



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 10, n. 1, p. 104-125, jan./mar., 2014

doi:10.4270/ruc.2014106
Disponível em www.furb.br/universocontabil



INFLUÊNCIA DAS DIFERENÇAS CULTURAIS, ECONÔMICAS E SOCIAIS NA ADOÇÃO DAS IFRS¹

INFLUENCE OF CULTURAL, ECONOMIC AND SOCIAL DIFFERENCES ON IFRS ADOPTION

INFLUENCIA DE LAS DIFERENCIAS CULTURALES, ECONÓMICAS Y SOCIALES EN ADOPCIÓN DEL IFRS

Melina Carneiro Machado

Graduada em Ciências Contábeis na Universidade de São Paulo
Endereço: Av. Bandeirantes, 3900 - Monte Alegre
CEP: 14040-905 – Ribeirão Preto - SP
E-mail: melomachado@yahoo.com.br
Telefone: (16) 3602-3919

Sílvio Hiroshi Nakao

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Faculdade de Economia Administração e Contabilidade de
Ribeirão Preto - Universidade de São Paulo
Endereço: Av. Bandeirantes, 3900 - Monte Alegre
CEP: 14040-905 – Ribeirão Preto - SP
E-mail: shnakao@usp.br
Telefone: (16) 3602-3919

RESUMO

A contabilidade passa por um processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, decorrente da expansão das relações multinacionais e do mercado de capitais. Arelado a isso, sabe-se que características culturais, econômicas e sociais de uma nação influenciam nas suas decisões; logo é de se esperar que a reação de cada país frente à adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) seja diferente, dependendo de suas características. Dessa forma, este trabalho objetiva verificar a influência das diferenças culturais, econômicas e sociais dos países na decisão de adoção das IFRS. Para tal, utilizando como métricas as dimensões de Hofstede e dados de tamanho da população, de PIB per capita e de IDH, verificou-se que a adoção possui relação estatisticamente significativa com o

¹ Artigo recebido em 28.07.2013. Revisado por pares em 30.10.2013. Reformulado em 10.03.2014. Recomendado para publicação em 27.03.2014 por Carlos Eduardo Facin Lavarda. Publicado em 31.03.2014. Organização responsável pelo periódico: FURB.

tamanho da população e com duas dimensões culturais, sendo elas o grau de individualismo e a aversão à incertezas/ambiguidades. A relação negativa encontrada com a população corroborou com o esperado, pois de fato países populosos não adotaram a norma, o que sugere satisfação com sua contabilidade ou alto custo de implementação da nova regra. A relação positiva com o grau de aversão à incerteza também era esperado, haja vista que a harmonização contábil minimiza discricionariedades dos gestores, aumentando a credibilidade da informação. Já a relação não esperada para individualismo, permite inferir falta de credibilidade da dimensão ou ainda que tal variável não evidencie adequadamente a diferença cultural existente.

Palavras-chave: Dimensões culturais. PIB per capita. IDH. População. IFRS.

ABSTRACT

The accounting goes through a convergence's process to the international financial accounting standards, due to the expansion of multinational relation and capital market. Furthermore, it is know that characteristics cultural, economic and social influence the decision of a nation, then it is expect that the reaction of each country against the International Financial Reporting Standards (IFRS) will be different, depending on their characteristics. Thus, this research purpose investigates the influence of culture, society and economy of the countries in the decision of adoption or not the IFRS. To do so, using metrics such as a dimensions of Hofstede and data of population size, GDP per capita e HDI, it was found that the decision has statistically significant relationship with population size and two cultural dimensions, the individualism and the uncertainty avoidance. The negative relationship with population size was expected, because the counties with more population have not adopted the standard, which suggests satisfied with their accounting or high cost of implementation the new rule. The positive relationship with uncertainty avoidance was also expected, because the harmonization of accounting minimizes opportunistic attitude of managers, increasing the credibility of the information. However, the relationship with individualism was not expected, what can be inferring that this dimension has lack credibility or that this variable does not show adequately the cultural gap existing.

Keywords: Cultural dimensions. GPD per capita. HDI. Population. IFRS.

RESUMEN

La contabilidad pasa por un proceso de convergencia con las normas de contabilidad financiera internacional, debido a la expansión de las relaciones multinacionales y del mercado de capital. En relación con esto, se sabe de la influencia cultural, económica y social de una nación en sus decisiones, entonces se espera que la reacción de cada país en la adopción de las normas internacionales de contabilidad (IFRS) es diferente, dependiendo de sus características. Por lo tanto, este estudio tiene como objetivo investigar la influencia de las características culturales, sociales y económicos del países en la decisión de adopción del IFRS. Con este fin, utilizando métricas como las dimensiones de Hofstede y los datos de tamaño de población, de PIB per cápita y del IDH, se constató que la adopción tiene relación estadísticamente significativa con el tamaño de la población y con dos dimensiones culturales, el individualismo y la aversión a la incertidumbre / ambigüedad. La relación negativa encontrada con la población es el esperado, porque los países muy poblados en realidad no han adoptado la norma, lo que sugiere satisfecho con su contable o alto costo de la aplicación de la nueva regla. Una relación positiva con La aversión a la incertidumbre también se esperaba, dado que la armonización de la contabilidad reduce al mínimo la actitud oportunista, lo que aumenta la credibilidad de la información. Como la relación con

individualismo no se esperaba, se puede inferir una falta de credibilidad de la dimensioe o esta variable no muestra adecuadamente la brecha cultural existente entre los países.

Palabras clave: *Dimensiones culturales. PIB per capita. IDH. Population. IFRS.*

1 INTRODUÇÃO

A língua e a cultura conferem identidade às nações e condicionam à diversidade de comportamentos, ideais e reações. Em um momento no qual os laços econômicos estão cada vez mais apertados entre os países, pesquisas recentes apontam que a cultura é um fator importante que afeta o desenvolvimento, progresso e as mudanças dos países, particularmente de seu sistema contábil. (SOARES E NETO, 2005)

Um tema recente discutido na literatura contábil e econômica tem sido a convergência das demonstrações contábeis para o padrão internacional, as chamadas IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

A crescente necessidade de maior comparabilidade das demonstrações financeiras entre os países, derivada das transações internacionais causadas pela globalização, levou ao surgimento da contabilidade internacional, que seria o ramo da contabilidade que estuda as normas contábeis com o intuito de conseguir a convergência entre os países, para solucionar os problemas decorrentes das divergências atuais. (NIYAMA, 2005)

Assim, o IASB (*International Accounting Standard Board*), que é um órgão independente e privado, vem por meio das normativas IFRS atingir seus objetivos, que de acordo com a análise de Souza (2009), são:

- Desenvolver normas internacionais de contabilidade de alta qualidade;
- Promover a utilização e a aplicação correta destas normas;
- Promover a convergência das normas para IFRS.

Conforme Ball (2006), o IASB tem obtido sucesso com os dois primeiros itens, porém quanto ao último há certa discussão na convergência proposta, no tocante a estar havendo uma convergência de fato ou apenas de direito.

Weffort (2005) define essas diferenças dizendo que harmonização de fato se refere à efetiva aplicação dos procedimentos internacionais, enquanto que a harmonização de direito se refere à incorporação das normas internacionais no intuito de tornar determinado procedimento obrigatório ou não, porém neste caso não há preocupação com a efetiva implantação das mudanças.

Conforme Souza (2009), em decorrência desta adoção das IFRS por diversos países, muitos trabalhos se preocupam em compreender os impactos desta adoção estudando temas como gerenciamento de resultado, efeitos das mudanças geradas pelo processo de harmonização, vantagens e desvantagens da adoção, entre outros. Porém poucos tratam especificamente das barreiras que podem dificultar a adoção em determinado país.

Ikuno et al (2010) nos atenta para o fato de que é preciso não confundir o objetivo do IASB, que trata da harmonização das normas contábeis, que é diferente da padronização.

Choi e Meek (2005) afirmam que a padronização se resume em um conjunto estrito de regras, que não permite adaptar às diferenças entre os países, enquanto que a harmonização trata-se de um processo mais flexível, aceitando mais de uma determinada abordagem, sendo, pois, mais fácil de implementar.

No entanto, conforme Baker e Barbu (2007), esse processo de harmonização pode ocorrer de forma diferente entre os países, sendo em determinado lugar um processo mais lento e em outros mais rápido, devido a impedimentos decorrentes de diferenças nas próprias

normas locais utilizadas, além de ser influenciado por diferenças culturais, econômicas e legais.

De fato, sabe-se que muitos países vêm adotando as IFRS, porém outros ainda estão bem atrasados quanto a este processo. É natural que ocorra esta diferença temporal na adoção de normas, dadas as diferenças existentes entre os países. Diferença estas em diversos aspectos, tais como geográficos, sociais, políticos, econômicos, religiosos, culturais, históricos, entre outras.

Essas características particulares de cada país influenciam a maneira como são e serão conduzidas todas as decisões do país. Assim, no que tange a adoção de determinada norma, já que há a possibilidade de adoção imediata ou não adoção imediata ou ainda adoção parcial, tais características influenciarão a tomada de decisão. Vale ressaltar que se não houvesse esta possibilidade de escolha, ou seja, a adoção para todas as empresas de todos os países fosse imediata e obrigatória, as diferenças entre os países não teriam influência alguma, já que não haveria tomada de decisão e sim imposição de norma ou dever.

Soderstrom e Sun (2007) afirmam que a adoção voluntária gera melhor qualidade da informação, o que não ocorreria em ambientes em que a adoção seja mandatária, como ocorreu, por exemplo, na União Europeia.

Dessa maneira, pode-se inferir que quando há a possibilidade de escolha entre aderir ou não a algo, essa decisão sofre influências de diversos fatores, logo as diferenças existentes entre os países farão com que a decisão tomada seja diferente, ainda que tal diferença seja temporal.

Com isso, olhando para a realidade da contabilidade internacional, que está passando por uma fase de convergência das demonstrações visando uma harmonização, é possível relacionar as características econômicas, sociais e culturais de um país com tal escolha de implementação total, parcial ou não implementação da norma (IFRS).

Diante disso, este trabalho tem como objetivo analisar a influência das diferenças econômicas, sociais e culturais entre os países na decisão de adoção das normas internacionais de contabilidade.

Assim, este trabalho tem um foco diferente da maioria dos já realizados sobre o mesmo tema. Enquanto grande parte da literatura busca compreender os impactos da adoção das normas internacionais, o presente artigo busca evidenciar as possíveis barreiras que dificultam a implementação de tais normas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Desde a década de 1960, existem trabalhos que relatam a necessidade de uma contabilidade internacional. Linowes (1965) afirma que os negócios empresariais deixaram de ser tratados em termos nacionais e passaram a ser tratados em termos globais. Se o autor relatou isto há quase 50 anos, é natural que atualmente a necessidade seja ainda maior, haja vista os efeitos da globalização.

De fato, no trabalho de Choi e Meek (2005) é evidente que essa necessidade decorre do crescimento e da difusão das operações multinacionais, do aumento da competição mundial e da internacionalização do mercado de capitais. Nesse sentido, os autores afirmam que a harmonização contábil permite que os investidores analisem e comparem com maior confiabilidade as empresas de diferentes mercados, e também diminuam os custos para os gestores pelo fato de elaborarem uma única demonstração contábil.

Cambria (2008) também afirma que a expansão do mercado de capitais vem influenciando a contabilidade devido a maiores exigências por parte dos investidores, dos analistas, dos banqueiros e dos outros usuários da informação. Assim, a adoção das IFRS vem no sentido de aprimorar a qualidade da informação contábil.

Dessa forma, percebe-se um consenso a respeito da necessidade de harmonização contábil entre os países, facilitando a troca de informações que passa a ser cada vez mais requisitada, devido à expansão do mercado de capitais e ao crescimento das relações multinacionais. No entanto, apesar da necessidade de adoção da norma internacional (IFRS), nem todos os países iniciaram tal processo.

Assim, sabendo que a adoção das IFRS vem ocorrendo para alguns países, mas para outros não, é de se esperar que já existam trabalhos na tentativa de explicar as dificuldades e a diferença intertemporal de adoção pelos países.

Na realidade, segundo Shima (2007), desde a década de 1960, muitos estudos vêm sendo realizados a respeito dos fatores que influenciam o desenvolvimento dos sistemas contábeis internacionais, procurando explicar o motivo pelo qual cada país possui práticas divergentes e peculiares.

No trabalho de Baker e Barbu (2007), os autores evidenciaram que os principais fatores que influenciam essas divergências são culturais e econômicos. No que tange aos fatores econômicos, as práticas contábeis adotadas pelos países sofrem influência não apenas do nível de regulação da economia, como também da realidade macro e microeconômica.

Quanto aos fatores culturais, conforme trabalho de Ikuno et al (2010), vários estudos foram realizados tomando como base as estruturas culturais de Hofstede (1980), que defende não haver solução universal para os problemas organizacionais devido, justamente, às diferenças culturais existentes.

De acordo com o trabalho de Hofstede (2005) os valores culturais que distinguem os países podem ser classificados em 4 dimensões culturais, sendo elas:

- *Power distance* (PDI): esta dimensão diz respeito ao grau em que os membros menos poderosos de uma sociedade aceitam o poder distribuído de forma desigual, ou seja, como a sociedade lida com as desigualdades sociais;
- *Individualism versus Collectivism* (IDV): de acordo com esta dimensão, uma sociedade em que há predomínio de individualismo é aquela em que os indivíduos se preocupam somente com si mesmo e com suas famílias; já o coletivismo é caracterizado por uma preocupação com a sociedade. De acordo com o autor, a posição da sociedade quanto a esta dimensão se reflete no fato da imagem da sociedade ser definida como “eu” ou como “nós”;
- *Masculinity versus Femininity* (MAS): nesta dimensão, a masculinidade representa uma sociedade caracterizada pelo heroísmo, assertividade e recompensa material pelo sucesso, ao passo que a feminilidade representa uma sociedade caracterizada pela cooperação, modéstia, fragilidade e maior preocupação com a qualidade de vida;
- *Uncertainty Avoidance* (UAI): esta dimensão pode ser traduzida como aversão à incerteza, refletindo o grau em que a sociedade se sente desconfortável com a incerteza ou ambiguidade. De acordo com o autor, esta dimensão analisa a atitude da sociedade frente ao futuro incerto, ou seja, se a sociedade tentará controlar o futuro ou deixará o tempo correr.

Gray (1988) partiu da estrutura de Hofstede para elaborar uma estrutura de valores contábeis que podem explicar as diferenças dos normativos contábeis dos diversos países. O autor relaciona os fatores de Hofstede a profissionalismo versus controle estatutário, uniformidade versus flexibilidade, conservadorismo versus otimismo e sigilo versus transparência.

Já Nobes (1998) relatou em seu trabalho 17 fatores econômicos, sociais, culturais, históricos e geográficos que podem influenciar as diferenças contábeis dos países, sendo eles: herança colonial, invasões, tributações, inflação, nível de educação, duração e tamanho da

profissão contábil, desenvolvimento econômico, legislação, cultura, história, geografia, linguagem, teoria da contabilidade, política, clima social, religião e acidentes de percurso.

No trabalho de Choi e Meek (2005) foram analisados outros fatores diversos que influenciam as diferenças contábeis dos países, sendo eles: fontes de financiamento das empresas, sistema legal, tributação, influência política na economia, inflação, desenvolvimento econômico, nível de educação e cultura.

Hope, Jin e Kang (2006) também analisaram a adoção das IFRS relacionado com a proteção ao investidor. Mostrando que quanto maior a proteção ao investidor, menor a probabilidade do país adotar a norma internacional, justificando para tal que os países com baixa proteção ao investidor buscam a adoção das IFRS como meio para alcançar o mercado internacional.

No trabalho de Ding et al. (2007) foram analisados os determinantes e os efeitos das diferenças entre as normas locais dos países e as normas internacionais, estabelecendo para isso variáveis de ausência e divergência. A primeira se refere aos temas abordados pelas normas internacionais, porém não presentes nas normas locais. Já a segunda se refere às alternativas propostas pelas normas locais frente às internacionais. Através disto, os autores concluíram que as ausências são maiores em países com mercado de capitais menos desenvolvidos e com alta concentração de renda, e que divergências são maiores em países mais desenvolvidos.

Ramanna e Sletten (2009) analisaram a adoção das IFRS, relacionando a proximidade do país à cultura europeia. Dado que o IASB é uma instituição europeia, o esperado é que as culturas mais próximas à Europa tenham maior propensão em adotar as normas internacionais. Assim, como proxy da cultura europeia foi utilizado a proporção de população cristã do país. Porém os autores não conseguiram sustentar suas hipóteses de influência da cultura na adoção das IFRS, o que motivou Clements, Neill e Stoval (2010) a utilizar em seu trabalho a dimensão cultural proposta por Hofstede (2009).

Vale ressaltar que apesar de Ramanna e Sletten (2009) não conseguirem sustentar a relação entre cultura e adoção das IFRS, seu trabalho foi relevante, dado que evidenciou que os países mais poderosos são menos propensos a adotarem a norma internacional, já que suas autoridades locais não querem se submeter à outra autoridade internacional.

Clements, Neill e Stoval (2010) utilizaram a estrutura de Hofstede (2009) examinando a adoção das IFRS por 61 países. Em particular, foi examinado a influência cultural e o tamanho do país (medido em termos de tamanho da população e *market capitalization*). A conclusão foi de que a decisão de adoção está relacionada com o tamanho do país, porém não foi encontrada significância quanto à influência cultural. O resultado mostrou que os países maiores adotaram menos as IFRS do que os países menores. De acordo com o autor, este resultado é consistente com o fato de que os países maiores possuem maior estabilidade no *Financial Accounting and Reporting Standards*, e com isso são mais relutantes em ter gastos para mudar para padrões internacionais.

Pelos trabalhos realizados até o presente momento, percebe-se que inúmeros fatores influenciam a tomada de decisões dos países frente às escolhas contábeis a serem adotadas e implementadas, sobretudo fatores sociais e econômicos, corroborando assim, com Schmidt (1996) de que a contabilidade é produto do meio em que se encontra.

3 METODOLOGIA

3.1 Visão Geral

Com o objetivo de relacionar fatores culturais, sociais e econômicos de diferentes países com a decisão de adotar ou não as IFRS, este trabalho utilizou como base para a análise dos fatores culturais as dimensões culturais propostas por Hofstede (2005). Utilizou como

base para a análise dos fatores sociais e econômicos o tamanho do país expresso pelo tamanho da população, o IDH e o PIB/per capita, pois acredita-se que evidenciem com clareza a situação econômica e social do país.

Apesar de Clements, Neill e Stovall (2010), já terem utilizado esses fatores culturais e não terem obtido significância nos resultados, optou-se por utilizar estes mesmos fatores para verificar se os resultados seriam iguais com uma base de dados mais atualizada. Além disso, neste trabalho foi considerada a situação econômica e social de cada país, por meio dos indicadores de tamanho da população, IDH e PIB per capita, o que não ocorreu no trabalho de Clements, Neill e Stovall (2010), que consideraram apenas tamanho do país (medido em termos de tamanho da população e *market capitalization*).

3.2 Amostragem

Utilizou-se no presente trabalho diferentes fontes para compor a base de dados de acordo com os indicadores, utilizando para cada um a fonte com maior confiabilidade / credibilidade. Conforme descrito anteriormente, para o desenvolvimento da pesquisa foram considerados os seguintes indicadores:

- Decisão por parte dos países de adoção ou não das IFRS;
- Dimensões culturais de acordo com a classificação de Hofstede (base de 2012);
- Tamanho do país, mensurado pelo tal o tamanho da população;
- PIB/per capita de cada país;
- IDH de cada país.

A definição da amostra foi determinada em função da disponibilidade de dados para cada um desses indicadores, conforme descrito abaixo.

3.2.1 Adoção das IFRS

Para este indicador de aderência às IFRS, utilizou-se como base de dados informações disponíveis pelo *iasplus.com*, que são fornecidas pela Deloitte, cuja data de atualização foi 28 de fevereiro de 2012.

A base fornecida por tal instituição divide os países em 4 diferentes categorias, sendo elas:

- Países em que as IFRS não são permitidas;
- Países em que as IFRS são permitidas;
- Países em que as IFRS são requeridas para algumas empresas;
- Países em que as IFRS são requeridas para todas as empresas.

Visando obter comparações mais robustas, foram consideradas as categorias extremas, ou seja, os países cuja implementação ocorreu parcialmente não compõem a base de dados. Assim, foram comparados os seguintes grupos de países:

- Países em que as IFRS não são permitidas;
- Países em que as IFRS são requeridas para todas as empresas.

A base de dados disponível pela referida fonte ofereceu informações para uma amostra inicial de 153 países, reduzida em 10 países em que a adoção é voluntária ou que exigem a parcialmente.

3.2.2 Dimensões culturais

Para as dimensões culturais foram coletados os dados disponibilizados por Hofstede

(2012), sendo eles 4 indicadores numéricos para cada país. Abaixo está descrito o significado de cada número, bem como a interpretação dada neste trabalho para a relação com a adoção das IFRS:

- *Power distance* (PDI): Nesta dimensão, países com alta PDI evidenciam clara distinção entre os “superiores” e os “subordinados”, sendo que as pessoas aceitam a ordem hierárquica, ou seja, elas entendem que cada pessoa tem o seu lugar, não precisando de muitas justificativas para isto. Assim, utilizando o contexto de adoção das normas internacionais, o IASB pode ser visto como um órgão de autoridade; logo, é de se esperar que quanto maior for a PDI de um país, maior será a probabilidade de o mesmo ter adotado as normas internacionais, já que aceitam que um órgão externo ao seu país determine suas normas contábeis;
- *Individualism* (IDV): Esta dimensão é definida como o contrário de coletivismo, ou seja, uma sociedade com alto IDV é uma sociedade em que cada indivíduo se preocupa com si mesmo, em detrimento da sociedade. Como as normas IFRS são fortemente voltadas para a proteção de interesses de investidores e credores, ao contrário de normas que atendem a usuários em geral de maneira ampla, espera-se que os países com alto índice de IDV sejam mais suscetíveis em adotar as IFRS, pois o interesse individual de investidores e credores prevalece sobre o coletivo;
- *Masculinity* (MAS): Nesta dimensão, o grau de masculinidade reflete o grau de autonomia e independência. Assim, uma sociedade com alto MAS é uma sociedade caracterizada pelo heroísmo, em que o “ter” conta mais que o “ser”, não havendo muita preocupação com a qualidade de vida. Logo, espera-se que quanto maior for o índice MAS de um país, menor será a chance de ele adotar as IFRS, dado que isto poderia ser visto como uma subordinação/dependência à um órgão exterior;
- *Uncertainty Avoidance* (UAI): Esta dimensão reflete o grau de aversão das pessoas quanto às incertezas e ambiguidades, sendo que quanto maior for o UAI de um país, maior será a preferência dos indivíduos por situações estáveis, não querendo mudanças que levem à incerteza. Pela visão da adoção das IFRS, entende-se que elas podem impor regras que limitem ações discricionárias dos gestores, reduzindo assim o risco informacional. Dessa forma, espera-se que uma sociedade com alto índice de UAI tenda à adoção das IFRS, já que isto implica em redução de incerteza e de ambiguidade quanto à informação divulgada.

Esses dados foram disponibilizados em: <http://geert-hofstede.com/arab-emirates.html>.

Dando continuidade à base de dados obtida anteriormente pelo item 3.1.1, foram encontrados indicadores para uma amostra de 75 países.

3.2.3 Tamanho do país

Para este indicador foi utilizada como métrica o tamanho da população, cujos dados foram coletados da base de dados da United Nations, disponibilizada pelo site: <http://esa.un.org/unpd/wpp/Excel-Data/population.htm>.

Para dar sequência à base de dados anteriormente descrita, foram procurados dados de tamanho da população para os 75 países. Porém, foram encontradas informações para 72 países, sendo tais dados expressos em número de habitantes (mil).

Esta variável de tamanho da população foi utilizada no modelo deste trabalho como o logaritmo natural do número de habitantes, dado em mil. Essa padronização foi realizada para evitar que os *outliers* interferissem na base de dados e, conseqüentemente, influenciassem os resultados.

3.2.4 PIB per capita

O PIB per capita foi escolhido como um indicador econômico, pois acredita-se que reflita de forma confiável a situação econômica de um país, dado que é obtido pela soma de todos os bens e serviços finais produzidos no país dividido pelo número de habitantes.

Como base de dados para a coleta do PIB per capita, foi utilizado o site da CIA (*United States Central Intelligence Agency*): <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2004rank.html>

Seguindo a sequência para a formação da base de dados previamente descrita, foram coletados dados para os 72 países.

A variável PIB per capita também foi utilizada neste trabalho como o logaritmo natural do PIB per capita, evitando influências dos *outliers*.

3.2.5 IDH

Para a coleta de dados socioeconômicos, foi utilizado o indicador IDH (Índice de Desenvolvimento Humano), que é uma medida comparativa de riqueza, educação e esperança média de vida. Assim, o IDH complementa o PIB per capita, dado que considera os aspectos sociais. Dessa forma, acredita-se que ele reflita de forma abrangente e significativa a situação econômica e social de cada país, dado que engloba 3 diferentes componentes, sendo eles:

1. Esperança de vida ao nascer: mensura a longevidade de uma nação, sendo, pois, um indicador de expectativa de vida;
2. Educação: para sua mensuração são utilizados os índices de analfabetismo e taxa de matrícula;
3. Rendimento nacional bruto per capita: mensura a dimensão econômica do desenvolvimento, sendo obtida pelo PIB per capita corrigido pelo poder de compra da moeda de cada país.

Dessa forma, o IDH é formado por uma média destes 3 indicadores, que após normalizados são fornecidos em um intervalo de zero a um, sendo que quanto mais próximo a um, maior será o grau de desenvolvimento humano de um país. O indicador é disponibilizado pelo PNUD (Programa das Nações Unidas para o desenvolvimento), por meio do Relatório de Desenvolvimento Humano.

Para este trabalho foram utilizados dados fornecidos pelo último Relatório, datado de 2010. Seguindo a formação da base de dados obtida para os demais indicadores, foram encontrados dados para 70 países.

3.2.6 Amostra Final

De acordo com a obtenção de cada indicador descrito nos itens acima, o Quadro 1 demonstra o número de dados obtidos primeiramente de acordo com a adoção ou não das IFRS, seguido das perdas referentes a não disponibilização de dados para os demais indicadores, seguindo a sequência aqui apresentada.

Quadro1: Composição da amostra utilizada no estudo

Países com adoção completa ou parcial e não adoção das IFRS	153
Exclusão de países com adoção parcial ou voluntária	-10
Exclusão por dimensões culturais não disponibilizadas	-78
Exclusão por dados de tamanho da população não disponibilizados	-3
Exclusão por dados de PIB per capita não disponibilizados	0
Exclusão por dados de IDH não disponibilizados	-2
Base de dados utilizada	60

Como o estudo apresentado tem como objetivo relacionar a adoção ou não das IFRS com os indicadores sociais, culturais e econômicos, foram utilizados apenas os países em que o “IFRS não é permitido” e países em que o “IFRS é requerido para todas as empresas”, sendo excluídos da base de dados os países das classificações intermediárias.

Dessa forma, como se pode notar pelo Quadro 1, foi utilizada para a pesquisa uma base de dados contendo informações para 60 países, sendo os indicadores apresentados no Quadro 2, no Quadro 3 e no Quadro 4.

3.2 Método

Primeiramente, foi feita uma análise das estatísticas descritivas dos indicadores, seguida de uma análise de correlação. Posteriormente, para saber a influência dos indicadores culturais, sociais e econômicos na decisão de adoção ou não das IFRS, foi utilizado como base o modelo empírico adotado por Clements, Neill e Stovall (2010) adaptado de acordo com os dados disponíveis para as variáveis definidas neste trabalho.

Dessa forma, este trabalho também adota um modelo de regressão logística binária, onde a variável dependente é uma variável dicotômica ou binária, sendo igual a 1 se o país adotou as IFRS para todas as companhias, e igual a zero caso contrário, conforme abaixo:

Variável binária IFRS:

= 1 para os países em que as IFRS são requeridas para todas as empresas

= 0 para os países em que as IFRS não são permitidas

Conforme explicado anteriormente, para os casos em que houve implementação parcial ou voluntária, os países foram desconsiderados da base de dados,

Assim, ao utilizar este modelo com variável dependente dicotômica, o resultado da regressão logística binária mostrará a probabilidade de um país adotar as IFRS baseado nos seus indicadores culturais, sociais e econômicos.

Assim, o modelo de regressão logística binária a ser utilizado é:

Probabilidade de adoção das IFRS = $1 / (1 + e^{-z})$ em que

$z = \beta_0 + \beta_1(\text{PDI}) + \beta_2(\text{IDV}) + \beta_3(\text{MAS}) + \beta_4(\text{UAI}) + \beta_5(\text{POP}) + \beta_6(\text{PIB}) + \beta_7(\text{IDH})$

em que,

PDI = indicador de aceitação da distância entre os “poderosos” e os “subordinados”

IDV = indicador de mensuração do individualismo do país;

MAS = indicador do grau de masculinidade do país;

UAI = indicador de aversão à incerteza do país;

POP = logaritmo natural do número de habitantes, dado em mil;

PIB = logaritmo natural do PIB per capita de cada país;

IDH = índice de desenvolvimento humano do país.

A regressão logística utiliza dados em *cross-section*, por se tratar de uma análise de variáveis estáticas no tempo.

Especificamente no caso do Brasil, pode-se fazer algumas inferências a respeito de valores esperados para os coeficientes de cada variável do modelo acima.

De acordo com a Quadro 3 e 4, é possível construir a Tabela 1 com as variáveis para o Brasil.

Quadro 2: Classificação dos países quando à adoção das IFRS

	IFRS NÃO É PERMITIDO	IFRS REQUERIDO PARA TODAS EMPRESAS
África do Sul		X
Alemanha		X
Argentina		X
Austrália		X
Bangladesh	X	
Bélgica		X
Brasil		X
Bulgária		X
Canadá		X
Chile		X
Cingapura	X	
Colômbia	X	
Costa Rica		X
Croácia		X
Dinamarca		X
Egito		X
Emirados Árabes		X
Equador		X
Eslovênia		X
Espanha		X
Estônia		X
EUA	X	
Filipinas	X	
Finlândia		X
França		X
Ghana		X
Grécia		X
Guatemala		X
Hong Kong		X
Hungria		X
Indonésia	X	
Irã	X	
Irlanda		X
Itália		X
Jamaica		X
Kuwait		X
Luxemburgo		X
Malásia	X	
Malta		X
México	X	
Nigéria		X
Noruega		X
Nova Zelândia		X
Países Baixo		X
Panamá		X
Paquistão	X	
Peru		X
Polônia		X
Portugal		X
Romênia		X
Serra Leoa		X
Suécia		X
Tailândia	X	
Tanzânia		X
Trindade e Tobago		X
United Kingdom		X
Uruguai	X	
Venezuela	X	
Vietnã	X	
Zâmbia		X

Fonte: Deloitte, disponível pelo site: iasplus.com

Quadro 3: Indicadores de dimensões culturais para cada país

	Dimensões Culturais de Hofstede (1980)			
	PDI	IDV	MAS	UAI
África do Sul	49	65	63	49
Alemanha	35	67	66	65
Argentina	49	46	56	86
Austrália	36	90	61	51
Bangladesh	80	20	55	60
Bélgica	65	75	54	94
Brasil	69	38	49	76
Bulgária	70	30	40	85
Canadá	39	80	52	48
Chile	63	23	28	86
Cingapura	74	20	48	8
Colômbia	67	13	64	80
Costa Rica	35	15	21	86
Croácia	73	33	40	80
Dinamarca	18	74	16	23
Egito	70	25	45	80
Emirados Árabes	90	25	50	80
Equador	78	8	63	67
Eslovênia	71	27	19	88
Espanha	57	51	42	86
Estônia	40	60	30	60
EUA	40	91	62	46
Filipinas	94	32	64	44
Finlândia	33	63	26	59
França	68	71	43	86
Ghana	80	15	40	65
Grécia	60	35	57	112
Guatemala	95	6	37	101
Hong Kong	68	25	57	29
Hungria	46	80	88	82
Indonésia	78	14	46	48
Irã	58	41	43	59
Irlanda	28	70	68	35
Itália	50	76	70	75
Jamaica	45	38	68	13
Kuwait	90	25	40	80
Luxemburgo	40	60	50	70
Malásia	104	26	50	36
Malta	56	59	47	96
México	81	30	69	82
Nigéria	80	30	60	55
Noruega	31	69	8	50
Nova Zelândia	22	79	58	49
Países Baixos	38	80	14	53
Panamá	95	11	44	86
Paquistão	55	14	50	70
Peru	64	16	42	87
Polônia	68	60	64	93
Portugal	63	27	31	104
Romênia	90	30	42	90
Serra Leoa	70	20	40	50
Suécia	31	71	5	29
Tailândia	64	20	34	64
Tanzânia	70	25	40	50
Trindade e Tobago	47	16	58	55
United Kingdom	35	89	66	35
Uruguai	61	36	38	100
Venezuela	81	12	73	76
Vietnã	70	20	40	30
Zâmbia	60	35	40	50

Fonte: Hofstede (2012), disponível em: <http://geert-hofstede.com/arab-emirates.html>

Quadro 4: Indicadores socioeconômicos dos países (população, PIB per capita e IDH)

	População (mil)	Log (população)	PIB per capita	Log (PIB per capita)	IDH
África do Sul	50.133	4,700	11.000	4,041	0,597
Alemanha	82.302	4,915	37.900	4,579	0,885
Argentina	40.412	4,607	17.400	4,241	0,775
Austrália	22.268	4,348	40.800	4,611	0,937
Bangladesh	148.692	5,172	1.700	3,230	0,469
Bélgica	10.712	4,030	37.600	4,575	0,867
Brasil	194.946	5,290	11.600	4,064	0,699
Bulgária	7.494	3,875	13.500	4,130	0,743
Canadá	34.017	4,532	40.300	4,605	0,888
Chile	17.114	4,233	16.100	4,207	0,783
Cingapura	5.086	3,706	59.900	4,777	0,846
Colômbia	46.295	4,666	10.100	4,004	0,689
Costa Rica	4.659	3,668	11.500	4,061	0,725
Croácia	4.403	3,644	18.300	4,262	0,767
Dinamarca	5.550	3,744	40.200	4,604	0,866
Egito	81.121	4,909	6.500	3,813	0,620
Emirados Árabes	7.512	3,876	48.500	4,686	0,815
Equador	14.465	4,160	8.300	3,919	0,695
Eslovênia	2.030	3,307	29.100	4,464	0,828
Espanha	46.077	4,663	30.600	4,486	0,863
Estônia	1.341	3,127	20.200	4,305	0,812
EUA	310.384	5,492	48.100	4,682	0,902
Filipinas	93.261	4,970	4.100	3,613	0,638
Finlândia	5.365	3,730	38.300	4,583	0,871
França	62.787	4,798	35.000	4,544	0,872
Ghana	24.392	4,387	3.100	3,491	0,467
Grécia	11.359	4,055	27.600	4,441	0,855
Guatemala	14.389	4,158	5.000	3,699	0,560
Hong Kong	7.053	3,848	49.300	4,693	0,862
Hungria	9.984	3,999	19.600	4,292	0,805
Indonésia	239.871	5,380	4.700	3,672	0,600
Irã	73.974	4,869	12.200	4,086	0,702
Irlanda	4.470	3,650	39.500	4,597	0,895
Itália	60.551	4,782	30.100	4,479	0,854
Jamaica	2.741	3,438	9.000	3,954	0,688
Kuwait	2.737	3,437	40.700	4,610	0,771
Luxemburgo	507	2,705	84.700	4,928	0,852
Malásia	28.401	4,453	15.600	4,193	0,744
Malta	417	2,620	25.700	4,410	0,815
México	113.423	5,055	15.100	4,179	0,750
Nigéria	158.423	5,200	2.600	3,415	0,423
Noruega	4.883	3,689	53.300	4,727	0,938
Nova Zelândia	4.368	3,640	27.900	4,446	0,907
Países Baixos	13.613	4,134	42.300	4,626	0,890
Panamá	3.517	3,546	13.600	4,134	0,755
Paquistão	173.593	5,240	2.800	3,447	0,490
Peru	29.077	4,464	10.000	4,000	0,723
Polônia	38.277	4,583	20.100	4,303	0,795
Portugal	10.676	4,028	23.200	4,365	0,795
Romênia	21.486	4,332	12.300	4,090	0,767
Serra Leoa	5.868	3,768	800	2,903	0,317
Suécia	9.380	3,972	40.600	4,609	0,885
Tailândia	69.122	4,840	9.700	3,987	0,654
Tanzânia	44.841	4,652	1.500	3,176	0,398
Trindade e Tobago	1.341	3,127	20.300	4,307	0,736
United Kingdom	62.036	4,793	35.900	4,555	0,849
Uruguai	3.369	3,528	15.400	4,188	0,765
Venezuela	28.980	4,462	12.400	4,093	0,696
Vietnã	87.848	4,944	3.300	3,519	0,572
Zâmbia	13.089	4,117	1.600	3,204	0,395

Fonte: United Nations, CIA (United State Central Intelligence Agency) e Relatório de Desenvolvimento Humano fornecido pela PNUD

Tabela 1: Índices das variáveis para o Brasil

	PDI	IDV	MAS	UAI	POP	PIB	IDH
Brasil	69	38	49	76	5,290	4,064	0,699
Média	60,66	43,50	49,24	65,21	4,245	4,269	0,766

PDI = indicador de aceitação da distância entre os “poderosos” e os “subordinados”. IDV = indicador de mensuração do individualismo do país. MAS = indicador do grau de masculinidade do país. UAI = indicador de aversão à incerteza do país. POP = logaritmo natural do número de habitantes, dado em mil. PIB = logaritmo natural do PIB per capita de cada país. IDH = índice de desenvolvimento humano do país.

Pela tabela 1, pode-se inferir que, quanto às dimensões culturais, o Brasil possui alto índice para as variáveis PDI e UAI, porém baixo índice para as variáveis IDV e MAS. Fato que corrobora com o esperado, dado que o país adotou as normas internacionais de contabilidade.

Como dito anteriormente, espera-se que países com alto valor para PDI sejam mais propensos a adotarem as IFRS, haja vista que aceitam com facilidade uma ordem hierárquica. Alto valor para UAI também aumenta a probabilidade de adoção da norma, já que a adoção implica em minimizar uma possível ação discricionária e duvidosa do gestor.

Quanto ao IDV espera-se uma relação negativa, já que a norma traria uma harmonização entre vários países e uma sociedade com altas características individualistas são contrárias ao coletivismo. A mesma relação espera-se para o índice MAS, pois uma sociedade com baixo índice de masculinidade implica, de acordo com Tanure (2005), em uma relação de trabalho mais harmoniosa e em uma sociedade mais cooperativa, o que levaria a adoção das normas internacionais, visando uma harmonização e cooperação entre os países.

No que tange as variáveis sócio-econômicas, o país apresenta uma população maior que a média, ao passo que o PIB per capita e o IDH são menores que a média global aqui apresentada, o que, de fato, caracteriza o Brasil como um país em desenvolvimento.

De acordo com esse resultado, pode-se inferir que países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, têm maior propensão em adotar as IFRS, devido à necessidade e ao desejo de entrarem no mercado global, já que com a convergência às normas internacionais a troca de informações seria facilitada.

4 RESULTADOS

Como descrito anteriormente, primeiramente foi realizada uma análise descritiva das variáveis independentes, em que foram obtidas as seguintes estatísticas: tamanho da amostra, média, desvio padrão, valor máximo, valor mínimo e *range* (diferença entre o valor máximo e o valor mínimo de cada variável). Tais dados estão dispostos na Tabela 2.

Pela tabela 2 é possível verificar que de fato existe uma grande diferença entre os fatores culturais de Hofstede (2012) para os países analisados, haja vista o grande valor de *range* encontrado para tais variáveis, bem como o elevado valor do desvio padrão.

Destaca-se neste ponto o indicador UAI, que reflete o grau de aversão das pessoas as mudanças, cuja variação percentual foi de 13%, sendo que o país com maior índice foi a Grécia e o país com menor a Cingapura. Também destaca-se o indicador IDV, que reflete o grau de individualismo, cuja variação foi de 14,17%, sendo o país com maior índice os Estados Unidos e o país com menor grau a Guatemala. E por fim, o índice com maior volatilidade (16,6%) foi o MAS, que evidencia o grau de autonomia e independência do país, sendo o país considerado mais autônomo a Hungria e o país mais dependente a Suécia.

Tabela 2: Estatística descritiva dos indicadores

	Amostra	Média	DP	Mínimo	Máximo	Range (%)
PDI	60	60,62	20,39	18,00	104,00	4,78
IDV	60	41,70	25,18	6,00	91,00	14,17
MAS	60	47,23	16,80	5,00	88,00	16,60
UAI	60	65,53	23,73	8,00	112,00	13,00
POP	60	4,23	0,67	2,62	5,49	1,10
PIB	60	4,18	0,46	2,90	4,93	0,70
IDH	60	0,74	0,15	0,32	0,94	1,96

PDI = indicador de aceitação da distância entre os “poderosos” e os “subordinados”. IDV = indicador de mensuração do individualismo do país. MAS = indicador do grau de masculinidade do país. UAI = indicador de aversão à incerteza do país. POP = logaritmo natural do número de habitantes, dado em mil. PIB = logaritmo natural do PIB per capita de cada país. IDH = índice de desenvolvimento humano do país.

Numa visão oposta, percebe-se que o indicador menos volátil foi o PIB per capita, cuja variação percentual foi menos de 1%. Porém, vale ressaltar que tal índice foi normalizado por meio do logaritmo natural, assim, os *outliers* não influenciaram na sua composição.

Posteriormente, foi analisada a correlação entre as sete variáveis independentes utilizadas no presente trabalho, obtendo a Tabela 3.

Tabela 3: Correlação entre as variáveis independentes

	PDI	IDV	MAS	UAI	POP	PIB	IDH
PDI	1	-0,719*	0,128	0,301*	0,221	-0,442*	-0,475*
IDV	-0,719*	1	0,087	-0,209	-0,044	0,585*	0,619*
MAS	0,128	0,087	1	-0,011	0,294*	-0,051	-0,044
UAI	0,301*	-0,209	-0,011	1	-0,061	0,016	0,048
POP	0,221	-0,044	0,294*	-0,061	1	-0,378*	-0,321*
PIB	-0,442*	0,585*	-0,051	0,016	-0,378*	1	0,960*
IDH	-0,475*	0,619*	-0,044	0,048	-0,321*	0,960*	1

PDI = indicador de aceitação da distância entre os “poderosos” e os “subordinados”. IDV = indicador de mensuração do individualismo do país. MAS = indicador do grau de masculinidade do país. UAI = indicador de aversão à incerteza do país. POP = logaritmo natural do número de habitantes, dado em mil. PIB = logaritmo natural do PIB per capita de cada país. IDH = índice de desenvolvimento humano do país.

Pela tabela 3 nota-se que, das 21 possíveis correlações, 9 correlações são estatisticamente significantes. Interessante observar que a variável PDI é positivamente relacionada à variável UAI, porém negativamente relacionada às variáveis IDV, PIB per capita e IDH. Quanto à relação com essas duas últimas variáveis, é natural a correlação negativa, pois países com alto PDI em geral são países pobres, em que a pequena parcela da população é muito rica e a maioria é muito pobre, dado que aceitam com facilidade a posição hierárquica imposta, ou seja, não questionam muito a subordinação; com isso o país terá um baixo PIB per capita e, conseqüentemente um baixo Índice de Desenvolvimento Humano.

Essa relação corrobora as evidências de Hofstede (1997), que aponta que em países com baixo índice de PDI há maior estímulo para que as crianças sejam tratadas de igual para igual em relação aos adultos, ou seja, a educação dos pais tende a encorajá-las no desenvolvimento de atividades e de relação de independência. Logo, o índice de produção da economia e o de alfabetização nesta sociedade tende a ser maior, elevando assim, o PIB per capita e o IDH.

A relação encontrada entre PDI e UAI corrobora os trabalhos de Silva (2010) e Tanure (2005), que afirmam que sociedades com alto valor de PDI aceitam a subordinação com facilidade, sendo que a desigualdade entre as pessoas é visto como algo natural. Com isso, é

possível inferir que as pessoas estão acomodadas, preferem deixar tudo do jeito que está, ainda que haja grande desigualdade, do que arriscar em algo incerto, ou seja, alto PDI está ligado a alto UAI.

Pelo trabalho de Silva (2010), que relata sobre a subordinação evidente em sociedades com alto PDI, é fácil perceber a relação negativa entre PDI e IDV, pois sociedades caracterizadas pelo individualismo se preocupam somente com si mesmo e com as pessoas mais íntimas, não aceitando facilmente uma subordinação alheia.

Vale notar ainda a alta correlação positiva entre o PIB per capita e o IDH, o que já era esperado, dado que o PIB é um dos fatores integrantes na determinação da variável IDH.

Um fato econômico-social interessante nesta tabela é a relação negativa entre tamanho da população (POP) e as variáveis PIB per capita e IDH, o que mostra que países com elevada população tendem a possuir baixo PIB per capita e baixo IDH, o que pode ser justificado por uma falta de política pública que atenda toda a população, bem como uma falta de controle de natalidade, característico de países subdesenvolvidos. Esta evidência é sustentada por Monte (2011), que afirma em seu trabalho que a determinação do número de filhos de uma família está associada ao controle de fecundidade, que por sua vez é de interesse coletivo, sendo portanto uma política de Estado. Vale enfatizar que o autor deixa claro que a redução da taxa de fecundidade não é necessariamente a solução para a melhoria da condição econômica e financeira, porém ele acredita que um planejamento familiar é de suma importância para o desenvolvimento pessoal, familiar e social.

A variável PIB per capita, por sua vez, é positivamente relacionada à variável IDV, evidenciando que o individualismo leva à acumulação de riqueza e eleva a renda gerada do país. Porém, isso não leva à desigualdade, já que esta variável IDV é negativamente relacionada à variável PDI. Assim, pode-se inferir que o individualismo leva à geração de riqueza para todas as classes sociais.

Nota-se ainda uma relação positiva entre a variável MAS e o tamanho da população (POP). De acordo com Hofstede (2007), em uma sociedade caracterizada pela masculinidade, os homens devem ter aspiração de carreira e as mulheres não se sentem socialmente obrigadas a seguirem esse mesmo exemplo. No trabalho de Monte (2011), o autor comprova, por meio de análises econométricas, que há uma relação direta entre tamanho da família e inserção da mulher no mercado de trabalho. Dessa forma, pode-se inferir que, com a mulher fora do mercado de trabalho, a tendência é de que o número de filhos seja maior e conseqüentemente o tamanho da população do país. Vale ressaltar que o grau de MAS em uma sociedade não está necessariamente ligado à taxa de atividade das mulheres fora do lar, porém países com menor taxa de MAS, ou seja, com maior índice de feminilidade, possuem maior proporção de mulheres em postos de comando no trabalho.

Essas evidências acima descritas têm grande contribuição na caracterização da influência dos fatores sociais, culturais e econômicos na decisão de adoção das normas internacionais de contabilidade. A Tabela 4 mostra o resultado da regressão do modelo utilizado nesta pesquisa.

Por meio da Tabela 4, tem-se os seguintes resultados:

$$z = 1,6 - 0,002(\text{PDI}) + 0,008(\text{IDV}) - 0,002(\text{MAS}) + 0,005(\text{UAI}) - 0,27(\text{POP}) + 0,2(\text{PIB}) - 1,3(\text{IDH})$$

Pela Tabela 4, há estatísticas significantes apenas para as variáveis IDV, UAI e POP. Os resultados apontam que a probabilidade de adoção das IFRS é positivamente relacionada às variáveis IDV e UAI e negativamente relacionada a POP.

Tabela 4: Regressão Logística de Adoção de IFRS e Fatores Culturais, Sociais e Econômicos

$$z = \beta_0 + \beta_1(\text{PDI}) + \beta_2(\text{IDV}) + \beta_3(\text{MAS}) + \beta_4(\text{UAI}) + \beta_5(\text{POP}) + \beta_6(\text{PIB}) + \beta_7(\text{IDH})$$

	COEFICIENTE	ERRO PADRÃO	P-VALOR
Constante	1,60411	1,00694	0,11721
PDI	-0,00199234	0,00363955	0,58644
IDV	0,00763999	0,0032408	0,02220**
MAS	-0,00212295	0,0029803	0,47945
UAI	0,00550207	0,00215296	0,01356**
POP	-0,273743	0,0836418	0,00190***
PIB	0,200747	0,382751	0,60217
IDH	-1,31816	1,19063	0,27334
Estatística F	4,596671		
P-valor (F)	0,000466		
R ²	0,382252		
R ² ajustado	0,299093		
Observações	60		

z = variável binária assumindo 1 para os países em que as IFRS são requeridas para todas as empresas e 0 para os países em que as IFRS não são permitidas. PDI = indicador de aceitação da distância entre os “poderosos” e os “subordinados”. IDV = indicador de mensuração do individualismo do país. MAS = indicador do grau de masculinidade do país. UAI = indicador de aversão à incerteza do país. POP = logaritmo natural do número de habitantes, dado em mil. PIB = logaritmo natural do PIB per capita de cada país. IDH = índice de desenvolvimento humano do país.

A primeira relação significativa apresentada (relação positiva entre individualismo - IDV e adoção das IFRS) está dentro do esperado, pois de acordo com a definição de Hofstede (1997), uma sociedade com alto grau de individualismo é caracterizada pelo egocentrismo e independência. Desse modo, o esperado era que países com essas características possuísem maior probabilidade de adoção das IFRS, dado que tal ação poderia ser vista como uma maneira de proteger os interesses individuais de investidores e de credores. Vale ressaltar que a relação encontrada neste trabalho é divergente da encontrada no trabalho de Clements, Neill e Stovall (2010), apesar dos autores não terem encontrado significância para tal relação.

Quanto à segunda relação significativa aqui apresentada, que é a relação positiva entre aversão à incerteza do país (UAI) e adoção das IFRS, esta condiz com o esperado, haja vista que sociedades com alto grau de UAI são caracterizadas por um desconforto quanto à incerteza e a ambiguidade. Assim, com a adoção das normas internacionais diminuiriam as ações discricionárias por parte dos gestores, reduzindo com isso a incerteza quanto à qualidade e confiabilidade da informação contábil divulgada. Este resultado também corrobora com o encontrado no trabalho de Clements, Neill e Stovall (2010).

No que tange à relação obtida entre adoção das IFRS e tamanho da população, o resultado encontrado corrobora com o esperado, pois países com elevada população como Estados Unidos, México, Indonésia e Paquistão de fato ainda não adotaram as normas internacionais, até a data deste trabalho. Este resultado permite inferir que estes países estão satisfeitos com o modelo doméstico utilizado originalmente, ou ainda que, por serem países populosos, existe um custo muito alto na implementação de uma nova norma. Vale ressaltar que no caso da Indonésia e do Paquistão ainda existe o fator religião, que influencia fortemente nas decisões políticas e econômicas do país.

Esta relação positiva encontrada entre a da adoção das IFRS e o tamanho do país também é consistente com os resultados encontrados no trabalho prévio de Clements, Neill e Stovall (2010), corroborando com a tese de que países maiores possuem maior estabilidade no *Financial Accounting and Reporting Standards*, e com isso são mais relutantes em ter gastos para mudar para padrões internacionais.

Vale notar que não houve significância estatística suficiente que permita relacionar fatores econômicos à decisão de adoção ou não das normas internacionais de contabilidade, haja vista que os coeficientes de PIB per capita e IDH não foram significantes.

Dos dados apresentados, pode-se concluir ainda que esta regressão apresenta baixo R^2 , mostrando que o modelo tem baixo poder explicativo, porém a estatística F foi significativa, evidenciando uma boa representação do modelo, o que evidencia credibilidade para o modelo utilizado.

Desta forma, este trabalho mostra que o contexto cultural e social em que o país está inserido possui influência significativa na sua legislação contábil, haja vista a relação que existe entre tais características.

5 CONCLUSÃO

Sabe-se que os aspectos sociais, econômicos e culturais influenciam fortemente na maneira como os países seguirão suas políticas, em todos os aspectos, principalmente no que diz respeito aos organizacionais, englobando nisso o modelo contábil a ser utilizado.

Atrelado a isso, tem-se discutido recentemente na literatura a adoção das normas internacionais de contabilidade, as chamadas IFRS, que tem como objetivo principal a convergência das normas contábeis, visando à harmonização da contabilidade internacional, facilitando, assim, a troca de informações, bem como a comparabilidade entre as demonstrações contábeis.

No entanto, a adoção das IFRS ainda não ocorreu para todos os países. Apesar de a maioria já ter adotado obrigatoriamente para todas as empresas, alguns países ainda estão em estágios de adoção e outros ainda não iniciaram esse processo. Essa diferença de comportamento não é surpresa, dado que a decisão de adotar ou não sofre influências das características particulares de cada país, sejam elas políticas, culturais, sociais, religiosas, entre outras.

Isso é possível, pois existe a possibilidade de decisão entre adoção ou não, ou ainda adoção parcial da norma. Caso não existisse esta escolha, ou seja, a norma tivesse que ser obrigatoriamente imposta, as características de cada país nada influenciariam, dado que a imposição de ordem não implicaria nesta diferença intertemporal de adoção.

Assim, muitos trabalhos vêm sendo realizados com o intuito de mostrar as consequências da adoção das normas internacionais, porém poucos buscam relacionar as características de um país com a decisão de adoção dessas normas. Características essas das mais diversas, como fatores culturais, econômicos, religiosos, sociais, políticos, legais, geográficos, tributários, entre outros. Nesse sentido, este trabalho teve como objetivo contribuir com esta literatura, buscando para isso relacionar os aspectos sociais, econômicos e culturais de diversos países com a decisão de adoção ou não das IFRS.

Para tal, foram utilizadas algumas variáveis para medir estes aspectos para cada país, tomando como base o modelo adotado no trabalho de Clements, Neill e Stovall (2010). Como forma de captar os aspectos sociais e econômicos, foram utilizadas as variáveis: tamanho da população, PIB per capita e IDH (Índice de Desenvolvimento Humano). E no que tange ao aspecto cultural foram utilizados os fatores culturais de Hofstede (2005), sendo eles: *Power Distance (PDI)*; *Individualism versus Collectivism (IDV)*; *Masculinity versus Femininity (MAS)*; e *Uncertainty Avoidance (UAI)*.

Com isso, foram coletados dados para 60 países e foi utilizada uma metodologia semelhante à utilizada no trabalho de Clements, Neill e Stovall (2010), adaptando-a de acordo com as variáveis descritas neste presente trabalho.

Sendo assim, primeiramente foram analisadas as estatísticas descritivas de cada uma das sete variáveis expostas, verificando grande volatilidade entre os determinantes culturais dos países, já que foi encontrado um grande desvio padrão e elevado *range*.

Posteriormente, foi feita uma correlação entre todas as variáveis, obtendo uma forte correlação entre elas, para 21 correlações possíveis, foram obtidas 9 correlações significativas.

Por fim, foram obtidos os coeficientes para a regressão de acordo com o modelo adaptado neste trabalho. Por meio dos resultados obtidos, apenas três variáveis (de um total de sete) foram estatisticamente significantes, sendo elas a relação positiva encontrada entre adoção das IFRS e as variáveis IDV e UAI, e a relação negativa entre adoção das IFRS e tamanho do país.

A relação positiva encontrada entre a adoção das IFRS e a variável IDV condiz com o esperado, haja vista que países com forte teor de individualismo tendem a fazer a adoção de IFRS em função de essas normas estarem voltadas para a proteção dos interesses individuais de investidores e credores, ao invés do interesse geral da sociedade.

No que se refere à relação entre adoção da norma e UAI, era esperada a relação positiva, dado que adoção traria menor possibilidade de discricionariedade por parte dos gestores, aumentando assim a confiabilidade das demonstrações contábeis, o que é fortemente desejado por sociedade com alto grau de UAI, dado que possuem alta aversão às incertezas.

Quanto à relação negativa encontrada entre a adoção das IFRS e o tamanho do país, variável esta que foi obtida por meio do logaritmo natural da população (esta normalização foi feita visando eliminar os *outliers*), também corrobora com o esperado. De fato como se observa no Quadro 2, países com alta população como é o caso dos Estados Unidos, México, Indonésia e Paquistão ainda não iniciaram o processo de convergência das normas contábeis. Este resultado era esperado, pois, países muito populosos tendem a possuir maior dificuldade na adoção devido aos altos custos de implementação. Ressaltando que Indonésia e Paquistão ainda possuem outro impeditivo que é a religião, que possui forte influência nas decisões do país, ainda mais quando esta decisão provém da adoção de uma norma ocidental.

Vale lembrar que este resultado corrobora em parte com o encontrado por Clements, Neill e Stovall (2010), que também encontraram relação da adoção de IFRS com o tamanho da população, mas que não encontraram significância estatística para a variável IDV, o que foi obtido neste trabalho.

Com isso, este trabalho contribui com a literatura fortalecendo as teses de que países com maior individualismo e maior aversão à incerteza tendem a adotar IFRS, assim como países maiores possuem maior estabilidade com suas próprias normas contábeis e com isso são mais relutantes em ter gastos para mudar para padrões internacionais.

Interessante notar que o presente trabalho não encontrou significância estatística para relação entre fatores econômicos e adoção da norma internacional, já que as variáveis PIB per capita e IDH não foram significativas, logo não se pode inferir que há relação entre nível de riqueza de um país e adoção das IFRS.

Portanto, este artigo buscou contribuir para a literatura evidenciando a relação existente entre a adoção das normas internacionais e o contexto em que o país está inserido, no que tange aos aspectos sociais e culturais. Assim, estes resultados permitem inferir que a decisão de adoção ou não adoção das IFRS considera o contexto sócio cultural do país.

De acordo com os resultados encontrados neste trabalho, sugere-se que novas pesquisas sejam feitas no intuito de analisar as relações entre adoção das normas contábeis e fatores econômicos e culturais de um país. No que tange aos fatores econômicos, seria

relevante comprovar se de fato não possuem significância, coletando uma maior base de dados ou ainda utilizando outros fatores econômicos que não apenas PIB per capita e IDH. Quanto aos fatores culturais, também seria muito relevante comprovar sua relação com a adoção das IFRS, haja vista que no trabalho de Clements, Neill e Stovall (2010) não foi encontrada significância pra essa relação e neste presente trabalho, apesar de haver significância estatística, nem todos os resultados encontrados foram coerentes com o esperado, assim sugere-se ainda a utilização de outras variáveis culturais além das dimensões de Hofstede (2007).

REFERÊNCIAS

BAKER, C. R.; BARBU, E. M.. Trends in research on international accounting harmonization. **The International Journal of Accounting**. v. 42, n. 3, p. 272-304. 2007. <http://dx.doi.org/10.1016/j.intacc.2007.06.003>

BALL, R. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. **Accounting and Business Research**, International Accounting Policy Forum, 2006, p.5-27. DOI:10.1080/00014788.2006.9730040

CAMBRIA, M. **O impacto da primeira adoção das normas IFRS nas empresas européias químicas e de mineração: pesquisa descritiva**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2008.

CASTRO, M. L. Uma contribuição ao estudo da harmonização das normas contábeis na era da globalização. Seminário USP de Contabilidade. **Anais...**, São Paulo, 2001.

CHOI, F. D. S.; MEEK, G. K. **International accounting**. 5th. ed. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall, 2005.

CLEMENTS, C. E.; NEILL, J. D.; STOVALL, O. S. Cultural diversity, country size and the IFRS adoption decision. **The Journal of Applied Business Research**. v.26, n.2, p.115-126. 2010.

DING, Y.; HOPE, O.; JEANJEAN, T.; STOLOWY, H. Differences between domestic accounting standards and IAS: measurement, determinants and implications. **Journal of Accounting and Public Policy**, n. 26, p 1-38, 2007. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2006.11.001>

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. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x>

HOFSTEDE, G. G. **Hofsted Cultural Dimensions**. Disponível em: <<http://geert-hofstede.com/arab-emirates.html>>. Acesso em 1 de jun. 2012.

___. **Cultures and organizations**. McGraw-Hill, Nova York, 2005.

___. **Culture's consequences**. Sage Publications, Beverly Hills, CA, 1980.

___. **Culturas e organizações**. Tradução de Antonio Fidalgo. 1ª edição Lisboa: Silabo, 1997.

HOPE, O. Disclosure practices, enforcement of Accounting Standards and analysts forecast accuracy: an international study. **Journal of Accounting Research**. v. 41, n.2, p. 235-272. 2003. <http://dx.doi.org/10.1111/1475-679X.00102>

___; JUSTIN, J.; KANG, T. Empirical evidence on jurisdictions that adopt IFRS. **Journal of International Accounting Research**. v. 5, n. 2, p. 1-20. 2006. <http://dx.doi.org/10.2308/jiar.2006.5.2.1>

HUSSEIN, M. E. A comparative study of cultural influences on financial reporting in the U.S. and the Netherlands. **The International Journal of Accounting**, Illinois. v. 31, n.1, p. 95-120.1996. [http://dx.doi.org/10.1016/S0020-7063\(96\)90015-1](http://dx.doi.org/10.1016/S0020-7063(96)90015-1)

IAS – International accounting standards boards. **O Brasil na Convergência – Um Guia Prático para a Adoção do IFRS**. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/americas/0902brazilpracticalguide.pdf>>. Acesso em 2 mai. 2012.

IKUNO, L. M.; NIYAMA, J. K.; BOTELHO, D. R.; SANTANA, C. M. Contabilidade internacional: Uma análise da produção científica sobre os principais periódicos internacionais da área (2000 a 2009). In: Congresso USP de controladoria e contabilidade 2010. **Anais...** São Paulo, 2010.

LINOWES, D. F. Future of the accounting profession. **The Accounting Review**, p. 97-104. Jan, 1965.

LOURENÇO, G. M.; ROMERO, M. **Indicadores econômicos**. Coleção Gestão Empresarial. 2002.

MONTE, P. A. **A influência da fecundidade na inserção feminina no mercado de trabalho nordestino e nos determinantes salariais**. Documento técnico científico BNB (Banco do Nordeste). v.42, n.3, Jul-Set. 2011.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

NOBES, C. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. **Abacus**, v. 34, n. 2, p. 162-187, Set. 1998. DOI: 10.1111/1467-6281.00028

RAMANNA, K; SLETTEN, E. Why do countries adopt International Financial Reporting Standards. **Working paper**, Harvard Business School, 2009. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1460763>

RELATÓRIO DE DESENVOLVIMENTO HUMANO 2010. Elaborado pela PNUD: Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/IDH.aspx>>. Acesso em 1 de jun. 2012.

SHIMA, K. M. **Two essays on international financial reporting standards**. Tese (Doutorado em filosofia no gerenciamento Internacional) – Universidade do Hawai, Manoa, 2007.

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

SILVA, A. F. S. **Consideração do elemento cultural no desenho do controle de gestão das empresas estrangeiras**. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2010.

SOARES, R. C. M.; NETO, J. L. C. Estudo das Diferenças Culturais como Empecilho à Harmonização Contábil: Casos no Brasil, E.U.A e Japão. In: Congresso USP, 5, 2005. **Anais...**, São Paulo, 2005.

SODERSTROM, N. S.; SUN, K. J. IFRS adoption and accounting quality: a review. **European Accounting Review**, v. 16, n. 4, p. 675-702, 2007. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180701706732>

SOUZA, R. G. **Normas Internacionais de Contabilidade: Percepções dos profissionais quanto às barreiras para sua adoção no Brasil**. Dissertação (Mestrado) - Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2009.

TANURE, B. **Gestão à brasileira: somos ou não diferentes**. Uma comparação entre a América Latina, Estados Unidos, Europa e Ásia. São Paulo: Atlas, 2005.

UNITED NATIONS. Disponível em: <<http://esa.un.org/unpd/wpp/Excel-Data/population.htm>>. Acesso em 1 de jun. 2012.

CIA. United States Central Intelligence Agency. Disponível em: <<https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2004rank.html>>. Acesso em 1 de jun. 2012.

WEFFORT, E. F. J.. **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

WOOLDRIDGE, J. M. **Introdução à econometria: uma abordagem moderna**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.