toda a caminhada do doutorado. Você foi essencial nos momentos mais difíceis.

À minha filha, anjo Maria Gabriela (*in memoriam*).

A todos os membros da minha família, principalmente aos meus nove irmãos, que tanto me apoiaram neste sonho e propósito de vida.

Ao meu orientador, Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva, por toda sabedoria que me foi repassada, desde a primeira semana que ingressei no doutorado. Ao senhor, o meu grande respeito e admiração.

Aos professores do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Dr. Jorge Katsumi Niyama, Dr. José Matias Pereira, Dr. Otávio Ribeiro de Medeiros, Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa, Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Dr. Edilson Paulo e Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves, pelos valiosos ensinamentos.

Aos professores Dr. Josedilton Alves Diniz (UFPB), Dra. Simone Basto Paiva (UFPB) e Dr. Anielson Barbosa da Silva (UFPB), por ensinamentos e discussões relevantes.

Aos colegas do doutorado e do mestrado, pelas experiências e conhecimentos compartilhados.

Aos professores que participaram da banca examinadora de qualificação, pelas valiosas contribuições nesta tese.

À secretaria do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, nas pessoas de Inez Guedes e Wilma Galdino, pela presteza em todos os momentos ao longo do curso.

Ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, pelo apoio dispensado durante todos os momentos de ensinamento.

À Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e à Associação Nacional dos Contabilistas do Poder Executivo Federal (ANACONTA), pelo apoio para conseguir a amostra desta tese.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para o alcance deste projeto de vida.

*“Coloca toda sua confiança no nome do Senhor
Javé, e não se fie na sua própria inteligência.”*

(Provérbios, 3,5)

RESUMO

A *New Public Management* impulsionou as reformas dos sistemas de contabilidade em vários países, que passaram a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Conforme Christiaens et al. (2015) e Pina et al. (2009), as reformas nos sistemas contábeis e a convergência às IPSAS são inevitáveis. O objetivo desta tese é analisar o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro a partir dos valores culturais e estilos de aprendizagem, considerando-se o processo de adoção das IPSAS. Utilizou-se a teoria dos valores culturais de Hofstede (1980, 1991, 2001) e a aprendizagem experiencial de Kolb (1984). Em termos metodológicos, empregou-se o estudo teórico-empírico, com abordagem descritiva e quantitativa. Realizou-se um levantamento bibliográfico em periódicos nacionais e internacionais sobre as reformas do setor público e os fatores observados no processo de adoção das IPSAS. Verificou-se que a cultura e a aprendizagem são fatores que podem afetar a adoção dessas normas. Realizou-se análise documental das atas do Grupo Assessor de convergência. Em seguida, coletaram-se dados das dimensões culturais e dos estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade, por meio de uma *survey*, dividida em duas seções. Na seção 1, fundamentada na teoria de Hofstede, buscou-se coletar informações gerais dos respondentes e dos valores culturais. Na seção 2, fundamentada na teoria de Kolb, coletaram-se informações referentes aos estilos de aprendizagem. A coleta dos dados iniciou-se em junho de 2016 e finalizou-se em fevereiro de 2017. Aplicou-se o questionário *in loco* e via correio eletrônico (*e-mail*) aos membros dos grupos: Grupo Técnico de Padronização e Procedimentos Contábeis (GTCON), Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin), Gestores Financeiros das Capitais e Contabilistas Federais. Obteve-se uma amostra de 426 respondentes, que abrange as cinco regiões, todos os estados brasileiros e 149 entidades públicas (tribunais, Secretaria do Tesouro Nacional, universidades, além de entidades estaduais e municipais). Realizou-se o tratamento e a análise dos dados utilizando-se os procedimentos estatísticos: análise de variância univariada (teste qui-quadrado e teste de Kruskal-Wallis), análise de variância multivariada e análise de correspondência. Portanto, concluiu-se que os operadores da contabilidade apresentam comportamento de valores culturais predominantes, que podem impactar o processo de adoção das IPSAS, de coletivismo (IDV = 40), feminilidade (MAS = 46), distância hierárquica equilibrado (PDI = 51), baixa aversão à incerteza (UAI = 39) e alta orientação de longo prazo (LTO = 59). Os três últimos se distanciam dos índices da cultura da sociedade brasileira que Hofstede (2001) apresentou. A justificativa para essa divergência encontra respaldo nas variáveis sociodemográficas que apresentaram diferenças estatísticas significativa para as variáveis sexo, tipo de entidade pública, região, formação acadêmica e grupo dos participantes da amostra. O estilo de aprendizagem predominante entre os operadores é o assimilador, resultado semelhante àquele de Kolb (1984), Cerqueira (2000), Loo (2004) e Kolb e Kolb (2005) para os profissionais da área de negócio, contabilidade e administração. Isso posto, pôde-se afirmar que se resolveu o problema proposto nesta tese. Os resultados possibilitam o aperfeiçoamento das estratégias que conduzem para a adoção efetiva das IPSAS. Logo, isso significa, na prática das organizações públicas, que elas podem orientar suas políticas de capacitação, treinamento e disseminação das IPSAS observando comportamentos culturais e de aprendizagem dos operadores da contabilidade, para que uma efetiva adoção dessas normas ocorra. Assim, as organizações, considerando a forma como seus membros aprendem, estarão em condições de melhorar a capacidade de aprender.

Palavras-chave: Reformas do setor público. Adoção das IPSAS. Dimensões culturais. Estilos de aprendizagem. Operadores da contabilidade.

ABSTRACT

New Public Management has driven the reforms of accounting systems in several countries, which have adopted the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). According to Christiaens et al. (2015) and Pina et al. (2009), reforms in accounting systems and convergence to IPSAS are inevitable. The aim of this thesis is to analyze the behavior of Brazilian public sector accounting operators based on cultural values and learning styles considering the process of adoption of the International Accounting Standards applied to the Public Sector (IPSAS). We used the theory of cultural values of Hofstede (1980, 1991, 2001), and the experiential learning of Kolb (1984). In methodological terms, the theoretical-empirical study was used, with a descriptive and quantitative approach. A literature review was carried out in national and international journals on public sector reforms and what factors are observed in the IPSAS adoption process. It was verified that culture and learning are factors that can affect the adoption of these norms. A documentary analysis of the minutes of the Advisory Group on Convergence. Then, data were collected on the cultural dimensions and learning styles of accounting operators, through a survey, divided into two sections. In section 1, based on the theory of Hofstede, it was sought to collect general information of respondents and cultural values. In section 2, based on Kolb's theory, information regarding learning styles was collected. Data collection began in June 2016 and ended in February 2017. The questionnaire was applied in loco and via e-mail to members of the groups: Standardization Technician and Accounting Procedures - GTCO, Gestores States and Capitals and Federal Accountants. A sample of 426 respondents, covering the five regions, was included, covering all Brazilian states and 149 public entities (Courts, National Treasury Secretariat, Universities, as well as state and municipal entities). Data analysis and treatment were performed using statistical procedures: Univariate analysis of variance (Chi-square test; Kruskal-Wallis tests); Multivariate analysis of variance and correspondence analysis. Thus, we conclude that the accounting operators present behavior of predominant cultural values, which can impact the IPSAS adoption process, of Collectivism (IDV = 40), Femininity (MAS = 46), Hierarchical Balanced Distance (PDI = 51), Low Aversion to Uncertainty (UAI = 39) and high Long-Term Orientation (LTO = 59). The last three distances themselves from the indices presented by the culture of Brazilian society presented by Hofstede (2001). The justification for this divergence is supported by sociodemographic variables that presented statistically significant differences for the variables gender, type of public entity, region, academic background and group of sample participants. The predominant learning style among the operators is the assimilator, a result similar to that of Kolb (1984), Cerqueira (2000), Loo (2004), Kolb and Kolb (2005) for professionals in the area of business, accounting and administration. This fact, it can be affirmed that the problem proposed in this thesis has been solved. The results enable the improvement of the strategies that are being conducted so that IPSAS can be effectively adopted. Therefore, this means in the practice of public organizations that they should guide their policies of training, training and dissemination of IPSAS observing cultural and learning behaviors of the accounting operators, so that an effective adoption of these rules occurs. Thus, organizations considering how their members learn will be in a position to improve the ability to learn.

Keywords: Public sector reforms. Adoption of IPSAS. Cultural dimensions. Learning styles. Accounting operators.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Desenho teórico da tese	29
Figura 2 – Dimensão estrutural subjacente ao processo de aprendizagem experiencial	59
Figura 3 – Plano cartesiano de correlação entre os eixos CA–EC e EA–OR	70
Figura 4 – Análise de agrupamento para os valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro	99
Figura 5 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis valores culturais versus utilização	101
Figura 6 – Plano cartesiano de correlação entre os eixos CA-EC e EA-OR dos operadores da contabilidade	105
Figura 7 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e tipo de entidade pública	114
Figura 8 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e regiões	119
Figura 9 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e formação acadêmica	123
Figura 10 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e anos de experiência	126
Figura 11 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e grupo	130
Figura 12 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por distância hierárquica (PDI)	132
Figura 13 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por aversão à incerteza (UAI)	133
Figura 14 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por individualismo (IDV)	134
Figura 15 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por masculinidade (MAS)	136
Figura 16 – Mapa de associação da análise de correspondência para cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por orientação de longo prazo (LTO)	137

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Distribuição dos escores do inventário no plano cartesiano que dão origem aos aspectos estruturais da aprendizagem	69
Gráfico 2 – Valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público versus sociedade brasileira	96
Gráfico 3 – Aspectos estruturais da aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro	104
Gráfico 4 – Estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro	107

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – IPSAS publicadas pela IFAC	34
Quadro 2 – Principais características culturais das regiões brasileiras	45
Quadro 3 – Diferenças essenciais entre sociedades de pequena e grande distância hierárquica	47
Quadro 4 – Diferenças essenciais entre sociedades individualistas e coletivistas	49
Quadro 5 – Diferenças-chave entre as sociedades masculinas e femininas	50
Quadro 6 – Diferenças-chave entre sociedades com baixo e elevado controle da incerteza	52
Quadro 7 – Diferenças entre sociedades com alta e baixa orientação de longo prazo	53
Quadro 8 – Características dos aspectos estruturais do ciclo de aprendizagem de Kolb	58
Quadro 9 – Fórmulas matemáticas dos índices IDV, MAS, PDI e UAI	66
Quadro 10 – Fórmula matemática do índice OLP	66
Quadro 11 – Cálculo da média das afirmativas	67
Quadro 12 – Grade de escore utilizada para análise do inventário de estilos de aprendizagem	68
Quadro 13 – Correlação entre os eixos CA–EC e EA–OR	69
Quadro 14 – Classificação dos modelos estatísticos de testes de hipótese pelo nível de mensuração e por tipo de amostra ou experimento	75

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Identificação da similaridade entre categorias por meio de linhas e coluna	77
Tabela 2 – Matriz de frequências relativas “P”	79
Tabela 3 – Perfil do sexo do operadores da contabilidade	92
Tabela 4 – Faixa etária e anos de experiência dos operadores da contabilidade	93
Tabela 5 – Tipo de entidade pública e órgão onde os operadores da contabilidade atuam	93
Tabela 6 – Grupo ao qual pertence os operadores da contabilidade	94
Tabela 7 – Região dos operadores da contabilidade da contabilidade	94
Tabela 8 – Grau de formação e especificação do curso superior e médio/técnico	95
Tabela 9 – Medidas descritivas dos valores culturais dos operadores da contabilidade	96
Tabela 10 – Distribuição da utilização dos valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro por utilização	100
Tabela 11 – Análise de correspondência aplicada ao cruzamento dos valores culturais por utilização	101
Tabela 12 – Medidas descritivas dos aspectos estruturais da aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro	104
Tabela 13 – Teste qui-quadrado de Pearson para análise dos estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro	106
Tabela 14 – Comparação dos valores culturais por sexo	108
Tabela 15 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por sexo	109
Tabela 16 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por sexo	109
Tabela 17 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nos estilos de aprendizagem por sexo	110
Tabela 18 – Distribuição dos estilos de aprendizagem por sexo	110
Tabela 19 – Comparação dos valores culturais por tipo de entidade pública	111
Tabela 20 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por tipo de entidade pública	111
Tabela 21 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por tipo de entidade pública	112
Tabela 22 – Testes MANOVA para avaliar diferenças significativas nas dimensões perceber-processar do processo reflexivo da aprendizagem por tipo de entidade	112
Tabela 23 – Distribuição dos estilos de aprendizagem por tipo de entidade pública	113
Tabela 24 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por entidade	113
Tabela 25 – Comparação dos valores culturais por região	115

Tabela 26 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por Região	116
Tabela 27 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por região	116
Tabela 28 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nas dimensões perceber-processar do processo reflexivo da aprendizagem por região	117
Tabela 29 – Distribuição dos estilos de aprendizagem por região	117
Tabela 30 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem e região	118
Tabela 31 – Comparação dos valores culturais por formação acadêmica	119
Tabela 32 – Comparação dos valores culturais e aspectos estruturais da aprendizagem por formação acadêmica	120
Tabela 33 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por formação acadêmica	120
Tabela 34 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas nas dimensões perceber-processar do processo reflexivo da aprendizagem por formação acadêmica	121
Tabela 35 – Distribuição do estilos de aprendizagem por formação acadêmica	122
Tabela 36 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem e formação acadêmica	122
Tabela 37 – Comparação das dimensões da cultura por anos de experiência com contabilidade do setor público	124
Tabela 38 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por anos de experiência com contabilidade do setor público	124
Tabela 39 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por anos de experiência dos operadores da contabilidade	125
Tabela 40 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas no processo reflexivo da aprendizagem por anos de experiência	125
Tabela 41 – Distribuição do estilos de aprendizagem por anos de experiência	125
Tabela 42 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por anos de experiência	126
Tabela 43 – Comparação dos valores culturais por grupo que o operador participa	127
Tabela 44 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por grupo que o operador participa	128
Tabela 45 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas no aspecto cultura por grupo	128
Tabela 46 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas no processo reflexivo da aprendizagem por grupo	129
Tabela 47 – Distribuição dos estilos de aprendizagem por grupo	129
Tabela 48 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por grupo	130

Tabela 49 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por distância hierárquica (PDI)	131
Tabela 50 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por aversão à incerteza (UAI)	132
Tabela 51 – Análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por individualismo (IDV)	134
Tabela 52 – Análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por masculinidade (MAS)	135
Tabela 53 – Análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por orientação de longo prazo (LTO)	136

LISTA DE SIGLAS

AC – Análise de Correspondência
ACP – Análise de Componentes Principais
AIC – Associação Interamericana de Contabilidade
ANACONTA – Associação Nacional dos Contabilistas do Poder Executivo Federal
ANOVA – *Analysis of Variance*
BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento
CA – Conceituação Abstrata
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
DPI – Distância Hierárquica
EUA – Estados Unidos da América
EA – Experiência Ativa
EC – Experiência Concreta
Esaf – Escola de Administração Fazendária
Esafi – Escola de Administração e Treinamento
FGAB – *Finnish Government Accounting Board*
FMI – Fundo Monetário Internacional
Gefin – Grupo de Gestores das Finanças Estaduais
GTCON – Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IAS – *International Accounting Standards*
IASB – *International Accounting Standards Board*
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBM – *International Business Machines Corporation*
IDV – Individualismo
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
LSI – *Learning Style Inventory*
MANOVA – *Multivariate Analysis of Variance*
MAS – Masculinidade
NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NPFM – *New Public Financial Management*

NPM – *New Public Management*

OLP – Orientação de Longo Prazo

OR – Observação Reflexiva

PDI – Distância Hierárquica

PSC – *Public Sector Committee*

SPELL – *Scientific Periodicals Electronic Library*

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UAI – Controle à Incerteza

VSM – *Value Survey Module*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	23
1.2	HIPÓTESE DE PESQUISA	26
1.3	MODELO CONCEITUAL DA TESE	28
1.4	OBJETIVOS	30
1.4.1	Objetivo geral	30
1.4.2	Objetivos específicos	30
1.5	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS	31
2	PLATAFORMA TEÓRICA	33
2.1	REFORMAS DOS SISTEMAS DE CONTABILIDADE, REGIME DE COMPETÊNCIA E ADOÇÃO DAS NORMAS DE CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO	33
2.1.1	Processo de convergência da contabilidade pública no Brasil	37
2.1.2	Pesquisas internacionais e nacionais sobre a adoção das IPSAS	38
2.2	CULTURA, CULTURA NACIONAL E DIMENSÕES CULTURAIS DE HOFSTEDE	42
2.2.1	Cultura	42
2.2.2	Cultura nacional	44
2.2.3	Dimensões culturais de Hofstede	46
2.2.3.1	Distância do poder ou hierárquica	46
2.2.3.2	Individualismo	47
2.2.3.3	Masculinidade	49
2.2.3.4	Controle ou aversão à incerteza	51
2.2.3.5	Orientação de longo prazo (Hofstede e Bond)	52
2.3	APRENDIZAGEM E TEORIA DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL	55
3	METODOLOGIA	62
3.1	NATUREZA DA PESQUISA	62
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA	63
3.3	INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	64
3.4	COLETA DOS DADOS	71
3.5	PROCEDIMENTOS ESTATÍSTICOS	73
3.5.1	Testes qui-quadrado e Kruskal-Wallis	74

3.5.2	Estatística multivariada	75
3.5.2.1	Análise de correspondência (<i>correspondence analysis</i>)	76
3.5.2.2	Análise de variância multivariada (MANOVA)	83
4	ANÁLISE E RESULTADOS	86
4.1	ANÁLISE DOCUMENTAL DAS ATAS DO GRUPO ASSESSOR RESPONSÁVEL PELA CONVERGÊNCIA DAS NBC TSP ÀS IPSAS	86
4.2	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DA AMOSTRA	92
4.3	VALORES CULTURAIS DOS OPERADORES DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	95
4.4	ESTILOS DE APRENDIZAGEM DOS OPERADORES DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO	103
4.5	ANÁLISE DA INFLUÊNCIA DAS VARIÁVEIS SOCIODEMOGRÁFICAS NOS VALORES CULTURAIS E NOS ESTILOS DE APRENDIZAGEM	107
4.5.1	Valores culturais e estilos de aprendizagem por sexo	108
4.5.2	Valores culturais e estilos de aprendizagem por tipo de entidade pública	111
4.5.3	Valores culturais e estilos de aprendizagem por região	114
4.5.4	Valores culturais e estilos de aprendizagem por grau de formação acadêmica	119
4.5.5	Valores culturais e estilos de aprendizagem por anos de experiência com contabilidade do setor público	123
4.5.6	Valores culturais e estilos de aprendizagem por grupo – ciclo	127
4.6	ANÁLISE DE CORRESPONDÊNCIA APLICADA AO CRUZAMENTO VALORES CULTURAIS E ESTILOS DE APRENDIZAGEM	131
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	138
	REFERÊNCIAS	146
	ANEXO – QUESTIONÁRIO	160

1 INTRODUÇÃO

As reformas que vêm ocorrendo nos sistemas de contabilidade do setor público têm como objetivo alcançar metas socioeconômicas ambiciosas. A capacidade institucional no setor público para estabelecer e implementar políticas públicas prescinde das reformas na contabilidade, que tem um valor social que repousa na sua contribuição para as metas de desenvolvimento, inclusive de redução da pobreza (CHAN, 2010).

O Estado deve se preocupar com as finanças públicas, que é a boa gestão dos recursos e dos gastos utilizados para atender às necessidades da coletividade, além de buscar atingir metas fiscais adequadas e resultados financeiro, orçamentário e patrimonial favoráveis. Nesse processo, conforme Mangualde (2013), a contabilidade desempenha um papel fundamental no registro das informações para a gestão do setor público. Assim, é necessário que o sistema de contabilidade atenda às necessidades do Estado e forneça informações para a gestão e para a tomada de decisão das instituições públicas.

As reformas no setor público e, conseqüentemente, na contabilidade desse setor, iniciaram-se na década de 1980, quando países como Espanha, Nova Zelândia, Suécia, Austrália, Estados Unidos da América (EUA), Reino Unido, Canadá, Finlândia e França, influenciados pela *New Public Management* (NPM), reformularam seus sistemas de contabilidade e passaram a adotar o regime de competência (CHRISTIAENS et al., 2015; WYNNE, 2007). Conforme Ball (2012), esse regime, por meio dos relatórios contábeis, demonstra mais transparência para os usuários da informação do que o regime de caixa.

Para Christiaens et al. (2015), um dos aspectos importantes da NPM é a tendência de reformas nos sistemas de informação financeira. A reforma da contabilidade governamental é necessária, segundo Chan (2010), porque fortalece a capacidade institucional necessária para se atingir as metas de desenvolvimento de um governo. Ademais, a reforma desses sistemas é fortalecida com a *New Public Financial Management* (NPFM), que envolve a melhoria da gestão e da tomada de decisão das instituições públicas, e são elementos essenciais das reformas governamentais (GUTHRIE; OLSON; HUMPHREY, 1999).

De acordo com Lapsley (1999), o pilar da reforma dos sistemas de contabilidade do setor público é a introdução do regime de competência, que apresenta vantagens (PINA; TORRES, 2003; GROOT; BUDDING, 2008), em contrapartida a sistemas de contabilidade que se utilizam do regime de caixa. As discussões para as reformas se intensificaram principalmente depois da crise da dívida de 2008 (BALL; PFLUGRATH, 2012).

Conforme Pina e Torres (2003), a contabilidade com base no princípio de competência, tal como definido e introduzido pela NPM, proporciona informações mais precisas sobre solvência das entidades, bens patrimoniais, custos e resultados dos serviços públicos. Alguns organismos internacionais – a *International Federation of Accountants* (IFAC), o *International Monetary Fund* (Fundo Monetário Internacional – FMI), a União Europeia, o Banco Mundial, as Nações Unidas para o Desenvolvimento e o Banco Asiático de Desenvolvimento – incentivam as mudanças e encorajam os governos a mudarem suas estruturas contábeis (BALL; PFLUGRATH, 2012; CHAN, 2010; KAHN; MAYES, 2009).

Logo, as mudanças englobam, principalmente, dois fatores: (a) a adoção do regime contábil de competência, em que as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não apenas quando se trata de fluxo de caixa; e (b) a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards* – IAS) (BALL; PFLUGRATH, 2012). O regime de competência permite gerar uma informação mais adequada aos tomadores de decisão, contribuindo, assim, para o aumento da eficiência da alocação dos recursos por parte dos governantes (HUGHES, 2007; OUDA, 2005).

Dessa forma, seria possível: (a) comparar informações financeiras entre governos e verificar se elas são consistentes; (b) melhorar o processo de tomada de decisão; (c) gerenciar melhor os riscos; (d) conduzir a uma melhor gestão do desempenho financeiro dos recursos dos governos; (e) vincular recursos financeiros com o desempenho do serviço; (f) determinar a posição financeira da entidade; e (g) apoiar as partes interessadas a terem uma visão de longo prazo na tomada de decisões financeiras (IFAC, 2011).

Contudo, conforme Christiaens et al. (2015), por causa da diversidade de sistemas públicos de informação financeira, criou-se uma necessidade de harmonização, que resultou na elaboração das IAS. Porém, a adoção ocorreu de forma desigual por diferentes países (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007). Alguns países adotaram o regime de competência, mas não as IAS. Outros adotaram tanto o regime de competência quanto as IAS, contudo, a Inglaterra, por exemplo, combina o *cash-regime* com seu próprio conjunto de regulação de contabilidade (MANGUALDE, 2013).

Conforme pesquisa realizada pela *PricewaterhouseCoopers* (PWC, 2013), espera-se que 63 países estejam adotando o regime contábil de competência até 2018. Ademais, estima-se uma significativa transição para esse regime nos países em desenvolvimento, sendo que as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS) devem servir como ponto de referência comum. Nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE),

a contabilização pelo regime de competência geralmente está bem estabelecida e é adotada constantemente.

Na Europa, alguns países desenvolveram suas próprias normas contábeis para o setor público, com base em normas nacionais ou nas Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*), adaptando essas normas ao ambiente do setor público e buscando inspiração nas IPSAS. A pesquisa da PwC (2013) afirma que uma comissão do Gabinete de Estatísticas da União Europeia (Eurostat) finalizou a avaliação da adequação das IPSAS para servir como base para a elaboração de relatórios financeiros por parte dos Estados membros da União Europeia.

A avaliação da comissão da Eurostat concluiu que, mesmo que as IPSAS não possam ser implementadas nos Estados membros, como parece ser o caso atualmente, as IPSAS representam uma referência incontestável para o potencial desenvolvimento das Normas Contábeis Europeias para o Setor Público (*European Public Sector Accounting Standards – EPSAS*) baseadas em um sistema forte de governança na União Europeia (PWC, 2013).

Ainda conforme a pesquisa da PwC (2013), na Nova Zelândia, por exemplo, que esteve à frente dos avanços contábeis na administração pública com a implantação, há duas décadas, do regime de competência, o governo federal está fazendo a transição das IFRS para as IPSAS. Portanto, observa-se que vários países, apesar de terem suas próprias normas de contabilidade para o setor público, estão convergindo para as IPSAS ou para normas semelhantes a estas, seguindo o padrão IFAC.

A IFAC é a organização responsável por conduzir o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, em nível mundial. A IFAC é composta por organismos nacionais de diversos países membros, os quais contribuem para a elaboração das IPSAS. A IFAC não tem poder coercitivo sobre as práticas contábeis dos países, logo, não tem como exigir a adoção dos seus pronunciamentos. Entretanto, o esforço para que os países se integrem ao processo de convergência é constante, incentivando os governos para que vejam os benefícios em cadeia globalizada (AMARAL; LIMA, 2013).

Ademais, a IFAC deu início ao desenvolvimento das IPSAS em 1997, com o *Public Sector Committee* (PSC), criado em 1986. Anos depois, o PSC teve seu nome modificado para *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), cujo objetivo é emitir as IPSAS e promover a aceitação e a convergência internacional dessas normas (DINIZ et al., 2015). Conforme Chan (2008) e Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), as IPSAS tornaram-se referências internacionais para avaliar as práticas contábeis dos governos. A base para elaboração das IPSAS foi as IFRS (DINIZ et al., 2015).

O processo de adoção das IPSAS no Brasil vem enfrentando desafios e já foi prorrogado algumas vezes, por diversos motivos, dentre os quais pode-se citar: (a) dificuldade na capacitação dos profissionais e na aceitação das mudanças do regime de caixa para o de competência; (b) adaptação à nova fase da contabilidade, com a criação de novos instrumentos de informação e controle do sistema público etc. (DINIZ et al., 2015).

Ademais, os órgãos normatizadores da contabilidade do setor público brasileiro – Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN) –, apresentam um cronograma em que o Brasil convergirá às IPSAS de maneira escalonada (BRASIL, 2016). As primeiras normas a serem convergidas, até 2021, tratam de receitas com e sem contraprestação, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, estoques e concessões de serviços públicos. Diniz et al. (2015) afirmam que, dentre os desafios, a cultura desempenha um papel importante no processo de adoção das IPSAS e das reformas do setor público.

Nascimento (2014) corrobora esse entendimento e afirma que entre os desafios a serem enfrentados pelo governo brasileiro durante o processo de transição para o regime de competência estão: a mudança na cultura, a complexidade de alguns padrões internacionais, a adaptação dos sistemas de tecnologia da informação, a capacitação e treinamento dos recursos humanos, dentre outros.

Benito et al. (2007) e Pina et al. (2009) afirmam que as diferenças de cultura, o contexto histórico ou os elementos estruturais de cada país podem impactar as reformas do setor público e os sistemas de contabilidade. Weffort (2005) afirma que a cultura é vista como uma das causas prováveis para as diferenças contábeis em nível internacional, sendo capaz de exercer influência nas normas e práticas contábeis, tanto diretamente, afetando o comportamento do contador e dos usuários das demonstrações contábeis, como indiretamente, por intermédio das principais instituições do país.

Para Brusca e Condor (2002) e Pina e Torres (2003), os sistemas de contabilidade de cada país tendem a ser desenvolvidos em função de diferentes atributos culturais e fatores ambientais. Nesse contexto, faz-se necessário a identificação das diferenças culturais para possibilitar a diminuição de interferências na adoção das IPSAS.

Para ajudar a identificar as dimensões culturais predominantes numa sociedade, os estudos de Hofstede (1980, 1987, 1991) e Gray (1988) são os mais referenciados. Conforme Hofstede (1980, p. 25), “a cultura é a programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo humano de outro”.

A pesquisa de Hofstede (1980) buscou identificar como a cultura influencia os valores de mercado de trabalho. O estudo do autor abrangeu mais de 70 países, com aplicação de cerca de 116.000 questionários com 150 questões sobre percepções da cultura organizacional dos funcionários de diferentes etnias.

Os resultados da pesquisa de Hofstede (1980) demonstram que, na média dos países, a cultura podia ser explicada por quatro dimensões básicas: individualismo, masculinidade, distância do poder e aversão à incerteza. Hofstede e Bond (1988), em uma nova pesquisa sobre valores culturais aplicada aos chineses, concluíram que existe uma quinta dimensão: orientação de longo prazo.

Conforme Radebaugh (2002), a pesquisa de Hofstede buscou detectar os elementos estruturais da cultura e, particularmente, aqueles que eram mais influentes no comportamento em situações de trabalho nas organizações e nas instituições. Logo, observa-se que a cultura pode impactar a adoção das IPSAS (BRUSCA; CONDOR, 2002; WEFORT, 2005; CHAN, 2010; VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012; NASCIMENTO, 2014; DINIZ et al., 2015).

Dessa forma, mesmo que de culturas e etnias diferentes, para Diniz et al. (2015), é necessário que exista ampla discussão entre todos os atores envolvidos no processo de adoção das normas, para que a institucionalização de novas visões para a mudança das práticas contábeis das organizações ocorra efetivamente. Os atores envolvidos nesse processo são denominados de “comunidade epistêmica” (ANTIPOVA; BOURMISTROV, 2013, p. 447). Para Diniz et al. (2015), os atores dessa comunidade são membros das organizações que têm a capacidade de mediar a institucionalização e de promover a aprendizagem organizacional.

Aprendizagem Organizacional, para a Psicologia Aplicada, conforme Antonello e Godoy (2010), está fundamentada na experiência direta e, também, requer ativa intervenção dos facilitadores em treinamento e dos consultores, para incrementar as práticas dos indivíduos e das organizações. Conforme as autoras, a teoria da aprendizagem na ação parte do modelo de aprendizagem experiencial de Argyris e Schön (1978) e de Kolb (1984), inspirado em Piaget (1978), Lewin (1947) e Dewey (1938).

Para Kolb (1984, p. 24), pode-se definir os estilos de aprendizagem de uma pessoa como um estado duradouro e estável que deriva de configurações consistentes das transações entre o indivíduo e o meio no qual ele está inserido. Caracteriza-se como um método pessoal e único que a pessoa usa para adquirir conhecimento (KOLB; KOLB, 2005). A teoria da aprendizagem experiencial, conforme Kolb (1984), apresenta quatro dimensões de desenvolvimento: estrutura afetiva, estrutura perceptual, estrutura simbólica e estrutura comportamental, as quais se inter-relacionam no processo adaptativo holístico do aprendizado.

Conforme Antonello e Godoy (2010), o ponto de partida para os processos de aprendizagem é a intervenção orientada para o comportamento. As autoras definem aprendizagem organizacional como a “capacidade de uma organização para manter ou melhorar seu desempenho baseado na experiência. A aprendizagem ocorre a partir da experiência, e a experiência dos aprendizes é refletida enquanto ocorre a ação” (ANTONELLO; GODOY, 2010, p. 321).

Bozkurt, İslamoğlu e Öz (2013) acreditam que é necessário que uma organização pública desempenhe adaptação e treinamento para que ocorra a adoção das IPSAS, salientando que, para o alcance dos benefícios e vantagens proporcionados pela adoção das normas contábeis, é necessário, dos profissionais de contabilidade, a percepção, a interpretação, o entendimento e a responsabilidade pela prática.

Portanto, as reformas que estão ocorrendo e as que estão por vir nos sistemas de contabilidade do setor público brasileiro, com a adoção integral do regime contábil de competência e das IPSAS, podem encontrar barreiras e desafios. Assim, faz-se necessário conhecer o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público para que a adoção das IPSAS ocorra efetivamente. Os valores culturais e os estilos de aprendizagem podem ajudar a entender o comportamento dos operadores da contabilidade, que pode impactar o processo de adoção das IPSAS.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

As principais razões para adotar as IPSAS é a convicção de que elas melhoram a comparabilidade (inter)nacional das informações financeiras e facilita a consolidação das demonstrações contábeis (CHRISTIAENS et al., 2015), “além de promover uma maior *accountability* governamental em todos os países, melhorar a gestão e a disciplina financeira e a harmonização internacional das exigências de informação” (IFAC, 1996, p. 2).

No Brasil, os primeiros passos para a adoção das IPSAS se deu em 2008, com a publicação, pelo Ministério da Fazenda, da Portaria nº 184, intensificando-se o processo de convergência das práticas contábeis vigentes no setor público brasileiro com as IPSAS. Ocorreu o fortalecimento para implantação do princípio contábil da competência, bem como a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) (CRUVINEL; LIMA, 2011). Contudo, Fragozo et al. (2012) afirmam que ainda existem vários aspectos a serem debatidos para uma concreta convergência às IPSAS.

Ademais, a história da contabilidade brasileira demonstra que os processos de mudanças são demorados e lentos. Prova disso foi aparecimento tardio do regime de competência no Brasil, pois sua exigência só se concretiza de fato com a Lei nº 6.404/1976. Até então, as empresas nacionais das décadas de 1950, 1960 e início de 1970 seguiam como prática contábil os ditames do Decreto-lei nº 2.627/1940, que tinha influência europeia.

Conforme Sayed, Kussaba e Duarte (2014, p. 6), “as empresas multinacionais tinham que enviar informações para fora, essencialmente para os EUA, que já se utilizavam da prática contábil promovida em sua sede”. Logo, alguns usuários não tinham suas necessidades atendidas pelo Decreto-lei 2.627/1940, tampouco no seu escopo existia a obrigatoriedade de a contabilidade seguir o princípio da competência. Cruvinel e Lima (2011, p. 73) afirmam que o termo “princípios contábeis” só apareceu em 1972, quando o CFC o apresentou, “não sendo definidos, porém, quais seriam esses princípios”.

Sayed, Kussaba e Duarte (2014, p. 6) afirmam que as grandes mudanças em vários campos do conhecimento, inclusive na contabilidade e nas ciências em geral, são provocadas por crises, que detonam processos de mudança. Assim, para os autores, foi o “*boom* da bolsa de valores do Rio de Janeiro em julho de 1971” que impulsionou a revogação da Decreto-lei nº 2.627/1940 e o surgimento da Lei nº 6.404/1976 e, conseqüentemente, a obrigatoriedade do princípio da competência. Assim, essa pode ser considerada a grande mudança na contabilidade brasileira entre as décadas 1940 e 1970.

Por outro lado, as reformas introduzidas por essa lei não eram bem vistas pela classe empresarial. Conforme Carvalho, em entrevista a Sayed, Kussaba e Duarte (2014, p. 6), na época de discussão do projeto da Lei das Sociedades Anônimas, “existiam pressões” por parte dos empresários que achavam que o projeto de lei iria “destruir e acabar com o setor privado nacional, iria revelar segredos industriais [...]”, mas claro que não foi isso que ocorreu, pelo contrário, o princípio da competência “veio atender aos muitos usuários que não tinham suas necessidades atendidas por essa legislação tão pobre”.

Em 1981, com a publicação da Resolução CFC nº 530/1981, definiram-se os Princípios de Contabilidade, dentre eles, o da competência. Os princípios foram redefinidos pela Resolução CFC nº 750/1993, mas a reforma no sistema de contabilidade, no Brasil, se iniciou em 2007, com a publicação da Resolução CFC nº 1.111/2007, que interpretou os princípios sob a perspectiva do setor público (CRUVINEL; LIMA, 2011). Ressalta-se que, recentemente, em 2016, o CFC revogou essas resoluções em decorrência da aprovação por parte do CFC da Estrutura Conceitual do IFAC, convergida na NBC TSP 00 – Estrutura

Conceitual, que estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais NBCs TSP destinadas às entidades do setor público.

Conforme Di Maggio e Powell (1983), a reforma nos sistemas de contabilidade para adoção do princípio de competência e das normas é mais forte quando a organização depende de recursos externos e, ao mesmo tempo, tem algum grau de certeza sobre os seus próprios valores e objetivos. Segundo Christiaens et al. (2015), enquanto alguns estudiosos preferem considerar fatores institucionais, outros dão mais relevância à cultura e ao comportamento.

Assim, para Jorge (2003), as mudanças exigem uma nova cultura, por parte dos contadores, que não se altera facilmente, na aceitação dos novos procedimentos, em busca de uma contabilidade patrimonial, ao invés de uma contabilidade estritamente orçamentária. Ademais, é necessário que se identifiquem os estilos de aprendizagem, a partir de uma intervenção orientada para o comportamento, que é a fase inicial dos processos de aprendizagem (ANTONELLO; GODOY 2010).

A cultura e a aprendizagem são componentes que as pessoas carregam e que podem ser levados em consideração por parte das organizações. Hofstede (2001) ensina que a cultura pode ser revelada a partir de valores, por meio de programas mentais que surgem no espaço familiar, mas que podem ser alterados ou reforçados nas instituições, escolas e organizações. Assim, é necessário que as instituições entendam os diferentes valores culturais que predominam entre pessoas e que podem impactar a adoção de novas rotinas e mudanças.

Assim, conforme Hofstede (1991, p. 18), quando certos padrões de pensamento, sentimentos e comportamentos se instalam na mente de cada um, torna-se necessário desaprender antes de aprender algo diferente, e desaprender é mais difícil que aprender pela primeira vez.

Por sua vez, em relação à aprendizagem, Kolb (1984, p. 133) afirma que “o processo de aprendizagem advindo da experiência determina e atualiza o desenvolvimento potencial. Esta aprendizagem é um processo social; portanto, o curso de desenvolvimento individual é determinado pelo sistema cultural e social de conhecimento”. Ademais, Kolb (1971) descreve que a aprendizagem individual das pessoas pode impactar o processo de aprendizagem das organizações e instituições. Cada pessoa tem um estilo de aprendizagem predominante, assim, para melhorar e aumentar a aprendizagem das entidades, é necessário que elas observem a forma como os indivíduos aprendem.

Kolb et al. (2000) afirmam que a escolha da carreira profissional é um fator que molda os estilos de aprendizagem. A escolha profissional de uma pessoa a expõe a um ambiente de aprendizagem especializado, por exemplo, a contabilidade, que requer uma orientação

adaptativa especializada. Além disso, quando uma pessoa se torna um membro de um grupo de referência de pares que compartilham uma mentalidade profissional e um conjunto comum de valores e crenças sobre como deve se comportar profissionalmente, logo, essa orientação profissional molda o estilo de aprendizagem por meio de hábitos adquiridos na formação profissional e mediante as pressões normativas mais imediatas envolvidas para ser um profissional competente.

Logo, pode-se utilizar a cultura e a aprendizagem como caminhos para se entender o comportamento dos profissionais operadores da contabilidade frente ao processo de adoção das IPSAS. Portanto, observando-se estes três pilares: (a) valores culturais; (b) estilos de aprendizagem; e (c) adoção das IPSAS, tem-se a seguinte questão de pesquisa: **quais os valores culturais e os estilos de aprendizagem predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público brasileiro podem impactar o processo de adoção das IPSAS?**

Assim, para se verificar quais os valores culturais existentes ou predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público brasileiro e que demonstram seu comportamento, são utilizadas as dimensões culturais de Hofstede (1980, 1988, 1991). Já a análise sobre aprendizagem será feita com base na perspectiva da aprendizagem na ação, sob as bases teóricas da aprendizagem experiencial de Kolb (1984). Por fim, as normas internacionais usadas como referência são as IPSAS.

A resposta a esse problema de pesquisa poderá contribuir, portanto, para que as entidades governamentais possam traçar estratégias de adoção das IPSAS, tomando-se por base o comportamento cultural e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade, peça importante desse processo de adoção, pois, conforme Kolb (1984, p. 132), “aprendizagem é o processo por onde o desenvolvimento ocorre”.

1.2 HIPÓTESE DE PESQUISA

A cultura pode ser considerada o reflexo de padrões de comportamento transmitido socialmente e obtido por meio da aprendizagem. As pesquisas interculturais devem levar em consideração a cultura nacional no que tange à homogeneidade e heterogeneidade dos valores culturais (TUNG, 2008). Os valores culturais de uma sociedade oferecem meios para se verificar o comportamento das pessoas no ambiente de trabalho.

Dessa forma, a cultura das instituições governamentais, econômicas, religiosas e outras, que funcionem em escala nacional, e que afetem os membros da sociedade, que

caracteriza o denominador comum comportamental compartilhado por todos os membros de uma nação e que pode ser averiguado por meio da observação direta dos indivíduos pode representar as características da cultura nacional (IKEDA; GARRÁN, 2013).

A cultura influencia o comportamento individual e coletivo. Os modelos culturais se baseiam em sistemas de valores, e estes é um dos níveis de manifestação da cultura que são observáveis, mas que são mais difíceis de serem alterados (HOFSTEDE, 1980).

Hofstede (1980) buscou identificar os principais padrões culturais e suas diferenças transnacionais, baseados nas diferentes formas de aprender problemas semelhantes. Os resultados do estudo do referido autor demonstraram a influência da cultura nacional para explicar os valores e as atitudes em relação ao trabalho.

Os valores culturais apresentados pela teoria de Hofstede (1980, 1991) são: (a) grande ou pequena distância hierárquica; (b) individualismo ou coletivismo; (c) masculinidade ou feminilidade; (d) elevada ou baixa aversão à incerteza; e (e) alta ou baixa orientação de longo prazo.

Conforme Hofstede (1980), a sociedade brasileira apresenta comportamento de aceitar grande distância hierárquica, coletivismo, masculinidade, elevada aversão à incerteza e alta orientação de longo prazo. Assim, com base nos valores culturais da teoria de Hofstede e da cultura da sociedade brasileira pode-se elencar a seguinte hipótese de pesquisa:

H₁: Os valores culturais predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público brasileiro demonstram que eles têm comportamento de aceitar grande distância hierárquica, coletivismo, masculinidade, elevada aversão à incerteza e alta orientação de longo prazo.

Já a teoria da aprendizagem experiencial de Kolb (1984) é um processo reflexivo que envolve duas dimensões – perceber e processar. Por sua vez, as dimensões se dividem em aspectos estruturais da aprendizagem. A dimensão perceber é constituída pelos aspectos concreto e abstrato, e a processar pelos aspectos ativo e reflexivo. Ao se confrontar as dimensões demonstra-se que os aprendizes podem ter quatro estilos de aprendizagem: (a) acomodador; (b) divergente; (c) assimilador; e (d) convergente, contudo, o aprendiz demonstra predominância de um dos estilos.

Conforme Kolb (1984), os profissionais da área de negócio – Contabilidade, Administração e Economia – têm estilo de aprendizagem assimilador, que é típico e predominante entre eles. Assim, com base na teoria da aprendizagem experiencial de Kolb traça-se a segunda hipótese desta tese:

H₂: Os estilos de aprendizagem predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público brasileiro é o assimilador.

Portanto, a partir da interligação das teorias de Hofstede e de Kolb, em que a maior parte da programação mental aprendida se desenvolve no meio coletivo, e que as organizações e instituições devem levar em consideração a forma ou o modelo como os indivíduos aprendem para que elas estejam em condições de melhorar e aumentar a capacidade de aprender, a pesquisa busca confirmar ou rejeitar as hipóteses levantadas nesta tese.

1.3 MODELO CONCEITUAL DA TESE

As diferenças culturais e sociais, bem como as dificuldades relacionadas ao estabelecimento de normas globais, são etapas do processo de convergência (MARRERO; BRINKER, 2007). A cultura é capaz de exercer influência nas normas e práticas contábeis, afetando o comportamento do contador (WEFFORT, 2005).

Já a “aprendizagem ocorre a partir da experiência, e a experiência dos aprendizes é refletida enquanto ocorre a ação” (ANTONELLO; GODOY, 2010, p. 321). Ademais, conforme Barros e Prates (1996), a cultura como resultado de uma estrutura de significados socialmente estabelecida é transmitida e aprendida mediante a interação, o processo de comunicação e o aprendizado.

Hines (2008) afirma que as culturas locais são mais fortes do que se possa imaginar. As pessoas tanto têm a capacidade de aproveitar os aspectos da cultura global dos quais gostam como são capazes de ignorar o restante e permanecer firmes em relação aos aspectos que mais amam de suas próprias culturas.

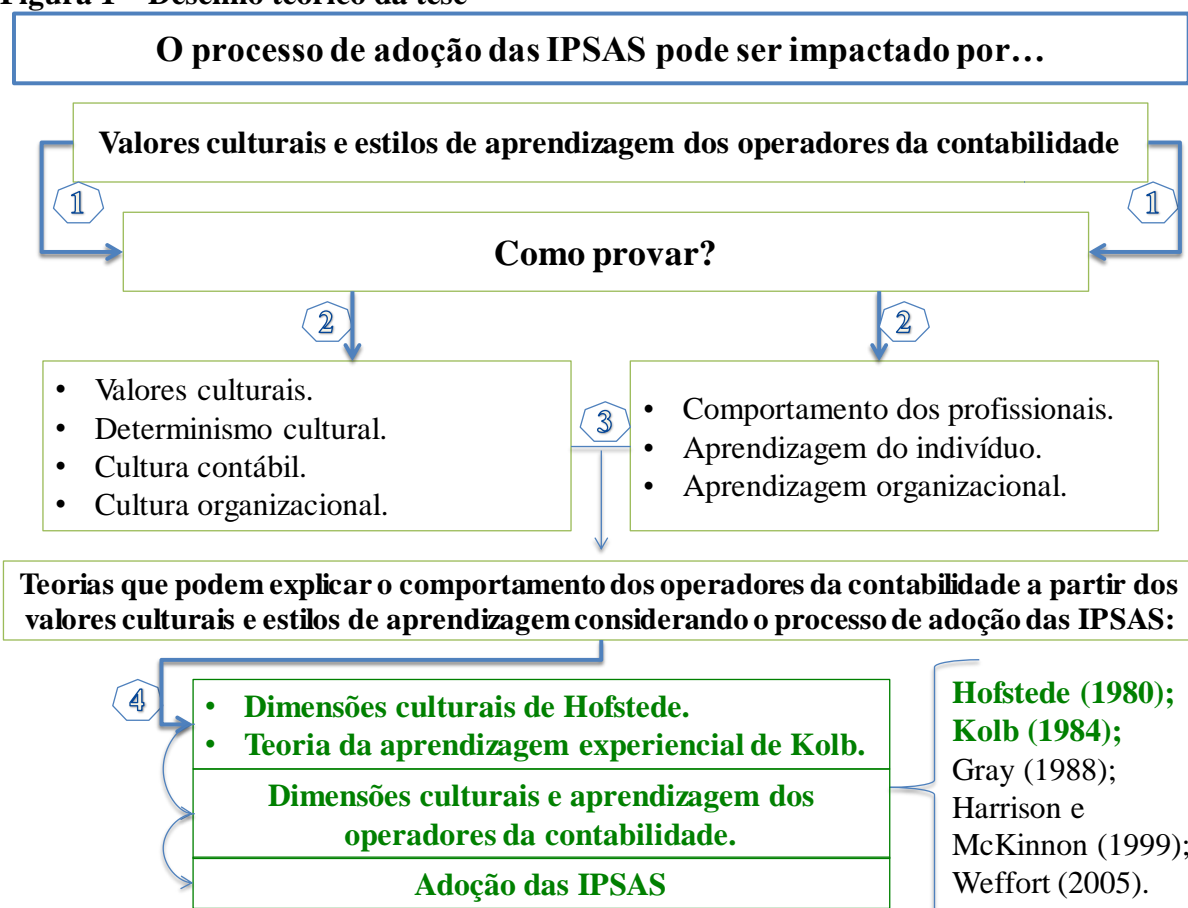
Hsu (1954) relata que pouco se sabia sobre a dinâmica que envolve a aceitação, integração ou rejeição de novos elementos culturais, por uma sociedade, na década de 1950. O autor tem convicção que o processo de aceitação é bastante seletivo, e discorda da ideia que basta que novos elementos culturais sejam apresentados às sociedades para que sejam aceitos.

Contudo, conforme Linton (1945), existe uma tendência que influencia as sociedades a mudarem de cultura, pois estão constantemente encontrando novos desafios e problemas, que as levam à busca de novas soluções, resultando em mudanças. O referido autor ainda considera que a mudança é fruto da habilidade humana de se adaptar e de se ajustar às condições mutáveis, sendo as próprias necessidades do indivíduo que o levarão a buscar novas soluções. Assim, as pessoas possuem duplo papel, como indivíduos e como unidade na sociedade.

Os indivíduos se diferenciam uns dos outros em termos de cultura, quer enquanto indivíduos, quer enquanto membros de grupos – comunidades locais, classes sociais, castas profissionais e assim por diante (LEACH, 1989). Na concepção de Hofstede (1991, p. 18), cada indivíduo traz consigo padrões de pensamento, de sentimentos e de ação potencial, que são o resultado de uma aprendizagem contínua. Essa aprendizagem pode ter raízes iniciadas na infância, período do desenvolvimento em que o indivíduo é mais susceptível à aprendizagem.

Dessa forma, com base nessa literatura apresentada, a ideia base desta tese parte do pressuposto de que é necessário conhecer os valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro para que as entidades governamentais possam traçar estratégias mais adequadas frente ao processo de adoção das IPSAS. Nesse contexto, a Figura 1 esboça o desenho teórico adotado para o desenvolvimento desta tese:

Figura 1 – Desenho teórico da tese



Fonte: elaboração própria.

Esta tese alinha-se à pesquisa de Harrison e McKinnon (1999), os quais, a partir de uma estrutura metodológica, incorporaram a cultura para analisar as mudanças nas normas financeiras das organizações e o nível de desenvolvimento dos países. Os autores chegaram à

conclusão de que a cultura é um dos elementos essenciais que ajuda a entender como os sistemas se modificam, e como ela influencia as normas, os valores e o comportamento de grupos, e as interações dentro do sistema.

Portanto, defende-se a tese de que é necessário conhecer o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro a partir dos valores culturais e dos estilos de aprendizagem para que as entidades governamentais tracem estratégias coerentes de adoção das IPSAS. Logo, isso significa, na prática, que os órgãos normatizadores e os executores podem traçar políticas de disseminação, audiências públicas, amplos debates e treinamentos dos operadores da contabilidade para que ocorra uma efetiva adoção das IPSAS, em sentido teórico e operacional, tomando por base a cultura e a aprendizagem.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

A gestão pública diverge de país para país, e isso decorre de fatores como diferentes tipos de cultura, regimes políticos e formações históricas (MATIAS-PEREIRA, 2008). As IPSAS são desenvolvidas para serem aplicadas em países com diferentes sistemas políticos, formas de governo e organizações institucionais e administrativas visando à prestação de serviços aos constituintes. A IFAC afirma que reconhece a diversidade de formas de governo, tradições sociais e culturais e mecanismos de prestação de serviços que existem nas diversas jurisdições, mas procura abarcar essa diversidade (IPSASB, 2013).

Nessa perspectiva, esta pesquisa tem como objetivo geral analisar o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro a partir dos valores culturais e estilos de aprendizagem considerando-se o processo de adoção das IPSAS.

1.4.2 Objetivos específicos

Para alcançar a finalidade desta pesquisa, traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- Realizar análise documental das atas do Grupo Assessor para verificar se existe alguma preocupação, por parte do CFC, órgão normatizador da contabilidade pública e responsável pela convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, em relação aos

valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público frente ao processo de adoção das IPSAS.

- Analisar valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro, sob a perspectiva das dimensões culturais de Hofstede.
- Investigar estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro, sob a perspectiva da aprendizagem experiencial de Kolb.
- Descrever a influência das variáveis sociodemográficas – sexo, tipo de entidade pública, região, formação acadêmica, experiência e grupo dos operadores da contabilidade – nos valores culturais e estilos de aprendizagem;
- Analisar se existe relação entre as dimensões culturais e os estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro.

1.5 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

A adoção das IPSAS é direcionada para todos os entes da federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Diferentes autores afirmam que a tendência internacional para a modernização do sistema de informação financeira provavelmente continuará durante os anos seguintes (GROSSI; SOVERCHIA, 2011; LUDER; JONES, 2003).

Christiaens et al. (2015) e Pina et al. (2009) afirmam que a harmonização da contabilidade do setor público é inevitável. Para eles, a harmonização é autoexplicativa e inerente à ideia de que qualquer transação poderia ser contabilizada de acordo com as mesmas regras em todos os países. Sabe-se, contudo, que as IPSAS são originárias de países com valores culturais distintos daqueles apresentados pelo Brasil. Assim, a cultura pode ser considerada um desafio para a adoção das IPSAS (DINIZ et al., 2015; NASCIMENTO, 2014; VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012; CHAN, 2010; WEFFORT, 2005; BRUSCA; CONDOR, 2002).

Autores como Brusca e Condor (2002), Pollitt e Bouckaert (2004) e Benito et al. (2007) têm provado que há uma grande diversidade na implementação de reformas da contabilidade. No entanto, o caminho e o *status* da adoção das normas de contabilidade estão além do escopo dessas pesquisas, e poderia ser um tema para futuras pesquisas (CHRISTIAENS et al., 2015).

A inquietação de Christiaens et al. (2015) é uma das justificativas desta tese, que tem o potencial de contribuir para a demonstração dos elementos estruturais da cultura e da aprendizagem, particularmente aqueles relacionados ao comportamento dos operadores da

contabilidade do setor público brasileiro em situações de trabalho nas organizações, na adoção das IPSAS.

Os valores culturais são um ponto a explorar da teoria de Hofstede (1980, 1991). Conforme Lima (2016), os valores oferecem uma estrutura para se examinar como a cultura pode afetar o comportamento dos operadores da contabilidade. Já a teoria da aprendizagem experiencial de Kolb (1984) oferece mecanismos para se identificar o comportamento do indivíduo relacionado aos estilos predominantes de aprendizagem, ou seja, a forma como o profissional prefere aprender algo novo.

Nessa perspectiva, do ponto de vista teórico e acadêmico, o potencial está em contribuir com o leque de pesquisas sobre cultura e estilos de aprendizagem, mais especificamente sobre cultura nacional e estilos de aprendizagem de profissionais de contabilidade do setor público que podem impactar o processo de adoção das IPSAS. Além disso, justifica-se a pesquisa, pois não foram localizados, nas bases de dados pesquisadas (periódicos Capes, *Scientific Periodicals Electronic Library* – SPELL, periódicos Qualis, estrato A e B, de Administração, Ciências Contábeis e Turismo), até abril de 2016, estudos nacionais que relacionassem a adoção das IPSAS com dimensões culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público.

Em termos práticos, na medida em que os resultados tornam explícitos valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público, e considerando-se que os padrões contábeis internacionais ainda estão em processo de convergência no Brasil, a pesquisa tem o potencial de contribuir com as entidades governamentais para o aperfeiçoamento das estratégias de disseminação e de aprendizagem que estão sendo conduzidas para que as IPSAS sejam efetivamente adotadas de forma mais rápida. Conhecer os estilos de aprendizagem e a cultura pode apresentar consequências positivas para a governança da gestão pública, diminuir retrabalho na geração da informação contábil, reduzir custos na formação profissional dos operadores da contabilidade e elevar o nível de instrumentalização do controle social para a sociedade.

Ademais, a partir da identificação do estilo de aprendizagem predominante entre os operadores da contabilidade, por esfera governamental e por região, a pesquisa pode contribuir com as entidades governamentais para que elas realizem intervenção orientada ao comportamento a partir dos processos de aprendizagem para a adoção das IPSAS. Por fim, para os operadores da contabilidade, a pesquisa ajuda no entendimento do meio em que vive o indivíduo, contribuindo para a formação de sua conduta e de sua atitude no ambiente institucional e organizacional.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

Este capítulo tem como objetivo apresentar a base teórica desta tese: adoção das IPSAS, cultura e aprendizagem. Inicialmente, aborda-se as reformas dos sistemas de contabilidade e a adoção das normas de contabilidade no contexto internacional e nacional. Em seguida, apresentam-se alguns desafios, vantagens e fatores que podem impactar a adoção das IPSAS, conforme pesquisas internacionais e nacionais. Também se faz um relato sobre cultura, demonstram-se alguns conceitos sobre cultura e depois aborda-se a cultura nacional e as dimensões culturais de Geert Hofstede. Por fim, apresentam-se conceitos sobre aprendizagem e a teoria da aprendizagem experiencial de David Kolb.

2.1 REFORMAS DOS SISTEMAS DE CONTABILIDADE, REGIME DE COMPETÊNCIA E ADOÇÃO DAS NORMAS DE CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO

Ao longo das últimas três décadas, as reformas da NPM têm caracterizado o setor público em vários países, influenciando a adoção do regime contábil de competência e das IPSAS. Dessa forma, países como a Nova Zelândia, Suécia, Austrália, EUA, Canadá e França reformularam seus sistemas de contabilidade e passaram a adotar o regime de competência e as IPSAS (CHRISTIAENS et al., 2015; HYNDMAN; CONNOLY, 2011; HERBEST, 2010; WYNNE, 2007). Não é a intenção desta tese se aprofundar no tema NPM, mas apenas mostrar que as suas reformas vêm exigindo mudanças nos sistemas contábeis.

Assim, observando as reformas, conforme Niyama (2013), a adoção do regime de competência pode representar um grande desafio por parte dos governos. O fato é que esse regime tem sido paulatinamente adotado tanto nos países que seguem o modelo anglo-saxão de contabilidade como nos países que seguem o modelo de contabilidade continental.

Na Nova Zelândia, as mudanças se iniciaram com a adoção do regime de competência, recomendada pelo *Controller and Auditor-General*, em 1978. A adoção desse regime e do sistema de apuração de custos aumentou o volume de informações para o processo de decisão das entidades governamentais, e permitiu a comparabilidade entre os órgãos governamentais naquele país (PALLOT, 1998).

Apesar de a adoção do regime de competência ser uma realidade em alguns países, observa-se que os sistemas de informação financeira no setor público são relativamente divergentes (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; CARVALHO; JORGE;

FERNANDES, 2007; JONES; LÜDER, 2003; BRUSCA; CONDOR, 2002). Conforme Christiaens et al. (2015), a diversidade de sistemas públicos de informação financeira criou uma necessidade de harmonização, resultando na elaboração das IPSAS.

Conforme Diniz et al. (2015), o processo de harmonização no setor público teve início em 1997, com o *Public Sector Committee* (PSC). Posteriormente, o PSC teve seu nome alterado para *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), cujo objetivo é emitir as IPSAS e promover a aceitação e a convergência internacional dessas normas. O Quadro 1 apresenta as IPSAS publicadas pela IFAC.

Quadro 1 – IPSAS publicadas pela IFAC

PRONUNCIAMENTO	DESCRIÇÃO
IPSAS 1	<i>Presentation of Financial Statements</i>
IPSAS 2	<i>Cash Flow Statements</i>
IPSAS 3	<i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>
IPSAS 4	<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>
IPSAS 5	<i>Borrowing Costs</i>
IPSAS 6	<i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>
IPSAS 7	<i>Investments in Associates</i>
IPSAS 8	<i>Interests in Joint Ventures</i>
IPSAS 9	<i>Revenue from Exchange Transactions</i>
IPSAS 10	<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>
IPSAS 11	<i>Construction Contracts</i>
IPSAS 12	<i>Inventories</i>
IPSAS 13	<i>Leases</i>
IPSAS 14	<i>Events After the Reporting Date</i>
IPSAS 15	<i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>
IPSAS 16	<i>Investment Property</i>
IPSAS 17	<i>Property, Plant and Equipment</i>
IPSAS 18	<i>Segment Reporting</i>
IPSAS 19	<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>
IPSAS 20	<i>Related Party Disclosures</i>
IPSAS 21	<i>Impairment of Non-Cash-Generating Assets</i>
IPSAS 22	<i>Disclosure of Financial Information about the General Government Sector</i>
IPSAS 23	<i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>
IPSAS 24	<i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>
IPSAS 25	<i>Employee Benefits</i>
IPSAS 26	<i>Impairment of Cash-Generating Assets</i>
IPSAS 27	<i>Agriculture</i>
IPSAS 28	<i>Financial Instruments: Presentation</i>
IPSAS 29	<i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>
IPSAS 30	<i>Financial Instruments: Disclosures</i>
IPSAS 31	<i>Intangible Assets</i>
IPSAS 32	<i>Service Concession Arrangements: Grantor</i>
IPSAS 33	<i>First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs</i>
IPSAS 34	<i>Financial Instruments: Disclosures</i>
IPSAS 35	<i>Consolidated Financial Statements</i>
IPSAS 36	<i>Investments in Associates and Joint Ventures</i>
IPSAS 37	<i>Joint Arrangements</i>
IPSAS 38	<i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>

Fonte: IFAC (2015).

As IPSAS foram elaboradas com base nas IAS, substituídas pelas IFRS emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As IPSAS visam orientar e harmonizar a contabilidade aplicada ao setor público em diversos países, com o propósito de fortalecer a transparência, a eficiência e a qualidade das informações repassadas (DINIZ et al., 2015).

As IPSAS vêm, em seu texto, tratar de assuntos de maneira generalista, sem se deter a aspectos singulares, nem a interpretações isoladas (MACEDO, 2010). Dessa forma, elas fornecem elementos necessários ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das transações e eventos nas demonstrações financeiras de propósito geral.

Conforme Chan (2008) e Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), as IPSAS tornaram-se referências internacionais para avaliar as práticas contábeis dos governos. Contudo, os pronunciamentos da IFAC não têm poder coercitivo sobre as práticas contábeis dos países, logo não há como exigir a adoção dos seus pronunciamentos (AMARAL; LIMA, 2013).

Entretanto, essa exigência pode ser percebida indiretamente, pois alguns organismos internacionais – o FMI, o Banco Mundial, as Nações Unidas para o Desenvolvimento e o Banco Asiático de Desenvolvimento – incentivam as mudanças e encorajam os governos a mudarem suas estruturas contábeis com foco nas IPSAS (BALL; PFLUGRATH, 2012; CHAN, 2010; KAHN; MAYES, 2009).

O objetivo das IPSAS, conforme a IFAC (1996), é: (a) promover uma maior *accountability* governamental em todos os países; (b) melhorar a qualidade e a confiabilidade na contabilidade e nos relatórios financeiros; (c) melhorar o desempenho econômico e financeiro; e (d) melhorar a gestão e a disciplina financeira e a harmonização internacional das exigências de informação. Em outra linha, Pina e Torres (2003) justificam a aplicação das IPSAS na área pública, afirmando que as entidades públicas poderiam fornecer informações mais precisas sobre a mensuração de bens patrimoniais e de custos dos serviços públicos.

Conforme Chan (2010), essas são as aparentes razões pelas quais as instituições governamentais (FMI, União Europeia, Banco Mundial e Nações Unidas) apoiam o processo de adoção das IPAS. Essas instituições, segundo autor, consideram que as IPSAS servem como um instrumento comum para promover a transparência e a *accountability* dos programas e das atividades que eles financiam, e do governo em geral.

O apoio dessas instituições é fundamental no processo de adoção das IPSAS. De acordo com Chan (2006), a adoção das IPSAS nos países em desenvolvimento requer frequentemente um investimento substancial em educação e treinamento de pessoas para desenvolver uma nova gama de habilidades de contabilidade.

As vantagens, desvantagens e desafios em relação à adoção das IPSAS são demonstrados em várias pesquisas internacionais e nacionais (DINIZ et al., 2015; OULASVIRTA, 2014; TOUDAS; POUTOS; BALIOS, 2013; AMARAL; LIMA, 2013; CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010; CHAN, 2008; BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007). Contudo, a maior parte dessas pesquisas investiga o processo legal de harmonização dessas normas. Os referidos autores demonstram que a cultura, dentre outros fatores, pode ser considerada um desafio na adoção das IPSAS.

Conforme Brusca e Condor (2002), o processo de harmonização é precedido de diversos obstáculos e desafios, dentre os quais se destacam: (a) diferenças linguísticas e culturais; (b) sistema jurídico; (c) diferenças no desenvolvimento econômico do país; (d) nacionalismo enraizado, no qual cada país considera seu sistema contábil o mais adequado; e (e) o tradicionalismo geral das Administrações Públicas na questão da mudança. Ademais, Nobes (2011) relata que as culturas contábeis têm raízes profundas e velhos hábitos, que não mudam facilmente.

Para Weffort (2005, p. 139),

[...] cultura tem sido vista como uma das causas prováveis para as diferenças contábeis internacionalmente, sendo capaz de exercer influência nas normas e práticas contábeis, tanto diretamente, afetando o comportamento do contador e dos usuários das demonstrações contábeis, como indiretamente, por intermédio das principais instituições do país (por exemplo, sistema econômico, político e legal).

Corroboram esse entendimento Vicente, Morais e Platt Neto (2012) ao ressaltarem que a adoção não será um processo fácil, uma vez que o ordenamento jurídico predominante em cada um dos países, assim como questões políticas e culturais, podem impactar o processo de convergência. Chan (2010) afirma que o apoio material também é essencial para o sucesso da reforma da contabilidade governamental, e que em alguns países em desenvolvimento a escassez de pessoal técnico impõe uma restrição grave, portanto, os recursos humanos são outro obstáculo a se superar.

Por outro lado, o IPSASB, na sua Estrutura Conceitual (IPSASB, 2013), afirma que as IPSAS são desenvolvidas para serem aplicadas em países com diferentes sistemas políticos, formas de governo e organizações institucionais e administrativas, visando à prestação de serviços aos constituintes. O órgão regulador reconhece a diversidade de formas de governo, tradições sociais e culturais e mecanismos de prestação de serviços que existem nas diversas jurisdições que podem adotar as IPSAS, mas procura atender a essa diversidade.

Assim, é perceptível que a normatização contábil vem evoluindo constantemente, mostrando-se influenciável pela cultura, pela economia, pelo pensamento jurídico, pelo poder, pelos interesses em jogo dentre outros aspectos (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007).

Portanto, com base na literatura apresentada, verifica-se que a cultura desempenha papel fundamental no processo de adoção das IPSAS. É necessário que as organizações públicas desempenhem adaptação e treinamento (BOZKURT; İSLAMOĞLU; ÖZ, 2013), pois a intervenção orientada para o comportamento é o ponto de partida para os processos de aprendizagem (ANTONELLO; GODOY, 2010).

2.1.1 Processo de convergência da contabilidade pública no Brasil

No Brasil, segundo Amaral e Lima (2013) e Diniz et al. (2015), o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade teve início com a publicação da Portaria nº 37/2004, do CFC, que discorre sobre o processo de harmonização das IPSAS. O CFC é o órgão normatizador e membro da IFAC que chancela a tradução das IPSAS (IFAC, 2010). Para auxiliar esse processo, o CFC instituiu o Grupo de Trabalho para a Convergência das NBC TSP às IPSAS.

O processo de convergência se intensificou a partir da publicação da Resolução CFC nº 1.111/2007, desmistificando o entendimento de que os princípios de contabilidade não se aplicavam de forma integral para entidades públicas (MACEDO et al., 2010). Outro normativo que impulsionou o processo de convergência do setor público brasileiro foi a Portaria nº 184/2008, do Ministério da Fazenda, determinando à STN o desenvolvimento das ações no sentido de promover a convergência às IPSAS publicadas pela IFAC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente (BRASIL, 2008).

O Decreto nº 6.976/2009 também determinou que a STN buscasse convergir aos padrões internacionais de contabilidade, em seu artigo 4º, inciso II, determina que o Sistema de Contabilidade Federal tem como objetivo promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente (BRASIL, 2009).

A expectativa dos principais órgãos normatizadores, o CFC e a STN, era que até 2015 houvesse a convergência das normas contábeis do setor público brasileiro às IPSAS, e que elas fossem aplicadas em todas as entidades municipais, estaduais e federais. Mas o que se observa é que esse prazo foi insuficiente para a adoção de normas tão complexas que necessita-se de mais discussões. A tradução e a chancela das IPSAS, no Brasil, é de

competência do CFC (IFAC, 2010). Elas foram traduzidas em 2010, e isso abriu espaço para discussões acadêmicas e técnicas.

Percebe-se que a tradução das IPSAS abriu caminho para discussões na literatura nacional em torno da adoção. As pesquisas discorrem principalmente sobre percepção dos contadores, capacidade informacional, IPSAS e ciclo político, comunidade epistêmica, vantagens, desafios, impactos e outros temas (DINIZ et al., 2015; XAVIER JUNIOR; PAULO; SILVA, 2014; AMARAL; LIMA, 2013; FERREIRA et al., 2013; MACEDO et al., 2010).

Contudo, não foram encontrados indícios de publicações empíricas nas bases de dados (periódicos Capes, SPELL, periódicos Qualis, estrato A e B, de Administração, Ciências Contábeis e Turismo), que investigassem a relação da cultura e da aprendizagem no processo de adoção das IPSAS no setor público brasileiro. Portanto, observa-se que, no cenário nacional, esse é um campo que merece ser explorado e discutido, para se verificar como a cultura e a aprendizagem podem impactar o processo de adoção das Normas IPSAS no setor público brasileiro.

2.1.2 Pesquisas internacionais e nacionais sobre a adoção das IPSAS

Pesquisas nacionais e internacionais analisam as reformas da contabilidade do setor público, seja do ponto de vista do regime de competência, seja do ponto de vista da adoção das IPSAS. Alguns autores analisam os desafios encontrados, outros investigam as vantagens e desvantagens da adoção. Pesquisas já citadas nas subseções anteriores demonstram que fatores culturais devem ser observados no processo das reformas contábeis. Porém, não foram encontrados artigos, nas pesquisas efetuadas, que levassem em consideração, concomitantemente, dois fatores: a cultura e a aprendizagem dos envolvidos no processo de adoção das IPSAS. A seguir, são relatadas algumas pesquisas nacionais e internacionais que investigaram a adoção das IPSAS.

Jovanović (2015) demonstrou que as recentes crises financeira e econômica têm intensificado o desafio constante de países para melhorar a informação que é fornecida pela contabilidade do setor público. Segundo o autor, a crise revelou que a contabilidade baseada no princípio de competência fornece uma visão mais transparente e completa do que a contabilidade baseada no princípio de caixa. O artigo analisou e comparou os sistemas de contabilidade na Eslovênia e na Croácia, a fim de avaliar se as informações financeiras são transparentes e se a gestão das entidades se utiliza dessa informação gerada a partir do regime

de competência. Os resultados revelaram que, independentemente do estágio de implementação do regime de competência na legislação nacional, o planejamento e a execução do orçamento do Estado ainda se baseia no princípio de caixa.

Diniz et al. (2015) avaliaram a percepção dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) quanto às vantagens da implantação das IPSAS no Brasil. Os resultados evidenciaram que os atores da pesquisa concordam que a implantação das IPSAS é um objetivo capaz de ser alcançado. Quanto à análise custo-benefício da implantação, na visão do GTCON, a aplicação das IPSAS trará resultados superiores aos investimentos despendidos. Os entrevistados não concordaram que o treinamento e a aplicação das IPSAS devam ser assegurados por esforços pessoais, mas sim pelo governo. Finalmente, quanto ao componente interpretação das normas, na visão do GTCON, não está ainda bem definido como e quem efetivamente vai ser o responsável pela interpretação: os órgãos internacionais ou as instituições locais envolvidas no processo.

Christiaens et al. (2015) analisaram a adoção das IPSAS em uma perspectiva mundial, a partir de uma comparação entre os países envolvidos na pesquisa. O estudo pode ser visto como uma continuação ao estudo de Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), que compararam como se dá a adoção das IPSAS e do regime de competência nos países do continente europeu. Os autores citam Brusca e Condor (2002), Pollitt e Bouckaert (2004) e Benito et al. (2007) para justificar a pesquisa, pois, segundo os autores citados, há uma grande diversidade na implementação de reformas da contabilidade.

O objetivo da pesquisa de Christiaens et al. (2015) foi analisar os diferentes níveis de adoção da contabilidade com base no regime de competência e das IPSAS em diferentes países do mundo. Benito et al. (2007) realizaram pesquisa semelhante. Assim, Christiaens et al. (2015) buscaram identificar em que medida estão ocorrendo as reformas na contabilidade do setor público em direção à adoção do regime de competência e à adoção das IPSAS. Para que pudessem comparar com o estudo de Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), os autores tiveram o cuidado de incluir na amostra do ano de 2014 todos os países do estudo de 2010.

Para demonstrar as diferentes características das reformas do setor público realizadas em todo o mundo, Christiaens et al. (2015) agruparam os países em 6 grupos, de acordo com seus diferentes estilos de gestão pública: velha Europa, nova Europa, países anglo-saxões, América Latina, África e Ásia. A pesquisa obteve 100 questionários, representando 59 países, que possibilitaram comparar a adoção em diferentes países. Os entrevistados foram 48 acadêmicos, seguidos por 33 funcionários e 19 consultores de contabilidade.

Christiaens et al. (2015) citam que Benito et al. (2007) e Pina et al. (2009) afirmam que as diferenças de cultura, o contexto histórico e os elementos estruturais de cada país podem influenciar as reformas do setor público e os sistemas de contabilidade. No entanto, não foi objetivo do estudo verificar se a cultura influencia as reformas, mas quais tipos de reformas os países pesquisados já implementaram. Por fim, observaram que o caminho e o *status* da implementação das normas de contabilidade está além do escopo da pesquisa deles, e consideram que poderia ser um tópico para futuras pesquisas.

Já Cardoso, Aquino e Pigatto (2014) analisaram as origens, o processo e os resultados preliminares das reformas da contabilidade governamental brasileira: adoção das IPSAS e do regime da contabilidade por competência. A fim de caracterizar o sistema de contabilidade brasileiro, os autores seguiram o questionário de Chan, Jones e Luder (1996), analisaram relatórios financeiros e revisaram os normativos que regulam a contabilidade do setor público brasileiro.

Conforme Cardoso, Aquino e Pigatto (2014), a reforma tem duas origens: a necessidade de preparar as informações de contabilidade de custos e a exigência de convergir para as IPSAS. A reforma afeta tanto o governo central quanto os governos subnacionais. No processo de reforma, o órgão central de contabilidade (Tesouro Nacional) tem exigido a adoção de algumas políticas contábeis sofisticadas que estavam além da capacidade da plataforma de tecnologia instalada nos governos central e local, e teve de adiar os aspectos da sua implementação. Segundo os autores, o Tesouro tem usado isso como uma oportunidade conveniente para selecionar quais os requisitos para implementação das IPSAS, levando-se em conta as agendas políticas. Por essas e outras razões, os tribunais de contas de alguns Estados não exigem o cumprimento de algumas das normas, o que prejudica a comparabilidade das informações contábeis preparadas por diferentes entidades do setor público brasileiro.

Bellanca e Vandernoot (2013) analisaram as reformas da contabilidade pública belga, que, segundo eles, está em constante evolução, pois tem de cumprir as IPSAS. O objetivo da pesquisa foi descrever o atual sistema de contabilidade pública da Bélgica e analisar sua conformidade com as IPSAS 1, 6 e 22, que são consideradas por eles os pontos fundamentais da contabilidade pública moderna. Os autores concluíram que a implementação de reformas da contabilidade, bem como o cumprimento das IPSAS, variam de uma entidade para outra, e que as autoridades públicas daquele país não estão muito interessadas na adoção das IPSAS.

Mangualde (2013) afirma que as reformas dos sistemas de contabilidade do setor público são amplas e diversificadas, variando de país para país de acordo com diferentes

tradições e regulamentos. Nesse sentido, o autor realizou um estudo empírico comparando as reformas da contabilidade dos governos locais do Brasil e da Inglaterra, para identificar os benefícios e desafios das reformas dos sistemas de contabilidade desses dois países em relação à adoção do regime de competência e das IPSAS. Para atingir seu objetivo, o autor buscou, por meio de questionários, identificar a percepção dos gestores financeiros quanto aos benefícios e desafios encontrados nas reformas contábeis dos dois países.

Oulasvirta (2014) analisou, no contexto da Finlândia, a relutância e as razões pelas quais países desenvolvidos se recusaram a adotar as IPSAS. O órgão regulador de contabilidade pública nacional (*Finnish Government Accounting Board – FGAB*) demonstrou-se contrário à adoção das IPSAS. A metodologia utilizada consistiu em revisão da literatura, análise documental e entrevista participante com servidores da FGAB. O artigo descreveu por que o órgão regulador decidiu não adotar as IPSAS e apresentou uma interpretação sustentada pela teoria institucional. Conforme Oulasvirta (2014), a decisão do FGAB foi convergente com os países nórdicos da Europa, que têm posição contrária em relação à adoção das IPSAS.

Roje, Vasicek e Vasicek (2010) discutiram as perspectivas da contabilidade do setor público e dos relatórios financeiros nos países que estão em transição na adoção das IPSAS. Assim, o estudo analisou se a adequação da contabilidade governamental e os modelos de relatório financeiro refletem a regulação da contabilidade existente na Eslovênia, na Croácia e na Bósnia e Herzegovina. Os resultados mostraram que o grau e a dinâmica da reforma nos sistemas de contabilidade nos países em transição dependem de vários fatores específicos que devem ser levados em consideração. Assim, o estudo distinguiu certas semelhanças entre os países, mas também discrepâncias a respeito do *status* e eventual desenvolvimento da contabilidade governamental nos países analisados.

Por fim, Adhikari e Mellembvik (2010) analisaram como e em que medida os países do sul da Ásia têm ou estão planejando adotar as IPSAS. Ao aplicar as perspectivas institucionais, a pesquisa procurou explorar os artigos que analisavam as contribuições das instituições financeiras internacionais na disseminação das reformas da contabilidade do setor público, em especial ideias voltadas às IPSAS. Os resultados demonstraram que a maioria dos países do sul da Ásia têm a intenção de adotar o regime de caixa do modelo das IPSAS para, só depois, implementar contabilidade com base no regime de competência. Segundo os autores, as instituições financeiras internacionais parecem ter criado um mito na região, de tal forma que a contabilidade de regime de competência não pode ser introduzida sem antes

cumprir o regime de caixa das IPSAS. No entanto, os esforços dos países são, em grande medida, dirigidos à adaptação em vez da adoção das IPSAS.

Portanto, as literaturas nacional e internacional demonstram que os governos devem levar em consideração diversos fatores para a adoção das IPSAS, dentre eles, a cultura é apresentada como um fator determinante nesse processo de reforma nos sistemas contábeis. A subseção seguinte aborda a importância da cultura sobre a gestão das organizações.

2.2 CULTURA, CULTURA NACIONAL E DIMENSÕES CULTURAIS DE HOFSTEDE

2.2.1 Cultura

A palavra cultura tem suas raízes na Antropologia Social (KOTTER; HESKETT, 1994). No campo da Antropologia, encontram-se duas abordagens: a primeira considera o grupo ou a sociedade como um todo, e observa como as suas práticas, crenças e outros elementos culturais funcionam para manter a estrutura social; e a segunda alicerça-se na semiótica e na Antropologia Cognitiva (OUCHI; WILKINS, 1985).

Conceituar cultura não é uma tarefa simples, pois, conforme Ogburn (1964), o conceito é tão amplo que se equipara aos conceitos de democracia e ciência. Logo, qualquer definição se tornaria incompleta, pela dificuldade de reunir todos os seus significados em poucas palavras.

Contudo, apresentam-se algumas noções e conceitos clássicos sobre o termo cultura. Para Moles (1974), a noção do termo já encontrava guarita no dicionário alemão no século XVIII, proposta pelos filósofos da época. Kotter e Heskett (1994, p. 170) citam o *American Heritage Dictionary* para conceituar cultura como “a totalidade de padrões de comportamento, artes, crenças, instituições e todos os outros produtos do trabalho e do pensamento humanos característicos de uma comunidade ou população, transmitidos socialmente”.

Em 1871, o antropólogo Edward Tylor, em sua obra *Primitive Culture*, utilizou a palavra cultura, cuja noção é considerada o conceito moderno de cultura (LEACH, 1989). Leach (1989, p. 103) demonstra que Tylor utilizava o termo como sinônimo de civilização: “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”. Assim, conforme esse conceito, a cultura pode ser considerada um atributo interiorizado do indivíduo, algo obtido a partir da educação.

Diversos autores, como Hofstede (2001), Henry (1976), Moles (1974), Kroeber e Parsons (1958), Kroeber (1952) e Linton (1945), se dedicaram ao estudo da noção de cultura, que seria considerada uma característica de cada sociedade, e que contribui para seu desenvolvimento. Logo, conforme esses autores, a cultura envolve aspectos como: modo de vida, comportamento dos indivíduos que vivem em uma sociedade, consenso de conduta e de opinião sobre situações habituais da vida cotidiana, um modo de pensar, sentir e agir.

Bourdieu (1989) corrobora essa ideia e discorre que a cultura envolve aspectos como: formas de fazer, sentir e pensar, características de uma coletividade humana. O autor afirma que a cultura seria um conjunto de valores, normas e práticas adquiridas e repassadas por um determinado grupo de pessoas, que englobam concepções divergentes. Para Canclini (2005, p. 41), a cultura é “o conjunto dos processos sociais de significação ou, de um modo mais complexo, o conjunto de processos sociais de produção, circulação e consumo da significação na vida social”.

Para Moles (1974), cultura é o conjunto dos elementos intelectuais presentes na cultura individual ou na cultura de uma sociedade. Essa também é a linha de raciocínio de Hofstede (1991, 2001), para o qual a cultura é um forte elemento que influencia não só o comportamento de um indivíduo em sua singularidade, mas também em sua coletividade, ou mesmo em sua evolução como espécie. O conceito de cultura de Moles (1974) vai ao encontro do conceito de cultura de Albert Schweitzer, que considera a cultura como a “soma de todos os progressos do homem em todos os domínios e sob todos os pontos de vista, na medida em que estes contribuem para a realização espiritual do indivíduo e para o próprio progresso do progresso” (MOLES, 1974, p. 20).

A cultura, do ponto de vista de Kaplan e Manners (1972), refere-se “àqueles fenômenos que consideram padrões de comportamento que não podem ser integralmente explicados pelos conceitos psicológicos”. De forma mais abrangente, o termo cultura traduz as vivências de qualquer grupo humano específico e que é transmitida de uma geração para outra (PASCHINI, 2006).

Hofstede (2001, p. 11) defende a ideia de que as pessoas carregam “programas mentais” que podem ser desenvolvidos no convívio familiar e reforçados nas instituições, escolas e organizações. Para o autor, os programas mentais contêm um “componente da cultura nacional”. Esses programas são mais claramente expressos por meio dos diferentes valores que predominam entre pessoas de diferentes países. O autor resume o conceito de cultura como sendo “o programa coletivo da mente que distingue os membros de um grupo humano dos demais grupos”.

Assim, a cultura, “inclui sistemas de valores” e os valores são a essência da construção de uma cultura (SINGH, 2004; BASKERVILLE, 2003; HARRISON; MCKINNON, 1999; HOFSTEDE, 1980, 1997). Os valores fazem parte dos diferentes níveis de manifestação de uma cultura. Para Hofstede (1991), esses níveis incluem: símbolos, heróis, rituais e valores. Os símbolos representam manifestações mais superficiais da cultura; os valores, as mais profundas; e os heróis e rituais, uma situação intermediária.

Em um contexto interdisciplinar, Kroeber e Parsons (1958 apud HOFSTEDE, 2001, p. 9) entendem que cultura é “conteúdo transmitido e criado, e padrões de valores, ideias, e outros sistemas simbólico-significativos como fatores que moldam o comportamento humano e os artefatos produzidos por meio do comportamento”. Ademais, a cultura pode ser partilhada, perpetuada e modificada por uma sociedade particular, contudo, cada sociedade é um grupo de indivíduos (LINTON, 1945).

Observa-se, portanto, que há vários conceitos de cultura, porém o cerne comum entre eles é o de que a cultura é compartilhada. E isso reforça o conceito de Linton (1945, p. 43), ao afirmar que uma cultura é a configuração de conduta aprendida e resultados de conduta cujos elementos componentes são partilhados e transmitidos pelos membros de uma sociedade particular.

Por fim, a cultura é, conforme Scott (2005, p. 27), um modo de vida aprendido que predomina em uma nação, sociedade ou grupo, e que pode conter os seguintes elementos: organização social (classes, bem público etc.), religião, governo, costumes, feriados, rituais, valores, atitudes, educação, sistemas políticos e legais, linguagem, música, arte, literatura, práticas no ambiente de trabalho etc., que se verificam em uma cultura nacional.

2.2.2 Cultura nacional

A globalização dos mercados que motivou a convergência ou harmonização dos padrões internacionais de contabilidade não significa, conforme Hofstede et al. (2002), uma forma de globalização dos valores culturais. Logo, cada entidade, seja ela privada ou governamental, possui diferentes formas de internalizar mitos e valores, crenças e tradições, princípios e conhecimentos, muitas vezes decorrentes da cultura nacional, que parte do individual para o coletivo.

A cultura nacional pode ser a representação da cultura das instituições governamentais, econômicas, religiosas e outras, que funcionem em escala nacional, e que afetem os membros da sociedade, ainda que de maneiras distintas para cada segmento

sociocultural, que caracteriza o denominador comum comportamental compartilhado por todos os membros de uma nação e que pode ser averiguado por meio da observação direta dos indivíduos (IKEDA; GARRÁN, 2013).

Observando-se as pesquisas sobre cultura nacional e o impacto delas sobre a gestão das organizações, verifica-se que alguns autores demonstram diferentes abordagens conceituais e esquemas classificatórios de cultura (HOUSE et al., 2004; HOFSTEDE, 2001; RONEN; SHENKAR, 1985).

Hofstede (2005) foi um dos precursores das pesquisas sobre a interferência dos componentes culturais nacionais na organização das empresas. O autor sugere que os modelos culturais se baseiam em sistemas de valores, decorrentes da dimensão individual e coletiva e da própria cultura, que são observáveis e podem ser considerados estáveis.

Em uma de suas pesquisas, Hofstede (1980) utilizou os valores pessoais expressos pela importância dos objetivos no trabalho e estilo dos gestores. O autor identificou que existem oito grupos de países: anglo, germânico, nórdico, Europa Latina, América Latina, Oriente próximo, extremo Oriente e independentes. O estilo dos gestores do Brasil identificado na pesquisa se aproxima dos gestores dos países como Argentina, Bélgica, França, Itália e Espanha, grupo dos países latino-europeus.

Em outro estudo, o Brasil foi o foco da pesquisa de Hofstede et al. (2010). Os autores compararam as diferenças culturais entre as regiões brasileiras e as particularidades regionais decorrentes, inclusive, de processo de colonização e momentos e formas de desenvolvimento econômico distintos em cada região. Os resultados da pesquisa demonstraram que os Estados brasileiros apresentam maior similaridade cultural entre si do que quando comparados com países da América Latina. O Quadro 2 sintetiza as evidências encontradas em relação às cinco regiões do Brasil:

Quadro 2 – Principais características culturais das regiões brasileiras

REGIÃO	CARACTERÍSTICAS
Sul	Europeu, hierárquico, menos formal, mais individualista e mais masculino.
Sudeste (inclui DF)	Urbano, industrial, densamente povoada e eticamente mista e menos masculino.
Centro-Oeste	Colonial e menos formal.
Nordeste	Colonial, afro-brasileiro, menos hierárquico, mais formal e menos masculino.
Norte	Predominância de índios nativos, muito informal, coletivismo e muito masculino.

Fonte: Hofstede et al. (2010).

Outros pesquisadores, como Leung et al. (2005), Smith et al. (1996) e House et al. (2004), também desenvolveram investigações voltadas à cultura nacional. Os resultados

encontrados, a partir das dimensões de cultura propostas por esses autores, convergem para as dimensões desenvolvidas por Hofstede desde 1980.

Hofstede (1980) fez um estudo sobre diferenças culturais existentes em vários países para verificar a importância da cultura nacional na forma de administrar. O autor aplicou mais de 116 mil questionários, em 50 países e 3 regiões, encontrando diferenças significativas entre comportamentos e atitudes de funcionários das 53 subsidiárias da empresa *International Business Machines Corporation* (IBM).

Hofstede (1980) buscou identificar os principais padrões culturais e suas diferenças transnacionais, baseados nas diferentes formas de aprender problemas semelhantes. Os resultados do estudo demonstraram a influência da cultura nacional para explicar os valores e as atitudes em relação ao trabalho. Na pesquisa, o autor identificou quatro dimensões culturais: distância do poder, individualismo, masculinidade e aversão à incerteza. Hofstede e Bond (1988), pesquisando sobre valores culturais dos chineses, descobriram a quinta dimensão: orientação de longo prazo. Essas dimensões podem ser quantificadas em índices.

2.2.3 Dimensões culturais de Hofstede

A seguir, serão descritas as principais características sobre as cinco dimensões culturais de Hofstede: distância do poder, individualismo, masculinidade, aversão à incerteza e orientação de longo prazo. Essas dimensões culturais podem ser transformadas em índices. Esses índices serão utilizados como variáveis nesta tese.

2.2.3.1 Distância do poder ou hierárquica

A distância do poder é uma dimensão cultural que está relacionada, segundo Hofstede (1991, p. 28, tradução nossa), com a distribuição desigual de poder na sociedade, e como os membros menos poderosos da sociedade aceitam e esperam essa distribuição¹. Portanto, para o autor, a medida indica o grau de aceitação, por aqueles que têm menos poder nas instituições e organizações de um país, de uma repartição desigual de poder.

A distância do poder demonstra valores sociais na relação hierárquica entre pessoas. Parte da ideia de distância emocional que separa os subordinados das suas chefias. A família,

¹ “The extent to which the less powerful members of institutions and organizations within a country expect and accept that power is distributed unequally”.

a escola e a comunidade são elementos imprescindíveis numa sociedade, e são consideradas como instituições. Já diferentes locais de trabalho são considerados como organizações.

O Quadro 3 demonstra as diferenças entre as sociedades com pequena e grande distância do poder.

Quadro 3 – Diferenças essenciais entre sociedades de pequena e grande distância hierárquica

GRANDE DISTÂNCIA HIERÁRQUICA	PEQUENA DISTÂNCIA HIERÁRQUICA
As desigualdades entre as pessoas devem existir e são desejáveis.	As desigualdades entre as pessoas devem ser minimizadas.
Quem tem menos poder deve depender de quem tem mais; na prática, as pessoas com menos poder oscilam entre a dependência e a contradependência.	Deve existir, e existe até certo ponto, uma interdependência entre quem tem mais poder e quem tem menos.
Os pais ensinam os filhos a obedecer.	Os pais tratam os filhos como iguais.
Os filhos tratam os pais com respeito.	Os filhos tratam os pais como iguais.
Os professores devem tomar todas as iniciativas na sala de aula.	Os professores esperam que os alunos tenham iniciativa na sala de aula.
Os professores são “gurus” que transmitem uma sabedoria especial.	Os professores são especialistas que transmitem verdades impessoais.
Os alunos tratam seus professores com respeito.	Os alunos tratam seus professores como iguais.
As pessoas com maior grau acadêmico e as com menor mostram valores autoritários idênticos.	As pessoas com maior grau acadêmico têm valores menos autoritários que as de grau acadêmico inferior.
A hierarquia nas organizações reflete uma desigualdade existencial entre indivíduos de maior e menor nível.	A hierarquia nas organizações pressupõe uma desigualdade de papéis, estabelecida por conveniência.
A centralização é comum.	A descentralização é comum.
Diferenças salariais elevadas entre a cúpula e a base da organização.	Diferenças salariais reduzidas entre a cúpula e a base da organização.
Os subordinados esperam que os chefes lhes digam o que fazer.	Os subordinados esperam ser consultados.
O chefe ideal é um autocrata benevolente.	O chefe ideal é um democrata dotado e competente.
Os privilégios e símbolos de <i>status</i> devem existir para a direção e são bem vistos.	Os privilégios e símbolos de <i>status</i> são mal vistos.

Fonte: Hofstede (1991, p. 53).

A pesquisa de Hofstede (1980) identificou que Malásia, Guatemala, Panamá e Filipinas apresentavam os escores de distância ao poder mais altos, enquanto que Suécia, Dinamarca, Israel e Áustria, os scores são os mais baixos. O Brasil apresentou um escore mediano entre intermediário e alto, apresentando-se na 14ª colocação, de um total de 50 países.

2.2.3.2 Individualismo

A dimensão individualismo de Hofstede demonstra a relação entre a noção de individualismo e coletivismo que prevalecem em certa sociedade (HOFSTEDE, 1991, p. 51):

Individualism pertains to societies in which the ties between individual are loose: everyone is expected to look after himself or herself and his or her immediate family. Collectivism as its opposite, pertains to societies in which people from birth

onwards are integrated into strong, cohesive in groups, which throughout peoples' lifetime continue to protect them in exchange for unquestioning loyalty.

Essa relação mostra o grau em que uma sociedade prefere agir como indivíduos em vez de agir como membros de um grupo, e se ela reforça a realização individual ou coletiva nas relações interpessoais.

Nas sociedades em que prevalece a cultura individualista, os indivíduos demonstram características de inovação e autoconfiança nas relações com partes externas, e desafio e liberdade como motivadores extrínsecos, quando relacionados com recompensa material (HOFSTEDE, 1986).

Hofstede (2001), demonstra a importância da influência da cultura sob o ponto de vista do coletivismo e do individualismo sobre as diferenças de comportamentos, costumes e valores. Para Chen e West (2008), o coletivismo considera um grupo como a unidade primária da realidade, portanto, sacrifica seus interesses individuais em prol da coletividade. Já no individualismo, prevalecem as crenças, atitudes e valores do indivíduo sem se importar com a coletividade, ou seja, o pensar e julgar de forma independente.

Conforme Hofstede (1991), o grau de individualismo pode apresentar variações dentro de cada sociedade e de uma sociedade para outra. Em seu estudo, o autor constatou que a dimensão individualismo/coletivismo estava associada mais fortemente à importância relativa atribuída aos fatores abaixo:

a) Individualismo:

- Tempo pessoal: poder ter um trabalho que lhe proporcione tempo suficiente para vida pessoal e familiar.
- Liberdade: ter considerável liberdade para adotar a sua própria forma de trabalhar.
- Desafio: ter um trabalho estimulante, que lhe proporcione um sentimento de realização pessoal.

b) Coletivismo:

- Formação: ter oportunidades de treinamento para melhorar as habilidades ou aprender).
- Condições de trabalho: ter boas condições de trabalho (ventilação, iluminação, espaço de trabalho adequado, entre outros).
- Utilização de competências: poder usar totalmente as habilidades e o potencial no trabalho.

A independência do empregado relativamente à organização ou entidade está relacionada com os fatores tempo pessoal, liberdade e desafio pessoal, os quais estão ligados ao individualismo. O coletivismo, por outro lado, está mais próximo de fatores como a formação, as condições de trabalho e a utilização de competências, os quais são do domínio de que a organização pode proporcionar ao empregado (HOFSTEDE, 1991).

No Quadro 4 demonstram-se as principais diferenças entre as sociedades coletivistas e individualistas, consideradas a norma geral das sociedades individualistas e coletivistas no tocante à família, à escola e ao local de trabalho.

Quadro 4 – Diferenças essenciais entre sociedades individualistas e coletivistas

SOCIEDADES INDIVIDUALISTAS	SOCIEDADES COLETIVISTAS
As pessoas crescem por si só, depois elas mesmas cuidam de si e da sua família.	As pessoas pertencem a grupos ou coletividades, que devem cuidar delas em troca de sua lealdade.
A identidade está baseada no indivíduo.	A identidade é função do grupo social a que cada um pertence.
Crianças aprendem a pensar em termos de “eu”.	Crianças aprendem a pensar em termos de “nós”.
Dizer o que se pensa é característica das pessoas honestas.	Harmonia sempre deverá ser mantida e devem ser evitadas confrontações diretas.
Comunicação de baixo contexto.	Comunicação de elevado contexto.
Punição é um sentimento de culpa e perda do amor próprio.	Punição é um sentimento de vergonha perante o próprio grupo.
A finalidade da educação é aprender como aprender.	A finalidade da educação é aprender como fazer.
Os títulos e diplomas aumentam o valor econômico e/ou o amor próprio.	Os títulos e diplomas permitem acesso a grupos de maior <i>status</i> .
Relação empregado-empregador é um contrato baseado em vantagens mútuas.	Relacionamento empregado-empregador é percebido em condições morais, como uma ligação familiar.
Contratar e promover decisões são de acordo com as habilidades e as regras.	Contratar e promover decisões levam grupos distintos de empregados em consideração.
Administração é administração de indivíduos, a tarefa prevalece sobre a relação.	Administração significa administração do relacionamento, a tarefa prevalece sobre o grupo.
A tarefa prevalece sobre a relação.	A relação prevalece sobre a tarefa.

Fonte: Hofstede (1991, p. 87).

Na pesquisa realizada por Hofstede (1980), países como EUA, Austrália e Grã-Bretanha apresentaram os maiores escores de individualismo, enquanto Panamá, Equador e Guatemala apresentaram os menores escores desse índice (HOFSTEDE, 1980). Já o Brasil apresentou um índice de individualismo intermediário, que o colocou em 26ª colocação entre os 50 países da pesquisa. Países com baixo índice na dimensão individualismo e alto índice em distância do poder apresentam correlações negativas (HOFSTEDE, 1991).

2.2.3.3 Masculinidade

A masculinidade tem como dimensão oposta a feminilidade. Segundo Hofstede (1986), essas dimensões não estão associadas socialmente ao fator biológico da existência dos

dois sexos, em especial nos papéis sociais que são atribuídos aos homens. Os termos são utilizados num sentido relativo, fazendo referência ao papel social determinado pela cultura.

Segundo Hofstede (1991), essa dimensão traduz o grau em que a sociedade encoraja e recompensa comportamentos caracterizados por adjetivos masculinos ou femininos e divisões de papéis. Para Hofstede (1991, p. 82), a dimensão masculinidade pode ser entendida como:

Masculinity pertains to societies in which social gender are clearly distinct (i.e., men are supposed to be assertive, tough, and focused on material success whereas women are supposed to be more modest, tender, and concerned with the quality of life); femininity pertains to societies in which social gender roles overlap, (i.e., both men and women are supposed to be modest, tender, and concerned with the quality of life).

Observa-se que os comportamentos considerados masculinos ou femininos são diferentes tanto nas sociedades tradicionais como nas sociedades modernas. Isso é evidenciado quando é considerada a distribuição dos homens e das mulheres em certas profissões (HOFSTEDÉ, 1991).

Dessa forma, culturas masculinas e femininas criam igualmente diferentes modelos de chefe. Os chefes (gestores, gerentes, administradores etc.) da sociedade feminina são mais ocultos, menos visíveis, atuam mais por intuição do que por decisão e procuram sempre o consenso. Por outro lado, os chefes da sociedade masculina revelam autoafirmação, decisão, e tomam suas decisões sozinhos, com base em fatos, mais do que apoiado na decisão grupal (HOFSTEDÉ, 1991).

Logo, nas sociedades em que prevalecem culturas femininas, há uma necessidade de papéis sociais, e os indivíduos não apresentam características de serem ambiciosos e competitivos, mas podem ir para uma qualidade de vida diferente do que o sucesso material, respeitam o que é pequeno, fraco e lento (HOFSTEDÉ, 1986). O Quadro 5 apresenta as características da cultura das sociedades masculina *versus* feminina.

Quadro 5 – Diferenças-chave entre as sociedades masculinas e femininas (continua)

SOCIEDADES MASCULINAS	SOCIEDADES FEMININAS
Valores dominantes: sucesso e progresso material.	Valores dominantes: atenção e cuidado pelos outros.
Mulheres devem ser ternas e ocupar-se das relações.	Homens e mulheres podem ser ternos.
Na família, os fatos são do domínio do pai e os sentimentos do domínio da mãe.	Na família, tanto homem como mulher se ocupam dos fatos e dos sentimentos.
Moças podem chorar, mas rapazes não. Moças não devem beber.	Rapazes e moças podem chorar, mas não beber.
Simpatia pelos mais fortes.	Simpatia pelos mais fracos.
Estudante excelente é a norma.	Estudante médio constitui a norma.
Insucesso escolar constitui um desastre.	Insucessos escolares são incidentes menores.
Aprecia-se a excelência dos professores.	Aprecia-se a simpatia dos professores.
Rapazes e moças estudam matérias diferentes.	Rapazes e moças estudam as mesmas matérias.

Quadro 5 – Diferenças-chave entre as sociedades masculinas e femininas (conclusão)

SOCIEDADES MASCULINAS	SOCIEDADES FEMININAS
Vive-se para trabalhar.	Trabalha-se para viver.
Gestores devem ser decisivos e autoafirmativos.	Gestores apelam para a intuição e procuram o consenso.
Enfatiza-se a equidade, a competição entre colegas e o desempenho.	Acentua-se a igualdade, a solidariedade e a qualidade de vida no trabalho.
Conflitos são resolvidos por meio de confronto.	Conflitos são resolvidos por meio de negociação e do compromisso.
Homens mostram autoconfiança, ambição e dureza.	Todos devem ser modestos.
Importância do dinheiro e das coisas.	Importância das pessoas e das relações calorosas.

Fonte: Hofstede (1991, p. 119).

Com base nessas diferenças-chave, a pesquisa de Hofstede (1980) demonstrou que Japão, Áustria e Venezuela foram os países que obtiveram maiores índices de cultura de sociedade masculina, enquanto que Holanda, Noruega e Suécia foram os países de menor índice, com características de sociedade feminina. O Brasil obteve um escore médio nesse índice, apresentando-se na 27^a colocação entre os países analisados.

2.2.3.4 Controle ou aversão à incerteza

O termo aversão à incerteza tem raízes na Sociologia Organizacional norte-americana, principalmente das pesquisas do economista americano James G. March (HOFSTEDE, 1991). A dimensão cultural aversão ou controle à incerteza está relacionada ao grau em que uma sociedade prefere situações estruturadas ao invés de situações não estruturadas. É definida por Hofstede (1991, p. 113) como: *“The extent to which the members of a culture feel threatened by uncertain or unknown situations”*.

Situações estruturadas são aquelas em que existem regras claras sobre como a sociedade deve comportar-se diante de determinados eventos. Essas regras podem ser de cultura *common law*, visão não legalista, e *code law*, visão legalista, em que o sistema legal é codificado e apresenta um maior grau de detalhamento das normas. Logo, em uma cultura de alta incerteza, as pessoas estão mais propensas a seguir normas e leis.

Em países em que há elevado grau de controle à incerteza, prevalece uma grande quantidade de normativos no ambiente de trabalho que controlam as obrigações e os direitos de empregadores e empregados. Ademais, Hofstede (1991, p. 144) afirma que numa sociedade que apresenta cultura em que a “distância hierárquica é elevada, o exercício de um poder discricionário por parte dos superiores substitui, até certo ponto, a necessidade de normas internas”.

Já nas sociedades que apresentam uma cultura de baixo índice de aversão à incerteza, só se estabelecem normas em casos de absoluta necessidade, existindo uma aversão emocional diante das regras formais (HOFSTEDE, 1991).

O Quadro 6 apresenta as características da cultura das sociedades com alta e baixa aversão à incerteza.

Quadro 6 – Diferenças-chave entre sociedades com baixo e elevado controle da incerteza

ELEVADO CONTROLE DA INCERTEZA	BAIXO CONTROLE DA INCERTEZA
Incerteza inerente a vida é percebida como uma ameaça que se deve combater diariamente.	Incerteza é inerente à vida e vive-se dia a dia.
Estresse elevado, sentimento subjetivo de ansiedade.	Pouco estresse, sentimento subjetivo de bem-estar.
Emoções e agressão podem ser exteriorizadas em público, no momento e lugar apropriado.	Emoções e agressão não devem mostrar-se.
Aceitação de riscos familiares; medo de situações ambíguas e de riscos pouco familiares.	Confortável com situações ambíguas e riscos não familiares.
Normas estritas para as crianças sobre o que é tabu e sujo.	Educação flexível relativamente ao que é sujo e tabu.
O que é diferente é perigoso.	O que é diferente é curioso.
Professores devem ter todas as respostas.	Professores têm o direito de não saber.
Alunos confortáveis em situações de aprendizagem estruturadas e preocupados com as respostas certas.	Alunos apreciam um educador flexível em que as discussões façam parte integrante do processo de aprendizagem.
Necessidade emocional de regras, mesmo que sejam ineficazes.	Deve existir menor número possível de regras.
Tempo é dinheiro.	Tempo constitui apenas um marco de referência.
Necessidade emocional de estar constantemente ocupado; necessidade interior para trabalhar duramente.	Por vezes é bom não fazer nada: trabalha-se muito apenas quando é necessário.
Precisão e pontualidade surgem naturalmente.	Precisão e pontualidade devem ser aprendidas.
Intolerância de ideias e comportamento anticonvencionais, resistência para inovação.	Tolerância e moderação prevalecem.
Motivação pela necessidade de segurança, de estima e de pertença.	Motivação pela necessidade de realização, de estima e de pertença.

Fonte: Hofstede (1991, p. 150).

Na pesquisa de Hofstede (1991), países como Grécia, Portugal e Guatemala apresentaram os maiores índices de aversão à incerteza, enquanto que países como Dinamarca, Jamaica e Cingapura apresentaram os menores índices dessa dimensão. O Brasil apresentou um índice entre intermediário e alto, ficando na 21^a colocação.

2.2.3.5 Orientação de longo prazo (Hofstede e Bond)

A dimensão cultural orientação de longo prazo caracteriza sociedades com cultura orientada rumo a virtudes de futuras recompensas baseadas na perseverança, resultantes do passado e do presente, como respeito à tradição, à preservação das obrigações sociais. Esse

tipo de sociedade dá ênfase à prática e ao bom comportamento como especificidade da tradição, como uma fase cultural (HOFSTEDE, 1986).

Hofstede (1986) demonstrou as diferenças entre as sociedades com alta e baixa orientação de longo prazo, conforme Quadro 7.

Quadro 7 – Diferenças entre sociedades com alta e baixa orientação de longo prazo

ALTA ORIENTAÇÃO DE LONGO PRAZO	BAIXA ORIENTAÇÃO DE LONGO PRAZO
Família é a base da sociedade.	Promoção da igualdade.
Pessoas mais velhas e homens têm mais autoridade do que pessoas mais novas.	Alta criatividade e individualismo.
Ética no trabalho é forte.	Trata os outros como gostaria de ser tratado.
Mostra respeito pela tradição.	Espera viver nas mesmas regras e padrões existentes.
Tem como característica perseverança, lealdade e compromisso.	Respeito com os outros.
Evita fazer qualquer coisa que possa ocorrer perda.	Não hesitam em realizar mudanças necessárias.

Fonte: adaptado de Hofstede (1986, p. 331) e Hofstede (1980).

As cinco dimensões culturais de Geert Hofstede influenciaram e contribuíram com as pesquisas nas mais diversas literaturas, inclusive em pesquisas contábeis. Segundo Radebaugh (2002, p. 67), “a importância da cultura vem sendo cada vez mais reconhecida na contabilidade, embora no passado não houvesse tanta atenção para o estudo das dimensões culturais nas literaturas internacionais”. Gray (1988) foi um dos pioneiros nas pesquisas sobre influência da cultura nos sistemas contábeis, com base nas dimensões culturais desenvolvidas por Hofstede.

Gray (1988) publicou a obra intitulada *Por uma Teoria da Influência Cultural no Desenvolvimento de Sistemas Internacionais de Contabilidade*. O estudo propôs um quadro para uma teoria da relevância cultural na contabilidade. A pesquisa relacionou os valores sociais com os valores contábeis, sendo a maior contribuição para o estudo das dimensões culturais nos sistemas contábeis.

Ademais, Gray (1988) desenvolveu um modelo, a partir dos valores culturais estabelecidos por Hofstede, para explicar as diferenças nos comportamentos dos contadores e a natureza das práticas contábeis em cada país:

- **Profissionalismo versus controle estatutário:** preferência pelo exercício individual, julgamento profissional e manutenção de uma autorregulação em oposição ao cumprimento de regras prescritivas e controle estatutário.
- **Uniformidade versus flexibilidade:** preferência pela aplicação de práticas contábeis uniformes entre empresas e uso consistente dessas práticas em oposição à flexibilidade de acordo com as circunstâncias individuais das companhias.

- **Conservadorismo *versus* otimismo:** preferência por uma abordagem cautelosa na medição, de forma a lidar com a incerteza de eventos futuros em oposição a uma abordagem mais otimista e de maior risco nas mensurações.
- **Sigilo *versus* transparência:** preferência por confidencialidade e restrição à divulgação de informações do negócio em oposição a uma abordagem mais transparente, aberta e pública.

Por fim, Gray (1988) dividiu os valores em dois subgrupos:

- **Profissionalismo *versus* controle e uniformidade *versus* flexibilidade:** dimensões mais ligadas à regulação e ao nível de cumprimento de normas rígidas.
- **Conservadorismo *versus* otimismo e sigilo *versus* transparência:** dimensões mais ligadas à mensuração e à extensão da divulgação de informações com maior transparência.

Nesse contexto, Kluckhohn (1962) afirma que o comportamento pode ser aprendido, pois grupos completos ou sociedades aprendem a fazer certas coisas de forma mais ou menos uniforme. Assim, é possível considerar que o comportamento aprendido, em seus aspectos específicos, “é comum a todas as pessoas do grupo, é transmitido de geração a geração, ou transmitido parcialmente de um membro de um grupo para um ou outro membro de outro grupo, e isso é chamado de cultura” (KLUCKHOHN, 1962, p. 23).

Hsu (1954) corrobora esse entendimento e afirma que cultura é a acumulação de comportamentos aprendidos – padrões do comportamento manifesto. No sentido amplo, o autor considera que o termo pode ser usado como sistemas de valor-atitude e respostas emocionais condicionadas, que são transmitidas de geração a geração em uma sociedade. Para ele, sociedade é um conjunto organizado de indivíduos; cultura é um conjunto organizado de ideias, hábitos e respostas emocionais condicionadas, implementado e transmitido pelos membros de uma sociedade específica.

A ideia que a cultura pode ser transmitida ou aprendida também é compartilhada por Schiffman e Kanuk (2000). Para eles, a cultura pode ser transmitida de várias maneiras, e as pessoas aprendem por meio da socialização. Ainda conforme os autores, o processo de aprendizagem pode ser formal (um indivíduo ensina a outro), informal (o indivíduo aprende por observação) ou técnica (aprendizagem na organização ou instituição).

Para Hofstede (2001), é no nível coletivo que a maior parte da programação mental é aprendida, considerando-se que pessoas com genes totalmente diferentes compartilham programações mentais. A transferência dos programas mentais coletivos é um fenômeno social, e dura por toda a vida de um indivíduo.

Portanto, observa-se que o entendimento de Schiffman e Kanuk (2000) alinha-se à perspectiva psicológica da aprendizagem organizacional, que parte do pressuposto de que a aprendizagem individual é a base para a aprendizagem organizacional (HEDBERG, 1981; ARGYRIS; SCHON, 1978).

Na seção seguinte serão abordados alguns conceitos sobre a aprendizagem, e principalmente a teoria da aprendizagem experiencial de David Kolb que servirá para identificar os estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro no processo de adoção das IPSAS.

2.3 APRENDIZAGEM E TEORIA DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL

A aprendizagem é um processo por meio do qual o conhecimento é criado em razão da transformação da experiência. Esse processo advindo da experiência determina e atualiza o desenvolvimento potencial. O curso de desenvolvimento individual é determinado pelo sistema cultural e social de conhecimento (KOLB, 1984, 1997). Para Fleury e Fleury (1997), a aprendizagem é um processo de mudança, que resulta da experiência anterior. Esse processo poderá provocar alterações no comportamento do indivíduo. Logo, a aprendizagem individual pode impactar o processo social e coletivo.

Conforme Kolb (1971, p. 4), o processo de aprendizagem individual deve ser levado em consideração por parte das organizações e instituições, para que elas também tenham êxito no seu processo de aprendizagem, pois “se as organizações e instituições considerassem o modelo como os indivíduos aprendem, estas estariam em condições de melhorar e aumentar a capacidade de aprender”.

Segundo Kolb (1984), aprendizagem é um processo reflexivo pelo qual a profissionalidade se desenvolve. O processo reflexivo engloba dois processos básicos: perceber e processar, que estão vinculados respectivamente às dimensões concreta/abstrata e ativa/reflexiva. Tais dimensões constituem a base de sustentação de um ciclo de aprendizagem, envolvendo: experiência concreta, observação reflexiva, conceituação abstrata e experimentação ativa (PIMENTEL, 2007).

Para Dewey (apud INÊS, 2009), a aprendizagem é como um processo em espiral que considera que as experiências anteriores condicionam experiências presentes e futuras. Logo, a aprendizagem é considerada uma constante reconstrução de experiências. A experiência, conforme Dewey, é um fluxo, sem início ou fim, sendo aplicável a renovação no sentido de continuidade, o que diferencia a experiência de uma atividade isolada.

Com uma visão naturalista, Dewey (1916, p. 110) considera que:

[...] aprender pela experiência é estabelecer uma conexão para trás e para frente entre o que fazemos com as coisas e o que gostamos ou sofremos como consequência. Em tais condições, fazer transforma-se em tentar um experimento com o mundo para descobrir como ele é.

A teoria da aprendizagem experiencial, de David Kolb, fundamenta-se a partir das concepções teóricas de John Dewey. Segundo Kolb (1984), Dewey é aquele que está na origem do conceito de aprendizagem experiencial e sua emergência no campo da aprendizagem de adultos. Conforme Finger e Asún (2003), Lewin aplicou as ideias de Dewey às organizações. A sua abordagem de “investigação-ação” foi um instrumento de desenvolvimento organizacional que aplicava o ciclo de aprendizagem de Dewey à resolução de problemas organizacionais.

A importância do modelo de Lewin para a aprendizagem experiencial, segundo Krakauer (2014), está na experiência concreta para validar conceitos abstratos, como o de aprendizagem. Para Kolb (1984, p. 9) o trabalho de Lewin integra a teoria com a prática, contribuindo com o desenvolvimento organizacional especialmente relacionado ao tema liderança. A sua célebre frase “não há nada tão prático quanto uma boa teoria” simboliza seu pensamento.

A teoria de Kolb é considerada um modelo de aprendizagem que se dá a partir de uma estrutura holística que considera, além da estrutura cognitiva, a ação, a emoção e a percepção; é um modelo integrativo e dialético, sensível à particularidade do indivíduo e à forma como este se posiciona e se “comporta” no próprio processo de aprendizagem, permitindo medir a cada momento o seu “estilo de aprendizagem” particular (INÊS, 2009; PIMENTEL, 2007; MAINEMELIS; BOYATIZIS; KOLB, 2002).

A teoria da aprendizagem experiencial desenvolvida por Kolb utiliza a experiência como elemento central ao aprendizado. O aprendizado requer que os indivíduos desenvolvam habilidades que estão em polos opostos, uma vez que a decisão de como o indivíduo quer aprender depende de sua escolha pessoal. Alguns obtêm informações de experiências

concretas e tangíveis, enquanto outros de representações abstratas, planejando, pensando sobre ou analisando determinada situação (BAKER; JENSEN; KOLB, 2005).

Kolb (1984) caracterizou a aprendizagem experiencial alicerçado nas seguintes proposições:

- a) a aprendizagem é melhor concebida enquanto processo, não em termos de resultados;
- b) a aprendizagem é um processo contínuo fundado na experiência;
- c) o processo de aprendizagem requer a resolução de conflitos entre modos dialeticamente opostos de adaptação ao mundo;
- d) a aprendizagem é um processo de adaptação ao mundo;
- e) a aprendizagem envolve transação entre a pessoa e o ambiente;
- f) a aprendizagem é um processo de construção de conhecimento.

Para Kolb (1984, p. 38), aprendizagem experiencial é “o processo pelo qual o conhecimento é construído a partir da transformação da experiência”. O autor prefere dizer que aprendizagem é um “processo” (de adaptação) em oposição aos seus conteúdos e resultados; que o conhecimento é um processo de transformação que está sendo continuamente criado e recriado, e não uma entidade independente a ser adquirida e transmitida; por fim, vê a aprendizagem enquanto transformação da experiência, quer na sua forma objetiva, quer subjetiva.

Para Pimentel (2007), a teoria da aprendizagem experiencial consiste em uma abordagem sobre o desenvolvimento do adulto, em especial, do profissional. A aprendizagem experiencial parte da premissa de que todo desenvolvimento profissional prospectivo decorre da aprendizagem atual, assim como o desenvolvimento já constituído é imprescindível para o aprendiz.

De acordo com Kolb (1984), o homem é um ser integrado ao meio natural e cultural. O indivíduo é capaz de aprender a partir de sua experiência; mais precisamente, da reflexão consciente sobre ela. Uma pessoa aprende motivada por seus propósitos, isto é, empenha-se deliberadamente na obtenção de aprendizado que lhe faça sentido (PIMENTEL, 2007). Conforme Kolb (1984, p. 41), “A base estrutural do processo de aprendizagem assenta na transação entre quatro modos de aprendizagem e na forma como a tensão dialética nas duas dimensões se resolve”.

No sistema explicativo de Kolb, toda aprendizagem implica na existência/constituição de estruturas mentais subjacentes à apropriação e elaboração dos conhecimentos advindos da experiência (PIMENTEL, 2007). Conforme a autora, trata-se, portanto, de um modelo

explicativo estrutural. Mas o funcionamento dessas estruturas é igualmente imprescindível, pois a forma com que essas estruturas estão organizadas e inter-relacionadas define os diferentes estilos de aprendizagem, havendo um sistema estrutural correspondente a cada estilo.

Cerqueira (2000, p. 110), citando Kolb (1984), afirma que o estilo de aprendizagem é um estado duradouro e estável que deriva de configurações consistentes das transações entre o indivíduo e o seu meio ambiente.

Kolb e Kolb (2005, p. 194) afirmam que “o conceito de estilo de aprendizagem descreve as diferenças individuais na aprendizagem com base na preferência de gerenciamento do indivíduo para trabalhar nas diferentes fases do ciclo da aprendizagem”. Dessa forma, os aspectos estruturais descritos por Kolb (1984) envolvem: “experiência concreta” (EC); “observação reflexiva” (OR); “conceituação abstrata” (CA) e “experiência ativa” (EA), que se relacionam de forma dialética e em duas dimensões distintas: CA-EC e EA-OR. O Quadro 8 apresenta as características dos aspectos estruturais descritos por Kolb (1984).

Quadro 8 – Características dos aspectos estruturais do ciclo de aprendizagem de Kolb

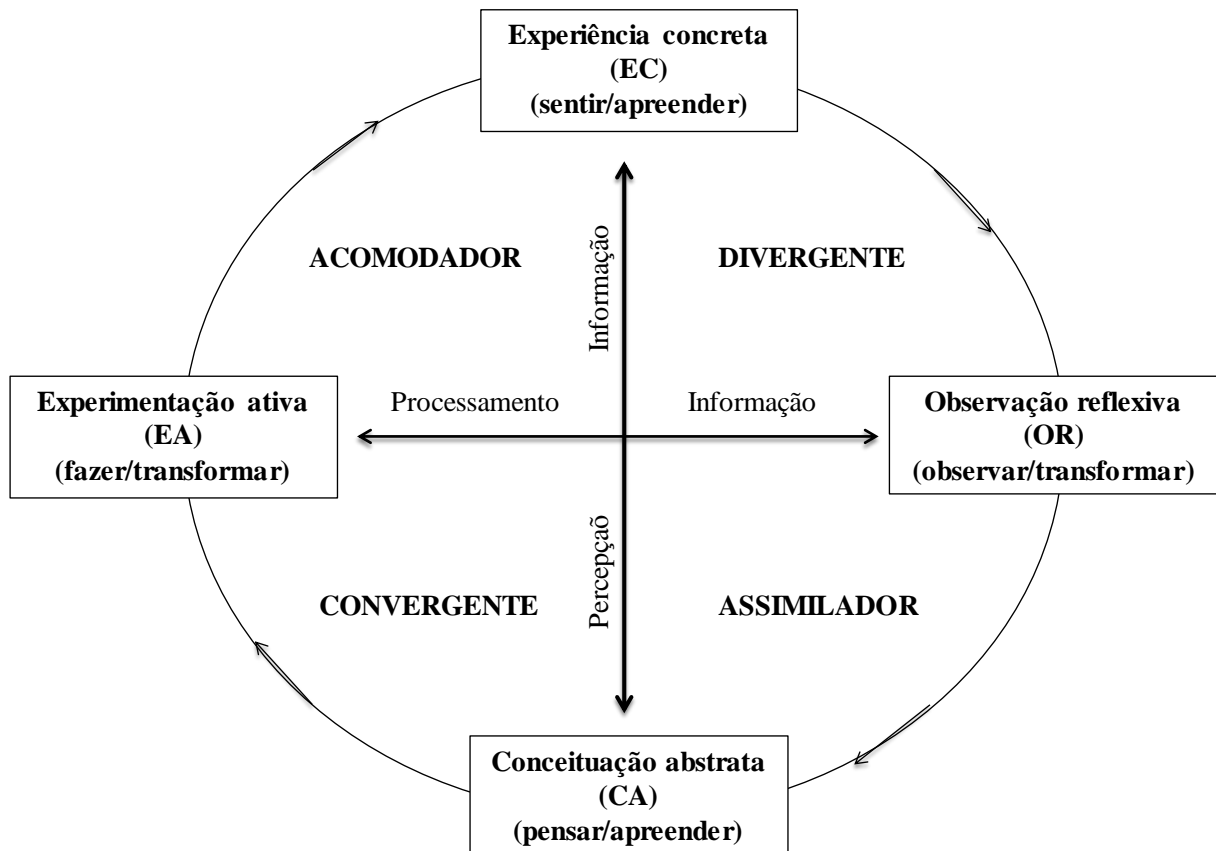
Experiência concreta (EC)	Experiências de contato direto com situações que propõem dilemas a resolver. As ações são referenciadas em conhecimentos e processos mentais já existentes, aprendidos anteriormente. Atitudes de experimentação, obtém-se a matéria-prima para aprendizagens ulteriores.
Observação reflexiva (OR)	Movimento voltado para o interior, de reflexão. Caracteriza-se por atitudes de pesquisa sobre a realidade, como: identificação de elementos; construção de associações; agrupamentos entre os fatos perceptíveis da experiência; determinação de características, dificuldades e possibilidades de escolhas; partilha de opiniões sobre um determinado assunto.
Conceituação abstrata (CA)	Caracteriza-se pela formação de conceitos abstratos e generalizáveis sobre elementos e características da experiência. Constitui-se de ações de comparação com realidades semelhantes, bem como generalização de regras e princípios, cujo intuito é estabelecer sínteses a partir da troca de opiniões, estabelecendo-se um tronco comum de ideias compartilhadas.
Experiência ativa (EA)	É a repercussão das aprendizagens em experiências inéditas, num movimento voltado para o externo, de ação. Caracteriza-se por aplicação prática dos conhecimentos e processos de pensamento tornados refletidos, explicados e generalizados. A ação está centrada em relações interpessoais, com destaque à colaboração e ao trabalho em equipe.

Fonte: Pimentel (2007).

Os aspectos estruturais se traduzem em novas dimensões (CA-EC e EA-OR). Essas dimensões representam as duas posições dialéticas do aprendiz: apreensão e transformação. Enquanto a apreensão conjuga o concreto ao abstrato, a transformação conjuga a ação à reflexão. Por sua vez, os elementos internos das duas dimensões também se articulam mutuamente (PIMENTEL, 2007).

A Figura 2 demonstra o ciclo de aprendizagem experiencial, os elementos de aprendizagem e como eles são apresentados de forma cíclica.

Figura 2 – Dimensão estrutural subjacente ao processo de aprendizagem experiencial



Fonte: adaptado de Kolb (1984).

A relação dialética entre concreto e abstrato se manifesta na aprendizagem por “preensão”, mediante a combinação entre experiência concreta e conceituação abstrata. A aprendizagem por preensão implica dois processos opostos (apreensão e compreensão), pelos quais a pessoa pode se reportar à experiência e relatá-la (PIMENTEL, 2007). A apreensão, conforme Kolb (1984), está vinculada ao ato de apreender e tem como característica a atenção, a valoração e a afirmação, configurando-se uma apreciação da experiência. Na compreensão, a aprendizagem é orientada pela conceituação abstrata, cuja natureza distanciada da experiência imediata e reflexiva permite a formação de imagens mentais (PIMENTEL, 2007).

Já a relação dialética entre reflexivo e ativo se manifesta na aprendizagem por “transformação”, mediante a combinação entre observação reflexiva e experiência ativa (PIMENTEL, 2007). Para a autora, a intenção (interiorização psíquica) é reflexão intencional, consciente e determinada por processos mentais de autoavaliação; e a extensão (exteriorização social) refere-se à ação no mundo exterior, em interação com outras pessoas. O aprendizado se dá pela extensão de determinadas ações para novas experiências.

Dessa forma, os conceitos experiência concreta (EC), observação reflexiva (OR), conceitualização abstrata (CA) e experiência ativa (EA) devem ser analisados em pares, pois isolados não fazem sentido. Por isso, Kolb elabora combinações entre eles, tendo em conta as dimensões de apreensão e transformação. A combinação é sempre constituída pela união entre um dos processos de apreensão (apreensão e compreensão) e um dos de transformação (extensão e intenção), resultando em quatro combinações denominadas elementares, devido à associação ocorrer entre dois componentes (PIMENTEL, 2007).

As combinações entre os pares resultam em quatro possíveis estilos de aprendizagem: acomodador, divergente, assimilativo e convergente. Tais estilos dependem da personalidade, do tipo de carreira escolhida ou da vivência individual (KRAKAUER, 2014; KOLB et al., 2000; CERQUEIRA, 2000).

Os quatro estilos de aprendizagem propostos por Kolb (1984) são compreendidos a partir da perspectiva bidimensional de seu modelo:

- a) **Acomodador (EA-EC):** o indivíduo prefere perceber a informação de maneira concreta e processá-la de maneira ativa. Esse tipo de pessoa aprende fazendo, aceita desafios, imerge na realidade concreta e orienta sua aprendizagem mais pelos sentidos do que pela reflexão.
- b) **Divergente (EC-OR):** esse tipo de pessoa prefere a aprendizagem por meio da experiência concreta e da observação reflexiva. É chamado de divergente, pois se destaca pela elaboração de novas ideias. É criativo e busca soluções inovadoras.
- c) **Assimilador (OR-CA):** é do tipo que sua aprendizagem se baseia na observação reflexiva e na conceitualização abstrata. Prefere pensar, refletir e planejar. Para fundamentar seu aprendizado, busca os modelos teóricos, e dificilmente deixa-se guiar por seus sentidos.
- d) **Convergente (CA-EA):** o indivíduo convergente consegue, por meio da conceitualização abstrata e da experimentação ativa, colocar as ideias teóricas em prática (KOLB et. al., 2000; CERQUEIRA, 2000).

Portanto, para Kolb et al. (2000, 2005) e Loo (2004), a aprendizagem eficaz deve englobar os quatro estilos de aprendizagem, por mais que exista uma maneira predominante. Os estilos devem ser gerenciados conforme a demanda das tarefas, visando o sucesso na aprendizagem. As pessoas têm preferências na maneira de perceber e processar as experiências

vividas, e tendem a repeti-las indiferentemente à natureza da tarefa; assim, encontrar aprendizes que englobem os quatro estilos não é uma tarefa fácil (KOLB et. al., 2000, 2005; LOO, 2004).

Dessa forma, esta pesquisa se utiliza da teoria da aprendizagem experiencial de Kolb para classificar os estilos de aprendizagens predominantes dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro.

3 METODOLOGIA

Esta seção apresenta os procedimentos metodológicos, no que diz respeito à estratégia de pesquisa, ao método e às técnicas utilizadas para atingir o objetivo geral deste estudo, que é analisar o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro a partir dos valores culturais e estilos de aprendizagem considerando o processo de adoção das IPSAS.

3.1 NATUREZA DA PESQUISA

Pode-se considerar a natureza desta pesquisa como descritiva. Optou-se pelo estudo descritivo, pois tem como finalidade descrever as características de determinada população ou fenômeno, bem como estabelecer relações entre variáveis, medir ou coletar informações, de maneira independente ou conjunta, sobre conceitos ou sobre as variáveis que explicam determinado conceito (GIL, 2010, 2012; SAMPIERI et al., 2006; BABBIE, 2005). Cervo e Bervian (2002) afirmam que o pesquisador que escolhe o método descritivo “observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los”.

Em relação aos procedimentos técnicos, classifica-se como documental, pois utiliza-se de fontes primárias que não receberam tratamento analítico (LOPES, 2006). Dessa forma, analisaram-se as atas das reuniões do Grupo Assessor das NBC TSP, do CFC, para verificar se existiu preocupação do órgão normatizador e disseminador quanto aos valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade que pudessem impactar o processo de convergência às IPSAS.

Ademais, a pesquisa descritiva tem como característica a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados (BEUREN, 2012). Dessa forma, utilizou-se uma *survey*, um questionário com duas seções, que será explicado na subseção 3.3. Quanto ao método de abordagem do problema, optou-se pelo enfoque quantitativo, pois buscou-se apurar as opiniões e atitudes explícitas e conscientes dos sujeitos, em uma determinada população, com o objetivo de mensuração.

A pesquisa quantitativa, segundo Silveira (2004, p. 107), “baseia seus estudos em análise de características diferenciadas e numéricas, geralmente ao longo de alguma dimensão, entre dois ou mais grupos, procurando provar a existência de relação entre as variáveis”.

Portanto, por meio de questionário e de análises estatísticas, investigaram-se as dimensões culturais e os estilos de aprendizagem que demonstram o comportamento dos

operadores da contabilidade do setor brasileiro frente ao processo de adoção das IPSAS. Logo, o método de pesquisa utilizado neste estudo foi o teórico-empírico.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

A população de uma pesquisa deve levar em consideração os elementos que tenham características semelhantes para se definir seu universo. Já a amostra é composta por um subconjunto da população que consiste na seleção de um grupo de elementos com a intenção de descobrir alguma coisa sobre a população da qual foi extraída (MALHOTRA, 2012).

Hair Jr et al. (2006) definem que a amostra é delimitada utilizando-se procedimentos não probabilísticos ou probabilísticos. Quando se trata de amostras probabilísticas, todos os elementos da população possuem a mesma possibilidade de serem escolhidos. Nas amostras não probabilísticas, a escolha dos elementos não depende de probabilidade, e sim das causas relacionadas com as características da pesquisa (SAMPIERI et al., 2006).

Considera-se a abordagem utilizada para a amostra deste estudo como não probabilística. A população se constitui pelos membros dos seguintes grupos: (a) GTCON, que é composto por membros de entidades federais, estaduais e municipais, e que podem fazer parte do ciclo de gestão ou do ciclo operacional; (b) Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin); (c) Gestores das Finanças das Capitais; e (d) Contabilistas Federais. Os membros desses grupos totalizam uma população de 4.775 operadores (BRASIL, 2013, 2016).

Os operadores que fazem parte do ciclo de gestão são aqueles que têm competência para normatizar a contabilidade do setor público em suas entidades; já os do ciclo operacional têm a função de apenas executar a contabilidade do setor público. Portanto, um operador pode fazer parte do GTCON, mas não ser do ciclo de gestão.

A amostra tem área de atuação diferenciada, porém com similaridade na função exercida, por exemplo: contabilista, auditor e auditor fiscal, assessor e analista, por isso, resolveu-se chamá-los de operadores da contabilidade do setor público.

Justifica-se trabalhar com esses grupos pelo fato de eles serem considerados, conforme Antipova e Bourmistrov (2013, p. 447), “comunidade epistêmica”. Assim, conforme Diniz et al. (2014), eles são considerados os membros da comunidade técnica que têm a capacidade de mediar a institucionalização e os processos de desinstitucionalização e de promover a aprendizagem organizacional.

Outra justificativa para a escolha desses grupos é que englobam membros das três esferas de governos (federal, estadual e municipal), das cinco regiões do país. Essas variáveis

serão correlacionadas com os valores culturais e os estilos de aprendizagem, para se identificar a cultura nacional e os estilos de aprendizagem predominantes dos operadores da contabilidade por esfera de governo e por região.

Realizou-se um cálculo amostral para determinar o número mínimo de respondentes que a amostra da pesquisa deveria apresentar. Para o cálculo do tamanho da amostra, tem-se uma população de tamanho $N = 4.775$ operadores da contabilidade que poderiam participar deste estudo. Considerando-se um erro amostral de 5% e um grau de confiança de 95%, obteve-se uma amostra aleatória simples $n = 356$. A expressão para cálculo é dada pela equação que superdimensiona a amostra quando $p = 0,50$.

$$n = \frac{\frac{z^2 PQ}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z^2 PQ}{d^2} - 1 \right)} \quad (1)$$

Em que:

n : número de indivíduos da amostra.

z : é um valor da curva normal associado à promoção P .

PQ : $Q = 1-P$, tornando-se uma função do segundo grau que é maximizada com o valor- $p = 50\%$, que torna o tamanho da amostra maior do que o necessário.

N : população investigada.

Antes de se realizar o cálculo amostral, excluíram-se da amostra 14 questionários, por apresentarem erros de preenchimento. Com base na equação apresentada, seria necessária uma amostra de $n = 356$. Contudo, obteve-se uma amostra de 426 respondentes (operadores da contabilidade pública), acima daquela que já havia sido superdimensionada.

Por fim, destaca-se que a amostra abrange as cinco regiões do país, contempla todos os estados brasileiros e há respondentes de 149 entidades públicas (tribunais de contas, STN, secretarias da Fazenda, universidades, institutos federais de educação, ministérios, agências reguladoras, comando da Aeronáutica, Polícia Federal, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, além de entidades estaduais e municipais).

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

O instrumento utilizado para coleta dos dados foi a *survey*. Esse instrumento é utilizado quando “o projeto de pesquisa envolve a coleta de informações de uma grande

amostra” (HAIR JR et al., 2006, p. 157), e busca explicar as “razões para as fontes de eventos, características e correlações observados” (BABBIE, 2005, p. 83). Dentre as técnicas de coleta de dados existentes, no caso de *survey*, utilizam-se geralmente questionários (HAIR JR et al., 2006).

Conforme Hair Jr et al. (2006, p. 159), uma “boa *survey* exige bons questionários para garantir a precisão dos dados”. Assim, a formatação dos questionários encontra embasamento teórico nas pesquisas anteriores de Hofstede (1980, 2001) e Kolb (1984), aumentando, assim, a confiabilidade dos resultados e a uniformidade do objetivo abordado nesta pesquisa.

O questionário (Anexo), inicialmente, apresenta uma carta com um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, e está estruturado em duas seções.

A seção 1 investiga dados gerais dos respondentes e as dimensões culturais a partir do *Value Survey Module* (VSM) 1994 desenvolvido por Hofstede (1980), a maioria das questões apresenta afirmativas com uma escala de Likert. As dimensões culturais do modelo de Hofstede são um instrumento de medida usado para fornecer o ambiente cultural nacional dos respondentes computando os dados a partir de uma fórmula particular sobre as cinco dimensões culturais.

A seção 2 investiga os estilos de aprendizagem por meio do inventário de estilos de aprendizagem (*Learning Style Inventory – LSI 3.1*) de Kolb, desenvolvido primeiramente em 1970 por Kolb, revisado em 1976 e 1985 e validado no Brasil por Sobral (1992).

Após a conclusão do instrumento de coleta de dados, realizou-se um pré-teste: com 2 professores e com 6 profissionais de contabilidade, sendo 3 de órgãos federais, 2 de entidades estaduais e 1 de entidade municipal, que analisaram as afirmativas e os seus respectivos construtos. Identificaram-se pequenas inadequações que foram ajustadas. Em seguida, enviou-se o questionário para os operadores da contabilidade. Para responder ao questionário, eram necessários, no máximo, 20 minutos.

Para investigação das dimensões culturais, aplicou-se o questionário VSM 1994 desenvolvido por Hofstede (1991). O VSM 1994 adaptado nesta tese atribui perguntas sobre determinadas situações em que os operadores da contabilidade do setor público se identificam, tendo como base as dimensões culturais propostas por Hofstede (1986): distância hierárquica (PDI), controle da incerteza (UAI), individualismo (IDV), masculinidade (MAS) e orientação de longo prazo (OLP), temática discutida na seção 2.2.3.

Para esta pesquisa, utilizaram-se 20 afirmativas, cada uma com sua dimensão cultural correspondente. Os operadores da contabilidade responderam às questões ranqueando-as de 1 a 5, sendo 1 a situação com a qual menos se identificam e 5 aquela com a qual mais se

identificam. As respostas foram somadas e calculadas pela equação desenvolvida por Hofstede, para cada dimensão cultural a partir dos seus índices, conforme demonstrada no Quadro 9.

Quadro 9 – Fórmulas matemáticas dos índices IDV, MAS, PDI e UAI

Distância hierárquica – grande/pequena	
Índice PDI	Afirmativa 3 – Ter boa relação com seu chefe. Afirmativa 6 – Ser consultado pelo chefe sobre as decisões que ele deva tomar. Afirmativa 14 – Pela sua experiência, com que frequência seus colegas de trabalho sentem receio de exprimir o seu desacordo em relação aos seus chefes? Afirmativa 17 – Uma estrutura organizacional em que os subordinados têm dois chefes deve ser evitada a qualquer custo.
Fórmula	$PDI = -35$ (média da afirmativa 3) + 35 (média da afirmativa 6) + 25 (média da afirmativa 14) – 20 (média da afirmativa 17) – 20 (constante).
Aversão à incerteza – elevada/baixa	
Índice UAI	Afirmativa 13 – Com que frequência se sente nervoso ou tenso com seu trabalho. Afirmativa 16 – Uma pessoa pode ser uma boa gestora sem ter uma resposta precisa para toda pergunta que um subordinado pode fazer a respeito de seu trabalho. Afirmativa 18 – A competição gera, frequentemente, mais inconvenientes que benefícios. Afirmativa 19 – As regras e normas do órgão não devem ser quebradas, nem mesmo quando você julgue que é do interesse do órgão.
Fórmula	$UAI = 25$ (média da afirmativa 13) + 20 (média da afirmativa 16) – 50 (média da afirmativa 18) – 15 (média da afirmativa 19) + 120 (constante).
Individualismo/coletivismo	
Índice IDV	Afirmativa 1 – Ter tempo suficiente para vida pessoal e familiar Afirmativa 2 – Ter boas condições físicas do ambiente de trabalho (boa ventilação e iluminação, espaço de estudo etc.). Afirmativa 4 – Conseguir apenas a progressão na carreira. Afirmativa 8 – Ter um trabalho que inclua experiências variadas e que tenha um elemento de aventura.
Fórmula	$IDV = -50$ (média da afirmativa 1) + 30 (média da afirmativa 2) + 20 (média da afirmativa 4) – 25 (média da afirmativa 8) + 130 (constante).
Masculinidade/feminilidade	
Índice MAS	Afirmativa 5 – Trabalhar com pessoas que saibam colaborar umas com as outras. Afirmativa 7 – Ter oportunidade de progredir na carreira profissional. Afirmativa 15 – A maioria dos colegas de trabalho é confiável. Afirmativa 20 – Quando as pessoas falham é, frequentemente, por culpa própria.
Fórmula	$MAS = 60$ (média da afirmativa 5) – 20 (média da afirmativa 7) + 20 (média da afirmativa 15) – 70 (média da afirmativa 20) + 100 (constante).

Fonte: Adaptado de Hofstede (2001).

A orientação de longo prazo foi a dimensão que Hofstede adicionou posteriormente, com base nos estudos de Bond (1988) sobre os valores culturais asiáticos. As características dessa dimensão são: persistência, respeito pela ordem, ponderação com gasto com dinheiro, investimento seguro em imóveis e futuras recompensas.

Quadro 10 – Fórmula matemática do índice OLP

Orientação de longo prazo – alta/baixa	
Índice OLP	Afirmativa 10 – Ponderação no gasto com dinheiro. Afirmativa 12 – Respeito pela tradição e valores.
Fórmula	$OLP = -20$ (média da afirmativa 10) + 20 (média da afirmativa 12) + 40 (constante).

Fonte: Adaptado de Hofstede (2001).

Por fim, calcula-se a média entre as afirmativas e a quantidade de respondentes para cada índice, por exemplo: um grupo com 57 respondentes de uma organização pública sobre a afirmativa 6 – Ser consultado pelo chefe sobre as decisões que ele deva tomar:

Quadro 11 – Cálculo da média das afirmativas

Quantidade de respondentes	Tipo de resposta	Respondentes <i>versus</i> tipo de resposta	Total
10	1	10 x 1	10
24	2	24 x 2	48
14	3	14 x 3	42
5	4	5 x 4	20
1	5	1 x 5	5
3	Respostas inválidas	3 x 0	0
Total = 57 – 3 = 54			Total de pontos = 125
Média = 125/54 = 2,31			

Fonte: Adaptado de Hofstede (2001).

O cálculo da média não leva em consideração as repostas em branco ou com mais de uma resposta, portanto, elas são excluídas do cálculo da média.

A aplicação do VSM 1994 revela as dimensões culturais de forma individualizada e coletiva dos operadores da contabilidade do setor público. Para as dimensões culturais, o VSM 1994 identifica o valor de cada dimensão (IDV, MAS, OLP, UAI e PDI).

O inventário de estilos de aprendizados de Kolb (LSI 3.1), instrumento desenvolvido com base na tradução e adaptação de Cerqueira (2000), foi utilizado para identificar os estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público tanto individual como em grupo. Em 1971, David Kolb elaborou um instrumento visando a avaliar os estilos de aprendizagem. De acordo com as pesquisas do autor, o LSI foi capaz de identificar estatisticamente a existência dos quatro tipos de estilos: acomodador, divergente, assimilador e convergente, temática discutida na seção 2.3.

Conforme Kolb et al. (2000), utilizou-se o instrumento LSI em mais de 990 estudos até o ano de 1999. Quanto à avaliação de suas propriedades psicométricas, o LSI recebeu algumas críticas quanto à sua validade de constructo (COFFIELD, 2004; GARNER, 2000). Outros estudos, porém, confirmaram a validade e a confiabilidade do instrumento (RENNIE, 2004; COKER; PEDERSEN, 2004; KAYES, 2005).

Entre os anos de 1985 e 1993, o instrumento sofreu uma série de revisões, e a versão LSI 3.1 é composta por 12 sentenças, que devem ser completadas de acordo com a preferência do respondente, o qual deverá ordenar as respostas hierarquicamente. Cada sentença tem quatro terminações (A, B, C, D), cada uma delas refletindo a postura padrão de

cada estilo (KOLB et al., 2000; CERQUEIRA, 2000). O respondente classifica as terminações de cada sentença de forma a retratar a maneira como ele atua ao ter que aprender algo, neste caso, as IPSAS.

Antes de começar a responder, solicitou-se ao respondente que ele imaginasse que desenvolve suas atividades profissionais de contabilidade para uma (ou em uma) entidade do setor público, e que a contabilidade do setor público está passando por mudanças de normatização, portanto, será necessária a adoção de IPSAS, logo, será necessário “aprender”.

Fazendo uso do espaço disponível em cada terminação, o operador da contabilidade classifica com “4” a terminação que descreve a sentença como ele aprende melhor, descendo até chegar a “1” para a terminação da sentença que ele considera que é a maneira menos provável como aprenderia algo.

Após preenchido o questionário para encontrar o estilo de aprendizagem de cada respondente e, posteriormente, do grupo, seguiram-se os seguintes passos:

Passo 1: Preenchimento da grade de escores alcançados para identificar a pontuação em cada um dos eixos: experiência concreta (EC), observação reflexiva (OR), conceituação abstrata (CA) e experiência ativa (EA), conforme modelo de Cerqueira (2000), e que pode ser visualizado no Quadro 12. Tal pontuação determina o modo como o indivíduo ancora sua aprendizagem, de acordo com os quatro eixos determinados no ciclo de estilo de aprendizagem de Kolb.

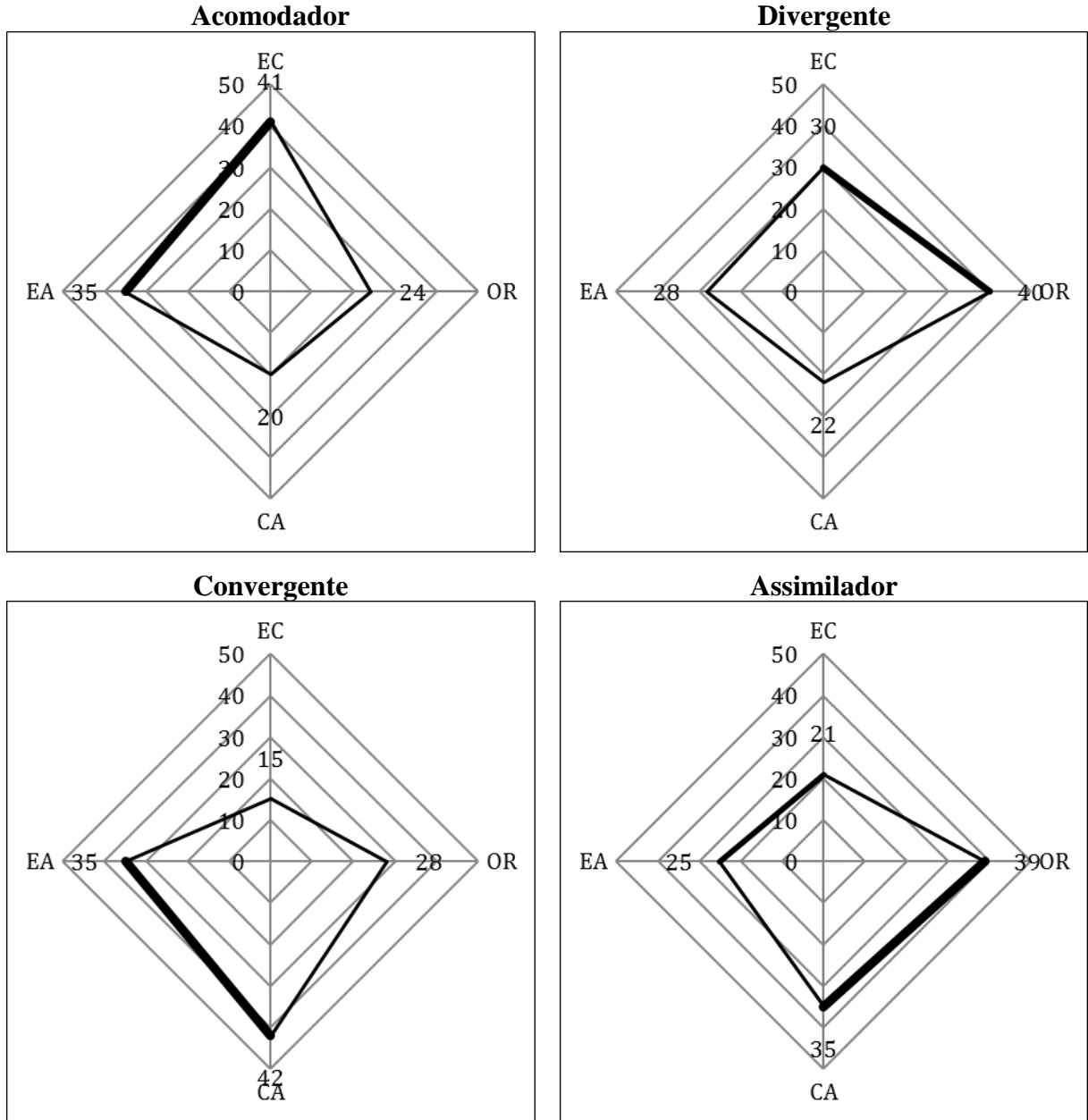
Quadro 12 – Grade de escore utilizada para análise do inventário de estilos de aprendizagem

EIXO	SOMATÓRIO DOS RESULTADOS
EC	1A + 2C + 3D + 4A + 5A + 6C + 7B + 8D + 9B + 10B + 11A + 12B
OR	1D + 2A + 3C + 4C + 5B + 6A + 7A + 8C + 9A + 10A + 11B + 12C
CA	1B + 2B + 3A + 4D + 5C + 6D + 7C + 8B + 9D + 10D + 11C + 12A
EA	1C + 2D + 3B + 4B + 5D + 6B + 7D + 8A + 9C + 10C + 11D + 12D

Fonte: adaptado de Cerqueira (2000).

A partir da grade de escore do inventário de estilos de aprendizagem, que gera a pontuação para cada aspecto estrutural da aprendizagem, é possível encontrar, no plano cartesiano, os pontos que ligam os aspectos estruturais da aprendizagem e verificar, dentre eles, quais têm mais influência no estilo de aprendizagem. O Gráfico 1 exemplifica a distribuição da pontuação dos escores do inventário que dão origem aos aspectos estruturais da aprendizagem.

Gráfico 1 – Distribuição dos escores do inventário no plano cartesiano que dão origem aos aspectos estruturais da aprendizagem



Fonte: elaboração própria.

Passo 2: Para determinar o estilo de aprendizagem de cada profissional de contabilidade, que é uma combinação dos quatro aspectos estruturais de aprendizagem, subtraem-se os resultados alcançados dois a dois: CA–EC (AC-CE) e EA–OR (AE-RO), obtendo-se, assim, o quadrante referente ao estilo de aprendizagem de cada profissional. O Quadro 13 demonstra a correlação entre os eixos CA-EC e EA-OR.

Quadro 13 – Correlação entre os eixos CA-EC e EA-OR

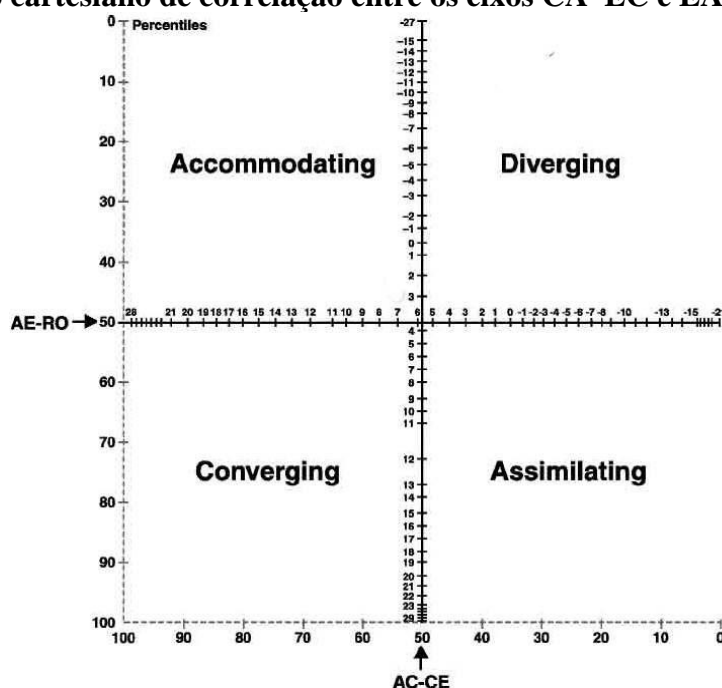
Eixo CA–EC = conceituação abstrata (CA) (–) experiência concreta (EC).
Eixo EA–OR = experiência ativa (EA) (–) observação reflexiva (OR).

Fonte: Kolb (2005).

O eixo CA-EC (AC-CE) mede o grau no qual os operadores da contabilidade preferem aprender com experiências ou pensando, enquanto o eixo EA-OR (AE-RO) mede o grau com que os respondentes preferem aprender fazendo ou assistindo

Passo 3: Os resultados devem ser dispostos em diagramas específicos desenvolvidos por Kolb (1984), que determinaram o estilo de aprendizagem predominante de cada respondente. O diagrama possui quatro quadrantes, similares ao que foi apresentado de forma genérica na Figura 2 da seção 2.4.

Figura 3 – Plano cartesiano de correlação entre os eixos CA–EC e EA–OR



Fonte: Kolb e Kolb (2005).

Assim, ao marcar os dois pontos no plano cartesiano da Figura 3, identifica-se o estilo predominante de aprendizagem: acomodador, divergente, convergente e assimilador, cada um com peculiaridades que definem a preferência de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro.

Para consecução do objetivo desta pesquisa, inseriram-se as seguintes variáveis sociodemográficas ao questionário: sexo, faixa etária, tipo de entidade pública em que o operador da contabilidade atua, região do país onde está localizada a entidade em que atua, escolaridade, tempo de experiência com contabilidade do setor público e o grupo. Dessa forma, pretende-se verificar se essas variáveis guardam relação com as dimensões culturais e com os estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro no processo de adoção das IPSAS.

Inseriu-se o sexo na pesquisa para se identificar se há diferença entre as dimensões culturais e os estilos de aprendizagem entre homens e mulheres. A faixa etária identifica se indivíduos com idade mais elevada se diferenciam daqueles com idade menos avançada, tanto referente às dimensões culturais como aos estilos de aprendizagem.

Inseriu-se, ainda, o tipo de entidade pública para se identificar se há influência das entidades nas dimensões culturais e estilos de aprendizagem, por elas serem de governo federal, estadual ou municipal. Inseriram-se as regiões brasileiras para se identificar a cultura nacional dos operadores da contabilidade e compará-la com as dimensões culturais da sociedade brasileira identificada por Hofstede. Incluíram-se a escolaridade e o tempo de serviço no intuito de se verificar se o nível de escolaridade e se os anos de serviço podem alterar as dimensões culturais e o estilo de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro.

E, por fim, inseriu-se a variável grupo (ciclo de gestão, operador federal, estadual e municipal) para se identificar se operadores que fazem parte do ciclo de gestão (GTCON, Gefin, Gestores Financeiros das Capitais, STN e Tribunais de Contas) têm cultura e estilo de aprendizagem diferentes dos demais operadores, pois aqueles participam mais do processo de normatização, enquanto estes executam e operacionalizam os procedimentos da contabilidade pública.

3.4 COLETA DOS DADOS

A coleta dos dados iniciou-se no mês de junho de 2016 e finalizou-se em fevereiro de 2017, sendo realizada por meio de questionário aplicado *in loco* ou via correio eletrônico (*e-mail*) aos profissionais – operadores da contabilidade – membros dos grupos: GTCON, Gefin, Gestores Financeiros das Capitais e Contabilistas Federais.

Para se aplicar o questionário de forma presencial, foi necessário se deslocar a cinco estados, que contemplam quatro regiões do país, para participar de eventos nacionais e regionais dos quais os operadores da contabilidade eram o público-alvo desses eventos.

Solicitou-se, formalmente, aos organizadores dos eventos, a autorização para aplicação do questionário. Antes de se começar a aplicação, inicialmente, informou-se aos respondentes o objetivo da pesquisa e explicou-se como deveria ser o preenchimento das duas seções do instrumento de coleta de dados.

Na ocasião, enfatizou-se o tópico do questionário que diz: “*Antes de começar a responder, imagine que você desenvolve suas atividades profissionais de contabilidade para*

uma (ou em uma) entidade do setor público. A contabilidade do setor público está passando por mudanças de normatização. Será necessária a adoção de normas internacionais (IPSAS). Portanto, será necessário aprender". A intenção era deixar claro que os respondentes teriam que estar aprendendo algo novo, neste caso, as IPSAS.

Em todos os eventos, deu-se um espaço temporal de 20 minutos para que os operadores pudessem responder ao questionário com tranquilidade. A aplicação *in loco* se deu nos seguintes eventos, alguns de abrangência nacional e outros regional:

- 01 e 02.06.2016: I Fórum de Controle Externo, promovido pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, em Curitiba – PR (abrangência regional).
- 18.08.2016: palestra realizada para o grupo de Notícias Contábeis do Setor Público, em João Pessoa – PB (abrangência regional).
- 26 e 27.08.2016: curso de pós-graduação *lato sensu* em Finanças Públicas e Administração Orçamentária, promovido pela Escola de Governo Henrique Santillo, em Goiânia – GO (abrangência regional).
- 19 e 20.09.2016: treinamento para operadores da contabilidade promovido pela Escola de Administração e Treinamento (Esafi), em Vitória – ES (abrangência regional).
- 09 a 11.11.2016: Encontro do GTCO, realizado pela STN, em Brasília – DF (abrangência nacional).
- 28.11 a 02.12.2016: 13ª Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas, promovida pela Escola de Administração Fazendária (Esaf), em Brasília – DF (abrangência nacional).

Já por meio de correio eletrônico (*e-mail*), o questionário foi enviado aos operadores da contabilidade do setor público brasileiro no período de 28.11.2016 a 04.02.2017.

Buscou-se, em órgãos oficiais (CFC, STN e Associação Nacional dos Contabilistas do Poder Executivo Federal – ANACONTA), uma lista de *e-mails* ou de contatos dos contabilistas que atuam no setor público. Não existe uma lista específica que englobe todos os contabilistas federais. A lista de *e-mails* mais completa foi cedida pela ANACONTA, contudo nela só constavam 1.575 contabilistas federais (688 contadores e 887 técnicos em contabilidade).

No texto do *e-mail*, convidaram-se os operadores a participar da pesquisa, demonstrando-se, principalmente, a importância da participação deles para o estudo em tela. Em seguida, informou-se o objetivo da pesquisa e explicou-se como deveria ser o

preenchimento das duas seções do instrumento de coleta de dados. Manteve-se o cuidado de enviar os *e-mails* com cópias ocultas, pois a ANACONTA solicitou que se mantivesse a lista de *e-mails* em sigilo e que não fosse repassada para outras pessoas, tampouco para outros pesquisadores.

A taxa de retorno dos 1.575 *e-mails* enviados foi de aproximadamente 9,21%, dos quais 95,2% foi de contadores e 4,8% de técnicos. Na tentativa de aumentar cada vez mais a taxa de retorno, reenviaram-se os *e-mails* duas vezes por semana, geralmente nas terças e quintas-feiras, expurgando do reenvio aqueles respondentes que já haviam dado um *feedback*.

Optou-se por não utilizar qualquer tipo de plataforma para o questionário, por exemplo, *Google Docs*, pois se buscou agradecer a cada *e-mail* respondido no intuito de demonstrar a importância da participação de cada um dos respondentes na conclusão desta tese, bem como fortalecer um elo para futuras pesquisas. Ademais, registrou-se um apoio incondicional por parte de alguns contabilistas que participaram da pesquisa.

3.5 PROCEDIMENTOS ESTATÍSTICOS

Utilizaram-se os procedimentos estatísticos para responder à questão de pesquisa, alcançar os objetivos propostos e testar as hipóteses. Realizaram-se o tratamento e a análise dos dados utilizando-se as estatísticas univariada e multivariada. A aplicação do método multivariado permite a análise simultânea de mais de duas variáveis, demonstrando possíveis associações, semelhanças ou diferenças entre elas, minimizando a perda de informação.

Inicialmente, utilizaram-se testes descritivos (média, desvio padrão, frequências e percentuais) para apresentar o perfil da amostra, em seguida, utilizaram-se as seguintes análises e testes univariados e multivariados:

- Análise de variância univariada.
- Análise de variância multivariada (*multivariate analysis of variance* – MANOVA).
- Análise de correspondência (*correspondence analysis*).
- Teste de Kruskal-Wallis.
- Teste qui-quadrado.
- Traço de Pillai.
- Lambda de Wilks.
- Traço de Hotelling-Lawley.
- Maior autovalor de Roy.

3.5.1 Testes qui-quadrado e Kruskal-Wallis

Pode-se utilizar o teste qui-quadrado como uma extensão do teste binomial, e é aplicado a uma amostra em que a variável nominal assume duas ou mais categorias. O teste compara as frequências observadas com as esperadas em cada categoria (FÁVERO et al., 2009).

Conforme Fávero et al. (2009), a estatística do teste qui-quadrado é dada por:

$$X_{cal}^2 = \sum_{i=1}^n \frac{(O_i - E_i)^2}{E_i} \quad (2)$$

Em que:

X_{cal}^2 : o valor da estatística do qui-quadrado.

O_i : número de casos observados na i -ésima observação.

E_i : número de casos esperados na i -ésima observação quando H_0 é verdadeira.

n : número de observações.

Com um nível de significância de $\alpha < 5\%$, aplicou-se o teste qui-quadrado para as variáveis valores culturais e estilos de aprendizagem, bem como entre a relação dessas variáveis com as variáveis sociodemográficas, objetivando identificar se existia alguma associação entre as variáveis. Essa análise se dividiu em duas: primeiramente, analisaram-se, separadamente, as variáveis valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade; posteriormente, a análise considerou valores culturais e estilos de aprendizagem por sexo, entidade, região, formação acadêmica, experiência e grupo dos operadores.

Outro teste aplicado foi o Kruskal-Wallis. Esse teste é um método alternativo ao teste F utilizado na ANOVA 1 fator. Conforme Stevenson (1981), a análise de variância clássica exige algumas hipóteses fortes quanto aos dados amostrais. Enquanto a análise de variância dos testes dependem da hipótese de que todas as populações em confronto são independentes e normalmente distribuídas, o teste de Kruskal-Wallis não coloca restrição sobre a comparação.

A estatística do teste Kruskal-Wallis testa se três ou mais amostras independentes foram extraídas de populações com médias iguais. É um teste de análise da variância de um critério que emprega postos em lugar de mensurações. A exigência adicional ao teste F é que a variável básica tenha distribuição contínua (STEVENSON, 1981).

Utiliza-se o teste quando se viola a suposição de normalidade dos dados, neste caso, tem-se a substituição do teste F e da análise de variância com uma classificação (*design one-way*) para testes que não necessitam da suposição de distribuição normal para os dados. Substitui-se a análise de variância com uma classificação pelo teste de Kruskal-Wallis e verifica-se se k grupos independentes provêm da mesma amostra.

Utilizou-se o teste de Kruskal-Wallis para analisar a influência entre os valores culturais e estilos de aprendizagem por sexo, entidade, região, formação acadêmica, experiência e grupo dos operadores.

O Quadro 14 ajuda a escolher o teste mais adequado para se testar as hipóteses, bastando observar o nível de mensuração e o tipo de amostra para identificar o teste.

Quadro 14 – Classificação dos modelos estatísticos de testes de hipótese pelo nível de mensuração e por tipo de amostra ou experimento

Nível de mensuração	Amostras ou grupos				
	Uma	Duas		K (mais de dois)	
		Independentes	Emparelhados	Independentes	Emparelhados
Nominal	1) Qui-quadrado; 2) Runs.	1) Qui-quadrado (rxs); 2) Fischer (2x2).	McNemar (variável dicotômica).	1) <i>Qui-quadrado</i> ; 2) Mediana.	Q de Cochran (variável dicotômica).
Ordinal	Kolmogorov-Smirnov	1) Mann-Whitney; 2) K-S-Z; 3) Moses; 4) W-W.	1) Wilcoxon; 2) Sinal.	1) <i>Kruskal-Wallis</i> (exp. inteiramente casualizado); 2) Mediana.	Friedman (exp. em blocos casualizados).
Intervalar	Teste-t.	Teste-t.	Teste-t.	ANOVA (exp. inteiramente casualizado).	ANOVA (exp. com medidas repetidas).

Fonte: elaboração própria.

Portanto, observando-se o nível de mensuração e o tipo de amostra, utilizaram-se os testes qui-quadrado e Kruskal-Wallis.

3.5.2 Estatística multivariada

O pesquisador que examina apenas relações entre duas variáveis e evita o uso de análise multivariada, ignora uma ferramenta eficaz que lhe pode apresentar informações potencialmente úteis (HAIR JR et al., 2006). Esses autores classificam as técnicas multivariadas em técnicas de dependência e interdependência.

Pode-se entender as técnicas de dependência como aquelas em que se identifica uma variável ou conjunto de variáveis como a variável dependente a ser explicada por outras variáveis, conhecidas como variáveis independentes. Nesse grupo, destaca-se a MANOVA e a

análise discriminante. Já as técnicas de interdependência são aquelas em que nenhuma variável ou grupo de variáveis é definida como independente ou dependente, isso ocorre, por exemplo, na análise de componentes principais e na análise fatorial.

No que diz respeito à técnica multivariada, utilizaram-se: análise de correspondência (*correspondence analysis*) e análise de variância multivariada (MANOVA). Para Reis (1997), na estatística multivariada, a maestria consiste em escolher o método apropriado ao tipo de dados, usá-lo corretamente, saber interpretar os resultados e retirar deles as conclusões corretas.

3.5.2.1 Análise de correspondência (*correspondence analysis*)

Pode-se considerar a técnica de análise de correspondência (AC) um caso especial da técnica de análise de componentes principais (ACP), porém dirigida a dados categóricos organizados em tabelas de contingência e não a dados contínuos. Segundo Jobson (1996), utilizam-se testes como qui-quadrado para avaliar se a informação contida nas linhas da tabela são independentes ou não da informação contida nas colunas.

Outra forma para se avaliar a relação das linhas e colunas é por meio da análise de correspondência. Essa técnica multivariada tem uma relação direta com a estatística qui-quadrado e é uma técnica muito útil para a análise de dados quantitativos (MINGOTI, 2005).

A análise de correspondência é uma técnica descritiva e exploratória utilizada para analisar tabelas cruzadas com duas ou mais classificações, em particular as tabelas cruzadas simples com “ r ” linhas e “ s ” colunas, denotadas por tabelas cruzadas $r \times s$. É uma técnica gráfica que apresenta a informação contida nas frequências de uma tabela $r \times s$. Por meio de um gráfico que mostra as associações entre as linhas e cada coluna (RENCHEER, 2002). Pode-se encontrar aplicações com explicações detalhadas em Greenacre (1984).

Ela não é útil em tabelas com muitas frequências iguais a zero ou frequências de valor baixo, neste caso, deve-se combinar categorias reduzindo a dimensão $r \times s$ para uma tabela menor. Realizam-se as análises de dados em tabelas $r \times s$ com os modelos log-lineares ou teste qui-quadrado, ambos sob enfoque da teoria assintótica (GREENACRE, 1984).

A análise de correspondência decompõe a estatística qui-quadrado para avaliar a proximidade entre colunas e linhas na forma de uma apresentação gráfica para identificar similaridades entre categorias. Os gráficos produzidos pela análise de correspondência são formados por pontos que são projeções de linhas e colunas no espaço bidimensional euclidiano (ou unidimensional). Se dois pontos estão próximos, então o perfil dessa linha e coluna são similares (RENCHEER, 2002). A Tabela 1 demonstra como ocorre a similaridade.

Tabela 1 – Identificação da similaridade entre categorias por meio de linhas e coluna

X (item)	Y (grau de satisfação)				Total
	A ₁	A ₂	...	A _s	
Q ₁	N ₁₁	N ₁₂	...	N _{1s}	N ₁₊
Q ₂	N ₂₁	N ₂₂	...	N _{2s}	N ₂₊
...
Q _r	N _{s1}	N _{s2}	...	N _{rs}	N _{r+}
Total	N₊₁	N₊₂	...	N_{+s}	N

Fonte: elaboração própria.

Em que:

$$N_{+j} = \sum_{i=1}^r N_{ij} : \text{a soma das frequências absolutas da } j\text{-ésima coluna;} \quad (3)$$

$$N_{i+} = \sum_{j=1}^s N_{ij} : \text{a soma das frequências absolutas da } i\text{-ésima linha;} \quad (4)$$

$$N = \sum_{j=1}^s \sum_{i=1}^r N_{ij} = \sum_{i=1}^r N_{i+} = \sum_{j=1}^s N_{+j} : \text{total das frequências absolutas da tabela } r \times s. \quad (5)$$

Um dos objetivos principais da análise de correspondência é saber qual informação está contida nas frequências absolutas N_{ij} que permite associar os “ r ” níveis da variável categórica X , Q_1, Q_2, \dots, Q_r , com “ s ” níveis da variável categórica Y , A_1, A_2, \dots, A_s .

As “ s ” colunas podem representar um vetor no espaço de dimensão “ s ” cuja distância euclidiana (ou outro tipo de distância) entre eles se calcula. Cada vetor tem “ s ” componentes e se tem a todo “ r ” vetores, logo, “ r ” pontos em um espaço de dimensão “ s ”.

As distâncias entre cada ponto e o ponto médio denominado centroide resumem toda informação sobre a similaridade entre linhas. É adequado que “ s ” seja a menor dimensão possível com perda mínima de informação, isto é, que haja uma redução na dimensão do espaço s -dimensional. No caso de uma 5×4 , poder-se-ia reduzir a dimensão 4 para as dimensões 3, 2 ou 1.

Alguns termos fazem parte da análise de correspondência, dentre eles destacam-se: massa, inércia, inércia e perfil da linha e coluna e coordenadas para o gráfico dos perfis de linhas e colunas da análise de correspondência.

A massa é a frequência relativa de cada cela da tabela. Uma tabela 5×4 tem 20 celas e uma $r \times s$ tem rs celas. A soma das frequências relativas é igual a 1 e o total destas por linhas ou colunas são chamadas, respectivamente, de *massa linha* e *massa coluna*.

A inércia tem origem na Matemática, com o conceito de *momento de inércia*, que é o quadrado da distância perpendicular de um ponto ao centroide. Na análise de correspondência, define-se a inércia como o valor qui-quadrado de Pearson dividido por N , logo, a inércia I é dada por:

$$I = \chi^2/N \quad (6)$$

Ademais, para se explicar a inércia e perfil da linha e coluna, pode-se utilizar o seguinte procedimento: se as variáveis x e y são independentes, então o produto das distribuições marginais reproduzem a distribuição conjunta, ou seja:

$$P(x,y) = P_1(x) P_2(y) \quad (7)$$

Dessa forma, no caso de independência, pode-se reproduzir as frequências absolutas N_{ij} pelos totais marginais da tabela, logo, cada N_{ij} deveria ser igual a E_{ij} , em que:

$$E_{ij} = N_{i+} N_{+j} / N \quad (8)$$

é a frequência esperada sob a hipótese de independência das variáveis x e y no teste qui-quadrado de Pearson (teste qui-quadrado de independência). A estatística do teste é dada por χ^2 , em que:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(N_{ij} - E_{ij})^2}{E_{ij}} \quad (9)$$

Pode-se perceber que o aumento da diferença $(N_{ij} - E_{ij})$ faz aumentar valor χ^2 e, como consequência, aumenta valor da inércia I .

Dessa forma, observa-se que a análise de correspondência é um método de decomposição da inércia (I) ou qui-quadrado (χ^2) que tem o propósito de determinar uma menor dimensão para conjunto de vetores cujos componentes são as frequências absolutas de modo que os desvios (ou diferenças) $(N_{ij} - E_{ij})$ estejam o mais próximo possível.

O objetivo da análise de correspondência é semelhante ao objetivo da análise fatorial. A diferença essencial entre as duas é que a análise fatorial utiliza o teorema matemático da decomposição espectral de matrizes, enquanto que a análise de correspondência utiliza o teorema da decomposição em valores singulares de matrizes.

No modelo de análise de correspondência, a decomposição em valores singulares objetiva reduzir a dimensão de espaço gerado pelos vetores (mais precisamente $d = \min\{r-1, s-1\}$ vetores independentes). As dimensões propostas pela análise de correspondência são de 1 a d . No caso de uma tabela 5 x 4, as soluções poderiam ser: $d = 1, 2, 3$. Se $d = 2$, pode-se

fazer um gráfico das distâncias em duas dimensões e avaliar, por meio desse gráfico, como se associam as categorias das variáveis $x = (Q_1, Q_2, \dots, Q_r)$ e $y = (A_1, A_2, \dots, A_s)$.

Os resultados apresentados pela análise de correspondência demonstram as medidas pertinentes à avaliação da aplicação do modelo, que são: *singular values* (valor singular), *percentages of inertia explained* (porcentagem de inércia explicada), *cumulative percentages* (porcentagem de inércia explicada acumulada), e contribuição da estatística qui-quadrado.

Por fim, as coordenadas para o gráfico dos perfis de linhas e colunas podem ser encontradas a partir dos procedimentos apresentados a seguir.

Considere-se a matriz de massa (frequências relativas) P , dada por:

Tabela 2 – Matriz de frequências relativas “P”

X (item)	Y (grau de satisfação)				Total
	A ₁	A ₂	...	A _s	
Q ₁	p ₁₁	p ₁₂	...	p _{1s}	p ₁₊
Q ₂	p ₂₁	p ₂₂	...	p _{2s}	p ₂₊
...
Q _r	p _{s1}	p _{s2}	...	p _{rs}	p _{r+}
Total	p₊₁	p₊₂	...	p_{+s}	1

Fonte: elaboração própria.

E sua representação matricial P , dada por:

$$P = (p_{ij}) \quad (10)$$

é uma matriz $r \times s$ com elementos $p_{ij} = N_{ij}/N$, e soma das linhas $p_{i+} = \sum_{j=1}^s p_{ij}$.

Seja r vetor coluna $s \times 1$,

$$r = (p_{1+}, p_{2+}, \dots, p_{s+})' = (N_{1+}/N, N_{2+}/N, \dots, N_{s+}/N) = Pj, \quad (11)$$

Em que: j é vetor $r \times 1$ com componentes iguais a 1.

De forma similar, define-se vetor linha c' :

$$c' = (p_{+1}, p_{+2}, \dots, p_{+r}) = (N_{+1}/N, N_{+2}/N, \dots, N_{+r}/N) = j'P \quad (12)$$

Em que: $p_{+j} = \sum_{i=1}^r p_{ij}$.

A matriz de frequências relativas P tem a seguinte representação matricial:

$$\begin{pmatrix} \mathbf{P} & \mathbf{r} \\ \mathbf{c}' & 1 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} p_{11} & p_{12} & \cdots & p_{1s} & p_{1+} \\ p_{21} & p_{22} & \cdots & p_{2s} & p_{2+} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots & \vdots \\ p_{r1} & p_{r2} & \cdots & p_{rs} & p_{r+} \\ p_{+1} & p_{+2} & \cdots & p_{+s} & 1 \end{pmatrix} \quad (13)$$

Definindo-se

$$\mathbf{D}_r = \begin{pmatrix} p_{1+} & 0 & \cdots & 0 \\ 0 & p_{2+} & \cdots & 0 \\ 0 & 0 & \ddots & \vdots \\ 0 & 0 & \cdots & p_{r+} \end{pmatrix} \text{ e } \mathbf{D}_c = \begin{pmatrix} p_{+1} & 0 & \cdots & 0 \\ 0 & p_{+2} & \cdots & 0 \\ 0 & 0 & \ddots & \vdots \\ 0 & 0 & \cdots & p_{+r} \end{pmatrix} \quad (14)$$

pode-se escrever:

$$R = D_r^{-1}P \quad (15)$$

e

$$C = PD_c^{-1} \quad (16)$$

Conforme Rencher (2002), a estatística χ^2 pode ser escrita na forma:

$$\begin{aligned} \chi^2 &= n \operatorname{tr}[\mathbf{D}_r^{-1}(\mathbf{P} - \mathbf{rc}')\mathbf{D}_c^{-1}(\mathbf{P} - \mathbf{rc}')'] \\ \chi^2 &= N \sum_{i=1}^k \lambda_i^2 \end{aligned} \quad (17)$$

Em que: $\lambda_1^2, \lambda_2^2, \dots, \lambda_k^2$, $\lambda_1^2, \lambda_2^2, \dots, \lambda_k^2$ são autovalores não nulos de $\mathbf{D}_r^{-1}(\mathbf{P} - \mathbf{rc}')\mathbf{D}_c^{-1}(\mathbf{P} - \mathbf{rc}')'$ e $k = \operatorname{rank}[\mathbf{D}_r^{-1}(\mathbf{P} - \mathbf{rc}')\mathbf{D}_c^{-1}(\mathbf{P} - \mathbf{rc}')'] < \min\{r, s\}$.

A matriz $P - rc'$ é não simétrica e, portanto, utiliza-se a sua decomposição em valores singulares para se obter as coordenadas. Padronizando $P - rc'$, obtém-se Z , dada por:

$$Z = D_r^{-1/2}(P - rc')D_c^{-1/2}, \quad (18)$$

que tem $\operatorname{rank} = \min\{r-1, s-1\}$.

Fazendo-se a decomposição em valores singulares de Z :

$$Z = U\Lambda V' \quad (19a)$$

Em que as colunas de U $r \times s$ são autovetores normalizados de ZZ' e $\Lambda = \operatorname{diag}(\lambda_1, \lambda_2, \dots, \lambda_k)$ é matriz diagonal com autovalores $\lambda_1^2, \lambda_2^2, \dots, \lambda_k^2$ não nulos de ZZ' ou $Z'Z$. Os

elementos da diagonal de Λ são chamados de valores singulares. Tendo em vista que as colunas de U e V são ortogonais pela propriedade da decomposição em valores singulares, então UU' e VV' são matrizes identidade, denotada por I . Então, pode-se escrever que a decomposição de ZZ' é:

$$ZZ' = D_r^{-1/2}(P - rc')D_c^{-1/2}(P - rc')' \quad (19b)$$

Obtém-se a decomposição de $P - rc'$ igualando-se os lados direitos das Equações 18 e 19 e resolvendo-se em $P - rc'$. Ou seja:

$$\begin{aligned} & \mathbf{D}_r^{-1/2}(\mathbf{P} - \mathbf{rc}')\mathbf{D}_c^{-1} \\ & \mathbf{D}_r^{-1/2}(\mathbf{P} - \mathbf{rc}')\mathbf{D}_c^{-1} = \mathbf{U}\mathbf{L}\mathbf{V}' \\ & \mathbf{P} - \mathbf{rc}' = \mathbf{D}_r^{1/2}\mathbf{U}\mathbf{L}\mathbf{V}'\mathbf{D}_c^{-1} \\ & \mathbf{P} - \mathbf{rc}' = \mathbf{A}\mathbf{L}\mathbf{B}' = \sum_{i=1}^k \mathbf{a}_i \mathbf{b}_i' \end{aligned} \quad (20)$$

Em que:

A : $D_r^{-1/2}U$.

B : $D_c^{-1/2}V$.

a_i, b_i : colunas das matrizes A e B .

A decomposição (Equação 20) é conhecida por decomposição em valores singulares generalizados (RENCHER, 2002).

Portanto, as coordenadas dos desvios $R - jc'$ em relação aos eixos b_1, b_2, \dots, b_k são as colunas de X :

$$X = D_r^{-1}A\Lambda \quad (21)$$

De forma análoga, as coordenadas dos desvios $C - rj'$ em relação aos eixos a_1, a_2, \dots, a_k são dadas pelas colunas de Y :

$$Y = D_c^{-1}B\Lambda \quad (22)$$

Finalmente, as coordenadas para o perfil linha dos desvios $r_i' - c'$, $i = 1, 2, \dots, r$ é obtido com as duas primeiras colunas de X , diga-se X_1 :

$$\mathbf{X}_1 = \begin{pmatrix} x_{11} & x_{12} \\ x_{21} & x_{22} \\ \vdots & \vdots \\ x_{r1} & x_{r2} \end{pmatrix} \quad (23)$$

De forma similar, as coordenadas para o perfil coluna dos desvios $\mathbf{c}_j - r$, $i = 1, 2, \dots, s$ é obtido com as duas primeiras colunas de \mathbf{Y} , diga-se \mathbf{Y}_1 :

$$\mathbf{Y}_1 = \begin{pmatrix} y_{11} & y_{12} \\ y_{21} & y_{22} \\ \vdots & \vdots \\ y_{r1} & y_{r2} \end{pmatrix} \quad (24)$$

A distância d_{ij}^2 é escrita na forma matricial por:

$$d_{ij}^2 = (\mathbf{r}_i - \mathbf{r}_j)' \mathbf{D}_c^{-1} (\mathbf{r}_i - \mathbf{r}_j) \quad (25)$$

E está relacionada com a inércia I , pois:

$$I = \chi^2 / N = \sum_{i=1}^r p_{i+} (\mathbf{r}_i - \mathbf{c})' \mathbf{D}_c^{-1} (\mathbf{r}_i - \mathbf{c}) \quad (26)$$

Pode-se, portanto, verificar que:

$$I = \sum_{i=1}^k \lambda_i^2 \quad (27)$$

Logo, a contribuição das duas dimensões (ou eixos) do gráfico em relação a I é dada por:

$$I = \frac{\lambda_1^2 + \lambda_2^2}{\sum_{i=1}^k \lambda_i^2} \quad (28)$$

Assim, conforme Rencher (2002) e Hosmer e Lemeshow (1989), esses são os elementos matemáticos que compõem o modelo de análise de correspondência e as características mais importantes que devem ser observadas na sua análise.

Buscou-se, portanto, evidenciar, por meio da análise de correspondência, as principais associações entre os valores culturais e estilos de aprendizagem e entre cada uma dessas variáveis com as variáveis sexo, faixa etária, tipo de entidade, região, formação acadêmica, experiência e grupo, para verificar quais estilos de aprendizagem e valores culturais são predominantes nas associações das variáveis.

Em outras palavras, por exemplo, na variável sexo (masculino e feminino), o masculino estaria mais associado ao estilo de aprendizagem assimilador? Seu valores culturais predominantes seriam os mesmos do feminino? A técnica multivariada análise de correspondência se propõe a dar as respostas.

Nunca é demais utilizar duas técnicas multivariadas, desde que elas possam se completar ou ajudar a interpretar os dados. Por isso, optou-se em utilizar, concomitantemente, a análise de correspondência e a análise de variância multivariada (MANOVA).

3.5.2.2 Análise de variância multivariada (MANOVA)

A análise de variância multivariada (MANOVA) é uma extensão da análise de variância simples (ANOVA). A diferença entre esses dois testes está no fato de a MANOVA realizar, simultaneamente, a comparação entre as médias de grupos para diversas variáveis respostas. Já a ANOVA avalia as diferenças entre as médias de grupos apenas para uma variável resposta de cada vez (REIS, 1997).

Conforme Hair Jr et al. (2006), a MANOVA é uma técnica estatística de dependência que mensura as diferenças para duas ou mais variáveis dependentes métricas, com base em um conjunto de variáveis categóricas (não métricas) variáveis independentes. Ademais, Rao (1952 apud DEMÉTRIO, 1985) afirma que a MANOVA consiste em analisar as variâncias e as covariâncias de variáveis correlacionadas por meio da comparação de matrizes de estimativas de variâncias e covariâncias.

A MANOVA também se assemelha ao estudo da dispersão dos centroides de aglomeração ou das nuvens de pontos de um espaço multidimensional. No que tange à hipótese de homogeneidade de matrizes de variâncias e covariâncias, ela suporta uma pequena parcela de heterogeneidade de variâncias e covariâncias (LAFORGE, 1981). Conforme Mardia (1971 apud DEMÉTRIO, 1985), a MANOVA é robusta à não normalidade, observando-se no caso de experimentos com um fator, ao contrário dos testes de igualdade de matrizes de covariâncias. Tanto a MANOVA quanto a ANOVA utilizam os seguintes passos sequenciais:

- a) Testa-se a hipótese global de igualdade de médias entre os grupos.
- b) Se o resultado do passo anterior for significativo, utilizam-se testes adicionais no sentido de explicar as diferenças entre os grupos (comparações múltiplas).

De acordo com Hair Jr et al. (2006), são necessárias quatro suposições para os procedimentos de teste multivariado de MANOVA serem válidos:

- a) Modelo aditivo para efeitos de grupos, blocos (se houver) e erro.
- b) As observações devem ser não correlacionadas.
- c) Homocedasticidade – as matrizes de variâncias e covariâncias devem ser iguais para todos os grupos, isto é, $\Sigma_1 = \Sigma_2 = \dots = \Sigma_g$. Essa suposição pode ser violada e terá impacto mínimo se os grupos tiverem aproximadamente o mesmo tamanho.
- d) O conjunto de p variáveis dependentes deve seguir uma distribuição normal multivariada, ou seja, os erros devem ter distribuição normal multivariada, com matriz de variâncias e covariâncias Σ ($ei \sim Np(\emptyset, \Sigma)$, sendo \emptyset o vetor nulo). Essa condição tem relevância diminuída quando as amostras são de grande dimensão.

Pode-se utilizar a MANOVA para qualquer delineamento experimental. Mas é preciso trabalhar com todas as variáveis simultaneamente, obtendo-se para elas matrizes de somas de quadrados e somas de produtos cruzados. O modelo linear de MANOVA pode ser escrito como:

$$Y_{km} = \mu + \tau_k + \varepsilon_{km} \quad (29)$$

Em que:

Y_{km} : vetor ($p \times 1$) de observações do k -ésimo grupo, do m -ésimo indivíduo.

$k = 1, 2, \dots, g$.

$m = 1, 2, \dots, n_k$.

μ : vetor de constantes ($p \times 1$) comuns a todos os grupos.

τ_k : representa o vetor ($p \times 1$) de efeitos do k -ésimo grupo.

ε_{km} : vetor de erros associado a Y_{km} e tem distribuição $N_p(\emptyset, \Sigma)$ para todo k e m .

Johnson e Wichern (2002) e Reis (1997) apresentam os quatro testes de hipóteses multivariados mais utilizados, dentre vários que existem, para a MANOVA:

a) Critério de Wilks (ou lambda de Wilks), baseado na razão de verossimilhança:

$$\Lambda = \frac{|\mathbf{W}|}{|\mathbf{H} + \mathbf{W}|} = \prod_{j=1}^p \frac{1}{1 + \lambda_j} \quad (30)$$

b) Traço de Pillai:

$$V = tr \left[\frac{\mathbf{H}}{\mathbf{H} + \mathbf{W}} \right] = \sum_{j=1}^p \frac{\lambda_j}{1 + \lambda_j} \quad (31)$$

c) Traço de Hotelling-Lawley:

$$U = tr \left(\frac{\mathbf{H}}{\mathbf{W}} \right) = \sum_{j=1}^p \lambda_j \quad (32)$$

d) Raíz máxima de Roy:

$$\Theta = \lambda_1 \quad \text{ou} \quad \Theta = \sum_{j=1}^p \frac{\lambda_j}{1 + \lambda_j} \quad (33)$$

A distribuição “*F*” realiza a aproximação entre os critérios. Conforme Reis (1997), quanto maior for o número de indivíduos ($n = n_1 + \dots + n_g$), melhor será a aproximação. Por fim, observa-se que se poderá obter resultados discordantes envolvendo as diferentes estatísticas. Ressalta-se que esses quatro testes são competidores e não há teste melhor para todas as situações.

Aplicaram-se a análise de correspondência e a MANOVA no cruzamentos entre as variáveis sociodemográficas (sexo, entidade, região, formação acadêmica, experiência e grupo) e as variáveis valores culturais, aspectos estruturais da aprendizagem e estilos de aprendizagem, para verificar as associações entre elas. Realizou-se a segunda aplicação dos testes multivariados para verificar as associações entre cada um dos valores culturais e os quatro estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade.

Definida a metodologia que demonstra desde o método de pesquisa até os testes estatísticos utilizados no tratamento dos dados desta tese, passa-se para a próxima seção, que é a análise dos dados e resultados.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

Nesta seção, apresentam-se os resultados e as análises referentes ao comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro em relação aos valores culturais e aos estilos de aprendizagem que podem impactar o processo de adoção das IPSAS. Inicialmente, realizou-se uma análise documental das atas do Grupo Assessor das NBC TSP, do CFC.

Em seguida realizou-se uma análise descritiva da amostra, principalmente dos aspectos referentes as variáveis sociodemográficas, para verificar como se distribuem os respondentes em cada variável. Por fim, apresentam-se os resultados, por meio dos testes univariados e multivariados, dos valores culturais, dos estilos de aprendizagem e as associações entre estas variáveis e as variáveis sociodemográficas dos operadores da contabilidade.

4.1 ANÁLISE DOCUMENTAL DAS ATAS DO GRUPO ASSESSOR RESPONSÁVEL PELA CONVERGÊNCIA DAS NBC TSP ÀS IPSAS

A análise documental das atas do Grupo Assessor das NBC TSP tem o objetivo de verificar se existiu ou se existe alguma preocupação, por parte do CFC, órgão normatizador da contabilidade pública e responsável pela convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, em relação aos valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes dos operadores da contabilidade do setor público que podem impactar a adoção das IPSAS.

O Grupo Assessor das NBC TSP foi instituído para, entre outras funções, promover o estudo, a elaboração e a convergência das NBC TSP as IPSAS. Analisaram-se 58 atas, aproximadamente 200 páginas, correspondentes ao período de 2002 a 2016. Requisitaram-se as atas no dia 16.11.2016, e o CFC cordialmente as forneceu no dia seguinte.

Apresenta-se uma síntese das atas que traçam recomendações quanto à convergência, adoção, disseminação, treinamentos, eventos e outras medidas quanto à convergência das normas brasileiras às IPSAS:

a) Ata do mês de setembro de 2002:

Esta é a primeira ata da lista de um total de 58, que o CFC cedeu. Percebe-se, em seus relatos, as premissas para elaboração das normas brasileiras de contabilidade para o setor público, bem como o processo de convergência às IPSAS.

Conforme relatos de um dos membros do Grupo e coordenador geral de contabilidade da STN, observa-se que naquela época a STN já mantinha um convênio para implementação das IPSAS junto com a Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Outros cinco países: Argentina, Bolívia, Chile, Peru e Uruguai também tinham o mesmo propósito.

O convênio “Projeto de Transparência das Contas Públicas” tinha como objetivo principal “*a divulgação e avaliação em conjunto com especialistas em contabilidade e com os organismos regulares de cada país do grau de **implementação da cultura da contabilidade patrimonial e da contabilidade pública em cada um dos países***” (Ata de setembro de 2002).

É importante destacar a preocupação do Projeto de Transparência com a cultura de cada país. Os aspectos culturais preocupantes não eram o da cultura defendida conforme a teoria de Hofstede, mas era se cada um dos países tinha, predominantemente, uma cultura de contabilidade orçamentária ou patrimonial.

Segundo o Vice-Presidente da Comissão Técnica do Setor Governamental da AIC, em 2002, a “*IFAC já havia publicado dezoito IPSAS. Comunicou que o BID tinha um plano de trabalho para avaliar o grau de implementação das normas internacionais no Brasil, plano este de curto prazo, ou seja 05 (cinco) anos para implementá-lo*” (Ata de setembro de 2002).

Os relatos mostram a primeira preocupação na tradução das IPSAS para o português, mas que sua divulgação dependia de uma chancela.

Um dos membros do grupo trouxe uma síntese das NICSP lançadas pela IFAC e que estão em estudo na STN. Explicou que após o estudo as normas serão traduzidas para o português. Porém, esse trabalho de conversão a IFAC exige a homologação, para depois poderem ser divulgadas (Ata de setembro de 2002).

Portanto, percebe-se conforme os relatos desta ata que o CFC e a STN, no início da década de 2000, já buscavam a elaboração de normas brasileiras de contabilidade para o setor público, tradução e a convergência aos padrões internacionais e a verificação do grau da cultura da contabilidade patrimonial.

b) Atas do mês de fevereiro de 2003 a junho 2006:

Pelo relato destas atas, observa-se que o CFC e a STN continuam, no início de 2003, com projeto para convergir ou adotar as IPSAS. Porém, observa-se uma redução no tempo para viabilização da aplicação das normas.

[...] a Secretaria do Tesouro Nacional foi contratada para participar de um projeto decorrente de convenio celebrado entre a AIC – Associação Interamericana de Contabilidade e o BID – Banco Interamericano para Desenvolvimento, no sentido de estudar, verificar e desenvolver a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade voltadas para o setor público (Ata de fevereiro de 2003).

Hoje, já existem 20 (vinte) Normas Internacionais voltadas para a Área Pública. Em setembro de 2002, o Brasil foi um dos 06 (seis) primeiros países escolhidos pela AIC – Associação Interamericana de Contabilidade, para participar do projeto de adoção das Normas Internacionais para o Setor Público, restou um termo de compromisso entre o Governo Brasileiro e a AIC, visando a viabilização da aplicação dessas normas no Brasil até 30 de junho de 2003 (Ata de fevereiro de 2003).

As atas do período de agosto de 2003 a junho de 2006 mostram uma desaceleração quanto à tradução e convergência das IPSAS. Há um lapso de aproximadamente três anos sem que o “Grupo de Estudo (Assessor)” se preocupasse de forma mais aprofunda quanto às IPSAS. Constatam apenas indícios sobre discussões das NBC TSP.

Contudo, na ata de junho de 2006, é possível verificar uma preocupação por parte do coordenador do grupo quanto ao posicionamento dos membros diante das 21 IPSAS. Um dos membros “*propôs que o grupo trabalhasse para concretizar a tradução das IPSAS*” (Ata de junho de 2006).

c) Atas do período de abril de 2007 a novembro de 2008:

A análise das atas desse período mostra o relato de um dos membros do Grupo de Trabalho e demonstra que as normas de contabilidade são fruto do consenso (cultura) em nível nacional dos seus operadores: “*O conjunto de normas profissionais é produto do consenso técnico em nível nacional e internacional. Por isso que os contadores do mundo inteiro se organizam em entidades.*” (Ata de abril de 2007)

Verifica-se que o Grupo de Trabalho, durante esse período, se dedicou na elaboração final das NBC TSP, nas discussões em audiência pública e na disseminação das normas brasileiras e aprovação das normas. A metodologia utilizada nas oficinas das audiências para finalizar as normas seguiu apresentação com *data show*, seguida de debates e registro das propostas apresentadas, no âmbito de cada grupo temático.

Dentre os relatos, apresenta-se, na ata de abril de 2008 um “Planejamento Estratégico para a Contabilidade Pública no Brasil”.

Planejamento Estratégico é um instrumento de orientação que permite, na medida em que propõe a construção de um sistema de diretrizes todas apontando para o futuro, o estabelecimento de uma direção a ser seguida por um grupo de pessoas,

inseridas em ambientes organizacionais distintos, compartilhando recursos, com vistas a garantir a congruência de objetivos em torno da construção coletiva de uma realidade comum, neste caso, a promoção e o desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil (Ata de abril de 2008).

O Planejamento Estratégico estava alicerçado em três diretrizes, das quais duas demonstram preocupação com:

- Diretriz 1 – Promover o desenvolvimento conceitual.

*[...] ações, que são traduzidas em projetos e programas, voltadas ao permanente desenvolvimento conceitual da Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil. Tais ações consideram a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), trabalho em andamento com um conjunto inicial de 10 normas em processo de audiência pública; apresentação de seminários regionais, nacional e internacional. Além disso, o apoio aos programas de **educação continuada para a capacitação dos profissionais de contabilidade que atuam no setor público** permite colocar mais um elemento na construção dessa diretriz (Ata de abril de 2008).*

- Diretriz 2 – Estimular a convergência da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro com as IPSAS.

*[...] Convergir as NBCASP com as IPSAS é um processo que envolve **rebatimentos culturais**, técnicos e profissionais, estímulo à convergência com as normas internacionais pressupõe, inclusive, a **disseminação das IPSAS** junto às instâncias acadêmicas e profissionais e a promoção de intercâmbios e experiências em âmbito nacional e internacional. (Ata de abril de 2008)*

Na última ata de 2008, um dos membros afirma que

*As particularidades dos ramos das ciências existem. Precisamos, sim, é ser capazes de explicá-las e, enquanto professores, ser capazes de fazermos os nossos alunos, verdadeiros sujeitos do **processo ensino-aprendizagem**, encantarem-se por esse belo ramo da Ciência Contábil, que é a Contabilidade Pública (Ata de setembro de 2008).*

Observa-se que as atas do ano de 2008, portanto, apresentam, por meio do Planejamento Estratégico, relatos e preocupações presentes e futuras para a contabilidade pública no Brasil, que envolvem aspectos culturais, técnicos e profissionais para convergir as NBC TSP com as IPSAS, bem como o processo de ensino-aprendizagem.

d) Atas do período de março de 2009 a abril de 2016:

A partir de 2009, o CFC intensificou o processo de disseminação das normas brasileiras e a convergência às IPSAS. Discutiu-se o planejamento das atividades do Grupo Assessor, voltadas ao treinamento das NBC TSP, visando à elaboração do cronograma a ser implementado por todo o ano de 2009, por meio de um projeto do curso de multiplicadores das NBC TSP. Em 2010, observou-se duas frentes de trabalho do grupo: (a) Programa Nacional de Multiplicadores (STN, com apoio do CFC); e (b) tradução e validação das IPSAS. Em relação a esta segunda, ressalta-se o calendário de 2010 de tradução e validação das IPSAS, com prioridade do Grupo de Estudo “*em analisá-las, com vistas a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade convergidas ao referido padrão internacional, em conformidade com o previsto no Plano de Ação da Convergência enviado à IFAC*” (Ata de março de 2010). A tradução deu origem ao livro *Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*. Observa-se que o CFC tinha pretensões de convergir as NBC TSP às IPSAS em 2010. Contudo, o retorno da classe contábil às audiências públicas foi insuficiente. Assim, em 2011, o CFC resolveu postergar a adoção das IPSAS. Com isso, em 2012, o CFC resolveu “*retornar a discussão sobre o processo de implantação das NBC TSP; e Mapear as dificuldades encontradas pelos contadores nas entidades e órgãos governamentais*” (Ata de abril de 2012).

Com o processo de convergência postergado, o CFC, por meio do subgrupo de convergência, “*apresentou o resultado de suas avaliações/estudos a respeito da convergência das IPSAS e trouxeram a situação da União Europeia e da América do Norte. [...] propuseram a todos o início de uma reflexão sobre a posição do Brasil frente ao tema.*” (Ata de março de 2013).

Relatou-se, na ata de maio 2014, que o CFC passaria a ter um representante junto à IFAC, que sugeriu

[...] um Marco Conceitual Brasileiro, no intuito de desenvolver uma norma base para criação/alteração das demais, a serem instituídas ou já existentes. Os membros do Subgrupo de Convergência propuseram-se a preparar uma minuta da Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor [...] (Ata de maio de 2014).

Apresentam-se, em 2014, preocupações que já deveriam ter sido pensadas bem antes:

Elaboração de um questionário de pesquisa sobre a situação dos Municípios e Estados Brasileiros quanto a situação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público,

abrangendo as questões: a) Situação Institucional da Contabilidade na Entidade; b) Modelo de Contabilidade do Setor Público c) Estágio de Implantação da Contabilidade; d) [...]; e) Dificuldade, Necessidades e Sugestões (Ata de maio de 2014).

Os itens b e c buscam identificar a mesma preocupação apresentada no convênio do Projeto de Transparência das Contas Públicas de 2002 “... grau de implementação da cultura da contabilidade patrimonial e da contabilidade pública [...]” (Ata de maio de 2014).

Ainda em 2014, em relação ao ensino da Contabilidade no Brasil, a preocupação do Grupo Assessor foi com:

*[...] o nível e a **forma de ensino** da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, devendo ser remetida essas questões para a Vice-Presidência responsável, para que seja discutidas ações de contribuição a melhoria do ensino contábil no país, pois a maioria das instituições de ensino não incorporarão as novas mudanças aos seus currículos e usam uma **metodologia ultrapassada** (Ata de maio de 2014).*

Em 2015, observa-se que o CFC renovou o Termo de Cooperação Técnica com a IFAC, responsável pela edição das IPSAS. Dentre as obrigações do CFC, estão “*atuar junto às autoridade governamentais, controladores e órgãos que estabelecem as normas e demonstrações financeiras do setor público, para que adotem as Normas Contábeis Internacionais do Setor Público*” (Ata de outubro de 2015). O termo tem por objeto a promoção, “*desenvolvimento e aprimoramento da profissão contábil*”, buscando a uniformização de padrões e normas internacionais de contabilidade. O membro representante do Brasil no IPSAS Board, destacou os desafios da convergência: “*a) Apoio dos Reguladores e Fiscalizadores; b) Receptividade dos entes federativos; c) Diferenças entre os níveis de Governo; e d) **Treinamento dos Profissionais***” (Ata de março de 2016).

Em 2016, o Grupo Assessor, portanto, definiu cinco frentes de trabalho, para as quais serão constituídos subgrupos: *a) **Convergência**; b) Custos; c) **Disseminação**; d) **Articulação Institucional**, e) **Práticas***. A expectativa do Grupo Assessor, em seu cronograma de convergência, é convergir trinta e duas normas (IPSAS) até 2021.

A análise documental, em síntese, demonstra que não se verifica, nas atas analisadas, iniciativa por parte dos órgãos normatizadores (CFC e STN) de identificar a cultura e a forma de aprendizagem predominantes dos operadores da contabilidade. Por outro lado, existe, em várias atas, a preocupação com a realização de treinamentos, seminário, fóruns e eventos para disseminação e convergência das NBC TSP às IPSAS. Esta tese defende que a cultura e a aprendizagem dos operadores podem impactar o processo de adoção das IPSAS, podendo ter

como consequência a procrastinação da adoção, caso esses fatores não sejam levados em consideração.

4.2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DA AMOSTRA

A amostra desta pesquisa é composta por 426 operadores da contabilidade do setor público brasileiro. A escolha desses profissionais se deu por se entender que eles podem, a partir das respostas ao instrumento de coleta dos dados, demonstrar os estilos de aprendizagem e dimensões culturais predominantes no processo de adoção das IPSAS.

Conforme visto, esses operadores dedicam-se, principalmente, à execução dos procedimentos contábeis, à geração da informação dos relatórios contábeis de propósito geral e à instrumentalização do controle social que têm por base as normas brasileiras de contabilidade e as normas internacionais de contabilidade convergidas.

A primeira variável sociodemográfica dos operadores da contabilidade a ser apresentada é o sexo (masculino e feminino). Percebe-se, conforme a Tabela 3, que os operadores do sexo feminino têm uma representação significativa (42,02%). Por outro lado, verifica-se que a maioria dos respondentes (57,98%) são do sexo masculino, demonstrando que nesse espaço profissional os homens ainda são maioria.

Tabela 3 – Perfil do sexo do operadores da contabilidade

Sexo	Quantidade	%
Masculino	247	57,98
Feminino	179	42,02
Total	426	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

No que diz respeito à faixa etária, conforme a Tabela 4, percebe-se que os respondentes da amostra concentram-se na faixa de 26 a 55 anos de idade (91,54%). Logo, os operadores da contabilidade recém-formados não são maioria na contabilidade do setor público brasileiro. O provável motivo talvez seja a exigência de concurso público para se trabalhar nesse setor. Isso faz com que a experiência passe a ter maior representatividade a partir da faixa 26 a 35.

Tabela 4 – Faixa etária e anos de experiência dos operadores da contabilidade

Variáveis	Categorias	Quantidade	%	% acumulado
Faixa etária (anos)	18 a 25	17	3,99	3,99
	26 a 35	129	30,28	34,27
	36 a 45	161	37,79	72,06
	46 a 55	100	23,47	95,53
	56 ou mais	19	4,47	100,00
Experiência (anos)	Até 2	62	14,55	14,55
	3 a 5	70	16,43	30,98
	6 a 10	117	27,47	58,45
	11 a 15	78	18,31	76,76
	Mais de 15	99	23,24	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto aos anos de experiência, observa-se que há uma certa homogeneidade no quesito experiência com contabilidade do setor público, exceto àqueles que estão na faixa de 6 a 10 e mais de 15 anos, essas duas faixas correspondem a 50,71% dos respondentes. A Tabela 5 mostra a distribuição do tipo de entidade e órgão dos operadores da contabilidade.

Tabela 5 – Tipo de entidade pública e órgão onde os operadores da contabilidade atuam

Variáveis	Categorias	Quantidade	%
Tipo de ente federativo	Federal	176	41,31
	Estadual	107	25,12
	Municipal	143	33,57
Órgão	STN	22	5,17
	Tribunais de Contas	34	7,98
	Universidades	32	7,51
	Institutos Federais	28	6,57
	Agências Reguladoras	24	5,63
	Ministérios	23	5,40
	Secretárias de Fazenda	20	4,70
	Outros	243	57,04

Fonte: Dados da pesquisa.

No que se refere ao tipo de ente federativo onde os operadores da contabilidade atuam, verifica-se que a maioria desempenha suas atividades no ente federal (41,31%). Dentre os órgãos em que os operadores atuam, destacam-se: STN, tribunais de contas, universidades, institutos federais e agências reguladoras, que, juntos, somam 32,86% dos respondentes da amostra. A maioria (outros = 57,04%) atua em órgãos estaduais e municipais da Administração direta e indireta, tais como: secretarias, fundos, fundações e autarquias que participam como convidados do GTCOM da STN.

Outra variável analisada foi o grupo ao qual pertencem os operadores da contabilidade. Buscou-se identificar se os respondentes fazem parte do ciclo de gestão ou se são operadores apenas do ciclo operacional da contabilidade federal, estadual ou municipal. Fazer parte ciclo operacional significa que esses operadores só executam a contabilidade sem

terem “participação” diretamente no processo de normatização dos procedimentos contábeis. A Tabela 6 apresenta a distribuição do tipo de grupo.

Tabela 6 – Grupo ao qual pertence os operadores da contabilidade

Variáveis	Categorias	Quantidade	%	% acumulado
Grupo	Ciclo de gestão	137	32,16	32,16
	Operador contabilidade federal	140	32,86	65,02
	Operador contabilidade estadual	33	7,75	72,77
	Operador contabilidade municipal	116	27,23	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível verificar, com base na Tabela 6, que, em sua maioria, os respondentes são operadores da contabilidade federal (32,86%), seguido dos operadores do ciclo de gestão (32,16). O percentual dos operadores do ciclo operacional (operador federal, estadual e municipal = 67,84%) é duas vezes maior que o ciclo de gestão.

A Tabela 7 caracteriza a região dos operadores. Os respondentes da região Sul correspondem a 35,21%, aproximadamente 6% a mais que o segundo grupo, que são da região Centro-Oeste. Ainda conforme a Tabela 7, os operadores da região Norte são aqueles que têm menos representatividade na pesquisa, apenas 7,05%.

Tabela 7 – Região dos operadores da contabilidade da contabilidade

Variáveis	Categorias	Quantidade	%	% acumulado
Região	Norte	30	7,05	7,05
	Nordeste	70	16,43	23,48
	Sudeste	51	11,97	35,45
	Sul	150	35,21	70,66
	Centro-Oeste	125	29,34	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, a Tabela 8 demonstra o grau de formação e especifica se o operador é formado em Ciências Contábeis ou se em outro curso. Conforme Cerqueira (2000), Loo (2004) e Kolb e Kolb (2005), os profissionais da área de negócio – Contabilidade, Administração e Economia – têm um estilo de aprendizagem que é típico e predominante entre eles.

Destaca-se a quantidade elevada de respondentes com graduação, igual a 98,12%, e apenas menos de 2% não têm graduação. Mais da metade dos operadores têm especialização (58,45%), os mestres totalizam 14,08% e menos de 1% tem doutorado. Percebe-se, portanto, que uma parcela significativa dos profissionais da contabilidade do setor público (73,47%) são pós-graduados. Assim, é importante frisar que os respondentes fazem parte de um grupo seleto de profissionais com experiência em contabilidade aplicada ao setor público e que, em sua maioria, têm graduação e pós-graduação.

Tabela 8 – Grau de formação e especificação do curso superior e médio/técnico

Variáveis	Categorias	Quantidade	%	% acumulado
Grau de formação	Médio/Técnico em Contabilidade	8	1,88	1,88
	Graduação	105	24,65	26,53
	Especialização	249	58,45	84,98
	Mestrado	60	14,08	99,06
	Doutorado	4	0,94	100,00
Curso superior ou médio/técnico	Ciências Contábeis	360	84,51	84,51
	Ciências Contábeis + Outra	10	2,35	86,86
	Administração e Economia	15	3,52	90,38
	Direito	6	1,41	91,79
	Engenharia, Computação e Matemática	10	2,35	94,14
	Gestão Pública	10	2,35	96,49
	Ciências Humanas	7	1,63	98,12
	Médio/Técnico	8	1,88	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, destaca-se que 84,51% dos respondentes afirmaram serem formados em Ciências Contábeis. Além disso, 2,35% disseram terem a formação em Contabilidade e uma segunda graduação, ou seja, os que são formados em Ciências Contábeis e que têm uma segunda formação, juntos, correspondem a 86,86%. Assim, a área das Ciências Sociais Aplicadas soma 90,38% dos respondentes.

A subseção a seguir analisa a cultura dos operadores da contabilidade do setor público a partir da teoria dos valores culturais de Hofstede (1981).

4.3 VALORES CULTURAIS DOS OPERADORES DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Esta subseção apresenta a análise dos valores culturais distância hierárquica grande/pequena (PDI), controle ou aversão à incerteza elevada/baixa (UAI), individualismo/coletivismo (IDV), masculinidade/feminilidade (MAS) e orientação de longo prazo alta/baixa (OLP), que estão relacionados ao comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro. Utilizam-se, nas discussões dos dados, autores como Hofstede (2001), Garibaldi de Hilal (2002, 2006), Caetano (2003), Soares e Castro Neto (2005), Tanure (2002, 2007), Tung (2008), Rodrigues (2010), Silva (2010), Caro (2010), Hofstede et al. (2010) e Hamann (2011).

Utilizou-se, inicialmente, conforme demonstrado na Tabela 9, a estatística descritiva (média, mediana, desvio padrão e intervalo de confiança), para identificar quais valores culturais são predominantes entre os operadores da contabilidade.

Tabela 9 – Medidas descritivas dos valores culturais dos operadores da contabilidade

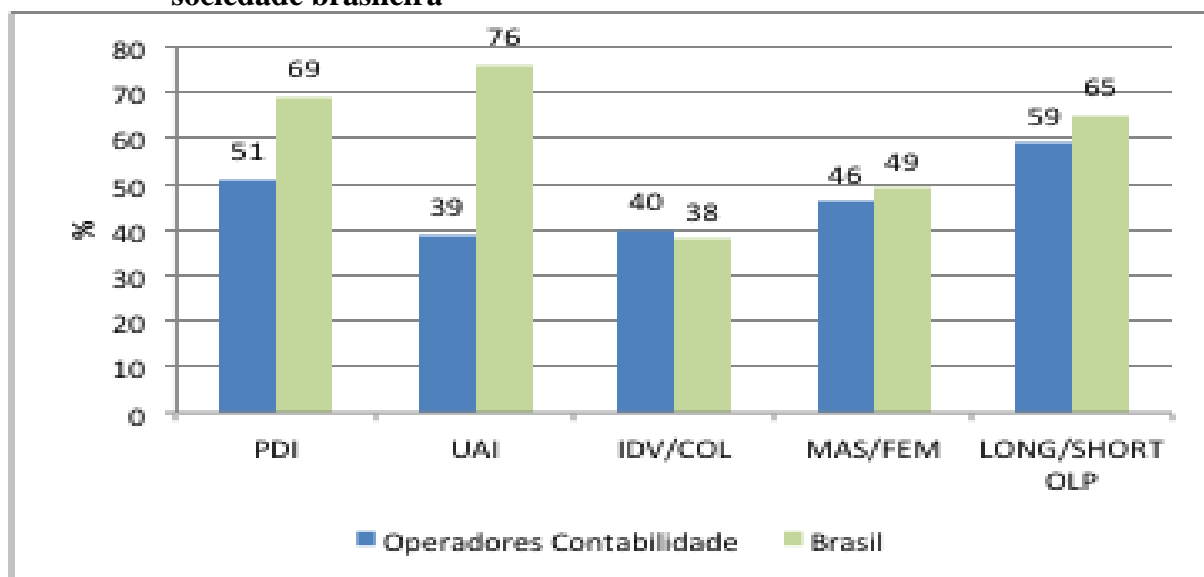
Valores culturais	Média	Mediana	DP	IC a 95%
PDI	51	52	18	49,72 a 53,20
UAI	39	39	16	37,44 a 40,52
IDV	40	40	15	38,66 a 41,55
MAS	46	44	18	44,42 a 47,92
LTO	59	60	17	57,33 a 60,67

DP = desvio padrão; IC = intervalo de confiança.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados mostram que os operadores têm comportamento de valores culturais predominantes de distância ao poder ou hierárquica (PDI = 51), que significa um comportamento de equilíbrio na aceitação da distância entre operadores e o poder exercido pelos seus chefes; aversão ou controle da incerteza relativamente baixa (UAI = 39), que pode proporcionar um comportamento de aceitação cultural quanto à adoção de longo prazo das IPSAS; preferem comportamento mais coletivista do que individualista (IDV = 40) para adoção das IPSAS; comportamento mais de feminilidade do que masculinidade (MAS = 46); e, por fim, uma orientação de longo prazo alta (LTO = 59).

Os intervalos de confianças (IC) apresentados na Tabela 9, para os valores culturais da amostra, permitem afirmar que os resultados podem ser generalizados para a população do estudo, pois as técnicas descritivas atreladas a uma inferencial faz com que ocorra essa generalização. O Gráfico 2 apresenta a generalização dos valores culturais da amostra para a população dos operadores da contabilidade do setor público e a compara com a cultura da sociedade brasileira apresentada por Hofstede (2001).

Gráfico 2 – Valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público versus sociedade brasileira

Fonte: Dados da pesquisa.

É oportuno realizar uma comparação entre os valores culturais dos operadores da contabilidade com outros estudos Soares e Castro Neto (2005), Tanure (2007), Tung (2008), Rodrigues (2010), Silva (2010), Caro (2010), Hamann (2011), e principalmente com a cultura da sociedade brasileira apresentado por Hofstede (2001), pois, conforme este autor, a cultura de uma sociedade pode ser o reflexo de um grupo de profissionais que tenha presença em todas as regiões do país. Ressalta-se que a amostra desta pesquisa tem representantes de todos os estados do Brasil e contempla as cinco regiões (Norte, Nordeste, Sul, Sudeste e Centro-Oeste).

O índice distância hierárquica ($PDI = 51$) demonstra que os operadores da contabilidade mantêm comportamento de equilíbrio em relação às desigualdades no ambiente de trabalho, e se aprecia o diálogo entre chefes e subordinados, mas que ainda demonstram aceitação à distância hierárquica, principalmente na região Norte do Brasil. Os resultados de Hofstede (2001) e Garibaldi de Hilal (2006), para a cultura brasileira, e para as dimensões da cultura organizacional de uma empresa brasileira, respectivamente, obtiveram uma pontuação acima do que foi apresentado nesta tese. Conforme Soares e Castro Neto (2005) a tendência hierarquizante na sociedade brasileira pode estar relacionada a fatores históricos, já que o Brasil traz consigo toda herança colonial. Por outro lado, o resultado encontrado para os operadores da contabilidade vai ao encontro de Rodrigues (2010) na pesquisa realizada para equipes globais de projeto. Ademais, o resultado apresentado por Silva (2010), sobre a influência da transferência de fatores culturais na iniciativa das subsidiárias de multinacionais brasileiras, demonstra que, nas organizações com baixa distancia hierárquica, a crença é que as mudanças ocorrem gradualmente, a partir de discussões e debates. Assim, observa-se que as mudanças no sistema de contabilidade pública brasileiro, com a adoção das IPSAS, vêm ocorrendo de forma gradual, com audiências públicas proporcionadas pelo CFC e STN, que geram debates e discussões por parte dos operadores da contabilidade.

O índice aversão à incerteza ($UAI = 39$) pode ser considerado relativamente baixo, e guarda relação com o resultado de baixo PDI apresentado pelos operadores, que é algo positivo. Em uma cultura de baixo índice de aversão à incerteza, só se estabelecem normas em casos de absoluta necessidade, existindo uma aversão emocional diante das regras formais. Assim, observa-se que as IPSAS se alinham a esse perfil cultural, por serem mais subjetivas e menos “formais”, logo, o resultado desse valor cultural demonstra que o comportamento dos operadores é de aceitação de normas mais subjetivas. Esse resultado é semelhante aos de Tanure (2007), Rodrigues (2010), Caro (2010) e Hamann (2011). Já o índice calculado por Hofstede (2001), Garibaldi de Hilal (2006) e Silva (2010) é mais elevado do que ao apresentado nesta tese. Segundo Caro (2010), indivíduos com menor aversão à incerteza são menos

influenciados pela pressão social e assumem mais riscos na adoção de algo novo. No estudo de Tanure (2007), o índice aversão à incerteza foi a dimensão cultural em que o Brasil apresentou mudança mais acentuada, reduzindo-se de 76, nos estudos de Hofstede (1980), para 36, nos resultados de Tanure (2007). Para este autor, as culturas com valores altos de controle das incertezas evitam situações ambíguas, pois não toleram conviver com alto grau de incerteza por muito tempo. Um dos motivos que pode explicar esse comportamento de baixa aversão à incerteza é o fato de o Brasil ter enfrentado forte instabilidade econômica e, por isso, a sociedade brasileira aprendeu a conviver com a incerteza (FERREIRA 2011).

Quanto ao valor cultural individualismo, a pesquisa evidencia comportamento mais coletivista que individualista (IDV = 40) por parte dos operadores, quando se trata de adoção das IPSAS. O comportamento cultural coletivista dos operadores assemelha-se ao da sociedade brasileira apresentado por Hofstede (2001) e aos resultados dos estudos de Garibaldi de Hilal (2006), Rodrigues (2010), Silva (2010) e Hamann (2011). O comportamento coletivista demonstra que os operadores priorizam: oportunidades de treinamento para melhorar as habilidades ou aprender (favorece ao aprendizado de forma coletiva); boas condições de trabalho (ventilação, iluminação, espaço de trabalho adequado, entre outros); e poder usar totalmente as habilidades e o potencial no trabalho. Essas características, segundo Hofstede (1991), são do domínio do que a organização pode proporcionar ao empregado.

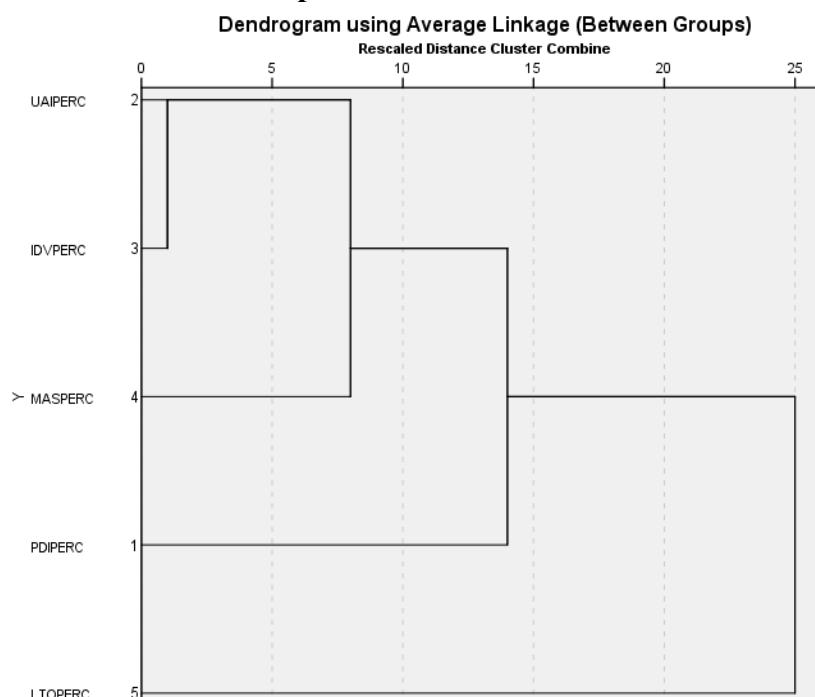
Por sua vez, o comportamento mais feminilidade que masculinidade (MAS = 46) dos operadores demonstra que os chefes (gestores, gerentes, administradores dentre outros) devem ser mais ocultos, menos visíveis. Acentua-se a igualdade, a solidariedade e a qualidade de vida no trabalho. Para os operadores, os conflitos devem ser resolvidos por meio da negociação e do compromisso. Tanure (2007), Rodrigues (2010), Silva (2010) e Hofstede (2001) apresentaram resultados semelhantes, demonstraram a necessidade, na cultura brasileira, de as pessoas se relacionarem umas com as outras. O resultado de Silva (2010) demonstra que, na cultura na qual prevalece o comportamento de feminilidade, as pessoas dão menos importância para a titulação do cargo, que é, também, uma característica dos países com baixa distância do poder (PDI), onde a posição hierárquica é menos valorizada.

Por fim, o índice de orientação de longo prazo (LTO) apresentado nesta tese foi igual a 59, próximo àquele apresentado por Tanure (2007), por Hofstede (2001) para a sociedade brasileira e por Hamann (2011) para estudantes de Ciências Contábeis, demonstrando que o comportamento de pessoas mais velhas têm mais autoridade que pessoas mais novas. Assim, esse índice descreve que o comportamento dos operadores é de comprometimento ético no trabalho, altos valores para educação e trabalho, respeito pela tradição, perseverança, lealdade e compromisso.

Portanto, o Gráfico 2 evidencia que o individualismo/coletivismo (IDV), masculinidade/feminilidade (MAS) e orientação de longo prazo alta/baixa (OLP) são os índices de valores culturais do comportamento dos operadores da contabilidade que mais se assemelham com os da sociedade brasileira. Esses resultados guardam semelhanças com aqueles apresentados por Hofstede (1980), em seu estudo seminal, depois de aproximadamente quatro décadas. Por outro lado, distância hierárquica (PDI) e controle da incerteza baixa/alta (UAI) dos operadores não se apresentam na mesma proporcionalidade do estudo de Hofstede (2001) para a sociedade brasileira. PDI e UAI são os valores culturais que mais apresentam variabilidade quando comparados com Hofstede (2001). Isso pode ser considerado um ponto favorável para a adoção das IPSAS por parte dos operadores da contabilidade. Pode-se entender esses resultados como uma mudança do comportamento da sociedade brasileira. Portanto, esse achado é uma contribuição desta tese aos estudos de Hofstede (1981, 2001). Ademais, corroboram Tung (2008), que considera a cultura nacional como heterogênea e afirma existir significantes diferenças internas dentro de um país.

Outrossim, a Figura 4 (análise de agrupamento), demonstra quais valores culturais são mais presentes na formação do comportamento da cultura dos operadores da contabilidade. A análise de agrupamento mostra se as dimensões culturais têm o mesmo peso ou se os pesos podem ser considerados diferentes.

Figura 4 – Análise de agrupamento para os valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro



Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, observa-se que os valores culturais têm pesos diferentes na formação da cultura. Os valores que possuem maior semelhança são: baixa aversão à incerteza (UAI), baixo individualismo (IDV) e feminilidade/masculinidade (MAS). Os valores UAI e IDV são os mais semelhantes entre si por possuírem a menor distância euclidiana. A dimensão cultural LTO é a variável que tem mais representatividade na formação da cultura.

Na Tabela 10 observa-se a distribuição da utilização dos valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro. Dentre as dimensões classificadas como baixa utilização, estão o controle e aversão à incerteza (UAI = 19,7%), isso significa que 84 membros da amostra demonstram ter comportamento cultural de baixa aversão à incerteza; e IDV igual a 18,3%, que revela um total de 78 membros da amostra com comportamento extremamente coletivista.

Os valores culturais mais utilizados são LTO (22,1%) seguido de PDI (9,6%), logo, respectivamente, 94 membros têm utilização de orientação de longo prazo alta e 41 têm comportamento de aceitação de distância hierárquica entre eles e seus “chefes”, isso demonstra que 9,6% dos operadores são tolerantes em relação às desigualdades no ambiente de trabalho. Esses resultados apresentam significância estatística pelo teste qui-quadrado (valor-p < 0,001).

Tabela 10 – Distribuição da utilização dos valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro por utilização

Valores culturais	Utilização						% acum.	Qui-quadrado (valor-p)
	Baixa		Média		Alta			
	N	%	N	%	N	%		
PDI	26	6,2	359	84,3	41	9,6	100	< 0,001
UAI	84	19,7	335	78,6	7	1,6	100	
IDV	78	18,3	342	80,3	6	1,4	100	
MAS	49	11,5	348	81,7	29	6,8	100	
LTO	27	6,3	305	71,6	94	22,1	100	

Fonte: Dados da pesquisa.

O teste qui-quadrado da Tabela 10 (teste de independência entre variáveis em uma tabela cruzada) reforça a apresentação do Gráfico 2 e mostra que os operadores apresentam comportamento de valores culturais predominantes de distância ao poder ou hierárquica equilibrado, coletivismo, feminilidade, baixa aversão à incerteza e alta orientação de longo prazo. Buscou-se evidenciar a associação entre os valores culturais e a utilização desses valores por meio da técnica estatística multivariada análise de correspondência, cujo resultado é apresentado na Tabela 11.

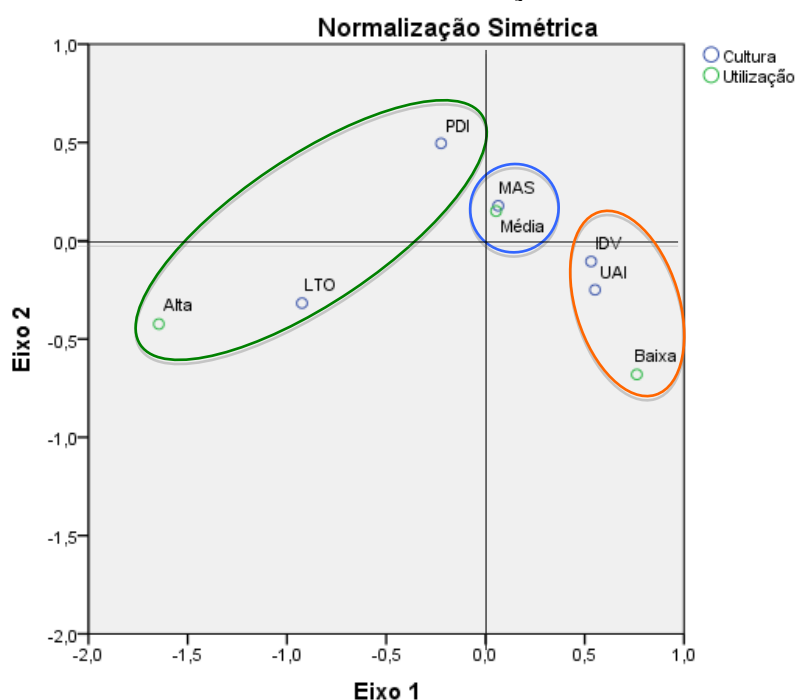
Tabela 11 – Análise de correspondência aplicada ao cruzamento dos valores culturais por utilização

Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,299	0,090	208,094	< 0,001	91,7
2	0,090	0,008			8,3
Total		0,098			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A inércia é uma medida da importância do teste estatístico qui-quadrado dividida em duas dimensões. A Tabela 11 mostra que têm-se duas dimensões para explicar a ocorrência das frequências na Tabela 10 (cruzamento entre dimensões da cultura e utilização – tabela 5 x 3) e que estas podem ter as associações de suas categorias (5 da cultura e 3 da utilização) explicadas totalmente (100,0% da inércia). Evidencia-se o fato de que o eixo 1 explica 91,7% da inércia total. A Figura 5 mostra o mapa de associação entre as categorias das variáveis da tabela 5 x 3.

Figura 5 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis valores culturais versus utilização



Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 11 que se tem uma solução com duas dimensões ($d = \min\{(3-1, 3-1)\} = \min\{2, 2\} = 2$) e que o eixo 1 (a dimensão 1) explica 93,7% da inércia total. Portanto, a Figura 5 demonstra que o poder explicativo do eixo 1 é superior ao do eixo 2.

Logo, com base nas Tabelas 10 e 11, rejeita-se, parcialmente, a hipótese H_1 , pois, dos cinco tipos dos valores culturais predominantes dos operadores da contabilidade, três (distância ao poder ou hierárquica equilibrado, feminilidade, baixa aversão à incerteza) são diferentes da hipótese H_1 (H_1 : *Os valores culturais predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público brasileiro demonstram que eles têm comportamento de aceitar grande distância hierárquica, coletivismo, masculinidade, elevada aversão à incerteza e alta orientação de longo prazo*). Portanto, pode-se afirmar que os valores culturais que podem impactar o processo de adoção das IPSAS são: distância ao poder ou hierárquica equilibrado, coletivismo, feminilidade, baixa aversão à incerteza e alta orientação de longo prazo.

Diante da rejeição da hipótese, isso significa que as instituições governamentais poderão observar o comportamento dos operadores da contabilidade tomando por base os valores culturais para subsidiar o processo de adoção das IPSAS. Pois, conforme a teoria, a cultura pode ser transmitida e aprendida (HOFSTEDÉ, 2001).

Na prática, as instituições governamentais – normatizadoras e executoras – poderão formatar suas políticas e estratégias de adoção das normas conforme os valores culturais dos operadores da contabilidade. Os valores culturais encontrados nesta tese demonstram que os operadores, em relação à adoção das normas, apresentam comportamento de equilíbrio na aceitação da distribuição desigual de poder por parte dos operadores que se encontram numa escala hierárquica inferior em relação aos seus superiores, nas organizações públicas brasileiras. Assim, é desejável que os “chefes” dos operadores diminuam a distância hierárquica que porventura possa existir entre eles, e que as decisões de adoção de políticas contábeis sejam tomadas de forma conjunta.

Ademais, as instituições devem optar por estabelecer normas “formais” somente em casos de absoluta necessidade, pois os resultados demonstram que o comportamento dos operadores apresentam valor cultural de aversão emocional diante das regras mais formais. Esse é um comportamento que vai ao encontro das IPSAS, que impulsionam julgamentos dos fenômenos contábeis por parte dos operadores, ou seja, subjetividade e essência sobre a forma. É importante frisar que as normas formais atuais – Lei nº 4.320/1964 e Lei Complementar nº 101/2000 – que regulam o sistema de contabilidade pública brasileiro, encontram-se em processo de reformulação e/ou revogação no Congresso Nacional e buscam mais proximidade com as IPSAS.

As instituições governamentais também devem observar o comportamento coletivista dos operadores. Esse valor cultural possibilita que os órgãos planejem treinamentos e motive os debates e as audiências públicas. O valor cultural coletivismo demonstra que os operadores

buscam ter oportunidades de treinamento para melhorar as habilidades ou aprender, isso reforça a ideia de que é necessário, também, conhecer os estilos de aprendizagem.

Outro comportamento dos operadores que deve ser observado pelas instituições é o valor cultural feminilidade, que possibilita o incremento de competição entre os operadores, e até mesmo entre entidades, por meio de premiações, por exemplo. O valor cultural feminilidade demonstra que os operadores apresentam características de serem menos ambiciosos e competitivos. E, por fim, a orientação de longo prazo alta apresenta características de perseverança, lealdade e compromisso, comportamentos que devem ser levados em conta pelas entidades governamentais nas estratégias de adoção das IPSAS.

Portanto, conhecer o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público a partir dos valores culturais predominantes, possibilita às entidades públicas otimizarem estratégias de gestão diante do processo de adoção das IPSAS, em seu ambiente de trabalho.

As bases deste estudo se concentram em dois pilares – cultura e aprendizagem – por entender que se faz necessário compreender o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público por meio dos valores culturais e dos estilos de aprendizagem para adoção das IPSAS. Assim, a subseção seguinte analisa os estilos de aprendizagem predominantes dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro.

4.4 ESTILOS DE APRENDIZAGEM DOS OPERADORES DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Esta subseção apresenta a análise dos estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro. Optou-se por realizar a análise da aprendizagem nas três etapas do ciclo de aprendizagem de Kolb (1984): aspectos estruturais, dimensões (perceber e processar) e estilos de aprendizagem (divergente, assimilador, convergente e acomodador), pois os quatro aspectos estruturais (OR, CA, EA e EC) dão origem aos dois eixos das dimensões perceber (CA-EC) e processar (EA-OR), os quais, interligados, formam os estilos da aprendizagem.

Realizou-se, também, a análise comparando-se os resultados encontrados nesta tese com outros achados por Davenport (1986), Cerqueira (2000), Heffler (2001), Loo (2004), Kolb e Kolb (2005), Tanner e Morgan (2007), Inês (2009) e Nogueira e Espejo (2010), Hamann (2011). Assim, a análise efetuada nessa formatação proporciona uma visão mais ampla do ciclo e dos estilos de aprendizagem.

A importância de se saber os estilos de aprendizagem predominantes está no fato de as entidades governamentais planejarem as melhores estratégias de formatação dos treinamentos e disseminação voltados para a adoção das IPSAS, para os operadores da contabilidade. A Tabela 12 apresenta a estatística descritiva média, mediana, desvio padrão e intervalo de confiança do comportamento dos operadores quanto aos aspectos estruturais da aprendizagem.

Tabela 12 – Medidas descritivas dos aspectos estruturais da aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro

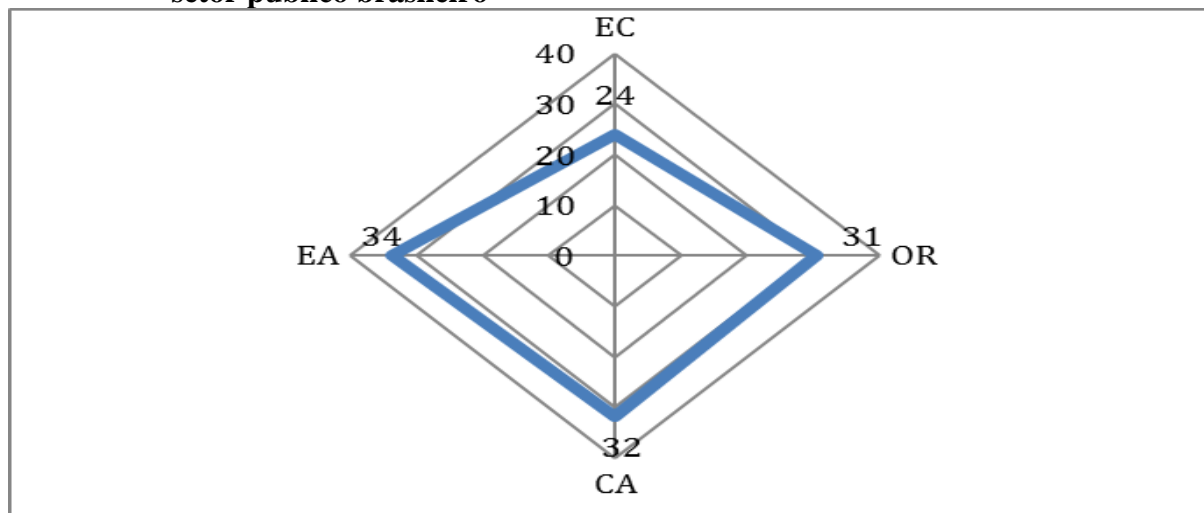
Aspectos estruturais da aprendizagem	Média	Mediana	DP	IC A 95%
Experiência concreta (EC)	23,90	24,00	5,12	23,41 a 24,39
Observação reflexiva (OR)	30,64	31,00	5,70	30,10 a 31,18
Conceituação abstrata (CA)	31,76	32,00	5,46	31,24 a 32,28
Experiência ativa (EA)	33,70	34,00	5,59	33,17 a 34,23

DP = desvio padrão; IC = intervalo de confiança.

Fonte: Dados da pesquisa.

Aparentemente, uma pessoa tem os quatro aspectos estruturais da aprendizagem. Alguns demonstram desenvolvê-los de forma mais equilibrada, enquanto outros desenvolvem mais um aspecto do que outro. Observa-se que os operadores apresentam comportamento dos aspectos estruturais predominantes, respectivamente, de experiência ativa (EA = 33,70), conceituação abstrata (CA = 31,76) e observação reflexiva (OR = 30,64). Esses resultados são semelhantes aos apresentados por Kolb e Kolb (2005). O Gráfico 3 simboliza a ligação entre os aspectos estruturais que levarão ao estilo de aprendizagem predominante entre os operadores.

Gráfico 3 – Aspectos estruturais da aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro

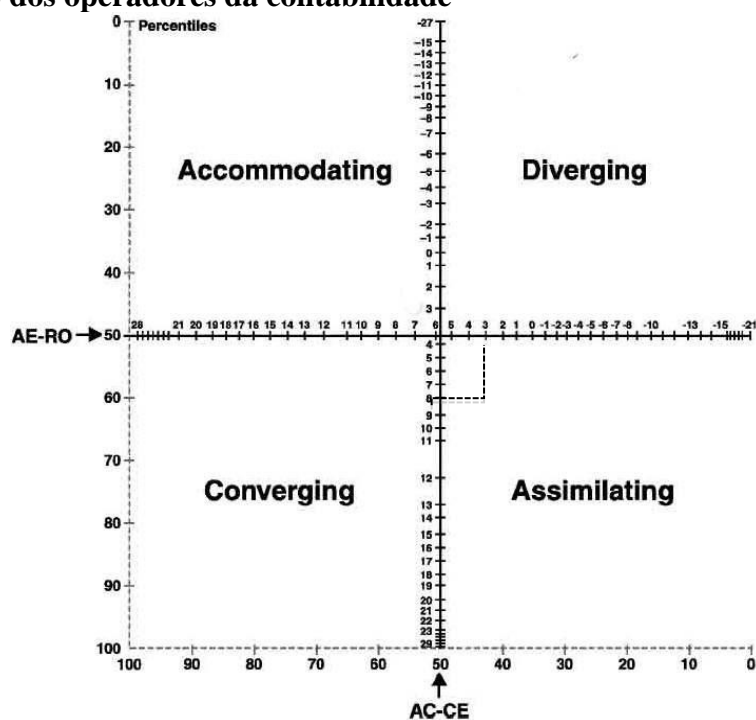


Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, um valor alto do índice experiência ativa dos operadores é característico dos estilos de aprendizagem convergente e acomodador. Já um valor alto do índice conceitualização abstrata está mais próximo de estilos assimilador e convergente, e alto índice observação reflexiva leva aos quadrantes do plano cartesiano divergente e assimilador.

Ademais, para se definir o estilo aprendizagem, é necessário encontrar o resultado da diferença entre os pontos do eixos CA-EC e EA-OR. O resultado da diferença entre CA-EC igual ou superior a quatro faz com que o estilo fique entre o quadrantes dos estilos assimilador e convergente; por outro lado, se o resultado da diferença entre EA-OR for igual ou menor que cinco, faz com que ponto do eixo cartesiano fique entre o quadrante do estilo assimilador e divergente. A Figura 6 mostra o plano cartesiano de correlação entre os eixos CA-EC e EA-OR.

Figura 6 – Plano cartesiano de correlação entre os eixos CA-EC (AC-CE) e EA-OR (AE-RO) dos operadores da contabilidade



Fonte: Dados da pesquisa.

Realizados os cálculos dos eixos CA-EC (AC-CE) e EA-OR (AE-RO) para os valores da Tabela 12, verifica-se que os resultados da junção entre os dois pontos no plano cartesiano se ligaram no quadrante assimilador. Portanto, o estilo de aprendizagem predominante dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro é o assimilador. Esse resultado é semelhante aos encontrados nas pesquisas de Cerqueira (2000), Loo (2004), Kolb e Kolb (2005), Tanner e Morgan (2007), Nogueira e Espejo (2010), Hamann (2011), para profissionais e estudantes das áreas de negócios, contabilidade e administração.

Ademais, o teste qui-quadrado apresentado na Tabela 13 permite concluir que há diferenças estatísticas no estilo de aprendizagem (valor-p < 0,001). Observa-se que os estilos de aprendizagem predominantes são o assimilador (42,3%) e o convergente (28,4%), que se destacam em relação aos demais estilos.

Tabela 13 – Teste qui-quadrado de Pearson para análise dos estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro

Estilos de aprendizagem	N	%	Valor-p*
Divergente	64	15,0	
Assimilador	180	42,3	
Convergente	121	28,4	< 0,001
Acomodador	61	14,3	
Total	426	100,0	

*Teste qui-quadrado.

Fonte: Dados da pesquisa.

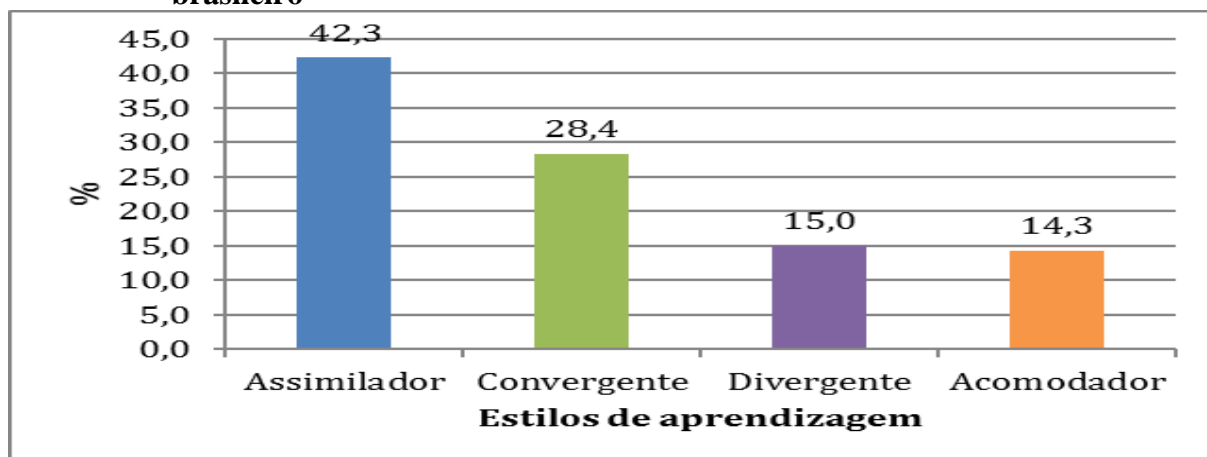
É possível afirmar, a partir da análise do valor-p apresentado na Tabela 13, que não se rejeita a hipótese H₂. (*H₂: Os estilos de aprendizagem predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público brasileiro são o assimilador e o convergente.*) Isso mostra que a maioria dos operadores (70,7%) tem a Conceituação Abstrata (CA) como característica do aspecto estrutural do ciclo de aprendizagem predominante, pois esse aspecto compõem tanto o estilo Assimilador (OR-CA) como o Convergente (CA-EA).

Isso significa que as instituições poderão, na prática, em relação à adoção das IPSAS, que estimulam os critérios de decisão por parte dos profissionais de contabilidade por meio da subjetividade que existe nessas normas, articular o processo de ensino dos operadores focado em fatores da conceituação abstrata (CA), que estimula a formação de conceitos abstratos e generalizáveis sobre elementos e características da experiência, bem como focar o ensino em ações de comparação com realidades semelhantes à experiência vivenciada no ambiente de trabalho. Conjugado a isso, pode-se generalizar regras e princípios (algo que está presente na NBC TSP 00 – Estrutura Conceitual), impulsionando-se a troca de opiniões, estabelecendo-se um tronco comum de ideias compartilhadas.

Ademais, o processo de ensino dos operadores tem que estar subsidiado por características da observação reflexiva (OR) na qual buscam-se os agrupamentos entre os fatos perceptíveis da experiência; determinação de características, dificuldades e possibilidades de escolhas; e partilha de opiniões sobre um determinado assunto. Do ponto de vista da experiência ativa (EA), as entidades devem focar os métodos de ensino no ineditismo que as IPSAS podem trazer, incorporando principalmente aplicações práticas do conhecimento a partir de trabalhos em equipe.

O Gráfico 4 agrupa os estilos de aprendizagem e mostra que o assimilador se distancia em quase 14% do segundo estilo mais predominante, que é o convergente.

Gráfico 4 – Estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro



Fonte: Dados da pesquisa.

Logo, os estilos de aprendizagem predominantes entre os operadores, que podem impactar o processo de adoção das IPSAS, são o assimilador e o convergente. Pessoas que têm o estilo de aprendizagem assimilador preferem pensar, refletir e planejar. Fundamentam seu aprendizado nos modelos teóricos e dificilmente deixam-se guiar por seus sentidos.

Portanto, com base no estilo de aprendizagem predominante entre os operadores da contabilidade, as entidades governamentais podem direcionar suas estratégias de treinamentos focadas numa estrutura de ensino que atenda às características de aprendizagem assimiladora para uma efetiva adoção das IPSAS.

A subseção a seguir analisa as associações e influências entre as variáveis sociodemográficas e valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade.

4.5 ANÁLISE DA INFLUÊNCIA DAS VARIÁVEIS SOCIODEMOGRÁFICAS NOS VALORES CULTURAIS E NOS ESTILOS DE APRENDIZAGEM

Após identificar as dimensões culturais e os estilos de aprendizagem predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público brasileiro, realizaram-se as análises por meio das estatísticas univariada e multivariada para verificar se existem associações e influências entre as variáveis sociodemográficas (sexo, faixa etária, tipo de entidade pública, região, formação

acadêmica, experiência e grupo), os valores culturais e os estilos de aprendizagem. A análise da aprendizagem se processou nas três etapas do ciclo de aprendizagem de Kolb (1984): aspectos estruturais, dimensões (perceber e processar) e nos estilos de aprendizagem.

4.5.1 Valores culturais e estilos de aprendizagem por sexo

Esta subseção busca analisar se o sexo (masculino e feminino) de uma pessoa pode influenciar seus valores culturais e estilos de aprendizagem. Em determinadas profissões, há disparidade na ocupação entre sexo masculino e feminino. Isso não ocorre de forma significativa entre os operadores da contabilidade, mas o sexo masculino ainda é maioria.

Contudo, existe, de certa forma, um avanço do sexo feminino no campo da contabilidade do setor público, demonstrando que possivelmente, em breve, o espaço ocupado por mulheres poderá ser igual ao dos homens nas entidades públicas. Assim, em ambientes onde prevalecem um tipo de sexo sobre outro, a cultura e a aprendizagem podem sofrer influências dessa variável.

Pode-se observar, na Tabela 14, a comparação dos valores culturais por sexo. Os resultados do teste de Kruskal-Wallis demonstram que a dimensão cultural controle e aversão à incerteza (UAI) apresenta valor-p = 0,001. Portanto, o sexo (masculino, feminino) do operador da contabilidade influencia na dimensão da cultura aversão à incerteza. Por outro lado, o comportamento dos operadores tanto do sexo masculino quanto feminino são estatisticamente iguais para os demais valores culturais.

Tabela 14 – Comparação dos valores culturais por sexo

Valores culturais	Masculino		Feminino		Valor-p (Kruskal-Wallis)
	Média	DP	Média	DP	
PDI	52,35	18,75	50,52	17,48	0,114
UAI	41,03	16,32	36,16	15,52	0,001
IDV	40,51	15,52	39,55	14,75	0,719
MAS	40,05	18,53	47,72	18,14	0,122
LTO	58,95	18,40	59,11	15,98	0,954

Fonte: Dados da pesquisa.

Já em relação aos aspectos estruturais da aprendizagem, foram detectadas, conforme demonstra a Tabela 15, duas dimensões com diferenças estatísticas significativas por sexo: conceituação abstrata (CA com valor-p = 0,024) e experiência ativa (EA com valor-p = 0,002).

Tabela 15 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por sexo

Aspectos estruturais da aprendizagem	Masculino		Feminino		Valor-p (Kruskal-Wallis)
	Média	DP	Média	DP	
EC	24,03	5,25	23,72	4,95	0,505
OR	30,84	5,77	30,36	5,60	0,243
CA	32,26	5,26	31,07	5,68	0,024
EA	32,87	5,78	34,85	5,11	0,002

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos resultados do teste de Kruskal-Wallis, pode-se afirmar que o sexo (masculino e feminino) pode influenciar no comportamento dos aspectos estruturais da aprendizagem dos operadores. Resultados semelhantes foram apresentados por Davenport (1986), medindo estilos de aprendizagem com o *Gregor Style Delineator*, por Heffler (2001) e por Inês (2009). Pesquisas anteriores (KOLB, 1976, 1985, 2005) mostraram que pessoas do sexo masculino eram mais abstratas que as do sexo feminino, na escala CA-EC, e que havia diferenças significativas nessa dimensão.

Aplicou-se a técnica MANOVA para avaliar diferenças significativas por sexo nos valores culturais e estilos de aprendizagem. O resultado se apresenta nas Tabelas 16 e 17. Para identificar esse resultado, utilizaram-se quatro testes multivariados: traço de Pillai, traço Hotelling, maior autovalor de Roy e o lambda de Wilks, que se espelha na razão de verossimilhança. É recomendável aplicar esses quatro testes em face da complexidade do modelo estatístico (MANOVA).

Tabela 16 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por sexo

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,031	2,689	0,021
Lambda (λ) de Wilks	0,969	2,689	0,021
Traço de Hotelling	0,032	2,689	0,021
Maior autovalor de Roy	0,032	2,689	0,021

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 16 apresenta as diferenças no vetor de médias dos valores culturais com variável dependente o vetor $Y' = (PDI, UAI, IDV, MAS, LTO)$ e variável independente o sexo. Esse modelo é uma generalização multivariada do modelo da ANOVA univariada. Pode-se observar, na última coluna, que é significativa a diferença entre sexos nas dimensões da cultura, sendo a UAI a variável que provoca essa diferença, fato este detectado, também, na Tabela 14 pelo teste de Kruskal-Wallis. Os resultados corroboram com Hamann (2011).

A normalidade multivariada exigida para aplicação desse modelo fundamenta-se no teorema central do limite multivariado, e afirma que: a distribuição do vetor de médias

converge para a distribuição normal multivariada à medida que “*n*” cresce. O tamanho da amostra nesta pesquisa é grande o suficiente para permitir atender a tal condição. Os testes da MANOVA da Tabela 17, que avaliam a influência do tipo de sexo nos estilos de aprendizagem, reforçam os resultados encontrados pelo teste de Kruskal-Wallis da Tabela 15.

Tabela 17 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nos estilos de aprendizagem por sexo

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,017	3,638	0,027
Lambda (λ) de Wilks	0,983	3,638	0,027
Traço de Hotelling	0,017	3,638	0,027
Maior autovalor de Roy	0,017	3,638	0,027

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 17 apresenta o resultado do modelo MANOVA para $Y' = (CA-EC, EA-OR)$ com sexo sendo a variável independente. Os quatro testes multivariados apresentam resultados significativos (valor-p = 0,027) e uma análise univariada (Kruskal-Wallis) mostram que as duas variáveis conceituação abstrata (CA) e experiência ativa (EA) produziram essa diferença. Portanto, as variáveis CA-EC e EA-OR variam de forma significativa por sexo.

Essas diferenças por sexo na escala CA-EC fornecem uma ligação entre a teoria da aprendizagem experiencial e a pesquisa de Belenky et al. (1986), que utilizaram o gênero como uma variável para identificar duas orientações epistemológicas diferentes, conhecimentos conectados e saber separados, sugeridas para mulheres e homens, respectivamente. Os achados de Kolb e Kolb (2005) encontraram valores de EA-OR mais elevados nas mulheres do que nos homens. Já Inês (2009) encontrou achados semelhantes aos apresentados nesta tese.

Os resultados desta tese demonstram que há diferenças significativas quanto aos aspectos estruturais nas dimensões perceber (CA-EC) e processar (EA-OR). Dessa forma, realizou-se o teste qui-quadrado para verificar se os estilos de aprendizagem por sexo seguiam a mesma tendência. Os resultados da distribuição dos estilos de aprendizagem por sexo são apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 – Distribuição dos estilos de aprendizagem por sexo

Estilos de aprendizagem	Sexo				Qui-quadrado (valor-p)
	Masculino		Feminino		
	N	%	N	%	
Divergente	43	10,1	21	4,9	0,038
Assimilador	108	25,4	72	16,9	
Convergente	70	16,4	51	12,0	
Acomodador	26	6,1	35	8,2	
Total	247	58,0	179	42,0	

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 18 mostra que há diferença significativa no tipo de estilo de aprendizagem por sexo (valor-p = 0,038 < 0,05). Isso mostra que se pode rejeitar a hipótese nula (tipo de sexo não influencia no estilo de aprendizagem). Portanto, o sexo tem influência no comportamento dos operadores da contabilidade quando da aprendizagem, por exemplo, das IPSAS.

4.5.2 Valores culturais e estilos de aprendizagem por tipo de entidade pública

O ambiente de trabalho dos operadores da contabilidade do setor público é bastante diversificado. As entidades podem ser do tipo federal, estadual, distrital ou municipal, além das autarquias, fundações públicas e empresas públicas. Por isso, o estudo também buscou verificar a relação entre tipo de entidade pública e as variáveis valores culturais e estilos de aprendizagem, para verificar se o ambiente de trabalho dos respondentes influencia nos valores culturais e nos estilos de aprendizagem, bem como a associação entre as variáveis. A Tabela 19 apresenta a comparação dos valores culturais por tipo de entidade pública.

Tabela 19 – Comparação dos valores culturais por tipo de entidade pública

Valores culturais	Federal		Estadual		Municipal		Valor-p (Kruskal-Wallis)
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
PDI	50,00	17,00	51,83	19,04	52,98	19,06	0,324
UAI	36,43	16,53	42,87	16,82	39,22	14,60	0,004
IDV	39,37	15,41	40,70	15,00	40,56	15,14	0,472
MAS	47,65	18,40	45,48	19,87	44,86	17,19	0,427
LTO	56,82	15,68	63,18	18,25	58,60	18,33	0,006

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados do teste de Kruskal-Wallis, na Tabela 19, demonstram que os valores culturais são estatisticamente diferentes por tipo de entidade pública no que tange às variáveis aversão à incerteza (UAI com valor-p = 0,004) e orientação a longo prazo (LTO com valor-p = 0,006). Por sua vez, na Tabela 20, em relação aos aspectos estruturais da aprendizagem, apenas a variável experiência concreta (EC) demonstra diferença estatística por tipo de entidade pública, apresentando valor-p = 0,011.

Tabela 20 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por tipo de entidade pública

Aspectos estruturais da aprendizagem	Entidade						Valor-p (Kruskal-Wallis)
	Federal		Estadual		Municipal		
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
EC	23,30	5,07	23,68	5,46	24,80	4,83	0,011
OR	30,84	5,31	31,38	6,44	29,85	5,50	0,090
CA	31,96	5,69	32,37	5,32	31,06	5,24	0,185
EA	33,90	5,50	32,56	5,76	35,30	5,48	0,064

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, com base no teste de Kruskal-Wallis, pode-se observar que o tipo de entidade pública influencia nas dimensões da cultura aversão à incerteza e orientação de longo prazo dos operadores da contabilidade. Quanto aos aspectos estruturais da aprendizagem, a única dimensão que sofre influência é a experiência concreta. A entidade federal apresenta menores médias tanto para cultura quanto para aprendizagem.

Realizou-se o teste multivariado MANOVA na busca de confirmar os testes univariados da relação entre cultura e aprendizagem com tipo de entidade pública.

Tabela 21 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por tipo de entidade pública

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,055	2,372	0,009
Lambda (λ) de Wilks	0,945	2,385	0,009
Traço de Hotelling	0,057	2,399	0,008
Maior autovalor de Roy	0,050	4,232	0,001

Fonte: Dados da pesquisa.

Os testes estatísticos multivariados (MANOVA), na Tabela 21, reafirmam os resultados apresentados pelo teste Kruskal-Wallis, ou seja, há diferença significativa nos valores culturais por entidade. A análise de variância univariada revela que UAI e LTO são as variáveis que produziram essas mudanças, fato este concordante com a análise apresentada na Tabela 19. Assim, é possível afirmar que o tipo de entidade pública influencia nos valores culturais dos operadores da contabilidade.

A Tabela 22 trata estatisticamente, por meio do teste MANOVA, as dimensões perceber e processar por tipo de entidade pública.

Tabela 22 – Testes MANOVA para avaliar diferenças significativas nas dimensões perceber-processar do processo reflexivo da aprendizagem por tipo de entidade

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,030	3,246	0,012
Lambda (λ) de Wilks	0,970	3,253	0,012
Traço de Hotelling	0,031	3,259	0,012
Maior autovalor de Roy	0,027	5,753	0,003

Fonte: Dados da pesquisa.

As estatísticas multivariadas da MANOVA apresentadas na Tabela 22 para testar o vetor de médias $Y' = (CA-EC, EA-OR)$ por entidade apresenta resultados significativos, mostrando que há diferença por tipo de entidade pública. A análise univariada mostra que as duas dimensões (perceber e processar) provocam essa diferença significativa.

Pode-se verificar, na Tabela 23, o teste qui-quadrado para a distribuição dos estilos de aprendizagem. Os resultados são contrários àqueles demonstrados pelo teste de Kruskal-Wallis da Tabela 20, bem como aos apresentados pelo teste MANOVA da Tabela 22.

Tabela 23 – Distribuição dos estilos de aprendizagem por tipo de entidade pública

Estilo de aprendizagem	Entidade						Qui-quadrado (valor-p)
	Federal		Estadual		Municipal		
	N	%	N	%	N	%	
Divergente	23	5,4	17	4,0	24	5,6	0,211
Assimilador	79	18,5	51	12,0	50	11,7	
Convergente	49	11,5	30	7,0	42	9,9	
Acomodador	25	5,9	9	2,1	27	6,3	
Total	176	41,3	107	25,1	143	33,6	

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 23, não há diferença significativa no tipo de estilo de aprendizagem por entidade (valor-p = 0,211 > 0,05). No intuito de dirimir o conflito entre os testes que apresentaram diferença significativa (Tabela 20 e 22) daquele que não apresentou diferença (Tabela 23) entre estilos de aprendizagem e tipo de entidade pública, realizou-se a análise de correspondência, apresentada na Tabela 24, para decompor o teste qui-quadrado e apresentar aquilo que esse teste não consegue demonstrar.

Tabela 24 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por entidade

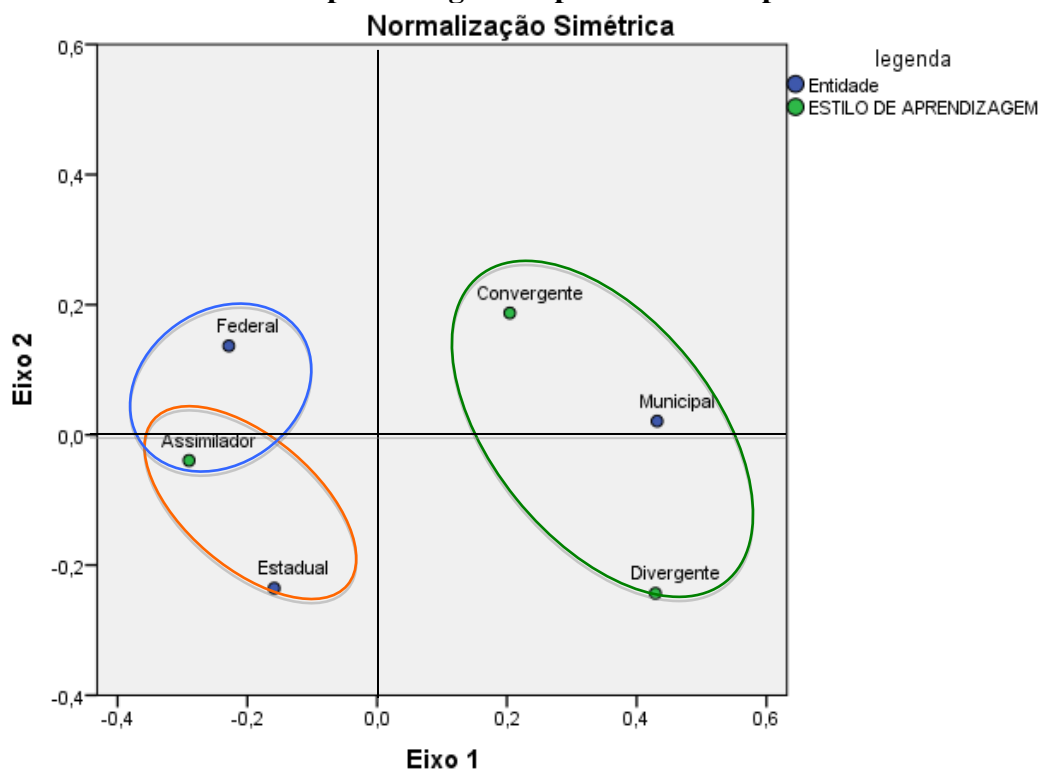
Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,088	0,008	2,988	0,560	93,7
2	0,023	0,001			6,3
Total		0,009			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A inércia é a medida da importância do teste estatístico qui-quadrado dividida em duas dimensões ($d = \min\{(3-1, 3-1)\} = \min\{2, 2\} = 2$). Pode-se observar, na Tabela 24, que há uma solução com duas dimensões e que o eixo 1 (ou dimensão 1) explica 93,7% da inércia total. Portanto, o poder explicativo do eixo 1 é superior ao do eixo 2.

A Figura 7 apresenta o resultado gráfico da análise de correspondência, mostrando, no eixo 1, o de maior importância, que as entidades federal e estadual estão mais associadas ao estilo de aprendizagem assimilador. Por outro lado, entidades do tipo municipal, diferentemente das demais, estão mais associadas aos estilos convergente e divergente.

Figura 7 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e tipo de entidade pública



Fonte: Dados da pesquisa.

É possível identificar, a partir da análise da Figura 7, que as entidades federais e estaduais guardam semelhanças de associação de análise de correspondência quanto ao estilo de aprendizagem assimilador, e as entidades municipais apresentam relação com os estilos convergente e divergente. Assim, os resultados encontrados nesta tese aproximam-se daqueles encontrados por Cerqueira (2000), Loo (2004) e Kolb e Kolb (2005). Portanto, é possível afirmar que há diferença significativa nos estilos de aprendizagem por tipo de entidade.

4.5.3 Valores culturais e estilos de aprendizagem por região

Pode-se dividir os países, especialmente os grandes como o Brasil, a China e os EUA, em regiões que se diferem ao longo de linhas geográficas, climáticas, econômicas, linguísticas e/ou étnicas. Essas características podem representar a cultura das sociedades regionais, geralmente assumindo que se diferem culturalmente (HOFSTEDE et al., 2010).

As culturas nacionais são transferidas pelo ambiente social no qual as pessoas crescem. Seu núcleo estável consiste de valores básicos, em grande parte inconscientes. Basicamente, o mesmo se aplica às culturas regionais. Portanto, as cinco dimensões

encontradas ao nível das sociedades nacionais podem, também, se aplicar à comparação das culturas regionais dentro das nações (HOFSTEDE, 2001; HOFSTEDE et al., 2010).

As regiões do país podem apresentar, segundo Hofstede (2001), características da cultura nacional que caracterizam o denominador comum comportamental compartilhado por todos os membros de uma nação e que pode ser averiguado por meio da observação direta dos indivíduos (IKEDA; GARRÁN, 2013).

Os resultados a seguir demonstram o tratamento da influência da variável região (Norte, Nordeste, Sudeste, Sul e Centro-Oeste) sobre os estilos de aprendizagem e valores culturais dos operadores da contabilidade, bem como as associações entre elas. Conforme a Tabela 25, os valores culturais são estatisticamente diferentes por tipo de região no que tange ao valor cultural individualismo (IDV com valor-p = 0,049).

Tabela 25 – Comparação dos valores culturais por região

Valores culturais	Região										Teste KW*
	Norte		Nordeste		Sudeste		Sul		Centro-Oeste		
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
PDI	54,42	20,56	49,63	18,3	52,22	20,91	53,09	17,71	49,51	17,03	0,405
UAI	37,27	15,99	35,77	15,91	39,72	19,64	39,07	15,14	40,78	15,88	0,306
IDV	44,85	14,83	40,89	13,85	44,31	14,50	38,56	14,79	38,65	16,35	0,049
MAS	47,95	18,64	45,53	19,03	49,67	16,62	44,63	18,39	46,52	18,71	0,635
LTO	62,67	15,52	62,29	20,01	59,61	19,80	57,87	16,89	57,44	15,65	0,163

* Valor-p do teste de Kruskal-Wallis.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a região pode influenciar os valores culturais. A variável responsável por causar esse efeito é o individualismo/coletivismo, conforme se demonstra pelo teste de Kruskal-Wallis.

Ademais, a partir das médias dos valores culturais dos operadores, verifica-se que as regiões Nordeste e Centro-Oeste se assemelham no quesito distância hierárquica (PDI), sendo as regiões nas quais os operadores da contabilidade apresentam menos aceitação de distância entre chefes e subordinados. Os operadores das demais regiões apresentam comportamento mais condizente com aceitação hierárquica. Estes últimos apresentam índice PDI mais próximos aos apresentados por Caetano (2003) e Tanure (2007) para as regiões Norte, Sul e Sudeste.

Há semelhanças nas médias dos valores culturais controle da incerteza, individualismo e orientação de longo prazo, entre as regiões Sul e Centro-Oeste. Verifica-se, também, semelhanças nas médias das dimensões distância hierárquica e masculinidade das regiões Nordeste e Centro-Oeste. Esse achado é semelhante ao de Hofstede (2003), que apresenta semelhanças culturais entre os estados que compõem as regiões Nordeste e Centro-Oeste.

As cinco regiões apresentam comportamento coletivismo e alta orientação de longo prazo. Esses resultados vão ao encontro de Caetano (2003), Hofstede (2003) e Tanure (2007). Das cinco regiões, exceto a região Sudeste, quatro têm característica de comportamento feminilidade. O Sudeste apresenta-se mais equilibrado entre masculinidade e feminilidade. Caetano (2003) apresenta resultados na mesma proporcionalidade aos encontrados nesta tese para as regiões Nordeste, Centro-Oeste e Sudeste. Por sua vez, a região Sul demonstra-se mais equilibrada e a Norte mais masculinidade que feminilidade. Já Garibaldi de Hilal (2002) demonstra resultados semelhantes aos achados desta tese para as regiões Sudeste e Nordeste, enquanto que as regiões Sul e Norte apresentam mais masculinidade que feminilidade.

Quanto ao quesito aprendizagem, a Tabela 26 compara a relação entre região e aspectos estruturais da aprendizagem.

Tabela 26 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por Região

Aspectos estruturais da aprendizagem	Região										Teste KW*
	Norte		Nordeste		Sudeste		Sul		Centro-Oeste		
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
EC	25,03	6,03	24,31	5,42	23,18	5,26	24,42	4,55	23,06	5,24	0,049
OR	31,13	5,59	31,81	5,28	29,61	5,98	30,05	5,79	30,99	5,65	0,132
CA	31,40	5,20	31,61	5,05	32,31	5,07	31,53	5,03	31,98	6,13	0,848
EA	32,43	6,29	32,26	5,28	34,90	5,79	34,00	5,73	33,96	5,20	0,087

* Valor-p do teste de Kruskal-Wallis.

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que existe um aspecto estrutural da aprendizagem com diferença estatística significativa por região: experiência concreta (EC com valor-p = 0,049). Assim, a região pode influenciar um dos aspectos estruturais da aprendizagem, por conseguinte, pode influenciar os estilos da aprendizagem.

Isto posto, para dar mais consistência aos testes univariados realizaram-se os testes multivariados tanto para cultura (Tabela 27) como para aprendizagem (Tabela 28). O modelo MANOVA da Tabela 27 aplicado ao vetor dimensões da cultura (Y') por região (variável independente) mostra diferença significativa no teste do maior autovalor de Roy (valor-p = 0,006).

Tabela 27 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por região

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,064	1,374	0,124
Lambda (λ) de Wilks	0,937	1,376	0,124
Traço de Hotelling	0,066	1,376	0,123
Maior autovalor de Roy	0,040	3,341	0,006

Fonte: Dados da pesquisa.

Esses resultados reafirmam os valores apresentados pelo teste de Kruskal-Wallis (Tabela 25), que demonstra as diferenças univariadas detectadas, sendo significativa diferença na componente individualismo (IDV) da cultura. Logo, há diferença de valores culturais por região identificada a partir do comportamento individualismo/coletivismo dos operadores da contabilidade.

Observa-se, na Tabela 28, que há diferença significativa em todos os testes multivariados que comparam o vetor de média de $Y' = (CA-EC, EA-OR)$ por região.

Tabela 28 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nas dimensões perceber-processar do processo reflexivo da aprendizagem por região

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,038	2,051	0,038
Lambda (λ) de Wilks	0,962	2,053	0,038
Traço de Hotelling	0,039	2,054	0,038
Maior autovalor de Roy	0,030	3,204	0,013

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise univariada, a variável responsável por essa diferença é a experiência concreta, que compõe a dimensão perceber CA-EC. Assim, o teste de Kruskal-Wallis e os resultados da MANOVA são harmônicos e demonstram existir diferença significativa. Portanto, é possível afirmar que a variável região influencia na aprendizagem.

A Tabela 29 apresenta a distribuição e o teste qui-quadrado dos estilos de aprendizagem por região. O resultado do teste qui-quadrado mostra que não há diferença significativa no tipo de estilo de aprendizagem por região (valor-p = 0,259 > 0,05). Isso demonstra uma divergência nos resultados encontrados entre os testes univariado (Tabela 26) e multivariado (Tabela 28).

Tabela 29 – Distribuição dos estilos de aprendizagem por região

Estilos de aprendizagem	Regiões										Qui-quadrado (valor-p)
	Norte		Nordeste		Sudeste		Sul		Centro-Oeste		
	n	%	N	%	n	%	n	%	N	%	
Divergente	7	1,6	13	3,1	7	1,6	22	5,2	15	3,5	0,259
Assimilador	12	2,8	37	8,7	18	4,2	57	13,4	56	13,1	
Convergente	9	2,1	12	2,8	20	4,7	47	11,0	33	7,7	
Acomodador	2	0,5	8	1,9	6	1,4	24	5,6	21	4,9	
Total	30	7,0	70	16,4	51	12,0	150	35,2	125	29,3	

Fonte: Dados da pesquisa.

A importância de se realizar os dois tipos de análises (univariada e multivariada) é apresentada nas Tabelas 26, 28 e 29. Os testes univariado e multivariado mostraram que há

diferenças significativas entre os aspectos estruturais da aprendizagem e a região. Por outro lado, o teste qui-quadrado apresenta que não existe diferença significativa no estilo de aprendizagem por região.

Frisa-se que a estatística univariada analisa separadamente variável por variável, enquanto que os testes multivariados (Tabela 28) realizam a análise observando o conjunto das variáveis que compõem o processo reflexivo das dimensões processar e perceber, que formam os estilos de aprendizagem.

A interpretação dada a partir da confrontação das Tabelas 26, 28 e 29, com base nos testes de Kruskal-Wallis, traço de Pillai, lambda de Wilks, traço de Hotelling, e maior autovalor de Roy, é que há diferença significativa no estilo de aprendizagem por região. Cerqueira (2000) demonstrou que há associação entre estilos de aprendizagem por região brasileira para estudantes de graduação, contudo, prevalecendo o estilo assimilador sobre os demais estilos.

Para diminuir as divergências encontradas entre os testes univariado e multivariado realizou-se a análise de correspondência para o cruzamento entre estilos de aprendizagem e região, apresentada na Tabela 30.

Tabela 30 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem e região

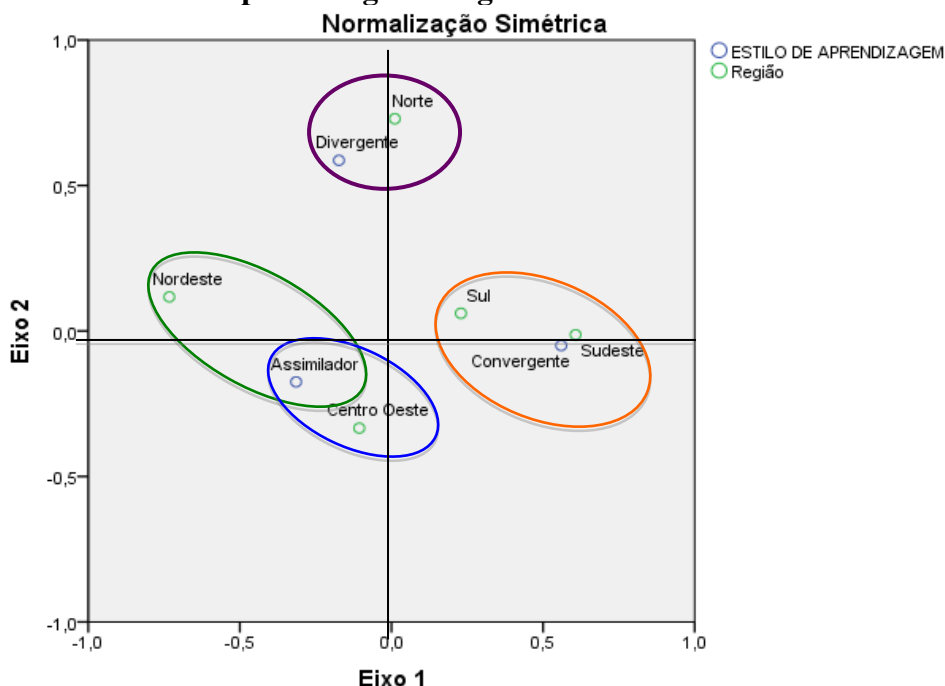
Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,158	0,025	11,236	0,189	81,1
2	0,076	0,006			18,9
Total		0,031			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar, na Tabela 30, que se tem uma solução com duas dimensões ($d = \min\{(5-1), (3-1)\} = \min\{4, 2\} = 2$) e que o eixo 1 (a dimensão 1) explica 81,1% da inércia total. Portanto, o poder explicativo do eixo 1 é maior que o do eixo 2 (18,9%). O mapa de associação da análise de correspondência (Figura 8) realiza o cruzamento entre as variáveis estilos de aprendizagem e região.

A Figura 8 apresenta o resultado gráfico da análise de correspondência, mostrando no eixo 1 (dimensão 1) que o estilo de aprendizagem assimilador está mais associado às regiões Nordeste e Centro-Oeste, o estilo convergente às regiões Sul e Sudeste e o estilo divergente à região Norte. É possível afirmar, portanto, com base em Kruskal-Wallis, traço de Pillai, lambda de Wilks, traço de Hotelling, maior autovalor de Roy e na análise de correspondência, que existe diferença significativa nos estilos de aprendizagem por região.

Figura 8 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e regiões



Fonte: Dados da pesquisa.

4.5.4 Valores culturais e estilos de aprendizagem por grau de formação acadêmica

A especialização educacional ou formação acadêmica é um fator que pode influenciar os estilos de aprendizagem, assim como a cultura. Pesquisas anteriores, como as de Kolb (1984), Kolb et al. (2000) e Inês (2010), mostraram que os estilos de aprendizagem podem ser influenciados pela formação acadêmica, tipo de personalidade, escolha de carreira e atuais atividades desempenhadas. Esta subseção analisa se a formação acadêmica influencia no comportamento cultural e na aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público.

A Tabela 31 demonstra a estatística descritiva (média e desvio padrão) e o teste de Kruskal-Wallis, que verifica se há diferença significativa entre valores culturais e formação acadêmica.

Tabela 31 – Comparação dos valores culturais por formação acadêmica

Valores culturais	Formação acadêmica										Teste KW*
	Médio/técnico		Graduação		Especialização		Mestrado		Doutorado		
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
PDI	48,91	16,76	47,16	16,91	53,50	18,51	51,09	18,98	47,83	9,88	0,042
UAI	45,94	8,97	38,26	15,82	39,50	15,91	37,10	18,05	39,94	22,55	0,285
IDV	35,31	13,04	40,33	14,89	39,98	15,51	41,08	15,17	36,84	10,91	0,923
MAS	42,95	25,89	44,91	18,26	46,72	18,44	46,45	18,14	47,44	9,93	0,971
LTO	80,00	18,52	57,71	16,71	59,28	17,26	57,67	17,31	55,00	25,17	0,044

* Valor-p do teste de Kruskal-Wallis.

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os resultados da Tabela 31, há diferenças significativas nos valores culturais distância hierárquica (PDI = 0,042) e orientação de longo prazo (LTO = 0,044). Logo, a formação acadêmica influencia o comportamento dos operadores tanto na aceitação ou não de chefes que se distanciam hierarquicamente deles como no respeito ou não por aquilo que é tradição entre os operadores.

A análise das médias dos valores culturais mostra que os operadores da contabilidade que têm doutorado e aqueles que são graduados são menos propensos em concordarem que seus chefes tomem decisões de forma individualizada, sem consulta-los (PDI = 47,83 e 47,16 respectivamente). No quesito orientação de longo prazo, os operadores que têm doutorado apresentam o comportamento menos elevado de orientação de longo prazo (LTO = 55), no sentido contrário, encontram-se os operadores que têm ensino médio/técnico (LTO = 80).

Apresenta-se a relação formação acadêmica e aprendizagem na Tabela 32, por meio da estatística descritiva (média e desvio padrão) e do teste de Kruskal-Wallis, que verifica se há diferença significativa entre esses variáveis.

Tabela 32 – Comparação dos valores culturais e aspectos estruturais da aprendizagem por formação acadêmica

Aspectos estruturais da aprendizagem	Formação acadêmica										Teste KW*
	Médio/técnico		Graduação		Especialização		Mestrado		Doutorado		
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
EC	23,38	5,97	23,38	4,79	24,18	5,06	23,48	5,66	27,50	7,72	0,346
OR	34,13	5,79	32,07	5,48	29,94	5,73	30,38	5,43	33,50	5,00	0,015
CA	30,25	6,07	31,43	5,54	32,12	5,49	31,25	5,18	28,50	4,12	0,424
EA	32,25	4,83	33,12	5,80	33,76	5,41	34,88	5,83	30,50	7,72	0,152

* Valor-p do teste de Kruskal-Wallis.

Fonte: Dados da pesquisa.

O teste de Kruskal-Wallis, conforme se pode verificar na Tabela 32, mostra que há diferenças significativas entre o aspecto estrutural da aprendizagem observação reflexiva (OR = 0,015) por especialização educacional. Esse fato apresenta indícios de influência da variável formação acadêmica sobre os estilos de aprendizagem. Para subsidiar os testes univariados apresentados nas Tabelas 31 e 32, aplicou-se a MANOVA.

Tabela 33 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por formação acadêmica

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,063	1,341	0,143
Lambda (λ) de Wilks	0,938	1,345	0,140
Traço de Hotelling	0,065	1,348	0,139
Maior autovalor de Roy	0,039	3,317 ^c	0,006

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 33 apresenta os testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por formação acadêmica.

A análise mediante o modelo multivariado MANOVA por meio do teste maior autovalor de Roy para o vetor de dimensões das cultura (Y') por formação acadêmica apresenta diferença significativa (Tabela 33). Essa informação reforça as evidências da análise de variância univariada que mostra PDI e LTO como sendo as dimensões estatisticamente diferentes por formação acadêmica, confirmando a análise realizada na Tabela 31.

Também se realizou o teste MANOVA para buscar identificar as diferenças significativas da formação acadêmica no processo reflexivo da aprendizagem. A Tabela 34 evidencia os resultados.

Tabela 34 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas nas dimensões perceber-processar do processo reflexivo da aprendizagem por formação acadêmica

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,034	1,821	0,070
Lambda (λ) de Wilks	0,966	1,825	0,069
Traço de Hotelling	0,035	1,829	0,068
Maior autovalor de Roy	0,030	3,178	0,014

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, na Tabela 34, que existe influência da formação acadêmica no processo reflexivo da aprendizagem. O teste de maior autovalor de Roy detecta diferença estatisticamente significativa no vetor de médias de $Y' = (CA-EC, EA-OR)$ por formação acadêmica. A variável que provoca essa mudança é a dimensão processar (EA-OR). Os resultados corroboram os de Mentkowski e Strait (1983), Kolb e Kolb (2005) e Inês (2010), que apresentaram diferenças significativas na dimensão EA-OR. Por outro lado, Truluck e Courtenay (1999), num estudo realizado com adultos e idosos, demonstram que o teste qui-quadrado realizado entre níveis de escolaridade e estilos de aprendizagem indicou que não há associação significativa entre essas variáveis.

Conforme Kolb et al. (2000), embora a educação elementar seja generalizada, há um processo crescente de especialização que começa no nível escolar secundário e se torna mais nítida durante os anos de faculdade. Essa especialização nos domínios do conhecimento social influencia as orientações dos indivíduos em relação à aprendizagem, resultando em relações particulares entre estilos de aprendizagem e formação inicial numa especialidade ou disciplina educativa. Assim, a concentração da amostra em um determinado nível de escolaridade pode não apresentar associação com os estilos de aprendizagem, conforme apresentado por Truluck e Courtenay (1999).

A partir das evidências encontradas para os aspectos estruturais e para as dimensões do processo reflexivo, e na busca de aumentar a confiabilidade dos resultados desta tese, efetuou-se, também, o teste qui-quadrado e a análise de correspondência para os estilos de aprendizagem por formação acadêmica.

Antes de se realizar o teste qui-quadrado, retiraram-se as categorias da formação acadêmica médio/técnico e doutorado (apesar de serem demonstradas na Tabela 35), pois possuem baixas frequências e poderiam invalidar o teste qui-quadrado.

Tabela 35 – Distribuição do estilos de aprendizagem por formação acadêmica

Estilo de Aprendizagem	Formação acadêmica										Qui-quadrado (valor-p)
	Médio/técnico		Graduação		Especialização		Mestrado		Doutorado		
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Divergente	2	0,5	15	3,5	36	8,5	9	2,1	2	0,5	0,048
Assimilador	5	1,2	58	13,6	95	22,3	21	4,9	1	0,2	
Convergente	0	0,0	19	4,5	80	18,8	21	4,9	1	0,2	
Acomodador	1	0,2	13	3,1	38	8,9	9	2,1	0	0,0	
Total	8	1,9	105	24,6	249	58,5	60	14,1	4	0,9	

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 35 mostra que há diferença significativa no tipo de estilo de aprendizagem por formação acadêmica (valor-p = 0,048). Para Kolb e Kolb (2005), Sadler et al. (1978) e Plovnick (1975), as áreas de conhecimentos podem mostrar variação dentro de um determinado departamento acadêmico, de graduação a pós-graduação, e assim por diante.

Realizou-se a análise de correspondência para a tabela cruzada estilos de aprendizagem, com quatro categorias, e formação acadêmica, com três categorias (tabela 4 x 3). O resultado é apresentado na Tabela 36.

Tabela 36 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem e formação acadêmica

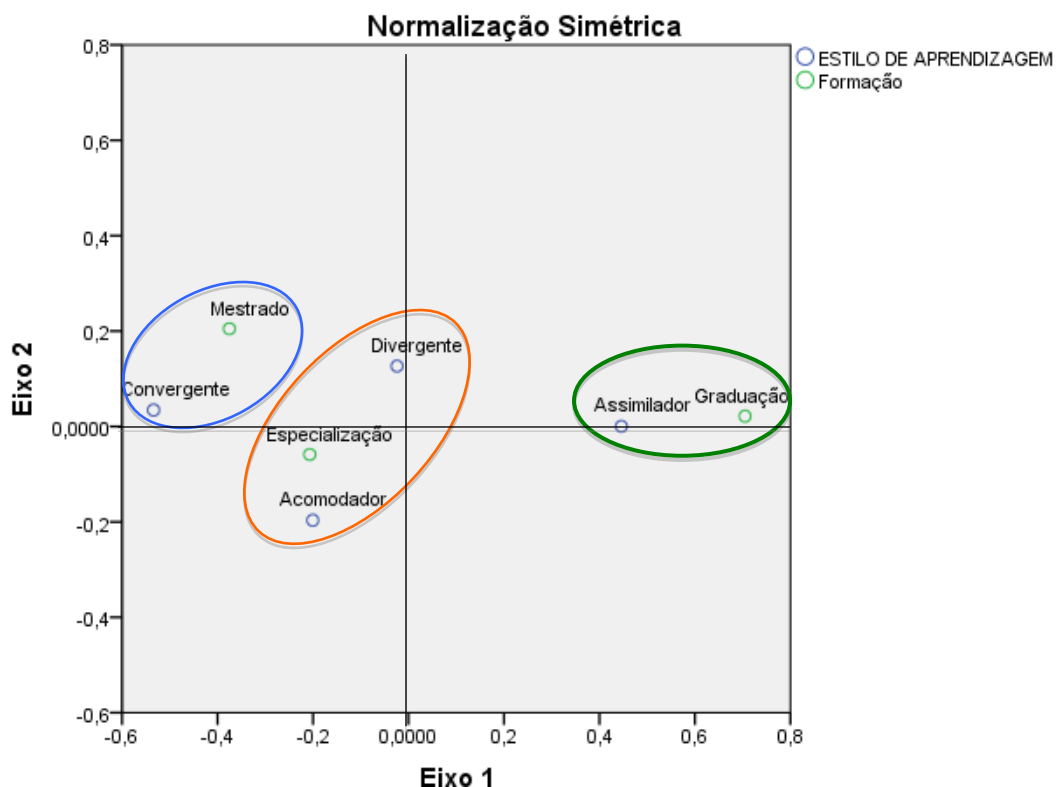
Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,0172	0,030	12,297	0,005	99,8
2	0,0080	0,000			0,2
Total		0,030			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar, na Tabela 36, que se tem uma solução com duas dimensões ($d = \min\{(4-1, 3-1)\} = \min\{3, 2\} = 2$), e que o eixo 1 (a dimensão 1) explica 99,8% da inércia total. Portanto, o poder explicativo do eixo 1 é maior que o do eixo 2 (0,2%).

A Figura 9 apresenta o mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e formação acadêmica da tabela 4 x 3.

Figura 9 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e formação acadêmica



Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar, na Figura 9, a formação de três agrupamentos: o estilo de aprendizagem convergente apresenta associação com a formação acadêmica mestrado; os estilos acomodador e divergente estão associados à especialização e assimilador demonstra associação com o grau de formação graduação. Portanto, a formação acadêmica tem influência nos estilos de aprendizagem.

4.5.5 Valores culturais e estilos de aprendizagem por anos de experiência com contabilidade do setor público

Pode-se aprender e transmitir a cultura de várias maneiras, e as pessoas aprendem por meio da socialização (SCHIFFMAN; KANUK, 2000). Nesse contexto, buscou-se verificar se a variável anos de experiência dos operadores da contabilidade pode influenciar na cultura e na aprendizagem.

A relação entre anos de experiência e valores culturais é apresentada na Tabela 37, por meio da estatística descritiva (média e desvio padrão) e do teste de Kruskal-Wallis, que verifica se há diferença significativa entre os valores culturais e anos de experiência dos operadores com contabilidade do setor público.

Tabela 37 – Comparação das dimensões da cultura por anos de experiência com contabilidade do setor público

Valores culturais	Experiência (anos)										Teste KW*
	0 a 2		3 a 5		6 a 10		11 a 15		Mais de 15		
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
PDI	47,69	13,92	52,30	17,28	51,99	17,12	54,29	18,27	50,40	22,02	0,214
UAI	36,53	15,57	40,41	18,32	38,54	16,13	39,69	13,47	39,47	16,91	0,701
IDV	40,83	13,74	37,53	14,20	41,10	15,49	37,78	15,09	42,12	16,26	0,206
MAS	44,09	19,49	46,30	17,47	47,62	18,68	43,42	17,87	47,81	18,38	0,529
LTO	60,97	18,26	59,15	17,38	56,24	19,11	58,18	15,95	61,62	15,56	0,359

* Valor-p do teste de Kruskal-Wallis.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 37 mostram que não há diferença significativa nos valores culturais por anos de experiência com contabilidade do setor público. Logo, o tempo de experiência dos operadores com contabilidade do setor público não influencia nos valores culturais. Os resultados corroboram com Hamann (2011) no estudo realizado para estudantes de ciências contábeis.

Buscou-se, também, conforme a Tabela 38, verificar por meio da estatística descritiva e o do teste de Kruskal-Wallis a relação entre anos de experiência e aspectos estruturais da aprendizagem, no intuito de verificar se há diferença significativa entre essas variáveis.

Tabela 38 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por anos de experiência com contabilidade do setor público

Aspectos estruturais da aprendizagem	Experiência (anos)										Teste KW*
	0 a 2		3 a 5		6 a 10		11 a 15		Mais de 15		
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
EC	22,40	4,79	24,82	5,80	23,15	4,61	24,05	5,35	24,94	4,94	0,008
OR	31,10	5,05	31,25	6,11	30,85	5,79	30,25	5,57	29,98	5,78	0,501
CA	31,34	5,38	31,17	5,70	32,10	5,95	32,69	5,15	31,32	4,92	0,309
EA	35,16	4,92	32,76	5,55	33,90	6,21	33,01	5,67	33,76	5,04	0,158

* Valor-p do teste de Kruskal-Wallis.

Fonte: Dados da pesquisa.

No quesito anos de experiência e aprendizagem, o teste de Kruskal-Wallis calculado para o aspecto estrutural experiência concreta (EC = 0,008) demonstrou diferença significativa. Em vista disso, anos de experiência influencia no aspecto estrutural da aprendizagem experiência concreta. Kolb (1976), Kolb e Kolb (2005) e Hamann (2011) também apresentaram resultados semelhantes. Assim, é possível inferir, a partir da relação entre anos de experiência e estilos de aprendizagem, que existe um solidificação dos aspectos estruturais da aprendizagem a medida que os anos de experiência dos operadores vão aumentando.

Com a intenção de ratificar a estatística univariada, realizaram-se os testes da MANOVA para a relação entre anos de experiência, cultura e aprendizagem, conforme as Tabelas 39 e 40.

Tabela 39 – Testes multivariados MANOVA para avaliar diferenças significativas nos valores culturais por anos de experiência dos operadores da contabilidade

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,053	1,131	0,310
Lambda (λ) de Wilks	0,948	1,129	0,312
Traço de Hotelling	0,054	1,126	0,314
Maior autovalor de Roy	0,029	2,406	0,036

Fonte: Dados da pesquisa.

Nos testes multivariados da MANOVA, apenas o teste de Roy (Tabela 39) detectou diferença significativa no vetor de médias das dimensões da cultura (Y'). Por outro lado, a análise univariada, por meio do teste Kruskal-Wallis da Tabela 37 e mais três testes da MANOVA (traço de Pillai, lambda (λ) de Wilks, traço de Hotelling) não identificaram diferenças significativa das componentes da cultura e anos de experiência. Portanto, decide-se que as dimensões da cultura não são influenciadas pela experiência.

Também se realizaram os testes multivariados da MANOVA para verificar a influência de anos de experiência com contabilidade do setor público no processo reflexivo dos estilos de aprendizagem. A Tabela 40 apresenta os resultados do cruzamento dessas duas variáveis.

Tabela 40 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas no processo reflexivo da aprendizagem por anos de experiência

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,028	1,486	0,158
Lambda (λ) de Wilks	0,972	1,486	0,158
Traço de Hotelling	0,028	1,486	0,158
Maior autovalor de Roy	0,022	2,329	0,055

Fonte: Dados da pesquisa.

Realizados os testes multivariados da MANOVA, observa-se que o teste de maior autovalor de Roy detecta diferença estatística no vetor de médias de $Y' = (CA-EC, EA-OR)$. Ademais, resgata-se o resultado do teste de Kruskal-Wallis (Tabela 38), que ratifica o teste de Roy para a influência da experiência nos estilos de aprendizagem.

Buscou-se, ainda, verificar, por meio dos testes qui-quadrado, a distribuição do estilo de aprendizagem por anos de experiência dos operadores da contabilidade.

Tabela 41 – Distribuição do estilos de aprendizagem por anos de experiência

Estilo de aprendizagem	Experiência (anos)										Qui-quadrado (valor-p)
	0 a 2		3 a 5		6 a 10		11 a 15		Mais de 15		
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Divergente	7	1,6	13	3,1	11	2,6	14	3,3	19	4,5	0,568
Assimilador	26	6,1	32	7,5	55	12,9	28	6,6	39	9,2	
Convergente	20	4,7	14	3,3	34	8,0	26	6,1	27	6,3	
Acomodador	9	2,1	12	2,8	17	4,0	9	2,1	14	3,3	
Total	62	14,6	71	16,7	117	27,5	77	18,1	99	23,2	

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se observa na Tabela 41, o teste qui-quadrado vai de encontro aos testes de Kruskal-Wallis e maior autovalor de Roy, ou seja, a experiência não interfere na escolha do tipo de aprendizagem.

Verificada a falta de harmonia entre os testes Kruskal-Wallis, Roy e qui-quadrado, buscou-se auxílio da análise de correspondência, pois, por meio dessa análise, pode-se perceber a associação entre as categorias da tabela, cujo resultado é apresentado na Tabela 42.

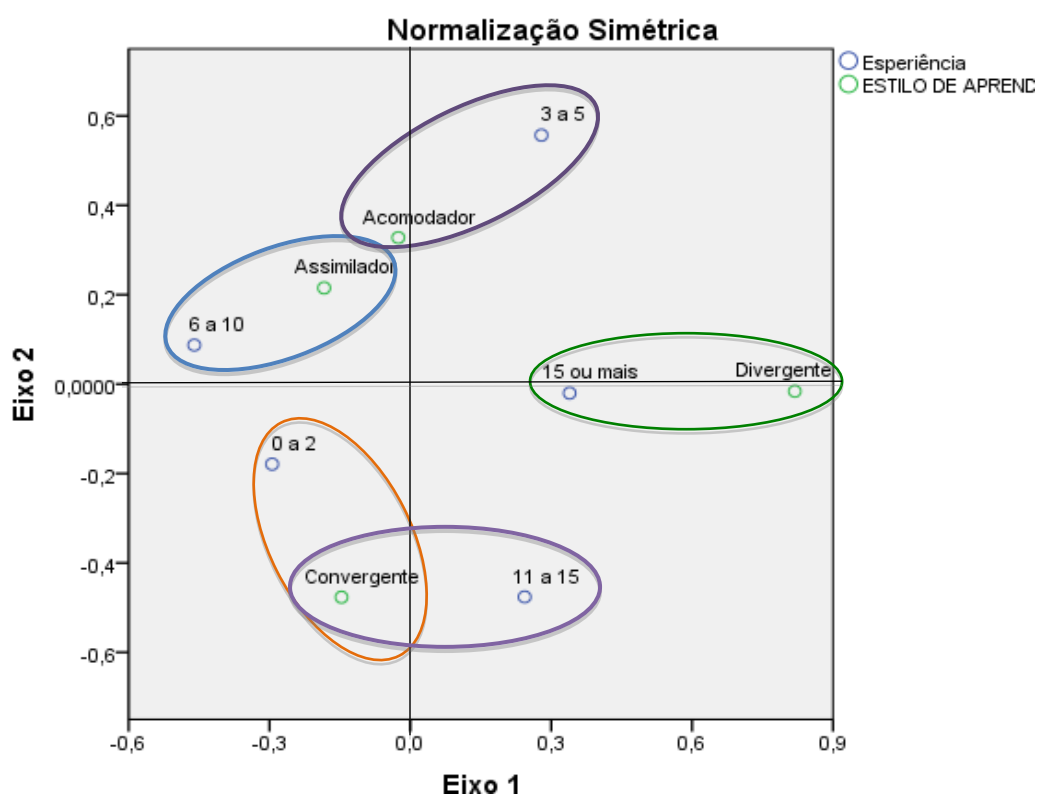
Tabela 42 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por anos de experiência

Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,121	0,015			59,3
2	0,990	0,001	10,550	0,568	40,0
3	0,013	0,001			0,7
Total		0,026			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 42 apresenta uma solução da aplicação da análise de correspondência com número de dimensões igual a 3 ($= \min\{4-1, 5-1\} = 3$), em que a terceira dimensão explica apenas 0,7% da inércia total, sendo, portanto preferível a solução com duas dimensões, em que o eixo 1 tem 59,3% da inércia total e o eixo 2 possui 40,0%.

Figura 10 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e anos de experiência



Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se realizar a análise da Figura 10 por meio das duas dimensões (eixos 1 e 2). Na primeira análise, focando o eixo 1, observam-se três associações. Uma das associações ocorre entre o estilo de aprendizagem assimilador e 6 a 10 anos de experiência; outra entre o estilo convergente e até 2 anos de experiência; e a última entre divergente e mais de 15 anos de experiência. Os anos de experiência 3 a 5 e 11 a 15 não apresentam associações.

A análise focada no eixo 2 demonstra, além das três associações apresentadas pelo eixo 1, associações entre o estilo acomodador e 3 a 5 anos de experiência, e o estilo convergente associando-se com 11 a 15 anos de experiência. Portanto, com base nas dimensões 1 e 2, é possível afirmar três associações bem definidas, respectivamente, entre o comportamento de aprendizagem assimilador, convergente e divergente e 6 a 10, 0 a 2 e mais de 15 anos de experiência.

4.5.6 Valores culturais e estilos de aprendizagem por grupo – ciclo

A última análise realizada é entre a variável sociodemográfica, o grupo do qual o operador faz parte e valores culturais e estilos de aprendizagem. Os grupos foram classificados em: operador da contabilidade do ciclo de gestão, operador da contabilidade federal, operador da contabilidade estadual e operador da contabilidade municipal.

Os operadores da contabilidade do ciclo de gestão estão lotados, na maioria das vezes, em entidades como a STN, tribunais de contas, secretarias de Fazenda, dentre outros órgãos normatizadores da contabilidade. Os do ciclo operacional têm a função, em regra, de executar e operacionalizar a contabilidade do setor público.

É importante frisar que um operador da contabilidade pode fazer parte do GTCO, que é um grupo consultivo da STN para normatização da contabilidade, e não pertencer ao ciclo de gestão. Assim, é possível que os grupos apresentem valores culturais e estilos de aprendizagem diferentes. A Tabela 43 expressa os resultados do teste Kruskal-Wallis da relação entre grupo e valores culturais.

Tabela 43 – Comparação dos valores culturais por grupo que o operador participa

Valores culturais	Grupo								Teste KW*
	Ciclo gestão		Op. federal		Op. estadual		Op. municipal		
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
PDI	51,17	19,45	50,98	16,60	48,88	16,81	53,11	19,09	0,627
UAI	42,52	15,85	36,30	17,26	39,20	15,32	37,99	14,73	0,011
IDV	39,01	14,28	40,26	15,88	42,26	17,64	40,59	14,74	0,578
MAS	46,38	17,26	48,68	19,12	41,96	19,68	44,10	18,19	0,167
LTO	60,44	18,23	56,57	16,08	64,24	16,40	58,79	17,94	0,067

* Valor-p do teste de Kruskal-Wallis.

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que a diferença significativa entre grupos ocorreu apenas na dimensão cultural aversão à incerteza (UAI = 0,011). Portanto, o grupo ao qual é classificado o operador da contabilidade influencia nessa dimensão da cultura. Os operadores federais apresentam a menor média no quesito aversão à incerteza, demonstrando ser o grupo com comportamento de maior aceitação cultural quanto à adoção de longo prazo das IPSAS.

A Tabela 44 apresenta as médias e os desvios padrões dos aspectos estruturais da aprendizagem, bem como o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, que compara as diferenças significativas entre os grupos.

Tabela 44 – Comparação dos aspectos estruturais da aprendizagem por grupo que o operador participa

Aspectos estruturais da aprendizagem	Grupo								Teste KW*
	Ciclo gestão		Op. federal		Op. estadual		Op. municipal		
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP	
EC	23,91	5,48	23,74	5,19	22,79	4,94	24,40	4,63	0,200
OR	30,39	6,42	30,84	5,13	33,03	5,63	30,03	5,33	0,065
CA	33,28	5,86	31,32	5,17	30,45	4,93	30,87	5,13	0,003
EA	32,42	6,17	34,11	5,40	33,73	4,91	34,71	5,03	0,012

* Valor-p do teste de Kruskal-Wallis.

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que as diferenças significativas entre grupos ocorreram nos aspectos estruturais da aprendizagem conceituação abstrata (CA = 0,003) e experiência ativa (EA = 0,012). Portanto, o grupo do qual o operador da contabilidade faz parte influencia nos aspectos estruturais da aprendizagem. Para Kolb et al. (2000), o tipo de função desempenhada (gestão, execução e atividades administrativas) no ambiente de trabalho é um dos fatores que influencia o estilo de aprendizagem. As atividades e exigências de um trabalho moldam a orientação adaptativa de uma pessoa. Empregos executivos, como a gerência geral, que exigem uma forte orientação para a realização da tarefa e tomada de decisão em circunstâncias emergentes incertas, requerem um estilo de aprendizagem acomodador.

Realizaram-se testes multivariados da MANOVA (Tabelas 45 e 46) para avaliar as diferenças significativas nos valores culturais e estilos de aprendizagem com o objetivo de ratificar e reforçar o teste de variância univariada Kruskal-Wallis.

Tabela 45 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas no aspecto cultura por grupo

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,061	1,753	0,036
Lambda (λ) de Wilks	0,940	1,756	0,036
Traço de Hotelling	0,063	1,756	0,036
Maior autovalor de Roy	0,040	3,401	0,005

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 45 mostra que todos os testes multivariados da MANOVA com variável dependente sendo as dimensões da cultura e variável independente (fator) grupo, apresentam resultado significativo, demonstrando que as médias das dimensões da cultura variam significativamente por grupo. A análise de variância univariada mostra que essas diferenças são causadas pela componente UAI, reafirmando a análise realizada na Tabela 43.

Tabela 46 – Testes multivariados da MANOVA para avaliar diferenças significativas no processo reflexivo da aprendizagem por grupo

Teste multivariado	Valor	F	Valor-p
Traço de Pillai	0,030	2,118	0,049
Lambda (λ) de Wilks	0,970	2,121	0,049
Traço de Hotelling	0,030	2,125	0,048
Maior autovalor de Roy	0,026	3,704	0,012

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 46 mostra, por meio da MANOVA, que todos os testes multivariados detectam diferença estatística no vetor de médias de $Y' = (CA-EC, EA-OR)$, reforçando a análise realizada na Tabela 44.

Por outro lado, ao se analisar o teste qui-quadrado, que verifica de forma individualizada as variáveis estilos de aprendizagem, observa-se que nenhum dos estilos da aprendizagem explica de forma significativa a diferença por grupo. A Tabela 47 apresenta o teste qui-quadrado.

Tabela 47 – Distribuição dos estilos de aprendizagem por grupo

Estilo de aprendizagem	Grupos								Qui-quadrado (valor-p)
	Gestão		Op. federal		Op. estadual		Op. municipais		
	N	%	N	%	N	%	N	%	
Divergente	19	4,5	20	4,7	5	1,2	20	4,7	0,478
Assimilador	54	15,0	60	14,1	15	3,8	40	9,4	
Convergente	41	9,6	37	8,7	9	2,1	34	8,0	
Acomodador	13	3,1	23	5,4	3	0,7	22	5,2	
Total	137	32,2	140	32,9	33	7,7	116	27,2	

Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo o teste qui-quadrado, não se verifica influência do grupo sobre o estilo de aprendizagem (valor-p = 0,478 > 0,05). Para melhor entendimento das associações entre as categorias da tabela 4 x 4, aplicou-se a estatística de análise de correspondência, que pode ser observada na Tabela 48.

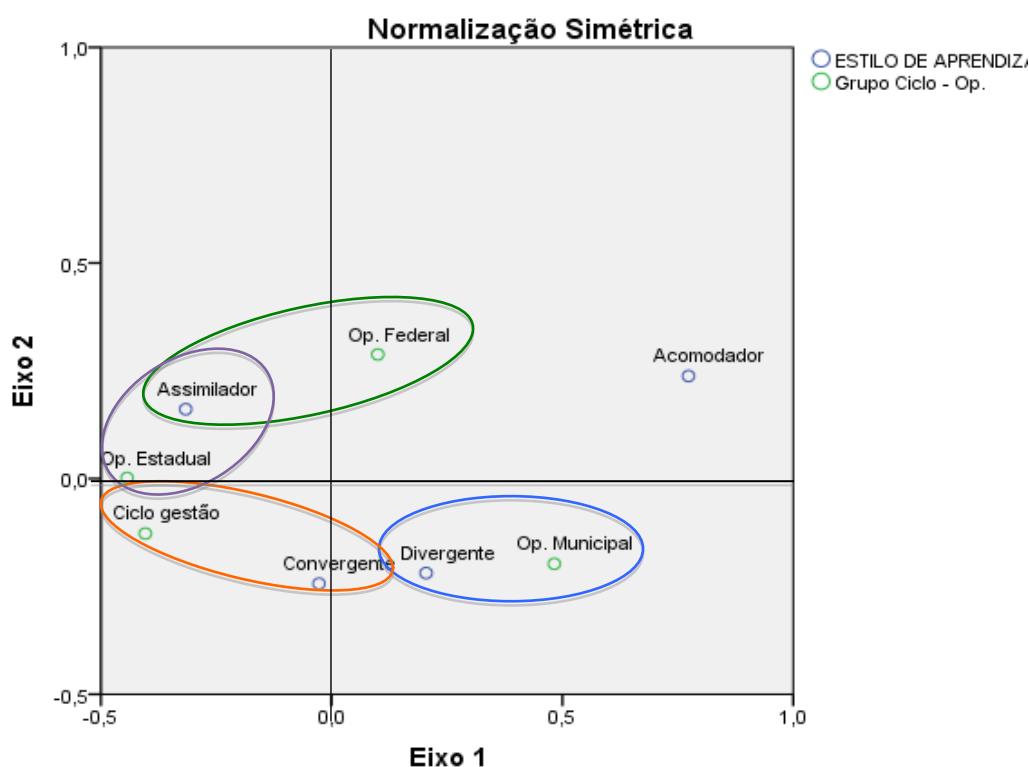
Tabela 48 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por grupo

Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,134	0,018			89,6
2	0,043	0,002	8,570	0,478	9,2
3	0,015	0,000			1,2
Total		0,020			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 48 apresenta uma solução da aplicação da análise de correspondência com número de dimensões igual a 3 ($= \min\{4-1, 4-1\} = 3$), em que a terceira dimensão explica apenas 1,2% da inércia total, sendo, portanto preferível a solução com duas dimensões, em que o eixo 1 apresenta 89,6% da inércia total e o eixo 2 possui 9,2%.

Figura 11 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem e grupo



Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, pode-se afirmar, por meio da normalização simétrica da análise de correspondência da Figura 11, que os operadores da contabilidade do ciclo de gestão têm estilo de aprendizagem predominante convergente no processo de aprendizagem das IPSAS. Já os operadores da contabilidade federal e estadual têm estilo de aprendizagem predominante assimilador, e os operadores municipais estilo divergente.

4.6 ANÁLISE DE CORRESPONDÊNCIA APLICADA AO CRUZAMENTO VALORES CULTURAIS E ESTILOS DE APRENDIZAGEM

Esta subseção é formatada para atender ao objetivo específico que tem como propósito analisar se existem associações entre os valores culturais e os estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro. Os testes estatísticos são realizados com o suporte da análise de correspondência.

As cinco dimensões da cultura (PDI, UAI, IDV, MAS e LTO) foram subdivididas em alta, média e baixa. A Tabela 49 mostra a relação existente entre estilos de aprendizagem com a dimensão do valor cultural distância hierárquica (PDI), que foi subdividido em três: PDI baixo, PDI médio e PDI alto.

Tabela 49 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por distância hierárquica (PDI)

Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,116	0,013	6,328	0,388	90,6
2	0,037	0,001			9,4
Total		0,015			100,0

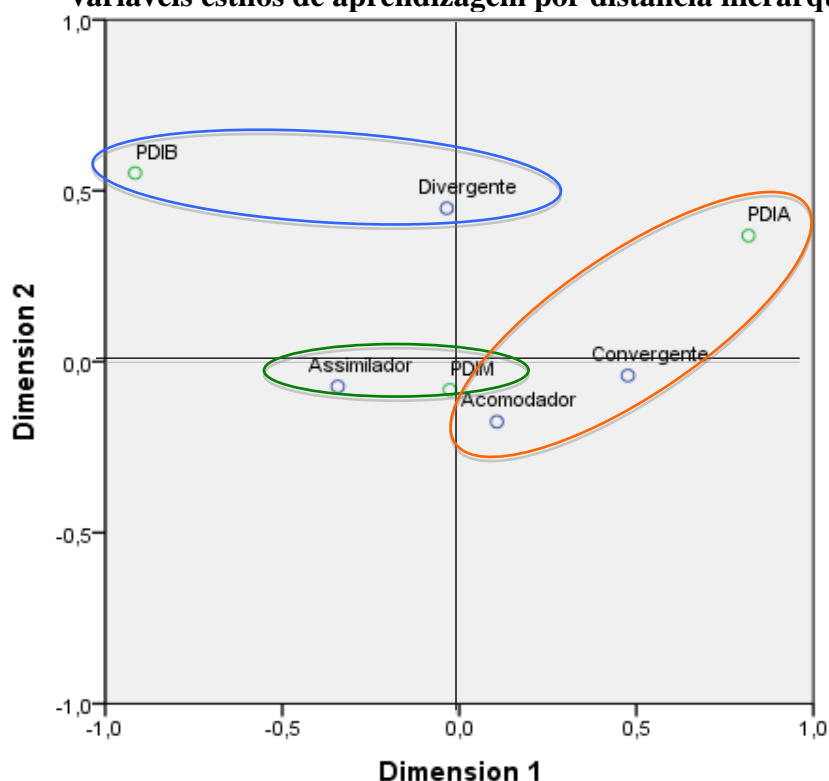
Fonte: Dados da pesquisa.

A análise de correspondência decompõe a estatística qui-quadrado para avaliar a proximidade entre colunas e linhas (tabelas cruzadas com duas ou mais classificações) na forma de uma apresentação gráfica para identificar similaridades entre categorias.

A partir do percentual da inércia, verificado na Tabela 49, é possível identificar que o eixo 1 explica a relação existente entre as variáveis em 90,6%. Logo, a Figura 12 demonstra o gráfico produzido pela análise correspondência, que é formado por pontos, projeções de linhas e colunas no espaço bidimensional euclidiano (ou unidimensional).

O eixo ou dimensão 1 da Figura 12 mostra que os operadores da contabilidade que apresentam estilo de aprendizagem assimilador têm comportamento cultural distância hierárquica média (PDIM). Os divergentes apresentam distância hierárquica baixa (PDIB). Assim, os operadores que apresentam estilos de aprendizagem assimilador e divergente buscam o diálogo com o seu chefe e com os demais colegas para obter um efetivo aprendizado no ambiente de trabalho ou de aprendizagem.

Figura 12 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por distância hierárquica (PDI)



Nota: PDIA: distância hierárquica alta; PDIM: distância hierárquica média; PDIB: distância hierárquica baixa.
Fonte: Dados da pesquisa.

É possível afirmar, portanto, que os assimiladores e divergentes apresentam comportamento desfavoráveis aos chefes que tomam decisões de forma individualizada, ou seja, preferem que os chefes os consultem antes de as decisões serem tomadas, por exemplo, se é adequada ou não a adoção das IPSAS. Os que apresentam estilos convergente e acomodador têm valor cultural de distância hierárquica alta (PDIA). Logo, eles demonstram um comportamento “tímido” e apreensivo para questionar seus superiores. Esses resultados assemelham-se aos de Hamann (2011).

Os estilos de aprendizagem também foram associados com a variável valor cultural aversão à incerteza. A Tabela 50 apresenta a análise de correspondência para o cruzamento entre essas variáveis.

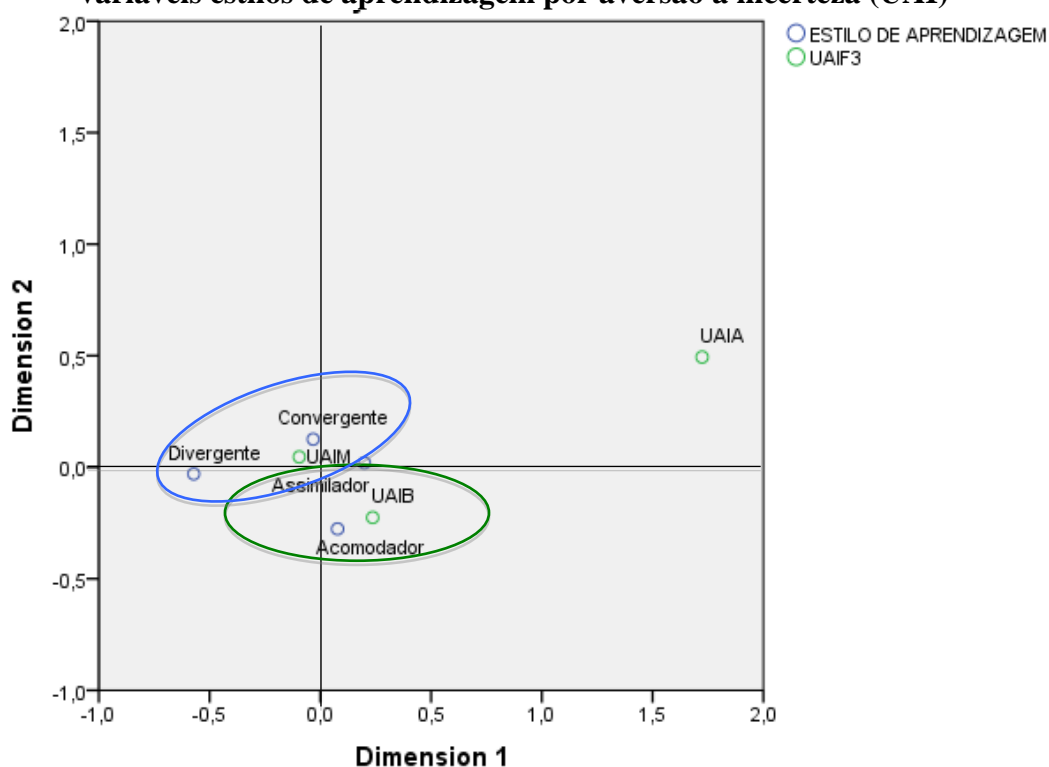
Tabela 50 – Resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por aversão à incerteza (UAI)

Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,067	0,004	2,015	0,918	94,8
2	0,016	0,001			5,2
Total		0,005			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise de correspondência da Tabela 50 demonstra que o eixo 1 explica 94,8% da relação entre as variáveis estilos de aprendizagem e aversão à incerteza. O mapa de associação exposto pela Figura 13 mostra quais variáveis se encontram associadas umas com as outras.

Figura 13 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por aversão à incerteza (UAI)



Nota: UAIA: aversão à incerteza alta; UAIM: aversão à incerteza média; UAIB: aversão à incerteza baixa.

Fonte: Dados da pesquisa.

É visível, a partir da análise do eixo 1 da Figura 13, que os operadores da contabilidade do setor público brasileiro que apresentam estilos de aprendizagem assimilador e acomodador têm relação com aversão à incerteza baixa. Já os operadores que têm estilos divergente e convergente apresentam relação com valor cultural aversão à incerteza média. De forma geral, isso representa um grau de comportamento de baixa aversão à incerteza. Para Hamann (2011), pessoas com baixa aversão à incerteza preferem atribuições subjetivas para suplementar seus conhecimentos, apreciam desafios e não se assustam em cometer erros, o que é vital no processo de mudança ao qual está passando o sistema de contabilidade do setor público.

Portanto, o comportamento dos operadores que têm estilos de aprendizagem assimilador e acomodador são os que apresentam maior aversão emocional diante das regras formais. Eles seriam os mais propensos à aceitação da adoção das IPSAS. Por outro lado, os operadores de estilo de aprendizagem divergente são menos propensos a aceitarem a adoção.

Outra associação verificada foi entre os estilos de aprendizagem e valor cultural individualismo/coletivismo. Nessa análise, busca-se aferir se os operadores apresentam comportamento, a partir dos estilos de aprendizagem, individualista ou coletivista alto, médio ou baixo. A Tabela 51 apresenta a inércia dos eixos 1 e 2.

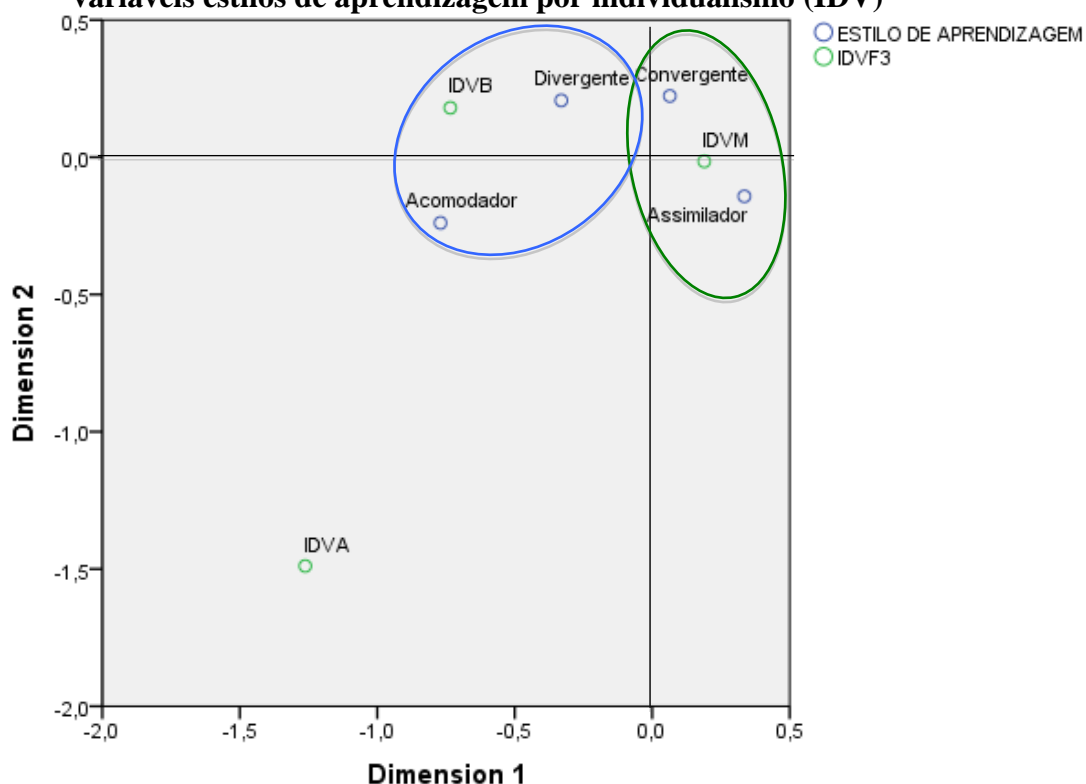
Tabela 51 – Análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por individualismo (IDV)

Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,150	0,23	10,175	0,117	94,2
2	0,037	0,01			5,8
Total		0,24			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise dos eixos demonstra que a inércia pode ser explicada quase que totalmente pelo eixo 1 (inércia = 94,2%). Os eixos estão dispostos na Figura 14. A partir deles, é possível identificar a associação entre estilos de aprendizagem e individualismo/coletivismo.

Figura 14 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por individualismo (IDV)



Nota: IDVA: individualismo alto; IDVM: individualismo médio; IDVB: individualismo baixo.

Fonte: Dados da pesquisa.

Os operadores que apresentam estilos de aprendizagem assimilador e convergente têm comportamento cultural mais associados ao valor cultural individualismo médio, demonstrando equilíbrio entre individualismo e coletivismo. Já os operadores que apresentam estilos divergente e acomodador têm comportamento coletivista bem mais acentuado.

Em sentido amplo, observa-se que os operadores da contabilidade não apresentam comportamento individualista. Logo, a dimensão cultural IDV indica se os operadores da contabilidade preferem compartilhar o senso comum que prevalece entre eles ou aplicar suas próprias ideias. Os resultados demonstram que os operadores, independentemente do estilo de aprendizagem, preferem o senso comum da maioria e aprendem com as experiências de outros profissionais. Esse resultado assemelha-se aos de Hamann (2011) para estudantes de Ciências Contábeis.

A penúltima análise realizada entre estilos de aprendizagem e valores culturais busca verificar o comportamento cultural masculinidade/feminilidade e a forma de aprender dos operadores. A Tabela 52 traça os resultados da análise de correspondência entre aprendizagem e masculinidade.

Tabela 52 – Análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por masculinidade (MAS)

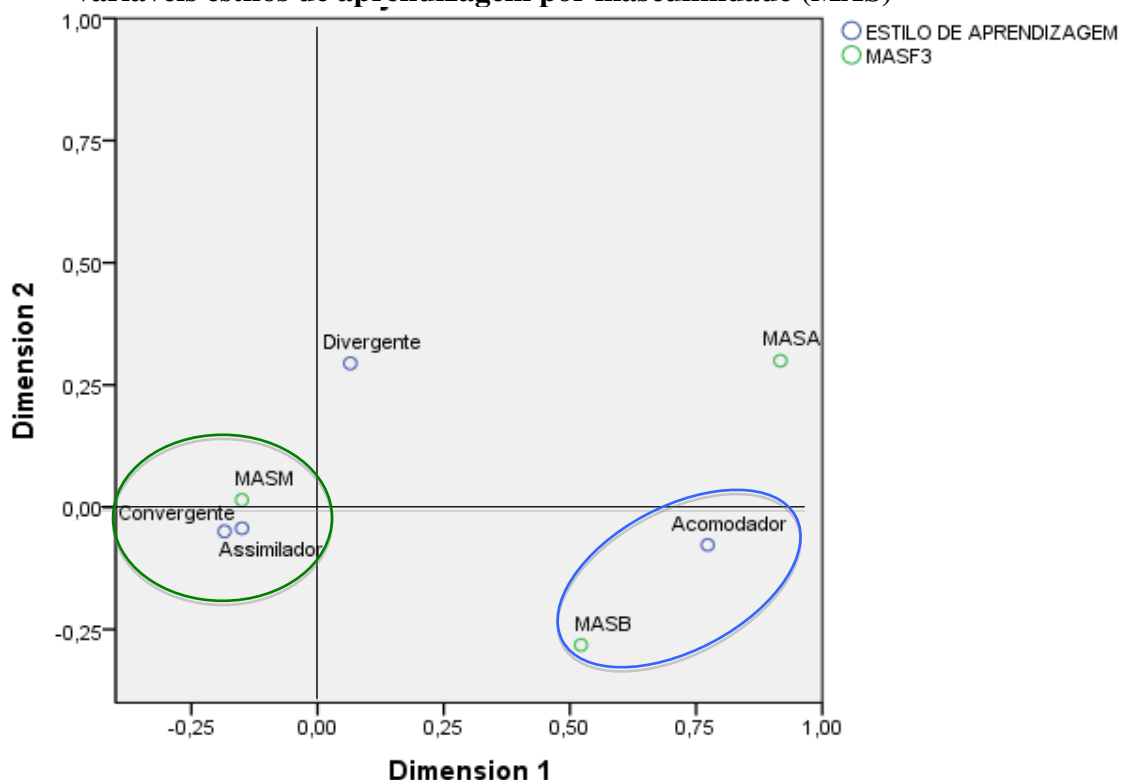
Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,107	0,12	4,972	0,547	98,0
2	0,015	0,00			2,0
Total		0,12			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Realizada a decomposição da estatística qui-quadrado da análise de correspondência para avaliar a proximidade entre colunas e linhas, verifica-se, a partir do percentual da inércia, que o eixo/dimensão 1 explica a relação existente entre as variáveis em 98%. O resultado foi plotado na Figura 15, que demonstra as projeções de linhas e colunas no espaço bidimensional.

O comportamento dos operadores de estilos de aprendizagem assimilador e convergente está associado ao valor cultural masculinidade média, o que implica em equilíbrio entre masculinidade/feminilidade. Já o comportamento daqueles que apresentam estilos divergente e acomodador têm correspondência com a feminilidade. Para Hamann (2011), pessoas com baixa masculinidade consideram a relação pessoal mais importante no ambiente de aprendizagem (EC). Logo, presume-se que, para a adoção das IPSAS, é necessário que a relação pessoal entre os operadores seja agradável e menos competitiva.

Figura 15 – Mapa de associação da análise de correspondência para o cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por masculinidade (MAS)



Nota: MASA: masculinidade alta; MASM: masculinidade média; MASB: masculinidade baixa.

Fonte: Dados da pesquisa.

A última associação verificada é entre o comportamento dos operadores de baixa, média e alta orientação de longo prazo com os estilos de aprendizagem. A Tabela 53 mostra que a análise da associação deve ser realizada tomando por base o eixo 1, pois apresenta inércia de 94,6%.

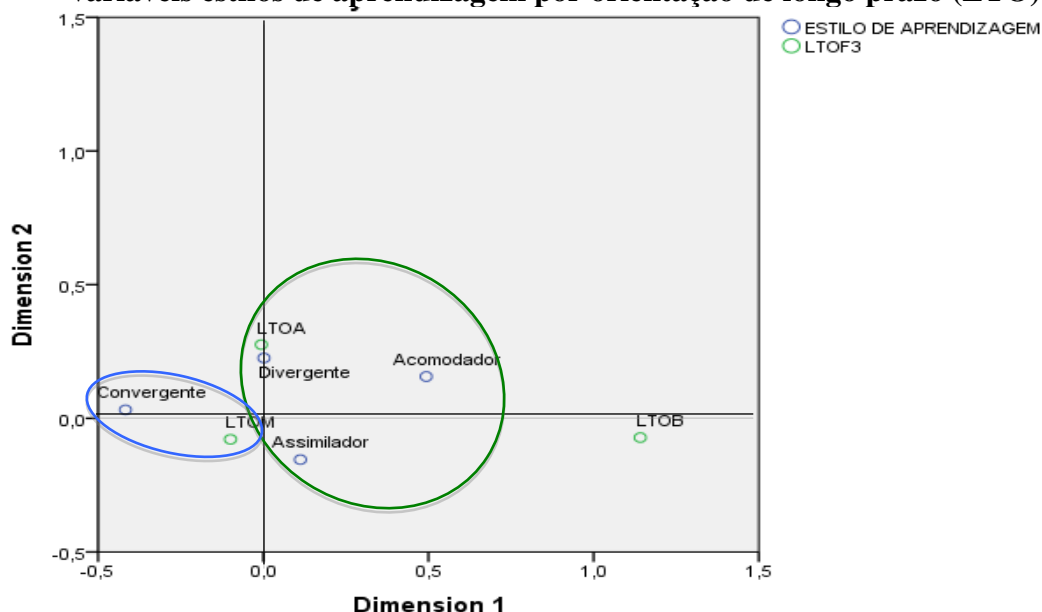
Tabela 53 – Análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem por orientação de longo prazo (LTO)

Eixos ou dimensões	Valor singular	Inércia	Qui-quadrado	Valor-p	% inércia
1	0,090	0,008			94,6
2	0,022	0,000	3,619	0,728	5,4
Total		0,008			100,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A análise de correspondência demonstra que o eixo 1 explica 94,6% da relação entre as variáveis estilos de aprendizagem e orientação de longo prazo. A associação apresentada na Tabela 53 pode ser melhor explorada por meio do mapa de associação da análise de correspondência das variáveis estilos de aprendizagem e valor cultural orientação de longo prazo, que foi subdividida em baixa, média e alta.

Figura 16 – Mapa de associação da análise de correspondência para cruzamento das variáveis estilos de aprendizagem por orientação de longo prazo (LTO)



Nota: LTOA: orientação de longo prazo alta; LTOM: orientação de longo prazo média; LTOB: orientação de longo prazo baixa.

Fonte: Dados da pesquisa.

O comportamento dos operadores que têm estilo de aprendizagem assimilador, acomodador e divergente está associado com orientação de longo prazo alta, e o convergente com valor cultural orientação de longo prazo média. Em suma, em todos os estilos de aprendizagem, os operadores buscam adquirir as habilidades e conhecimentos sobre as IPSAS de longo prazo.

Por fim, a seção seguinte apresenta as considerações finais desta pesquisa, demonstrando que valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro divergem, em parte, daqueles apresentados por Hofstede (2001) para os valores culturais da sociedade brasileira, e que o estilos de aprendizagem predominantes são o assimilador e convergente respectivamente, resultado esse condizente com Kolb (1984), Cerqueira (2000), Loo (2004) e Kolb e Kolb (2005).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se entender a cultura como a acumulação de comportamentos aprendidos. Em seu sentido mais amplo, “inclui não somente os padrões do comportamento manifesto, mas também sistemas de valor-atitude e respostas emocionais condicionadas, que são transmitidas de geração a geração em uma sociedade” (HSU, 1954, p. 195).

O padrão cultural estabelecido em uma sociedade permite que o indivíduo conheça técnicas para viver em grupo e para interagir com outras pessoas. Além dessa função fundamental, tais padrões podem, ainda, contribuir para a perpetuação das sociedades, quando se considera que os indivíduos são ensinados, a partir de tais padrões culturais, em cada geração, a como se comportar e desenvolver seus próprios papéis, sejam estes no âmbito familiar, social ou profissional (LINTON, 1945).

Nessa perspectiva, na qual se pode entender a cultura como a acumulação de comportamentos aprendidos, o objetivo desta tese foi analisar o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro a partir dos valores culturais e estilos de aprendizagem considerando o processo de adoção das IPSAS. Para atingir esse objetivo, utilizaram-se os testes estatísticos univariado (Kruskal-Wallis e qui-quadrado) e multivariado (MANOVA e análise de correspondência). Nesse sentido, substanciaram-se quatro objetivos específicos, descritos a seguir:

- Analisar valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro, sob a perspectiva das dimensões culturais de Hofstede.

Para atingir esse objetivo, realizou-se o teste qui-quadrado, teste de independência entre variáveis, com valor- $p < 0,001$, que identificou a distribuição da utilização dos valores culturais dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro, e demonstrou que os operadores da contabilidade apresentam os seguintes comportamentos de valores culturais predominantes que podem impactar o processo de adoção das IPSAS: (a) distância hierárquica equilibrada; (b) coletivismo; (c) feminilidade; (d) baixa aversão à incerteza; e (e) alta orientação de longo prazo. Esses resultados se reforçaram mediante a análise de correspondência, que evidencia 91,7% da inércia total, por meio de um dos eixos entre o cruzamento dos valores culturais por utilização. A inércia é uma medida da importância do teste estatístico qui-quadrado dividida em duas dimensões.

A partir dos resultados do teste qui-quadrado, foi possível rejeitar parcialmente a hipótese H_1 . Dos cinco tipos dos valores culturais predominantes dos operadores da contabilidade, três (distância hierárquica equilibrada, feminilidade e baixa aversão à incerteza) são diferentes daqueles listados na hipótese H_1 (*H_1 : Os valores culturais predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público brasileiro demonstram que eles têm comportamento de aceitar grande distância hierárquica, coletivismo, masculinidade, elevada aversão à incerteza e alta orientação de longo prazo*).

Isso significa que as instituições poderão observar o comportamento dos operadores da contabilidade tomando por base os valores culturais para subsidiar o processo de adoção das IPSAS. Na prática, os órgãos normatizadores e executores da contabilidade poderão formatar suas políticas e estratégias de adoção das normas conforme os valores culturais predominantes dos operadores da contabilidade. Isso posto, as instituições devem nomear “chefes” que se aproximem dos seus subordinados para possibilitar que as decisões de adoção de políticas contábeis sejam tomadas de forma conjunta entre os atores envolvidos. As instituições podem optar por estabelecer normas menos “formais”, pois o comportamento dos operadores apontam valor cultural de aversão emocional diante das regras mais formais. Esse comportamento vai ao encontro das IPSAS, que impulsionam julgamentos dos fenômenos contábeis por parte dos operadores. Ademais, as instituições governamentais devem proporcionar treinamentos e motivar os debates e as audiências públicas, pois o comportamento coletivista dos operadores deseja essas políticas. Por fim, a rejeição parcial da hipótese permite afirmar que as instituições governamentais podem possibilitar o incremento de competição entre os operadores, e que elas podem contar com profissionais com comportamento de perseverança, lealdade e compromisso.

Portanto, conhecer o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público a partir dos valores culturais predominantes, possibilita às entidades públicas otimizarem estratégias de gestão diante do processo de adoção das IPSAS, em seu ambiente de trabalho.

- Investigar estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro, sob a perspectiva da aprendizagem experiencial de Kolb.

Quanto aos estilos de aprendizagem, o teste qui-quadrado apresenta um valor- $p < 0,001$, demonstrando que há diferenças estatísticas significativas. Observa-se que os estilos de aprendizagem predominantes, que podem impactar o processo de adoção das IPSAS, são o assimilador (42,3%) e o convergente (28,4%). Esse resultado é semelhante ao de Kolb (1984).

Com base no teste qui-quadrado, é possível afirmar, a partir da análise do valor-p, que não se rejeita a hipótese H₂. (*H₂: Os estilos de aprendizagem predominantes entre os operadores da contabilidade do setor público brasileiro são o assimilador e o convergente*). Não rejeitar a hipótese significa que a maioria dos operadores (70,7%) tem a conceituação abstrata como característica predominante do aspecto estrutural do ciclo de aprendizagem, pois esse aspecto compõe tanto o estilo assimilador (OR-CA) como o convergente (CA-EA).

Isso significa que as instituições governamentais poderão, na prática, em relação à adoção das IPSAS, articular o processo de ensino dos operadores focado em fatores da conceituação abstrata (CA), observação reflexiva (OR) e experiência ativa (EA), que estimulam: (a) a relação entre ações de comparação com realidades semelhantes à experiência vivenciada em caso práticos focados nas normas; (b) a generalização de regras e princípios (como já ocorre na Estrutura Conceitual – NBC TSP 00), estabelecendo-se um tronco comum de ideias compartilhadas; e (c) métodos de ensino focados no ineditismo que as IPSAS podem trazer, incorporando principalmente aplicações práticas do conhecimento a partir de trabalhos em equipe.

Caso as instituições governamentais não levem em consideração essas características predominantes dos aspectos estruturais do ciclo de aprendizagem, que demonstram o comportamento dos operadores em relação aos estilos de aprendizagem assimilador e convergente, correrão o risco de a disseminação (treinamentos, cursos e debates) das normas encontrar dificuldades de aprendizagem por parte da maioria dos operadores. Logo, a adoção levará mais tempo do que necessário e recursos públicos serão desperdiçados.

Conforme Kolb et al. (2000), as pessoas formadas nos cursos de Economia, Administração, Contabilidade e Sociologia têm estilo de aprendizagem predominantemente assimilador. Já pessoas dos cursos de Ciências, Física e Engenharia apresentam estilo convergente. O estilo de aprendizagem assimilador está relacionado com as habilidades de pensamento: coleta de informações, análise de informação e construção de teoria. O estilo convergente está associado a habilidades de decisão, como análise quantitativa, uso de tecnologia e determinação de metas (KOLB, 1984).

O estudo buscou analisar não somente as dimensões macros da relação entre as variáveis valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores, mas, também, a influência e associações entre as variáveis de forma micro. Essa análise se substanciou em outros dois objetivos específicos, descritos a seguir.

- Descrever a influência das variáveis sociodemográficas – sexo, tipo de entidade pública, região, formação acadêmica, anos de experiência e grupo dos operadores da contabilidade – nos valores culturais e estilos de aprendizagem.

Observou-se que a variável sexo (masculino e feminino) influencia o comportamento dos operadores quando da aprendizagem de algo novo, neste caso, as IPSAS. Confirmou-se essa constatação por meio do teste de Kruskal-Wallis, valor-p = 0,001 para relação entre sexo e dimensão cultural, controle e aversão à incerteza (UAI). Por meio do teste MANOVA, foi possível apresentar as diferenças no vetor de médias dos valores culturais com variável dependente o vetor $Y' = (PDI, UAI, IDV, MAS, LTO)$ e variável independente o sexo. Todos os testes multivariados, traço de Pillai, lambda de Wilks, traço de Hotelling e maior autovalor de Roy, apresentaram valor-p = 0,021, reforçando o teste de variância univariada.

Por sua vez, na associação entre a variável sexo e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade, verifica-se que o resultado do modelo MANOVA, para $Y' = (CA-EC, EA-OR)$ com sexo sendo a variável independente, apresentou resultados significativos (valor-p = 0,027) para os quatro testes da MANOVA. Além disso, a análise univariada (Kruskal-Wallis) mostrou que as duas variáveis conceitualização abstrata (CA) e experiência ativa (EA) são responsáveis pela diferença significativa no modelo. Por fim, o teste qui-quadrado também apresentou diferença significativa no tipo de estilo de aprendizagem por sexo (valor-p = 0,038 < 0,05). Assim, apesar de existirem diferenças nos estilos de aprendizagem, é possível afirmar que o estilo predominante é o assimilador tanto no sexo masculino quanto no feminino, e que, quanto ao valor cultural aversão à incerteza, para alguns operadores, o que vale é o comportamento de tolerância de ideias e aceitação para inovação.

A relação entre tipo de entidade pública, na qual o operador desempenha suas atividades, e cultura mostrou que os valores culturais são estatisticamente diferentes no que tange às variáveis aversão à incerteza (UAI) e orientação a longo prazo (LTO). Os testes estatísticos multivariados (MANOVA) – traço de Pillai = 0,009, lambda de Wilks = 0,009, traço de Hotelling = 0,008 e maior autovalor de Roy = 0,001 – confirmam os resultados apresentados pelo teste Kruskal-Wallis. Logo, há diferença significativa nos valores culturais por tipo de entidade.

Ademais, a associação entre tipo de entidade e estilos de aprendizagem mostra que órgãos federais e estaduais têm associação de análise de correspondência com o estilo de aprendizagem assimilador, e as entidades municipais apresentam relação com os estilos

convergente e divergente. Os resultados da análise de correspondência demonstraram valor-p = 0,560, estatística qui-quadrado = 2,988 e inércia da dimensão 1 = 93,7%. A entidade pública que tem o propósito de adotar as IPSAS e de posse dessa informação possibilita que os futuros treinamentos para seus servidores observem os estilos de aprendizagem predominantes, proporcionando mais efetividade na absorção das informações ensinadas.

Por conseguinte, pode-se afirmar que os resultados da relação entre região onde o operador da contabilidade mora e cultura apresentam influência daquela sobre esta. Essa diferença estatística significativa foi confirmada pelo modelo MANOVA aplicado ao vetor dimensões da cultura (Y') por região (variável independente) com valor-p = 0,006, calculado pelo maior autovalor de Roy e pelo teste de Kruskal-Wallis.

Verificou-se, também, a associação entre a região e os estilos de aprendizagem por meio da análise correspondência, que apresentou valor-p = 0,189, qui-quadrado = 11,236 e inércia = 81,1%. Isso significa que o estilo de aprendizagem assimilador está associado às regiões Nordeste e Centro-Oeste, o convergente às regiões Sul e Sudeste e o estilo divergente à região Norte.

Ainda como parte deste objetivo específico, identificou-se diferença significativa da formação acadêmica sobre a cultura e os estilos de aprendizagem. É possível afirmar que a especialização da educação apresenta influência no comportamento cultural dos operadores tanto na aceitação ou não de chefes que se distanciam hierarquicamente deles como no respeito ou não por aquilo que é tradição entre os operadores. Essa constatação é confirmada pelo teste multivariado maior autovalor de Roy (valor-p = 0,006) para o vetor de dimensões da cultura (Y') por formação acadêmica.

Quanto à diferença significativa da formação acadêmica sobre os estilos de aprendizagem, ela foi constatada por meio do teste qui-quadrado (valor-p = 0,048). Já a análise de correspondência apresentou valor-p = 0,005, qui-quadrado = 12,297 e inércia = 99,8%, que possibilita afirmar a associação entre estilo de aprendizagem convergente e formação acadêmica mestrado, os estilos acomodador e divergente estão associados à especialização e o assimilador demonstra associação com o grau de formação graduação.

Anos de experiência com contabilidade do setor público é a única variável que não apresenta diferença significativa por valores culturais. Logo, o tempo de experiência dos operadores não influencia na cultura dos operadores. Por outro lado, verifica-se que existe associações entre os estilo de aprendizagem assimilador, convergente e divergente e 6 a 10, 0 a 2 e mais de 15 anos de experiência.

O grupo ao qual o operador faz parte influencia tanto os valores culturais como os estilos de aprendizagem. Os testes multivariadas da MANOVA, com variável dependente sendo as dimensões da cultura e variável independente (fator) grupo, apresentam resultado significativo (traço de Pillai, lambda de Wilks e traço de Hotelling = 0,036 e maior autovalor de Roy = 0,005) demonstrando que as médias das dimensões da cultura variam significativamente por grupo. O grupo dos operadores federais apresentam a menor média no quesito aversão à incerteza, demonstrando ser o grupo com comportamento de maior aceitação cultural quanto à adoção de longo prazo das IPSAS.

O grupo dos operadores do ciclo de gestão tem estilo de aprendizagem predominante convergente no processo de aprendizagem das IPSAS. Já os dos operadores da contabilidade federal e estadual têm estilo de aprendizagem predominante assimilador, e o dos operadores municipais estilo divergente. Esses resultados se confirmaram pela análise de correspondência.

Conhecer as associações e influência, de forma micro, entre as dimensões culturais, os estilos de aprendizagem e as variáveis sociodemográficas (sexo, tipo de entidade, região, formação acadêmica, experiência e grupo), revela uma visão mais aguçada do comportamento dos operadores, que contribui para o aperfeiçoamento das estratégias que estão sendo conduzidas para adoção das IPSAS. É possível afirmar, frente aos resultados encontrados, que a cultura e a aprendizagem desempenham um papel importante no comportamento dos operadores frente ao processo de adoção das IPSAS.

- Analisar se existe relação entre as dimensões culturais e os estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro.

Para atingir este objetivo específico, realizou-se a análise de correspondência com o cruzamento de valores culturais e estilos de aprendizagem. Subdividiram-se as cinco dimensões da cultura (PDI, UAI, IDV, MAS e LTO) em alta, média e baixa.

O resultado da análise de correspondência aplicada ao cruzamento dos estilos de aprendizagem por distância hierárquica (PDI) demonstrou um valor-p = 0,388, estatística qui-quadrado = 6,328 e inércia da dimensão 1 = 90,6%. Isso demonstra que os operadores da contabilidade que têm estilo de aprendizagem assimilador apresentam comportamento cultural distância hierárquica média (PDIM); os divergentes, distância hierárquica baixa (PDIB); assimiladores e divergentes apresentam comportamento desfavoráveis aos chefes que tomam decisões de forma individualizada, preferem que os chefes os consultem antes de as

decisões serem tomadas, por exemplo, se é adequada ou não a adoção das IPSAS. Aqueles que apresentam os estilos convergente e acomodador têm valor cultural de distância hierárquica alta (PDIA).

Quanto à análise de correspondência aplicada ao cruzamento dos estilos de aprendizagem por aversão à incerteza (UAI), apresentou valor-p = 0,918, estatística qui-quadrado = 2,015 e inércia da dimensão 1 = 94,8%, que explicam as associações entre estilos de aprendizagem assimilador e acomodador com aversão à incerteza baixa, enquanto os operadores que têm estilos divergente e convergente apresentam relação com valor cultural aversão à incerteza média. De modo geral, a associação entre estilos de aprendizagem e valor cultural aversão à incerteza demonstram que os operadores da contabilidade, independentemente do estilo de aprendizagem, são propensos à aceitação da adoção das IPSAS.

Por conseguinte, a associação entre os estilos de aprendizagem e valor cultural individualismo/coletivismo (IDV) apresentou valor-p = 0,117, estatística qui-quadrado = 10,175 e a inércia da dimensão 1 = 94,2%, que permite deduzir que operadores com estilos de aprendizagem assimilador e convergente têm comportamento cultural mais associados ao valor cultural individualismo médio, demonstrando equilíbrio entre individualismo e coletivismo. Já os operadores que apresentam estilos divergente e acomodador têm comportamento mais coletivista que individualista. Em síntese, as associações demonstram comportamento predominantemente coletivismo por parte dos operadores, independentemente do estilo de aprendizagem. Esse é um comportamento de valor cultural que pode proporcionar mais efetividade no processo de adoção das IPSAS.

Já a análise de correspondência aplicada ao cruzamento estilos de aprendizagem e valor cultural masculinidade/feminilidade (MAS) demonstrou valor-p = 0,547, estatística qui-quadrado = 4,972 e inércia da dimensão 1 = 98%. Logo, operadores de estilos de aprendizagem assimilador e convergente demonstram ter associação com o valor cultural equilibrado entre masculinidade/feminilidade. Os operadores que têm estilos divergente e acomodador têm correspondência com a feminilidade. Isso demonstra que o comportamento predominante dos operadores, observando-se os estilos de aprendizagem, é condizente a procurarem sempre o consenso em momentos de conflitos e competição.

Por fim, realizou-se a análise de correspondência entre os estilos de aprendizagem e valor cultural orientação de longo prazo (LTO). Os resultados demonstraram valor-p = 0,728, estatística qui-quadrado = 3,619 e inércia da dimensão 1 = 94,6%. O comportamento dos operadores, observadas as associações com estilo de aprendizagem, demonstra uma

perspectiva de valor cultural de orientação de longo prazo alta. Isso significa que buscam adquirir as habilidades e conhecimentos sobre as IPSAS em médio e longo prazo.

Em síntese, os operadores da contabilidade do setor público brasileiro que têm estilo de aprendizagem assimilador apresentam associação com comportamentos de valores culturais: PDIM, UAIB, IDVM, MASM, e LTOA; os convergentes têm associação com os valores: PDIA, UAIM, IDVM, MASM e LTOM; os acomodadores, com os valores culturais: PDIA, UAIB, IDVB, MASB e LTOA; e, por fim, os divergentes têm associação com: PDIB, UAIM, IDVB, MASB e LTOA.

Por fim, observa-se que o processo de adoção das IPSAS ocorrerá de forma escalonada, os órgãos normatizadores (CFC e STN) esperam que a convergência normativa das 32 IPSAS, de um total de 38, ocorra até o segundo semestre de 2021. Quanto ao estágio da efetiva implantação das IPSAS, segundo Leonardo Nascimento, coordenador do Grupo Assessor das NBC TSP, há um plano de que a STN faça a verificação dos dados dos entes da federação até o ano de 2024 (RUAS, 2017).

Esta tese analisou, portanto, o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro e identificou, como resposta ao problema de pesquisa, embasado pelos testes de hipótese já apresentados no início das considerações finais, os valores culturais (distância ao poder ou hierárquica equilibrado, coletivismo, feminilidade, baixa aversão à incerteza e alta orientação de longo prazo) e estilos de aprendizagem (assimilador e convergente) predominantes que podem impactar o processo de adoção das IPSAS. Isto posto, resolveu-se o problema proposto nesta tese.

Portanto, conhecer o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro a partir dos valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes possibilita às entidades públicas otimizar estratégias de gestão diante do processo de adoção das IPSAS, em seu ambiente de trabalho. Logo, a tese contribui para o aperfeiçoamento das estratégias que estão sendo conduzidas para que tais padrões sejam efetivamente adotados.

Pesquisas futuras poderão analisar se as entidades governamentais consideram o comportamento dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro no processo de aprendizagem organizacional, para incrementar as práticas dos indivíduos nas organizações. Outro ponto a ser explorado é a relação ou influência dos fatores políticos no processo de adoção das IPSAS. Há, ainda, a possibilidade de pesquisa que verifique qual o grau de *enforcement* e nível de incentivos coercitivos para que os gestores priorizem a adoção das IPSAS.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, G. F.; LIMA, D. V. A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 2, p. 173, 2013.
- ANDRADE, M. E. M. C.; CARVALHO, L. N. G. Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. **Revista FSA**, v. 10, n. 1, p. 40-58, 2013.
- ADHIKARI, P.; MELLEMMVIK, F. The adoption of IPSASs in South Asia: a comparative study of seven countries. **Research in Accounting in Emerging Economies**, v. 10, p. 171-201, 2010.
- ANTIPOVA, T.; BOURMISTROV, A. Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. **Financial Accountability & Management**, v. 29, n. 4, p. 442-478, 2013.
- ANTONELLO, C. S.; GODOY, A. S. A encruzilhada da aprendizagem organizacional: uma visão multiparadigmática. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 2, p. 310-332, 2010.
- ARGYRIS, C.; SCHÖN, D. **Organizational learning: a theory of action perspective**. Reading, Massachusetts: Addison-Wesley, 1978.
- ARGYRIS, C. **Overcoming organizational defenses**. Boston: Allyn and Bacon, 1990.
- BABBIE, E. **Métodos de pesquisas de survey**. Belo Horizonte: UFMG, 2005.
- BAKER, A. C.; JENSEN, P. J.; KOLB, D. A. Conversation as experiential learning. **Management Learning**, v. 36, n. 4, p. 411-427, 2005.
- BAKER, C. R.; BARBU, E. M. Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. **Socio-Economic Review**, v. 5, p. 603-632, 2007.
- BALL, I. New development: transparency in the public sector. **Public Money & Management**, v. 32, n. 1, p. 34-40, 2012.
- BALL, I.; PFLUGRATH, G. Government accounting. **World Economics**, v. 13, n. 1, p. 9-26, 2012.
- BARROS, B. T.; PRATES, M. A. S. **O estilo brasileiro de administrar**. São Paulo: Atlas, 1996.
- BASKERVILLE, R. F. Hofstede never studied culture. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 1, p. 1-14, 2003.
- BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. Analysis of Belgian public accounting and its compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management**, v. 8, n. 9, p. 122, 2013.

BELENKY, M.; CLINCHY, B.; GOLDBERGER, N.; TARULE, J. **Women's ways of knowing: The development of self, voice and mind**. NY: Basic Books. 1986.

BENITO, B.; BRUSCA, I.; MONTESINOS, V. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 293-317, 2007.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

BOZKURT, O.; İSLAMOĞLU, M.; ÖZ, Y. Perceptions of professionals interested in accounting and auditing about acceptance and adaptation of global financial reporting standards. **Journal of Economics, Finance & Administrative Science**, v. 18, n. 34, 2013.

BOURDIEU, P. **O poder simbólico**. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1989.

BRASIL. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 out. 2009.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 ago. 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Avanços Recentes e Perspectivas da Convergência aos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público**. Brasília: MF/STN, 2016.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Proposta de Medida Provisória que cria a Secretaria de Contabilidade Federal**. Brasília: MF/STN, 2013.

BRUSCA, I.; CONDOR, V. Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. **Financial Accountability & Management**, v. 18, n. 2, p. 129-162, 2002.

CAETANO, J. R. Paraná não é Sergipe. **Exame**, v. 37, n. 12, p. 16-18. 2003.

CANCLINI, N. G. **Diferente, desiguais e desconectados**. Rio de Janeiro: EdUFRJ, 2005.

CARO, A. **Comportamento do consumidor e a compra on-line: uma análise multicultural**. 2010. Tese (Doutorado em Administração), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; PIGATTO, J. A. M. Brazilian governmental accounting reforms: IPSAS and accrual accounting adoption. **Social Science Research Network**, 11 jul. 2014. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2466484>. Acesso em: 9 jun 2017.

CARVALHO, J.; JORGE, S.; FERNANDES, M. Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 24, n. 1, p. 2-14, 2007.

CERQUEIRA, T. C. S. **Estilos de aprendizagem em universitários**. Belo Horizonte: Cuatiara, 2000. v. 34.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.

_____. International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. **The Harmonization of Government**, v. 21, p. 1-15, 2008.

_____. IPSAS and government accounting reform in developing countries. **Accounting Reform in the Public Sector**: mimicry, fad or necessity, p. 31-42, 2006.

CHAN, J. L.; JONES, R. H. **Comparative governmental accounting**: an introductory. 1988.

CHAN, J. L.; JONES, R. H.; LÜDER, K. G. Modeling governmental accounting innovations. **Research in Governmental and Nonprofit Accounting**, v. 9, p. 1-19, 1996.

CHEN, F. F.; WEST, S. G. Measuring individualism and collectivism: the importance of considering differential components, reference groups, and measurement invariance. **Journal of Research in Personality**, v. 42, n. 2, p. 259-294, 2008.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, 2010.

CHRISTIAENS, J.; ROMMEL, J. Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments. **Financial Accountability & Management**, v. 24, n. 1, p. 59-75, 2008.

CHRISTIAENS, J.; VANHEE, C.; MANES-ROSSI, F.; AVERSANO, N.; VAN CAUWENBERGE, P. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 158-177, 2015.

COFFIELD, F.; MOSELEY, D.; HALL, E.; ECCLESTONE, K. **Learning styles and pedagogy in post-16 education**: a systematic and critical review. London: The Learning and Skills Research Centre, 2004.

COKER, C. A.; PEDERSEN, S. J. Context and test-retest reliability of Kolb's learning style inventory. **Psychological Reports**, v. 95, n.1, p. 180-182, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 dez. 2007.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. 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**, v. 5, n. 3, 2011.

DEWEY, John. **Democracy and education**: an introduction to the philosophy of education. New York: Macmillan, 1916. Digitalizado por: Watchmaker Publishing, 2009.

_____. **Experience & education**. New York: Macmillan, 1938.

_____. **Experience and nature**. London: George Allen & Unwin, 1929.

DAVENPORT, J. A. Learning styles and its relationship to gender and age among elderhostel participants. **Educational Gerontology**, v. 12, p. 205-217, 1986.

DEMÉTRIO, C. G. B. Análise multidimensional para dados de cana-de-açúcar. 1985. Tese (Estatística e Experimentação Agrônômica) – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, Piracicaba, SP, 1985.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

DINIZ, J. A.; SILVA, S. F. S.; COSTA SANTOS, L.; MARTINS, V. G. Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade pública brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 9, n. 3, 2015.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. B., SILVA, L. F.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FERREIRA, M. S. **A diversidade cultural e a estratégia de serviços no varejo brasileiro: um estudo de caso na Rede Smart de supermercados**. 2011. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

FERREIRA, T. B.; LAGIOIA, U. C. T.; CARVALHO, E. S.; NASCIMENTO, S. G. O. A. S. Processo de convergência contábil: perspectivas e desafios enfrentados pelos profissionais de Contabilidade no estado de Pernambuco. **ReCont: Registro Contábil** – UFAL – Maceió, AL, v. 4, n. 1, p. 108-126, jan./abr. 2013.

FINGER, M.; ASÚN, J. **A educação de adultos numa encruzilhada: aprender a nossa saída**. Porto, Portugal: Porto Editora, 2003.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. **Aprendizagem e inovação organizacional: as experiências de Japão, Coréia e Brasil**. São Paulo: Atlas, 1997.

FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; LOPES, J. E. G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa–IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 4, 2012.

GARIBALDI DE HILAL, A. **Dimensões e clusters de cultura organizacional de uma empresa brasileira com atuação internacional**. 2002. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2002.

_____. Brazilian national culture: organizational culture and cultural agreement findings from a multinational company. **International Journal of Cross Cultural Management**, v. 6, n. 2, p. 139-167, 2006.

GARNER, I. Problems and inconsistencies with Kolb's Learning Styles. **Educational Psychology**, v. 20, p. 341-348, 2000.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

GREENACRE, M. J. **Theory and applications of correspondence analysis**. London: Academic Press, 1984.

GROOT, T.; BUDDING, T. New public management's current issues and future prospects. **Financial Accountability & Management**, v. 24, n. 1, p. 1-13, 2008.

GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. **Abacus**, v. 47, n. 4, p. 525-552, 2011.

GUTHRIE, J.; OLSON, O.; HUMPHREY, C. Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward. **Financial Accountability & Management**, v. 15, n. 3-4, p. 209-228, 1999.

HAIR JR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2006.

HAIR JR J.; BABIN, B.; MONEY, A.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2006.

HAMANN, E. V. **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**. 2011. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, UnB/UFPB/UFRN, Brasília, 2011.

HARRISON, G. L.; MCKINNON, J. L. Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 5, p. 483-506, 1999.

HEDBERG, B. How organizations learn and unlearn. In: NYSTRÖM, P.; STARBUCK, W. (Orgs.). **Handbook of organizational design**. New York: Oxford University Press, 1981. p. 8-27.

HEFFLER, B. Individual learning style and the learning style inventory. **Educational Studies**, v. 27, n. 3, p. 307-316, 2001.

HENRY, W. A. Cultural values do correlate with consumer behavior. **Journal of Marketing Research**, Chicago, v. 13, n. 2, p. 121-127, may 1976.

HERBEST, F. G. **Regime de competência no setor público: a experiência de implementação em diversos países**. 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2010.

HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. Lisboa: Edições Sílabo, 2008.

HINES, A. Global trends in culture, infrastructure, and values. **The Futurist**, Washington, v. 42, n. 5, p. 18-23, sep./oct. 2008.

HOFSTEDE, G. **Culture's consequences: international differences in work-related values**. London: Sage Publications, 1980/1986.

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

_____. **Culture and organizations: software of the mind**. New York: McGraw- Hill, 1991.

_____. **Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations**. 2. ed. London: Sage Publications, 2001.

_____. **Culturas e organizações: Compreender a nossa programação mental**. Portugal: Edições Sílabo, 2003.

HOFSTEDE, G.; BOND, M. H. The Confucian connection: from cultural roots to economic growth. **Organization Dynamics**, v. 16, p. 4-21, 1988.

HOFSTEDE, G.; GARIBALDI DE HILAL, A. V.; MALVEZZI, S.; TANURE, B.; VINKEN, H. Comparing regional cultures within a country: lessons from Brazil. **Journal of Cross-Cultural Psychology**, v. 41, p. 336-352, 2010.

HOFSTEDE, G.; HOFSTEDE, G. J. **Cultures and organizations: software of the mind**. McGraw: Hill, 2005.

HOFSTEDE, G.; VAN DEUSEN, C. A.; MUELLER, C. B.; CHARLES, T. A.; THE BUSINESS GOALS NETWORK. What do business leaders pursue? A study in fifteen countries. **Journal of International Business Studies**, v. 33, n. 4, p. 785-808, oct./dec. 2002.

HOSMER, W. D; LEMESSHOW, S. **Applied Logistic Regression**. New York, John Wiley, 1989.

HOUSE, R. J.; HANGES, P. J.; JAVIDAN, M.; DORFMAN, P.; GUPTA, V. **Cultures, leadership, and organizations: globe study of 62 societies**. Newbury Park, CA: Sage, 2004.

HSU, F. L. K. **Aspects of culture and personality: a symposium**. New York: Abelard-Schuman, 1954.

HUGHES, J. A Stepwise approach to transition from a cash, modified cash, or modified accrual basis of accounting to a full accrual basis for developing countries. fund public digest. **The International Consortium on Governmental Financial Management**, v. 7, n. 1, p. 53-58, 2007.

HYNDMAN, N.; CONNOLLY, C. Accruals accounting in the public sector: a road not always taken. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 1, p. 36-45, 2011.

IKEDA, A. A.; GARRÁN, V. G. Cultura e posicionamento internacional de marcas de serviços. **REGE Revista de Gestão**, v. 20, n. 1, p. 113-130, 2013.

INÊS, R. P. R. **A aprendizagem experiencial e a sabedoria no adulto e no adulto idoso**. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências da Educação) – Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação da Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal, 2009.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). **Handbook International Public Sector Accounting Pronouncements**. New York: IFAC, 2015.

_____. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público 2010**. Tradução de Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. New York: IFAC, 2010.

_____. **Responding to an increasing demand for accountability in the public sector**. New York: IFAC Quarterly, 1996.

_____. **Transition to the accrual basis of Accounting: guidance for public sector entities**. 3. ed. New York: IFAC, 2011.

JOBSON, J. D. **Applied multivariate data analysis**. v. I e II. New York: Springer Verlag, 1996.

JOHNSON, R. A.; WICHERN, D. W. **Applied multivariate statistical analysis**. 5. ed. New Jersey: Prentice Hall, 2002.

JONES, R.; LÜDER, K. **Reforming governmental accounting and budgeting in Europe**. Frankfurt, Germany: Fachverlag ModerneWirtschaft, 2003.

JONES, R.; LÜDER, K. Chapter 1: The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments: a cross-country analysis. In: _____. **Reforming governmental accounting and budgeting in europe**, Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft, 2003. p. 13-57.

JORGE, S. M. F. **Local government accounting in Portugal in comparative-international perspective**. 2003. Ph. D Thesis, Department of Accounting and Finance, Birmingham Business School, The University of Birmingham, Birmingham, 2003.

JOVANOVIĆ, T. Public sector accounting in Slovenia and Croatia. **Croatian & Comparative Public Administration**, v. 15, n. 4, 2015.

KAPLAN, D.; MANNERS, R. A. **Culture theory**. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1972.

KAYES, D. C. Internal validity and reliability of Kolb's learning style inventory version 3 (1999). **Journal of Business and Psychology**, v. 20, n. 2, p.249-257, 2005.

KHAN, A.; MAYES, S. **Transition to accrual accounting**. Washington, DC: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2009. (Technical Notes and Manuals 09/02).

KLUCKHOHN, C. **Culture and behavior**: collected essays. [New York]: Free Press of Glencoe, 1962.

KOLB, D. A. A gestão e o processo de aprendizagem. In STARKEY, K. **Como as organizações aprendem**. São Paulo: Futura/Zumble, 1997.

_____. **Experimental learning**: experience as the source of learning and development. New Jersey: Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1984.

_____. **Individual learning styles and the learning process**. Massachusetts: Sloan School of Management, 1971.

_____. **Learning style inventory**: technical manual. Boston: Hay Group, Hay Resources Direct, 1976.

_____. **Learning style inventory** (revised edition). Boston: McBer, 1985.

_____. **Learning style inventory**. Version 3. Boston: TRG Hay/McBer, 1999.

KOLB, D. A.; BOYATZIS, R.E.; MAINEMELIS, C. Experiential learning theory: previous research and new directions. In: STERNBERG, R. J.; ZHANG, L. F. (Orgs.). **Perspectives on cognitive, learning, and thinking styles**. NJ: Lawrence Erlbaum, 2000.

KOLB, A. Y.; KOLB, D. A. Learning styles and learning spaces: enhancing experiential learning in higher education. **Academy of Management Learning & Education**, v. 4, n. 2, p. 193-212, 2005.

KOTTER, J. P.; HESKETT, J. L. **A cultura corporativa e o desempenho empresarial**. São Paulo: Makron Books, 1994.

KRAKAUER, P. V. C. **Ensino de empreendedorismo**: estudo exploratório sobre a aplicação da teoria experiencial. 2014. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

KROEBER, A. L. **The nature of culture**. Chicago: The University of Chicago Press, 1952.

KROEBER, A. L.; PARSONS, T. The concepts of culture and of social system. **American Sociological Review**, [S.l.], n. 23, p. 582-583, 1958.

LAFORGE, H. **Analyse Multivaríée**. Canada: Études Vivantes, 1981.

LAPSLEY, I. Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity? **Financial Accountability & Management**, v. 15, n. 3-4, p. 201-207, 1999.

LEACH, E. Cultura. In: ENCICLOPÉDIA EINAUDI. Lisboa: IN-CM, 1989. v. 5 – Anthropos Homem, p. 102-135.

LEUNG, K.; BHAGAT, R. S.; BUCHAN, N. R.; EREZ, M.; GIBSON, C. B. Culture and international business: recent advances and their implications for future research. **Journal of International Business Studies**, v. 36, n. 4, p. 357-378, 2005.

LEWIN, K. Frontiers in group dynamics II. Channels of group life; social planning and action research. **Human Relations**, v. 1, n. 2, p. 143-153, 1947.

LEVINE, D. M.; BERENSON, M. L.; KREHBIEL, T. C.; STEPHAN, D.; **Estatística: teoria e aplicações usando o Microsoft Excel em português**. 5. ed. São Paulo: LTC, 2008.

LIMA, D. V. **Exame de projeto de pesquisa de doutorado**. Banca Examinadora do Projeto de Pesquisa do Doutorado. PPGCC. Universidade de Brasília. 2016.

LINTON, R. **Cultura e personalidade**. São Paulo: Mestre Jou, 1945.

LOO, R. Kolb's learning styles and learning preferences: is there a linkage? **Educational Psychology**, v. 24, n. 1, p. 99-108, 2004.

LOPES, J. **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. Recife: EdUFPE, 2006.

MACEDO, J. M. A. **True and fair view e accountability na gestão pública brasileira: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

MACEDO, J. M. A.; LOPES, J. E. G.; SILVA, L. M.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; FEITOSA, M. G. G. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 69-91, 2010.

MAINEMELIS, C.; BOYATZIS, R. E.; KOLB, D. A. Learning styles and adaptive flexibility testing experiential learning theory. **Management learning**, v. 33, n. 1, p. 5-33, 2002.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MANGUALDE, B. R. **Perceptions of benefits and challenges of public sector accounting reforms: a cross-sectional comparison between Brazilian and English local governments**. Ph. D. Thesis, University of Birmingham, 2013.

MARRERO, J.; BRINKER JR, T. M. Are accounting standards uniform? Recognizing cultural differences underlying global accounting standards. **Journal of Financial Service Professionals**, v. 61, n. 1, p. 16-18, 2007.

MARTINS, E.; MARTINS, V. A.; MARTINS, É. A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, p. 7-30, 2007.

MATIAS-PEREIRA, J. Administração Pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Europeia. **Revista Brasileira de Administração Pública**, v. 42, p. 61-82, 2008.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, p. 340-363, 1977.

_____. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In: MEYER, J. W.; SCOTT, W. R. (Orgs.) **Organizational environments: ritual and rationality**. London: Sage Publications, 1992.

MENTKOWSKI, M.; STRAIT, M. J. **A longitudinal study of student change in cognitive development, learning styles, and generic abilities in an outcome-centered liberal arts curriculum: final report to the National Institute of Education: research report n. 6**. Alverno College Productions, 1983.

MINGOTI, S. A. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada**. Belo Horizonte: UFMG, 2005.

MOLES, A. A. **Sociodinâmica da cultura**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1974.

NASCIMENTO, L. S. Public sector accounting and the move to accrual Accounting: the Brazilian experience. In: WORLD CONGRESS OF ACCOUNTANTS, 2014, Rome. **Proceedings...** Rome: IFAC, 2014.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2013.

NOBES, Christopher. IFRS practices and the persistence of accounting system classification. **Abacus**, v. 47, n. 3, p. 267-283, 2011.

NOGUEIRA, D. R.; ESPEJO, M. M. S. Bortolucci. O impacto do estilo de aprendizagem no desempenho acadêmico: um estudo empírico com alunos das disciplinas de contabilidade geral e gerencial na educação à distância. In: CONGRESSO DA ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: ANPCont, 2010.

OGBURN, W. F. **On culture and social change**. Chicago: Phoenix Books, 1964.

OLSON, O.; GUTHRIE, J.; HUMPHREY, C. **Global warning: debating international developments in new public financial management**. Cappelen Akademisk Folag, 1998.

OUCHI, W. G.; WILKINS, A. L. Organizational culture. **Annual Review of Sociology**, p. 457-483, 1985.

OUDA, H. A. G. Practical and conceptual transition problems of accrual accounting in the public sector: Fund Public Digest. **The International Consortium on Governmental Financial Management**, v. 5, n. 2, p. 40-59, 2005.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC: a critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014.

PALLOT, J. New public management reform in New Zealand: the collective strategy phase. **International Public Management Journal**, n. 1, p. 1-18, 1998.

PASCHINI, S. **Estratégia: alinhando cultura organizacional e estratégia de recursos humanos à estratégia de negócio: a contribuição efetiva de recursos humanos para a competitividade do negócio**. Rio de Janeiro. Quality Mark, 2006.

PEDHAZUR, E.; SCHMELKIN, L. **Measurement, design, and analysis: An integrated approach**. New York: Lawrence Erlbaum Associates, 1991.

PIAGET, J. **A epistemologia genética; sabedoria e ilusões da filosofia; problemas de psicologia genética**. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

PIMENTEL, A. A teoria da aprendizagem experiencial como alicerce de estudos sobre desenvolvimento profissional. **Estudos de Psicologia**, v. 12, n. 2, p. 159-168, 2007.

PINA, V.; TORRES, L. Reshaping public sector accounting: an international comparative view. **Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration**, v. 20, n. 4, p. 334-350, 2003.

PINA, V.; TORRES, L.; YETANO, A. Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 765-807, 2009.

PLOVNICK, M. Primary care career choices and medical student learning styles. **Journal of Medical Education**, v. 50, p. 849-855, 1975.

POLLITT C.; BOUCKAERT, G. **Public Management Reform: a comparative analysis**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Uma nova era na contabilidade governamental**. São Paulo: PwC, 2013.

RADEBAUGH, L. H.; GRAY, S. J. **International Accounting and Multinational Enterprises**. 4. ed. New York: John Wiley & Sons, 1997/2002.

REIS, E. **Estatística multivariada aplicada**. Lisboa: Edições Silabo, 1997.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

RENCHER, C. A. **Methods of multivariate analysis**. 2. ed. Canadá: John Wiley, 2002.

RENNIE, G. A. An investigation of the learning styles of undergraduate physical therapy students and practicing physical therapists. **Dissertation Abstracts International Section A: Humanities and Social Sciences**, v. 64, n. 7-A, p. 23-84, 2004.

RODRIGUES, I. **Cultura e desempenho de equipes de projetos globais: um estudo em empresas multinacionais brasileiras**. 2010. Tese (Doutorado em Contabilidade) (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ROJE, G.; VASICEK, D.; VASICEK, V. Accounting regulation and IPSAS implementation: efforts of transition countries toward IPSAS compliance. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 6, n. 12, p. 1, 2010.

RONEN, S.; SHENKAR, O. Clustering countries on attitudinal dimensions: a review and synthesis. **Academy of Management Review**, v. 80, n. 609, p. 435-454, 1985.

RUAS, D. O que falta para as IPSAS serem totalmente implementadas no Brasil? **Portal Dedução**, 22 fev. 2017. Disponível em: <<http://www.deducao.com.br/index.php/ipsas-estao-sem-previsao-para-serem-implementadas/>>. Acesso em: 9 jun. 2017.

SADLER, G. R.; PLOVNICK, M.; SNOPE, F. Learning styles and teaching implications. **Journal of Medical Education**, v. 53, p. 847-849, 1978.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Mc Graw-Hill, 2006.

SAYED, S.; KUSSABA, C. T.; DUARTE, S. L. A Lei das Sociedades Anônimas e o processo de convergência para os padrões internacionais contados pela história oral e de vida. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14., 2014, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2014.

SCHIFFMAN, L. G.; KANUK, L. L. **Comportamento do consumidor**. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

SCOTT, J. T. Managing in different cultures. In: _____. **The Concise Handbook of Management: a practitioner's approach**. New York: Routledge, 2005. p. 121-128.

SILVA, N. B. **A influência da transferência de conhecimento e de fatores culturais na iniciativa das subsidiárias de multinacionais brasileiras**. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SILVEIRA, A. (Coord.). **Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias**. 2. ed. Blumenau: Edifurb, 2004.

SINGH, N. From cultural models to cultural categories: a framework for cultural analysis. **Journal of American Academy of Business, Cambridge**. Hollywood, v. 5, n. 1/2, p. 95-101, set. 2004.

SMITH, P. B.; DUGAN, S.; TROMPENAARS, F. National culture and the values of organizational employees a dimensional analysis across 43 nations. **Journal of Cross-Cultural Psychology**, v. 27, n. 2, p. 231-264, 1996.

SOARES, R. C. M.; CASTRO NETO, J. L. Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil: casos do Brasil, EUA e Japão. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

SOBRAL, D. T. Inventário de estilo de aprendizagem de Kolb: características e relação com resultados de avaliação no ensino pré-clínico. **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, v. 8, n. 3, p. 293-303, 1992.

STEVENSON, W. J.; FARIAS, A. A. **Estatística aplicada à administração**. Recife: Harbra, 1981.

TANNER, R. C. S.; MORGAN, B. F. Estilos de aprendizagem em universitários: uma análise sobre os alunos das disciplinas de contabilidade geral I e introdução à contabilidade na universidade de Brasília. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007.

TANURE, B. **Gestão à brasileira: uma comparação entre América Latina, Estados Unidos, Europa e Ásia**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Perceptions of values of Brazilian managers: cross-cultural differences and similarities in Brazil**. DBA thesis, Henley Management College, Brunel University, UK. 2002.

TOUDAS, K.; POUTOS, E.; BALIOS, D.. Concept, regulations and institutional issues of IPSAS: a critical review. **European Journal of Business and Social Sciences**, v. 2, n. 1, p. 43-54, 2013.

TRULUCK, J. E.; COURTENAY, B. C. Learning style preferences among older adults. **Educational Gerontology**, v. 25, p. 221-236, 1999.

TUNG, R. The cross-cultural research imperative: the need to balance cross-national and intra-national diversity. **Journal of International Business Studies**, v. 39, p. 41-46, 2008.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC – Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 1-20, abr./jun. 2012.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005. 231 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA-USP, 2005.

WYNNE, A.. Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting? Fund Public Digest. **The International Consortium on Governmental Financial Management**, v. 7, n. 1, p. 25-38, 2007.

XAVIER JÚNIOR, A. E.; PAULO, E.; SILVA, J. D. G. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. **Registro Contábil**, v. 5, n. 1, p. 19, 2014.

ANEXO – QUESTIONÁRIO

Pesquisa acadêmica sobre “Valores culturais e estilos aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS)”

Prezado(a)

O objetivo desta carta é convidá-lo(a) a participar de uma pesquisa para investigar os valores culturais e os estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, mais especificamente as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS, sigla em inglês). Esta pesquisa é conduzida por Antonio Firmino da Silva Neto, estudante do doutorado em Ciências Contábeis do Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação UnB/UFPB/UFRN, sob a orientação do Professor Dr. José Dionísio Gomes da Silva.

O público-alvo é composto pelos operadores da contabilidade do setor público (contabilista, auditor, auditor fiscal, assessor e analista). O questionário é composto por duas seções: (1) dados gerais dos respondentes e dimensões culturais; (2) estilos de aprendizagem.

O tempo estimado para se concluir o preenchimento do questionário é de 10 a 15 minutos.

Suas respostas serão utilizadas apenas para fins acadêmicos. Os respondentes não serão identificados por nome. O seu *feedback* é valioso e o apoio é muito apreciado. Entre em contato se precisar de mais informações sobre o estudo. Contato: antonio.firminoneto@gmail.com.

Com os melhores cumprimentos.

Termo de consentimento – Marque com um “X”

	Confirmando que li e compreendi o objetivo da pesquisa e que me foi dada a oportunidade, por <i>e-mail</i> ou presencialmente, de fazer perguntas.
	Entendo que a minha participação é voluntária e que eu sou livre para retirar o meu consentimento e descontinuar a minha participação nesta pesquisa a qualquer momento.
	Concordo em participar da pesquisa.

Assinatura: _____ Data: _____

Valores culturais e estilos aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IPSAS)

SEÇÃO 1 – DADOS GERAIS DO RESPONDENTE E DIMENSÕES CULTURAIS

Nome	
E-mail	

Sexo	<input type="checkbox"/> Masculino	<input type="checkbox"/> Feminino
------	------------------------------------	-----------------------------------

Faixa etária	<input type="checkbox"/> 18 a 25	<input type="checkbox"/> 26 a 35	<input type="checkbox"/> 36 a 45	<input type="checkbox"/> 46 a 55	<input type="checkbox"/> 56 ou mais
--------------	----------------------------------	----------------------------------	----------------------------------	----------------------------------	-------------------------------------

Tipo de entidade pública em que atua	<input type="checkbox"/> Federal	<input type="checkbox"/> Estadual e DF	<input type="checkbox"/> Municipal
--------------------------------------	----------------------------------	--	------------------------------------

Em qual entidade atua	
-----------------------	--

Em qual cidade e estado está localizada a entidade na qual atua	Cidade:	; UF:
---	---------	-------

Formação Acadêmica	<input type="checkbox"/> Médio –Técnico em contabilidade	<input type="checkbox"/> Especialização	<input type="checkbox"/> Doutorado
	<input type="checkbox"/> Graduação - Qual? _____	<input type="checkbox"/> Mestrado	

Experiência com contabilidade do setor público (anos).	<input type="checkbox"/> até 2	<input type="checkbox"/> 6 – 10	<input type="checkbox"/> 15 ou mais
	<input type="checkbox"/> 3 – 5	<input type="checkbox"/> 11 – 15	

Participa/participou de algum destes grupos	<input type="checkbox"/> GTCON	<input type="checkbox"/> Gestores Financeiros das Capitais
	<input type="checkbox"/> Gefin	

Considera ser um profissional do ciclo	<input type="checkbox"/> Gestão	<input type="checkbox"/> Outros
	<input type="checkbox"/> Operacional	

Assinale a resposta que considerar mais indicada para cada item, conforme o grau de importância abaixo:

1 – Mínima importância	2 – Pouco importante	3 – Importância moderada	4 – Muito importante	5 – Máxima importância
-------------------------------	-----------------------------	---------------------------------	-----------------------------	-------------------------------

Você desenvolve suas atividades profissionais de contabilidade para uma (ou em uma) entidade do setor público. No desenvolvimento de suas atividades profissional, pessoal e familiar, qual importância você atribui a cada uma das seguintes características?

1	Tempo suficiente para a vida pessoal e familiar.	1	2	3	4	5
2	Ter boas condições físicas do ambiente de trabalho (boa ventilação e iluminação, espaço de estudo etc.).	1	2	3	4	5
3	Ter boa relação com seu chefe.	1	2	3	4	5
4	Conseguir apenas a progressão na carreira.	1	2	3	4	5
5	Trabalhar com pessoas que saibam colaborar umas com as outras.	1	2	3	4	5
6	Ser consultado pelo chefe sobre as decisões que ele deva tomar.	1	2	3	4	5
7	Ter oportunidade de progredir na carreira profissional.	1	2	3	4	5
8	Ter um trabalho que inclua experiências variadas e que tenha um elemento de aventura.	1	2	3	4	5

Na sua vida privada, qual a importância de cada uma das seguintes características?

9	Estabilidade e tranquilidade pessoal.	1	2	3	4	5
10	Ponderação no gasto com dinheiro.	1	2	3	4	5
11	Persistência (perseverança).	1	2	3	4	5
12	Respeito pela tradição e valores.	1	2	3	4	5

13 – Com que frequência se sente nervoso ou tenso com seu trabalho?

1	2	3	4	5
Nunca	Raramente	Algumas vezes	Frequentemente	Sempre

14 - Pela sua experiência, com que frequência seus colegas de trabalho sentem receio de exprimir o seu desacordo em relação aos seus chefes?

1	2	3	4	5
Nunca	Raramente	Algumas vezes	Frequentemente	Sempre

Qual o seu grau de concordância em relação a estrutura organizacional, ao seu chefe e aos colegas de trabalho? (Por favor, utilize a escala do item 14 para os itens de 15 a 20).

15	A maioria dos colegas de trabalho é confiável.	1	2	3	4	5
16	Uma pessoa pode ser uma gestora sem ter uma resposta precisa para toda pergunta que um subordinado pode fazer a respeito de seu trabalho.	1	2	3	4	5
17	Uma estrutura organizacional em que os subordinados têm dois chefes deve ser evitada a qualquer custo.	1	2	3	4	5
18	A competição entre os colegas gera, frequentemente, mais inconvenientes que benefícios.	1	2	3	4	5
19	As regras e normas do órgão não devem ser quebradas, nem mesmo quando você julgue que é do interesse do órgão.	1	2	3	4	5
20	Quando as pessoas falham é, frequentemente, por culpa própria.	1	2	3	4	5

SEÇÃO 2 – INVENTÁRIO ESTILOS DE APRENDIZAGEM DE DAVID KOLB (Versão traduzida por Cerqueira, 2000)

O questionário de estilo de aprendizagem descreve a maneira como você aprende e como você lida com ideias e as situações do dia a dia em sua vida. Abaixo, você encontrará 12 sentenças. Cada sentença tem quatro terminações (A, B, C, D). Classifique as terminações de cada sentença de forma a retratar a maneira como você atua ao ter que aprender algo.

Antes de começar a responder, imagine que você desenvolve suas atividades profissionais de contabilidade para uma (ou em uma) entidade do setor público. A contabilidade do setor público está passando por mudanças de normatização. Será necessária a adoção de normas internacionais (IPSAS). Portanto, será necessário “aprender”.

Então, fazendo uso do espaço disponível, classifique com “4” a terminação da sentença que descreve a sentença como você aprende melhor, descendo até chegar a “1” para a terminação da sentença que você considera que é a maneira menos provável como você aprenderia algo.

Dê uma resposta para cada uma das quatro terminações. *Não repita valores na mesma sentença.*

Exemplo de uma sentença completa:

		A		B		C		D	
I	Quando eu aprendo:	2	Gosto de lidar com meus sentimentos	1	Gosto de pensar sobre ideias	3	Gosto de fazer coisas	4	Gosto de ver e escutar

Lembre-se:

4 = a maneira como você aprende melhor;

3 = segunda melhor maneira como você aprende;

2 = terceira melhor maneira como você aprende;

1 = maneira menos provável como você aprende.

		A		B		C		D	
1	Quando eu aprendo:		Gosto de lidar com meus sentimentos		Gosto de pensar sobre ideias		Gosto de fazer coisas		Gosto de ver e escutar
2	Eu aprendo melhor quando:		Escuto e observo atentamente		Utilizo o raciocínio lógico		Confio nos meus palpites e sentimentos		Trabalho muito para fazer as coisas.
3	Quando estou aprendendo:		Tendo a dar razão para as coisas		Sou responsável com as coisas		Fico quieto e reservado		Tenho fortes sentimentos e reações
4	Eu aprendo por:		Sentindo		Fazendo		Assistindo		Pensando
5	Quando estou aprendendo:		Estou aberto para novas experiências		Observo todos os lados dos problemas		Analiso as coisas por partes minuciosas		Gosto de testar
6	Quando estou aprendendo:		Sou uma pessoa observadora		Sou uma pessoa ativa		Sou uma pessoa intuitiva		Sou uma pessoa lógica
7	Aprendo melhor quando:		Observo		Relaciono com outras pessoas		Utilizo teorias racionais		Tento e pratico
8	Quando eu aprendo:		Gosto de ver os resultados do meu trabalho		Gosto de ideias e teorias		Utilizo meu tempo antes de agir		Sinto-me envolvido com as coisas
9	Eu aprendo melhor quando:		Confio nas minhas observações		Confio nos meus sentimentos		Tento por conta própria		Confio nas minhas ideias
10	Quando estou aprendendo:		Eu sou uma pessoa reservada		Eu sou uma pessoa aberta		Eu sou uma pessoa responsável		Eu sou uma pessoa racional
11	Quando estou aprendendo:		Eu fico envolvido		Eu gosto de observar		Eu gosto de avaliar as coisas		Eu gosto de ser ativo
12	Eu aprendo melhor quando:		Analiso as ideias		Sou receptivo e aberto		Fico cuidadoso		Sou prático

Copyright 1985 David Kolb revised 1999. Versão adaptada da tradução de Cerqueira (2000).

Agradecemos sua participação.