

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

**MÔNICA FERREIRA AMORIM VARGAS DE SOUZA**

OS IMPACTOS DA CULTURA E DOS ESTILOS DE APRENDIZAGEM NO PROCESSO  
DE CAPACITAÇÃO DAS IPSAS: uma análise sob a perspectiva dos Oficiais Alunos  
Intendentes da Marinha do Brasil

RIO DE JANEIRO

2021

MÔNICA FERREIRA AMORIM VARGAS DE SOUZA

OS IMPACTOS DA CULTURA E DOS ESTILOS DE APRENDIZAGEM NO  
PROCESSO DE CAPACITAÇÃO DAS IPSAS: uma análise sob a perspectiva dos Oficiais  
Alunos Intendentes da Marinha do Brasil

Dissertação de Mestrado submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca

Rio de Janeiro

2021

## Ficha catalográfica

### CIP - Catalogação na Publicação

S729i Souza, Mônica Ferreira Amorim Vargas de  
OS IMPACTOS DA CULTURA E DOS ESTILOS DE  
APRENDIZAGEM NO PROCESSO DE CAPACITAÇÃO DAS IPSAS:  
uma análise sob a perspectiva dos Oficiais Alunos  
Intendentes da Marinha do Brasil. / Mônica Ferreira  
Amorim Vargas de Souza. -- Rio de Janeiro, 2021.  
117 f.

Orientadora: Ana Carolina Pimentel Duarte da  
Fonseca.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do  
Rio de Janeiro, Faculdade de Ciências Contábeis,  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis,  
2021.

1. Contabilidade Pública . 2. Dimensões  
Culturais. 3. Estilos de Aprendizagem. I. Fonseca,  
Ana Carolina Pimentel Duarte da, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos  
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

Mônica Ferreira Amorim Vargas de Souza

OS IMPACTOS DA CULTURA E DOS ESTILOS DE APRENDIZAGEM NO PROCESSO  
DE CAPACITAÇÃO DAS IPSAS: uma análise sob a perspectiva dos Oficiais Alunos  
Intendentes da Marinha do Brasil.

Aprovada em

---

Profª Drª Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca - PPGCC/UFRJ - orientadora

---

Profª Drª Márcia da Silva Carvalho - PPGCC/UFRJ

---

Prof. Dr. Alexandre Costa Quintana - FURG

Dedico este trabalho à minha família, mãe, marido e filha, por todo apoio e amor recebido da parte deles, e à Marinha do Brasil, por ter permitido a concretização deste sonho.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente a Deus, que é o autor da vida e meu sustentáculo. À Nossa Senhora das Graças, minha querida mãe, que me carregou no colo durante todo o curso e, especialmente, durante a elaboração deste trabalho.

À minha mãe Divina, agradeço todas as orações e joelhos dobrados em todos os meus momentos difíceis. Meu exemplo de vida, força e fé. Sou grata por todo esforço e abdicção durante a minha criação e para que eu pudesse ter acesso a uma educação de qualidade.

Ao meu marido Wagner que, com todo amor e carinho, mostrou-se paciente durante todo este processo, mesmo durante minhas ausências, inseguranças e medos.

Ao meu amor maior, minha filha querida, Marina, por me mostrar sempre a leveza da vida e a pureza no coração, seus sorrisos e gestos de carinho foram essenciais para essa conquista.

Aos meus familiares, minha irmã Rita, meu cunhado Helton e meus sobrinhos Maria Clara e Lucas, por todo carinho e compreensão, pela ajuda nas horas necessárias e principalmente pelo apoio de sempre. Ao meu padrinho José, um anjo que Deus colocou em nossas vidas, meu segundo pai, se hoje cheguei até aqui com certeza você teve uma contribuição muito especial.

Não poderia deixar de falar daqueles amigos que são como irmãos, que sabem das suas fraquezas, dificuldades e vibram com suas vitórias. Meu carinho especial para a Cátia e Pauleniza, apoio em todos os momentos e os ombros com os quais eu sei que sempre posso contar.

Alguns amigos surgiram durante essa jornada e com certeza ficarão para sempre comigo. Tereza, Ana Paula, Jânio, Juliana, Milene e Anna Paula, vocês tornaram a caminhada mais leve e divertida, sentirei muita falta dos nossos almoços, das nossas risadas e dos nossos momentos de estudo às vésperas das provas.

Agradeço a todos os professores do programa pela paciência, dedicação e amor demonstrados em sala de aula, sei que a luta de vocês é diária mas vocês fazem a diferença.

Não posso deixar de citar meu carinho pela Professora Márcia, uma grande entusiasta da educação e que foi uma das responsáveis pela escolha do meu tema. Depois de suas aulas eu não tinha como falar de outro assunto. Muito obrigada por tudo.

À minha orientadora, a querida Professora Ana Carolina, não tenho palavras para expressar meu agradecimento. Uma pessoa que transmite paz e irradia luz. Todos os seus ensinamentos contribuíram muito para realização deste trabalho. Agradeço sua paciência,

palavras e conselhos. Não tenho dúvidas de que fiz a melhor escolha. Serei eternamente grata por tudo.

Por fim, gostaria de expressar meu agradecimento à Marinha do Brasil, por proporcionar essa oportunidade única em minha carreira, à Diretoria de Finanças da Marinha por todo apoio prestado, ao Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga, por abrir as portas para a realização desta pesquisa e aos irmãos de farda que, direta ou indiretamente, contribuíram com esta conquista.

*"Diga-me e eu esquecerei, ensina-me e eu poderei lembrar,  
envolva-me e eu aprenderei."  
(Benjamin Franklin)*



## RESUMO

SOUZA, Mônica Ferreira Amorim Vargas de. **Os impactos da cultura e dos estilos de aprendizagem no processo de capacitação das IPSAS**: uma análise sob a perspectiva dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil. Rio de Janeiro, 2021. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

O objetivo geral desta pesquisa foi identificar de que maneira os valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes nos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o processo de capacitação para a adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Para cumprir o objetivo proposto, utilizou-se a teoria das dimensões culturais proposta por Hofstede (2001) e a teoria da aprendizagem experiencial proposta por Kolb (1984). A coleta de dados foi obtida por meio da aplicação de questionário e da realização de um grupo focal com os Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil. A análise dos dados foi feita mediante a utilização da estatística descritiva e da análise de conteúdo. Identificou-se que os Oficiais Alunos apresentam como características culturais a baixa distância de poder, coletivismo, feminilidade, alta aversão à incerteza e orientação de curto prazo. Não foi possível identificar um estilo de aprendizagem predominante, porém verificou-se uma ênfase maior nos métodos básicos de aprendizagem da observação reflexiva, conceitualização abstrata e experiência concreta, e uma menor ênfase na experimentação ativa. Esses dados foram confirmados pelos Oficiais durante a realização do grupo focal, e concluiu-se que a baixa distância de poder e a orientação de curto prazo são valores que impactam de forma positiva o processo de aprendizagem, por se tratar de valores próximos aos demandados para as IPSAS. A forte aversão à incerteza, o coletivismo e a feminilidade são valores culturais que impactam de forma negativa o processo de capacitação por distanciarem-se dos valores demandados para as IPSAS. Quanto aos métodos básicos de aprendizagem, verificou-se que impactaram de forma positiva o processo de capacitação. A experimentação ativa foi definida como o método que melhor representa a turma a partir do grupo focal, divergindo do resultado identificado por meio do questionário. O impacto positivo deve-se ao fato de os métodos se aproximarem dos demandados para as IPSAS, por meio da relação cultural e da profissão contábil, de acordo com Kolb (2014). Dessa forma, a partir dos resultados apresentados no estudo, verificou-se que a identificação de fatores culturais e estilos de aprendizagem permitem que o professor direcione seu trabalho, elaborando atividades e avaliações que possivelmente irão motivar mais os alunos e, conseqüentemente, contribuirá com a melhoria do ensino da contabilidade pública.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Dimensões Culturais. Estilos de Aprendizagem.

## ABSTRACT

SOUZA, Mônica Ferreira Amorim Vargas de. **Os impactos da cultura e dos estilos de aprendizagem no processo de capacitação das IPSAS:** uma análise sob a perspectiva dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil. Rio de Janeiro, 2021. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

The main objective of this research was to identify how the prevalent cultural values and learning styles, in Brazilian Navy Officer Students, impact the training process for the adoption of the *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). In order to achieve the proposed objective, the theory of cultural dimensions proposed by Hofstede (2001) and the theory of experiential learning proposed by Kolb (1984) were used. The data was collected through the application of a questionnaire and a focus group with Supply Officer Students of the Brazilian Navy. Data analysis was performed using descriptive statistics and content analysis. It was identified that the Officer Students present, as cultural characteristics, low distance of power, collectivism, femininity, high aversion to uncertainty and short-term orientation. Though it was not possible to identify a predominant learning style, there was a greater emphasis on the basic learning methods of reflective observation, abstract conceptualization and concrete experience, and a lower emphasis on active experimentation. These data were confirmed by the Officers, during the realization of the focus group, which led to the conclusion that both low distance of power and short-term orientation positively impact the learning process, as they are values related to those ideally demanded for the IPSAS. The strong aversion to uncertainty, collectivism and femininity are cultural values that negatively impact the training process by distancing themselves from the values demanded by IPSAS. As for the basic learning methods, it was found that they had a positive impact on the training process. Active experimentation was defined as the method that best represents the class from the focus group, diverging from the result identified through the questionnaire. The positive impact is due to the fact that the methods somehow relate to the ones demanded by the IPSAS, through the cultural relationship and the accounting profession, according to Kolb (2014). Thus, from the results presented in the study, it was found that the identification of cultural factors and learning styles allow the teacher to direct their work, developing activities and assessments that will possibly motivate students more and, consequently, contribute to the improving public accounting education.

Keywords: Public Accounting. Cultural Dimensions. Learning Styles.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Plano cartesiano de correlação entre os eixos .....	65
Figura 2 - Diagrama dos métodos básicos de aprendizagem .....	88
Figura 3 - Estilo de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes da MB .....	90

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Comparação dos valores culturais .....	70
--	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Primeiras NBCASP emitidas pelo CFC .....	28
Quadro 2 - Prazo de conclusão dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais .....	29
Quadro 3 - Diferenças essenciais no ensino entre as sociedades com pequena e grande distância hierárquica .....	36
Quadro 4 - Diferenças essenciais no ensino entre as sociedades individualistas e coletivistas	38
Quadro 5 - Diferenças no ensino entre as sociedades masculinas e femininas .....	39
Quadro 6 - Diferenças entre o ensino nas sociedades com alta e baixa aversão à incerteza ...	40
Quadro 7 - Diferenças no ensino entre as sociedades com alta e baixa orientação de longo prazo .....	41
Quadro 8 - Resumo dos índices das dimensões de valor cultural nos países anglo-saxões.....	42
Quadro 9 - Características dos métodos básicos de aprendizado .....	48
Quadro 10 - Relação entre os valores culturais e os métodos básicos de aprendizagem dos países anglo-saxões .....	53
Quadro 11 - Questões relativas às dimensões culturais de Hofstede.....	60
Quadro 12 - Roteiro do grupo focal.....	62
Quadro 13 - Fórmulas matemáticas dos índices Distância de Poder (PDI), Aversão à incerteza (UAI) Individualismo (IDV), Masculinidade (MAS) e Orientação de longo prazo (LTO) .....	63
Quadro 14 - Cálculo da média das afirmativas .....	64
Quadro 15 - Comparação dos valores culturais dos Oficiais Alunos e os demandados para as IPSAS.....	74
Quadro 16 - Formato padrão dos métodos básicos de aprendizagem.....	89

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição da amostra por sexo .....	67
Tabela 2 - Distribuição da amostra por faixa etária.....	68
Tabela 3 - Distribuição da amostra por formação e curso superior.....	69
Tabela 4 - Distribuição da amostra por experiência em contabilidade pública.....	69
Tabela 5 - Pontuação média dos valores culturais dos Oficiais Alunos .....	70
Tabela 6 - Pontuação média dos métodos de aprendizado predominantes entre os Oficiais...	87
Tabela 7 - Estilo de aprendizagem por aluno individualmente .....	90

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AB	Alta/baixa
AECC	<i>Accounting Education Change Commission</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AMAZUL	Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A.
CA	Conceitualização Abstrata
CAIO	Curso de Aperfeiçoamento de Intendência para Oficiais
CApA	Curso de Aperfeiçoamento de Intendência Avançado para Oficiais
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CCCPM	Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CFA	Conselho Federal de Administração
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIANB	Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga
CIM	Corpo de Intendentes da Marinha
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CTCONF	Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação
CVS	<i>Chinese Value Survey</i>
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DFM	Diretoria de Finanças da Marinha
EB	Elevada/Baixa
EA	Experimentação Ativa
EC	Experiência Concreta
FDEPM	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FN	Fundo Naval
GP	Grande/Pequena
GT	Grupo de Trabalho
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
GTREL	Grupo Técnico de Padronização de Relatórios
GTSIS	Grupo de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais
IAESB	<i>International Accounting Education Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBM	<i>International Business Machines</i>

IC	Individualismo/Coletivismo
IDV	Individualismo
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPC	Instrução de Procedimentos Contábeis
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
ISAR	<i>International Standards of Accounting and Reporting</i>
LSI	<i>Learning Style Inventory</i>
LTO	Orientação de Longo Prazo
MAS	Masculinidade
MB	Marinha do Brasil
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
MF	Masculinidade/Feminilidade
MF	Ministério da Fazenda
NBCASP	Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público
NBC-T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NBC TSP EC	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público – Estrutura Conceitual
OM	Organização Militar
OR	Observação Reflexiva
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PDI	Distância de Poder
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
QC-IM	Quadro Complementar de Oficiais Intendentes da Marinha
SGM	Secretaria Geral da Marinha
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIOPI	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UAI	Aversão à Incerteza
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UG	Unidade Gestora
UNCTAD	<i>United Nations Conference on Trade and Development</i>
VSM	<i>Value Survey Module</i>



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>17</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	17
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	20
1.3 OBJETIVOS.....	22
<b>1.3.1 Objetivo Geral.....</b>	<b>23</b>
<b>1.3.2 Objetivos Específicos.....</b>	<b>23</b>
1.4 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	23
1.5 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	25
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	25
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>27</b>
2.1 CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	27
2.2 CULTURA E DIMENSÕES CULTURAIS DE HOFSTEDE.....	32
<b>2.2.1 Cultura.....</b>	<b>32</b>
<b>2.2.2 Dimensões da Cultura Nacional.....</b>	<b>35</b>
2.2.2.1 Distância de poder.....	35
2.2.2.2 Individualismo <i>versus</i> coletivismo.....	36
2.2.2.3 Feminilidade <i>versus</i> masculinidade.....	38
2.2.2.4 Aversão à incerteza.....	39
2.2.2.5 Orientação de longo prazo <i>versus</i> curto prazo.....	40
<b>2.2.3 Dimensões Culturais de Hofstede <i>versus</i> IPSAS.....</b>	<b>41</b>
2.3 TEORIA DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL.....	44
<b>2.3.1 Os Estilos de Aprendizagem e as Dimensões Culturais de Hofstede.....</b>	<b>50</b>
2.3.1.1 Distância de poder.....	50
2.3.1.2 Individualismo.....	51
2.3.1.3 Masculinidade.....	51
2.3.1.4 Aversão à incerteza.....	52
2.3.1.5 Orientação de longo prazo.....	52
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>55</b>
3.1 CARACTERIZAÇÃO DO MÉTODO E TÉCNICAS DE PESQUISA.....	55
3.2 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO E DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA.....	57
<b>3.2.1 Caracterização da Unidade de Análise.....</b>	<b>57</b>
<b>3.2.2 Participantes da Pesquisa.....</b>	<b>58</b>
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	59
3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA E DE ANÁLISE DOS DADOS.....	62
<b>4 RESULTADOS.....</b>	<b>67</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA.....	67
4.2 VALORES CULTURAIS.....	69
<b>4.2.1 Índice de Distância de Poder.....</b>	<b>70</b>
<b>4.2.2 Índice de Individualismo.....</b>	<b>71</b>
<b>4.2.3 Índice de Masculinidade.....</b>	<b>72</b>
<b>4.2.4 Índice de Aversão à Incerteza.....</b>	<b>72</b>
<b>4.2.5 Índice de Orientação de Longo Prazo.....</b>	<b>73</b>

<b>4.2.6 Comparação entre os Valores Culturais dos Oficiais Alunos e os Demandados para as IPSAS.....</b>	<b>73</b>
<b>4.3 ANÁLISE DAS DIMENSÕES DE VALOR CULTURAL NA PERSPECTIVA DOS OFICIAIS ALUNOS .....</b>	<b>74</b>
<b>4.3.1 Distância de Poder.....</b>	<b>75</b>
<b>4.3.2 Individualismo.....</b>	<b>77</b>
<b>4.3.3 Masculinidade .....</b>	<b>79</b>
<b>4.3.4 Aversão à Incerteza.....</b>	<b>81</b>
<b>4.3.5 Orientação de Longo Prazo .....</b>	<b>83</b>
<b>4.3.6 Percepção dos Oficiais Alunos sobre o Impacto dos Valores Culturais no Processo de Capacitação das IPSAS.....</b>	<b>84</b>
<b>4.4 ESTILOS DE APRENDIZAGEM.....</b>	<b>87</b>
<b>4.4.1 Comparação entre os Estilos de Aprendizagem dos Oficiais Alunos e os Demandados para as IPSAS.....</b>	<b>91</b>
<b>4.4.2 Análise dos estilos de aprendizagem identificados e possíveis impactos no processo de capacitação para as IPSAS .....</b>	<b>91</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>95</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>99</b>
<b>APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO .....</b>	<b>111</b>
<b>ANEXO A – APROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DO LSI 3.1 POR ALICE KOLB.....</b>	<b>114</b>
<b>ANEXO B – TERMO DE UTILIZAÇÃO DO LSI.....</b>	<b>115</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A contabilidade é considerada a linguagem universal dos negócios. Essa afirmação é justificada por Szuster (2015) devido a sua grande utilidade na quantificação de diferentes eventos aglutinados em uma linguagem monetária, o que a torna única. Com a expansão dos mercados globalizados, tornou-se necessária a utilização de uma linguagem que permitisse o entendimento e a comparação das informações contábeis por investidores de diversos países. A globalização trouxe a internacionalização de economias e, com a aproximação dos mercados e o surgimento de empresas multinacionais e transnacionais, houve o aumento da necessidade de ampliar a comunicação entre elas nesse campo (SANTOS; FONSECA; CARVALHO, 2019).

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

As IFRS são as normas internacionais para o setor privado. No Brasil, dois marcos importantes na convergência aos padrões internacionais foram a criação, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em 2005, e a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09. Sendo assim, produziram-se durante os anos de 2008 e 2009 normas harmonizadas de acordo com o padrão internacional do IASB, e a partir do ano de 2010 ocorreu a completa convergência, tendo o Brasil se tornado o primeiro país do mundo a apresentar balanços individuais e consolidados conforme as normas do IASB, acompanhado da Itália (IUDÍCIBUS et al., 2018).

O processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais atingiu tanto o setor privado, quanto o setor público (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014). A contabilidade pública no Brasil tinha como base a Lei nº 4.320/64, que possui enfoque orçamentário, já as normas internacionais enfatizam a contabilização do patrimônio público, uma vez que o patrimônio é o objeto da contabilidade (J. O. NASCIMENTO et al., 2015). Além disso, as normas internacionais visam à adoção do regime de competência no setor público

como já ocorre no setor privado. Para Rezende, Cunha e Bevilaqua (2010), comparando-se o regime de caixa com o de competência para medir resultados fiscais, a contabilidade de competência apresenta a vantagem de ser menos vulnerável a procedimentos que podem gerar resultados mais favoráveis, como exemplo a venda de patrimônio público, a antecipação de receitas tributárias e a postergação de pagamentos. Guthrie (1998) afirma que a contabilidade de competência pode melhorar a comparabilidade do desempenho financeiro entre jurisdições e fornecer uma maior responsabilização dos recursos públicos, à medida que os dados financeiros se tornem mais transparentes.

Para realizar a transição da contabilidade pública no Brasil, iniciou-se um processo chamado Convergência da Contabilidade Pública aos Padrões Internacionais, com a adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). Segundo Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), o IPSASB é um órgão independente e comprometido em proteger o interesse público, em consequência, desenvolve padrões de alta qualidade e promove valores éticos. O IPSASB utilizou, como base para elaboração das IPSAS, as *International Accounting Standards* (IAS) e as IFRS. No entanto, como a contabilidade pública possui algumas peculiaridades, existem assuntos que não são abordados nas IAS/IFRS, neste caso o IPSASB elabora normas específicas para atender a essas necessidades. Isso ocorre porque o IPSASB está claramente convencido de que o objetivo final dos relatórios financeiros é o mesmo para o setor público e privado. Portanto, cada IAS/IFRS é revisada e adaptada para desenvolver as IPSAS (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010). No Brasil, essas normas são traduzidas e adaptadas à realidade do país por uma comissão criada pelo CFC em 2015 (CFC, 2016).

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, prevê a consolidação das contas dos entes da Federação, e para que essa determinação fosse cumprida, seria necessária uma padronização mínima de conceitos contábeis, plano de contas, classificação orçamentária de receitas e despesas públicas, relatórios e demonstrativos no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em conformidade com a legislação vigente e a boa técnica contábil (STN, 2007). A Portaria nº 136/07 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) criou então o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), que ficou responsável pela análise e elaboração de estudos e diagnósticos, visando atender os requisitos supracitados (STN, 2007).

O ponto de partida para início do processo de convergência no Brasil foi a publicação da Portaria nº 184/2008, pelo Ministério da Fazenda (MF) (LIMA; LIMA, 2019). A referida portaria dispõe sobre as diretrizes a serem adotadas no setor público 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 e estabeleceu que a STN, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, desenvolvesse ações no sentido de promover a convergência. Dessa forma, a STN foi o órgão responsável por capitanear o processo no país (MF, 2008).

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

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

Segundo Soares (2005), as informações contábeis são ajustadas dentro de uma estrutura cultural para atender o fisco, investidores, credores etc., sendo esse um dos entraves mais significantes no processo de harmonização contábil. Sendo assim, Silva Neto (2017) aponta a importância da identificação de diferenças culturais de forma a reduzir as interferências na adoção das IPSAS.

A convergência contábil aos padrões internacionais no Brasil vem provocando diversos impactos nos órgãos públicos, e esses impactos afetam diretamente as Unidades Gestoras (UG) dos entes da Federação. Os órgãos tiveram que iniciar uma modificação gradativa de suas rotinas contábeis. Santos (2016) reconhece que a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) impactou, por exemplo, o sistema e a estrutura da contabilidade nas Administrações Direta e Indireta, exigindo ajustes na estrutura dos órgãos nas três esferas de governo. Esses ajustes na estrutura contábil dos órgãos exigem treinamento e capacitação, e foram o ponto de partida para o início do processo de aprendizagem

organizacional. Antonello e Godoy (2010) definem aprendizagem organizacional como a capacidade de uma organização para manter ou melhorar seu desempenho baseado na experiência. Diante do exposto, verifica-se que, além de problemas culturais, a implementação das IPSAS se reflete no processo de aprendizagem dentro dos órgãos.

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

No estudo realizado por Silva Neto (2017, p. 29), o autor defende a tese 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.” O autor optou por utilizar a expressão “operadores da contabilidade do setor público”, uma vez que a amostra utilizada em sua pesquisa contou com profissionais que atuam em diferentes áreas, no exercício das funções de contabilista, auditor, auditor fiscal, assessor e analista.

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

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

No ano de 2009, a Marinha do Brasil (MB) iniciou o processo de convergência por meio da edição da Portaria nº 22/2009 da Secretaria Geral da Marinha (SGM) (MB, 2009). De acordo

com Matos (2019), essa portaria criou um Grupo de Trabalho (GT) para identificar possíveis impactos nos sistemas administrativos e financeiros da MB e foi motivada pela edição da Portaria MF nº 184/2008 (MF, 2008) e das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que marcaram o início do processo de convergência. Em 2011, a SGM divulgou a circular nº 11/2011, cujo propósito é disseminar procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público, e definiu que a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) seria a Organização Militar (OM) responsável pela implementação das IPSAS na MB e deveria promover treinamentos específicos para as UG ao longo da execução das etapas (MB, 2011). Com base na referida Circular, a DFM, representada pelos Departamentos de Normas Técnicas (DFM-10) e de Contabilidade (DFM-20), foi a OM encarregada de receber a capacitação necessária da STN e efetuar os ajustes relevantes nas normas em vigor na MB, bem como transmitir treinamentos aos profissionais de contabilidade distribuídos em todo território nacional e no exterior.

Dentre os profissionais que atuam na área contábil na MB, estão compreendidos os Oficiais Intendentes. O cargo de Intendente foi criado ainda no período colonial, em 3 de março de 1770, por meio de um alvará, assinado pelo rei de Portugal D. José I e, já nessa época, o Intendente assumia funções da administração fazendária colonial (administração e contabilidade) (FGV, 2020). Após a independência do Brasil nasceria a Marinha do Brasil e, em 1834, foi definida como principal atividade do Intendente a fiscalização e administração da receita e das despesas da Intendência, acompanhando sua arrecadação e toda a contabilidade. No ano de 1951, após a junção do Corpo de Intendentes Navais com o Quadro de Contadores Navais, foi criado o Corpo de Intendentes da Marinha (CIM), que tinha como forma de ingresso apenas a Escola Naval (FGV, 2020).

Atualmente, os oficiais do CIM são formados pela Escola Naval ou admitidos por concurso no Quadro Complementar de Oficiais Intendentes da Marinha (QC-IM). Esses últimos, após cumprir alguns requisitos de carreira, passam a fazer parte do CIM. As graduações aceitas para o concurso do QC-IM são Economia, Administração ou Contabilidade (FGV, 2020). No início de sua carreira, espera-se que eles possuam conhecimento em algumas áreas específicas, dentre elas podem-se citar as normas de Contabilidade e Finanças da Marinha. Além disso, almeja-se o desenvolvimento de habilidades para aplicação e interpretação de alterações dessas normas (MB, 2020).

Esses Oficiais, especialmente nos primeiros postos de suas carreiras, executam atividades de natureza operacional, além de exercer liderança e supervisão das atividades

executadas por seus subordinados (MB, 2020). Para que eles possam adquirir a capacitação esperada, são realizados diversos cursos de carreira, dentre eles estão os cursos de Aperfeiçoamento de Intendência para Oficiais (CAIO) e Curso de Aperfeiçoamento de Intendência Avançado para Oficiais (CApA), em cujas estruturas curriculares estão previstas disciplinas voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MB, 2020).

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

Hamann (2011) afirma que, para convergência dos padrões contábeis às normas internacionais, se faz necessária também a harmonização do ensino da contabilidade, bem como considerar os efeitos da cultura nos estilos de aprendizagem dos estudantes de Ciências Contábeis. Silva Neto (2017) admite que conhecer os valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público possibilita às entidades públicas otimizar estratégias de gestão diante do processo de adoção das IPSAS. Dessa forma, entende-se que os valores culturais e estilos de aprendizagem podem impactar o processo de capacitação das IPSAS. Sendo assim, a presente dissertação visa responder à seguinte questão de pesquisa: **De que maneira os valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes nos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o processo de capacitação para a adoção das IPSAS?**

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

Para tanto, este estudo irá abordar os assuntos cultura e ensino de acordo com o modelo das dimensões culturais proposto por Hofstede e a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb.

### 1.3 OBJETIVOS

Para responder à questão de pesquisa, foram estabelecidos os objetivos a seguir:



### 1.3.1 Objetivo Geral

Identificar de que maneira os valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes nos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o processo de capacitação para a adoção das IPSAS.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar os valores culturais dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil sob a perspectiva das dimensões culturais de Hofstede;
- b) Identificar os estilos de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil sob a perspectiva da aprendizagem experiencial de Kolb;
- c) Comparar os valores culturais e estilos de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil com os demandados para a implantação das IPSAS;
- d) Analisar a percepção dos Oficiais Alunos Intendentes sobre os impactos dos valores culturais e estilos de aprendizagem em seu processo de capacitação relacionado às IPSAS.

## 1.4 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), conselho estabelecido pela *International Federation of Accountants* (IFAC), emite documentos informativos sobre educação e treinamento de contadores (IAESB, 2019). O *2019 Handbook of International Education*, emitido pelo IAESB, estimula os educadores a identificarem a abordagem mais adequada para a aprendizagem e o desenvolvimento de habilidades profissionais, levando em consideração o ambiente nacional e cultural (IAESB, 2019). Portanto, identificar de que maneira os valores culturais e estilos de aprendizagem impactam na capacitação das IPSAS pode contribuir para melhoria do ensino da Contabilidade Pública na MB.

Ao fazer uma busca sobre o assunto verificou-se que o estudo mais recente é o de Silva Neto (2017), que realizou uma pesquisa cujo objetivo 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. De acordo com o autor, os

achados da pesquisa permitem às instituições governamentais aperfeiçoar a condução das estratégias para a adoção efetiva das IPSAS. Os resultados apontaram a importância do treinamento focado nas características de aprendizagem identificadas nos operadores e na formulação de políticas e estratégias de acordo com os valores culturais predominantes como, por exemplo, na escolha de “chefes” que sejam mais próximos de seus subordinados e na estimulação de audiências e debates públicos.

Muito embora a MB esteja contida no universo do setor público, as Forças Armadas não foram incluídas no estudo de Silva Neto (2017), que foi desenvolvido utilizando uma amostra com dados coletados em tribunais, Secretaria do Tesouro Nacional, universidades, além de entidades estaduais e municipais.

A Marinha do Brasil é uma Força Armada com características culturais e valores militares. Os militares, embora pertençam ao setor público, possuem uma formação baseada na hierarquia e disciplina, sua carreira é pautada na disciplina rigorosa, controle severo de rotinas diárias, doutrinação em tradições militares e cerimoniais (WORTMEYER, 2017). Sendo assim, acredita-se que pode haver diferenças entre os valores culturais e estilos de aprendizagem dos profissionais contábeis da Marinha do Brasil comparados aos do setor público em geral. Por conseguinte, a aplicação da pesquisa possibilitará identificar de que maneira os valores culturais e estilos de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes impactam o processo de capacitação das IPSAS, o que permitirá à MB traçar estratégias mais adequadas no processo de capacitação, contribuindo para efetiva implantação das IPSAS, além de possibilitar que esses militares possam receber treinamentos mais adequados às suas necessidades e expectativas.

Do ponto de vista teórico, este estudo pretende contribuir com a contabilidade pública na compreensão dos valores culturais e estilos de aprendizagem que impactam o processo de capacitação das IPSAS em um órgão militar. Assim, o presente estudo diferencia-se das demais pesquisas realizadas na área pois abrange os assuntos cultura e aprendizagem, no contexto da implementação das IPSAS, em um órgão militar e, de acordo com pesquisas realizadas em diversas bases de dados, não foram identificados estudos, na literatura contábil brasileira, que abordem o assunto em questão utilizando dados de órgãos militares.

Como consequência deste trabalho, espera-se que o estudo contribua para a melhoria do processo de capacitação dos Oficiais Intendentes, o que possivelmente auxiliará na elaboração de demonstrações contábeis de qualidade, evitando questionamentos futuros dos órgãos de controle interno e externo, bem como uma prestação de contas mais transparente à população.

## 1.5 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

O estudo aborda os impactos dos valores culturais e estilos de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes da MB no processo de capacitação das IPSAS. Portanto, a pesquisa está limitada à Marinha do Brasil, que foi o órgão Público Federal estudado. A pesquisa foi realizada em duas etapas: a primeira delas no CIANB, por meio da aplicação de questionário, de forma presencial, no mês de dezembro de 2020, e a segunda etapa foi realizada por meio de um grupo focal, aplicado de forma *online*, no mês de janeiro de 2021. A primeira etapa ocorreu na cidade do Rio de Janeiro e a segunda, como foi realizada de forma *online*, foi moderada pela pesquisadora na cidade de Niterói, Rio de Janeiro. Os participantes acessaram a reunião de suas residências. Um dos Oficiais participantes estava sediado em Manaus, outro no Rio Grande do Sul e os demais no Rio de Janeiro.

Os participantes da pesquisa são uma parcela representativa do Corpo de Intendentes da Marinha e foram escolhidos por conveniência e facilidade de acesso. Como delimitação, ficou estabelecido que, além de pertencerem ao Corpo de Intendentes da Marinha, os participantes deveriam estar em processo de capacitação no CIANB. Dessa forma, o grupo é restrito aos 72 Oficiais Alunos que compõem a turma que realizou os Cursos de Aperfeiçoamento de Intendência para Oficiais e de Aperfeiçoamento de Intendência Avançado para Oficiais no ano de 2020.

Quanto à delimitação teórica da pesquisa, utilizou-se a teoria das dimensões culturais de Hofstede (2001) para identificação dos valores culturais dos Oficiais Alunos, por tratar-se do conceito mais amplamente utilizado para caracterizar valores culturais (HOLTBRUGGE; MOHR, 2010), e a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb (1984) para identificação dos estilos de aprendizagem, uma vez que essa teoria, de acordo com Yamazaki (2005), é amplamente aceita na aprendizagem e educação, além de ser aplicada em diversos estudos interculturais. Tais teorias foram utilizadas em diversas pesquisas tanto no país como no exterior, o que fornece segurança quanto à sua utilização (BORKER, 2012; CERQUEIRA, 2008; JAJU; KWAK; ZINKHAN, 2002; AUYEUNG; SANDS, 1996).

## 1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos divididos da seguinte maneira: (i) introdução, (ii) referencial teórico, (iii) procedimentos metodológicos, (iv) resultados e (v)

considerações finais. Ao final da dissertação são apresentadas as referências bibliográficas utilizadas ao longo da pesquisa, o apêndice e os anexos.

Este primeiro capítulo faz uma explanação inicial do assunto e uma breve contextualização, apresenta a questão de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos. Além disso, apresenta as delimitações do estudo, a justificativa da pesquisa e a estrutura da dissertação.

O capítulo seguinte, referencial teórico, apresenta as teorias utilizadas na pesquisa. Inicia-se apresentando o assunto convergência contábil no setor público brasileiro e, posteriormente, são expostos os conceitos de cultura, as dimensões culturais de Hofstede e a relação entre as dimensões culturais e as IPSAS. Segue-se discorrendo sobre a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb, os estilos de aprendizagem e a relação desses estilos com as dimensões culturais de Hofstede.

O terceiro capítulo aborda os procedimentos metodológicos empregados neste estudo. Inicia-se apresentando as características e as técnicas utilizadas na pesquisa. Posteriormente, identificam-se as características da organização e dos participantes e, por fim, são apresentados o instrumento de coleta e análise de dados.

No quarto capítulo são apresentados os resultados encontrados na pesquisa, por meio da aplicação do questionário e do grupo focal. Apresentam-se as características da amostra selecionada e os índices obtidos por meio da aplicação do *Value Survey Module 2013 (VSM)*. Efetua-se a comparação desses índices com os valores culturais demandados para as IPSAS, além de compará-los ao identificado por Hofstede, Silva Neto e Tanure para a sociedade brasileira. Posteriormente, efetua-se a apresentação da percepção dos Oficiais Alunos sobre esses valores culturais e os possíveis impactos no processo de capacitação para as IPSAS. Em seguida, são apresentados os resultados do *Learning Style Inventory 3.1 (LSI)* e comparados aos métodos de aprendizagem identificados por meio da relação cultural para os países anglo-saxões, terminando com a exposição da percepção dos Oficiais Alunos sobre os estilos de aprendizagem identificados e os possíveis impactos no processo de capacitação para as IPSAS.

Por último, o capítulo cinco traz as considerações finais, fazendo alusão à questão de pesquisa e objetivos propostos, além de apresentar as sugestões para trabalhos futuros.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo irá apresentar a teoria utilizada como base para este estudo. Inicialmente, será apresentado o processo de convergência contábil no setor público brasileiro. Posteriormente, serão abordados o conceito de cultura, as dimensões culturais de Hofstede e será apresentada a relação entre essas dimensões e as IPSAS. Por último, será discutida a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb, os estilos de aprendizagem e sua relação com as dimensões culturais de Hofstede.

### 2.1 CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

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

A contabilidade pública, até então, visava especificamente ao aspecto orçamentário. Mapurunga, Meneses e Peter (2011) destacam que o patrimônio, principal objeto a ser estudado pela ciência contábil, tornou-se uma peça secundária, sendo dada maior ênfase ao controle orçamentário. Azevedo et al. (2017, p. 3) também enfatizam que “o regime de competência ficou de certa forma esquecido, sem coerção, sendo o reconhecimento dos ativos e passivos fortemente influenciados pela dimensão orçamentária”. Diante dessa situação, o CFC, a STN, os Tribunais de Contas Estaduais, Instituições de Ensino Superior e representantes das esferas federal, estadual e municipal mobilizaram-se com o objetivo de iniciar o processo de convergência. Nos primeiros anos do processo, Lima e Lima (2019) identificaram que o foco principal foi conscientizar as pessoas sobre a necessidade de reformar a contabilidade pública, enfatizando, quase sempre, os benefícios que as IPSAS podem oferecer.

No ano de 2008, a STN elaborou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que agregou todos os regramentos contábeis com vistas à consolidação das contas públicas em uma única publicação (Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP. MF, 2015). Vicente, Moraes e Neto (2012) relatam que o CFC instituiu um grupo de estudos voltado para área pública por meio da Portaria CFC nº 37/2004. Esse grupo elaborou um documento chamado “Orientações Estratégicas Aplicadas ao Setor

Público”, que estabeleceu três grandes diretrizes estratégicas: a promoção do desenvolvimento conceitual, o estímulo à convergência às normas internacionais e o fortalecimento institucional da Contabilidade. Atendendo à primeira diretriz, foram publicadas, pelo CFC, as primeiras Normas Brasileiras aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Nesse sentido, foram emitidas dez normas em 2008, e a décima primeira em 2011, todas elas aprovadas por meio de audiências públicas. As normas iniciais faziam parte da série Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas - NBC-T 16. De acordo com o (CFC, 2016), as NBC-T 16 buscaram compatibilizar as diretrizes dos princípios de contabilidade com a informação contábil do setor público alinhada aos padrões internacionais. O Quadro 1 apresenta a relação dessas normas.

**Quadro 1 - Primeiras NBCASP emitidas pelo CFC**

<b>Norma</b>	<b>Assunto</b>	<b>Documento de Aprovação</b>
NBC T 16. 1	Conceituação, objeto e campo de aplicação	Resolução CFC nº 1.128/08
NBC T 16. 2	Patrimônio e sistemas contábeis	Resolução CFC nº 1.129/08
NBC T 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	Resolução CFC nº 1.130/08
NBC T 16.4	Transações no setor público	Resolução CFC nº 1.131/08
NBC T 16.5	Registro contábil	Resolução CFC nº 1.132/08
NBC T 16.6	Demonstrações contábeis	Resolução CFC nº 1.133/08
NBC T 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis	Resolução CFC nº 1.134/08
NBC T 16.8	Controle interno	Resolução CFC nº 1.135/08
NBC T 16.9	Depreciação, amortização e exaustão	Resolução CFC nº 1.136/08
NBC T 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	Resolução CFC nº 1.137/08

Fonte: Adaptado de Darós e Pereira (2009).

No ano de 2009, foi publicado o Decreto nº 6.976 que definiu as finalidades, atividades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal. Nesse sentido, a STN, como órgão central, recebeu algumas atribuições, dentre elas, as de estabelecer normas e procedimentos contábeis, manter e aprimorar o plano de contas aplicado ao setor público, elaborar as demonstrações contábeis consolidadas, além de disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Outro marco importante no processo de convergência foi a publicação da Portaria nº 634 de 19 de novembro de 2013 pela STN, sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual (STN, 2013). A referida Portaria estabeleceu que os documentos emitidos pela STN que consubstanciam os procedimentos contábeis, sem prejuízo de outros atos normativos e outras publicações de caráter técnico, são o MCASP, as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC), e as Notas Técnicas, e esses documentos deverão observar as NBCASP emitidas pelo CFC. O prazo para adoção do PCASP e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) ficou estabelecido, para todos os entes da Federação, até o final de 2014.

Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais estão sendo implantados gradualmente, e seguem o Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPSP), que foi publicado em 2015, por meio da Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015 da STN (STN, 2015).

No Quadro 2 são apresentados os prazos para implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais.

**Quadro 2 - Prazo de conclusão dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais**

<b>Ente Federativo</b>	<b>Prazo de conclusão dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais</b>
União	2021
Distrito Federal e Estados	2022
Municípios com mais de 50 mil habitantes	2023
Municípios com menos de 50 mil habitantes	2024

Fonte: C. F. do Nascimento (2019a).

Em 2015, o CFC criou uma comissão para dar continuidade ao processo de convergência das NBCASP às IPSAS. Dessa forma, as normas internacionais passaram a ser traduzidas e adaptadas à realidade brasileira, o que marcou o início do processo de adoção integral às IPSAS (CFC, 2016). A primeira norma integralmente traduzida e convergida foi a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público – Estrutura Conceitual - NBC TSP EC, publicada em outubro de 2016. Com isso, aos poucos as NBCASP da série NBC-T 16 estão sendo substituídas pelas normas convergidas.

Dentre os atores envolvidos no processo de convergência, destaca-se a atuação da STN que, de acordo com Lima e Lima (2019), criou três grupos de trabalho: o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), o Grupo Técnico de Padronização de

Relatórios (GTREL) e o Grupo de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais (GTSIS). As funções de cada um desses grupos estão descritas a seguir:

O GTCON foi responsável por analisar e elaborar diagnósticos e estudos com o objetivo de padronizar minimamente os conceitos e práticas contábeis, o plano de contas e a classificação orçamentária de receitas e despesas. O GTREL foi responsável pela elaboração de análises, diagnósticos e estudos, com o objetivo de promover, equilibrar e padronizar relatórios e declarações, principalmente aqueles compreendidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 101/2000. Por fim, a função do GTSIS foi analisar e elaborar diagnósticos e estudos com o objetivo de equilibrar regras e funcionalidades dos sistemas tributário e contábil (LIMA; LIMA, 2019, p. 174).

C. F. do Nascimento (2019a) explica que, em setembro de 2017, o GTCON e o GTREL foram extintos e substituídos pela Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), regulamentada pela Portaria STN nº 767/2017. Esse novo grupo técnico e consultivo é responsável por subsidiar a elaboração das normas gerais que visam padronizar os procedimentos contábeis e a consolidação das contas públicas.

A STN também é a responsável por editar o MCASP, que estabelece normas de consolidação das contas federais. C. F. do Nascimento (2019a) afirma que o MCASP é a norma infralegal mais importante no âmbito da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). O manual absorve os principais normativos das NBCASP, funcionando como uma espécie de filtro normativo, absorvendo os principais pontos de cada norma.

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

A contabilidade do setor público nos países em desenvolvimento e nas economias em transição muitas vezes tem raízes históricas únicas e esse é o caso do Brasil. A adoção de normas internacionais elaboradas em países desenvolvidos como forma de uniformizar os padrões contábeis chama-se “colonização contábil” e existem questionamentos se essas normas realmente alcançam seus objetivos nos países em desenvolvimento (ANTIPOVA; BOURMISTROV, 2013).



Hamann (2011) esclarece que os sistemas contábeis evoluíram para atender à necessidade de cada região e por isso sofrem influência local do comércio, colonização, religião, moeda, sistema financeiro, sistema legal, sistema educacional, tipo de governo, entre outros, e estes fatores são influenciados pela cultura, que se reflete no comportamento do indivíduo ou da população.

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

Estudos comprovam que o ensino da contabilidade pública não é muito difundido nem mesmo nos cursos de Ciências Contábeis. Na pesquisa realizada por Sciulli e Sims (2007) em universidades australianas, ficou constatado que o número de professores qualificados na área pública é insuficiente. Como resultado, o país enfrenta grande dificuldade em encontrar profissionais qualificados na área. Em Ghana, o resultado é semelhante, existe falta de interesse do corpo docente em ministrar as disciplinas voltadas à área pública devido à pouca importância acadêmica e indisponibilidade de recursos (KRAH; AVEH, 2013).

No Brasil, a situação não é diferente. De acordo com pesquisa realizada por Araújo e Souza (2020), os currículos dos cursos de Ciências Contábeis normalmente apresentam, em sua estrutura, no máximo três disciplinas na área pública e nenhuma específica sobre os padrões internacionais em adoção. Historicamente, no exame de suficiência aplicado pelo CFC aos futuros profissionais contábeis, apenas duas questões abordam o assunto contabilidade governamental, o que demonstra certo desinteresse da entidade responsável pela classe em que os futuros profissionais possuam o mínimo de conhecimento na área pública (ARAÚJO; SOUZA, 2020). Sendo assim, pode-se inferir que existe uma carência no ensino da Contabilidade Pública desde os bancos universitários.

De acordo com Hamann (2011), alguns órgãos como o IFAC, *o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *Accounting Education Change Commission (AECC)*, *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting / United Nations Conference on Trade and Development (ISAR/UNCTAD)* emitem pronunciamentos sobre o ensino da contabilidade. No entanto, esses órgãos verificaram que as

diferenças culturais na educação contábil são grandes. Diante disso, para que a convergência ocorra, é necessário entender como a cultura pode impactar o processo de aprendizagem da contabilidade.

As IPSAS foram desenvolvidas e promovidas de acordo com padrões anglo-saxões, e carregam consigo os valores culturais destes países (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007). Esses valores culturais estão associados aos estilos de aprendizagem. Essa afirmação é corroborada por Jaju, Kwak e Zinkhan (2002) que admitem que o aprendizado pode significar coisas diferentes dependendo dos valores e crenças. Dessa forma, quando há um processo de convergência ou harmonização entre sistemas, como o que ocorre atualmente com a contabilidade pública brasileira, é muito importante a identificação das dimensões culturais, pois elas auxiliam a entender e definir as diferenças entre estilos de aprendizagem, o que pode colaborar com o sucesso na implementação de mudanças (HAMANN, 2011). Dessa forma, a seção seguinte fará uma explanação sobre o conceito de cultura e as dimensões culturais de Hofstede.

## 2.2 CULTURA E DIMENSÕES CULTURAIS DE HOFSTEDE

### 2.2.1 Cultura

“As palavras têm uma história, e de certa maneira também, as palavras fazem a história” (CUCHE, 1999, p. 17). A palavra cultura é considerada uma das mais complexas de ser definida, e essa dificuldade deve-se ao fato de a palavra guardar resquícios de uma transição histórica de grande importância (EAGLETON, 2005). Sendo assim, qualquer definição de cultura se tornaria incompleta, pela dificuldade de reunir todos os seus significados em poucas palavras (SILVA NETO, 2017).

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

A Antropologia Social é uma ciência que estuda as diferenças entre os seres humanos e nasceu marcada pelo etnocentrismo (ROCHA, 1988). Para Rocha (1988), etnocentrismo é uma visão do mundo na qual o nosso próprio grupo é tomado como centro de tudo e todos os outros são pensados e sentidos através dos nossos valores, nossos modelos, nossas definições do que é a existência. Diante dos diferentes conceitos de cultura dentro da Antropologia, percebe-se que essa visão etnocêntrica, com o passar do tempo, deu lugar a uma visão relativizadora, que significa não transformar a diferença em hierarquia, em superiores e inferiores ou em bem e mal, mas vê-la na sua dimensão de riqueza por ser diferença (ROCHA, 1988).

Cuche (1999) aponta o antropólogo britânico Burnett Tylor como o primeiro a propor uma definição conceitual de cultura no ano de 1871. A definição de Tylor, apresentada por Cuche (1999, p. 35), é que “A cultura ou civilização, entendida no seu sentido etnográfico amplo, é o conjunto complexo que inclui o conhecimento, as crenças, a arte, a moral, o direito, o costume e todas as demais capacidades ou hábitos adquiridos pelo homem enquanto membro de uma sociedade”. Rocha (1988) explica que esse conceito traz consigo uma visão da cultura como uma série de itens identificáveis, unitários, separados, que formam um “todo complexo”, como se existisse uma regra geral, e os problemas dos seres humanos fossem, em toda parte, os mesmos.

A partir do momento que o conceito de cultura passou a ser tratado de forma relativizada na Antropologia Social, diversos autores começaram a defini-la utilizando a ideia de um código, uma espécie de “linguagem” compartilhada, pela qual “falamos” uns com os outros, trocamos mensagens, utilizando símbolos de diferentes tipos (ROCHA, 1988). Para Rocha (1988), existe a troca mensagens dentro do código fundamental que temos em comum e esse código é a cultura, o que faz com que cada cultura atribua sentidos próprios a diferentes elementos como o tempo, a morte, a sexualidade etc.

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

Para House et al. (1999), Inglehart e Baker (2000) e Hofstede (1994), a cultura engloba língua, religião, política, herança étnica e histórica, a moral, os costumes, que são adquiridos ao longo da vida no seio familiar e na sociedade. Hofstede, Hofstede e Minkov (2010)

comparam a cultura a um *software* de computador; para os autores, cultura é a programação coletiva da mente, que distingue um grupo de outro, ela é aprendida e deriva do ambiente social e não dos genes. Trompenaars e Hampden-Turner (2011) apontam que uma cultura se distingue de outra pela forma como escolhem soluções específicas na resolução de problemas comuns.

Henry (1976) define cultura como um conjunto de orientação de valor. A orientação de valor foi descrita por Kluckhohn (1951, p. 443) como “uma concepção generalizada e organizada, influenciando o comportamento, a natureza, o lugar do homem nela, a relação do homem com o homem e o que é desejável e não desejável nas relações do homem com o meio ambiente e nas relações inter-humanas”. Na concepção de Hofstede, Hofstede e Minkov (2010), os valores são o núcleo da cultura, eles designam tendência a preferir certas coisas a outras.

A cultura não é estática, ela evolui ao longo do tempo (TUNG, 2008). A globalização mudou fundamentalmente o ambiente *cross cultural* (FANG, 2005). À medida que os meios tecnológicos e de comunicação modernizam-se, as barreiras entre os povos diminuem, o que propicia diversas mudanças culturais. Para Fang (2005), uma das consequências mais significativas da globalização é que as culturas nacionais estão tornando-se cada vez mais transparentes, fluidas, elásticas, virtuais e móveis.

Brouthers e Brouthers (2001) apresentam a cultura nacional como o conjunto de valores, crenças e comportamentos dentro de um país. Hofstede, Hofstede e Minkov (2010) explicam que, muito embora em alguns locais as fronteiras nacionais correspondam à lógica das potências coloniais e não às linhas divisórias culturais da população local, a cultura nacional é utilizada frequentemente nas pesquisas sobre diferenças culturais por uma questão de conveniência, pois é mais fácil obter dados de nações do que de sociedades orgânicas homogêneas, e mesmo não atingindo o grau de homogeneidade de sociedades isoladas, as nações são uma fonte considerável de programação mental de seus cidadãos. Outra razão apresentada pelos autores, é que um dos propósitos da pesquisa *cross cultural* é promover a cooperação entre as nações, o que torna interessante o estudo dos fatores culturais que as unem ou aproximam.

No ano de 1980, Hofstede iniciou uma pesquisa em subsidiárias da *International Business Machines* (IBM) realizada em mais de 50 países. Nessa pesquisa, identificaram-se quatro áreas problemáticas básicas comuns aos países. As áreas identificadas corroboravam com a pesquisa feita 20 anos antes pelo sociólogo Alex Inkeless e o psicólogo Daniel Levinson que identificaram problemas básicos comuns em todo o mundo, com consequências para o funcionamento das sociedades, dos grupos dentro dessas sociedades e dos indivíduos dentro desses grupos (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010).

As quatro áreas encontradas são chamadas de dimensões da cultura. Dimensão da cultura é definida como “o aspecto de uma cultura que pode ser medida em relação a outras culturas” (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010, p. 31). Hofstede e Bond (1988) citam que as três dimensões culturais identificadas inicialmente se referem ao comportamento social esperado em relação às pessoas, denominada distância de poder (de pequena a grande), ao comportamento em relação ao grupo, chamada de individualismo *versus* coletivismo, e ao papel social de gênero, intitulado de feminilidade *versus* masculinidade. A quarta dimensão não se refere ao comportamento social, mas sim à busca pela verdade, e denomina-se aversão à incerteza (de fraca a forte). Posteriormente, foram incluídas duas outras dimensões, a orientação de longo prazo *versus* curto prazo e a sexta dimensão, indulgência *versus* restrição, que foi incluída em 2010 (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010). As dimensões supracitadas serão objeto deste estudo, exceto a última dimensão incluída, Indulgência *versus* Restrição, pois não foi possível identificar estudos anteriores que utilizassem a referida dimensão, o que impossibilitaria uma comparação com os resultados deste estudo.

### **2.2.2 Dimensões da Cultura Nacional**

As dimensões da cultura identificadas por Hofstede serão utilizadas neste trabalho a fim de reconhecer as que são predominantes entre os Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil. A seguir serão detalhadas cada uma das cinco dimensões utilizadas.

#### **2.2.2.1 Distância de poder**

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

A pontuação atual do Brasil nessa dimensão é 69 (HOFSTEDE INSIGHTS, 2020), o que reflete uma sociedade em que a hierarquia deve ser respeitada e as desigualdades entre as pessoas são aceitas. As pessoas que detêm maior poder têm mais benefícios que os menos

poderosos. É importante mostrar respeito aos idosos, é normal os filhos cuidarem dos pais e o *status* de poder é muito importante para indicar a posição social. Na sala de aula, os professores são tratados com respeito e muitas vezes até com medo, sendo o processo de ensino centrado no professor (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010). Para fins de comparação, Tanure (2005) realizou pesquisa semelhante no Brasil, duas décadas depois da pesquisa realizada por Hofstede, com o objetivo de verificar se houve alteração nos índices. Para a distância de poder, a autora encontrou pontuação média de 75 pontos, um pouco maior que a identificada anteriormente, e que mantém a mesma característica de alta distância de poder.

Na pesquisa efetuada por Silva Neto (2017), o autor identificou uma pontuação média de 51 nessa dimensão para os operadores contábeis do setor público. Comparando-a com a pesquisa baseada na sociedade brasileira, a pontuação é um pouco mais baixa. Para Silva Neto (2017), os resultados indicam que os operadores da contabilidade mantêm comportamento equilibrado em relação às desigualdades no ambiente de trabalho, uma vez que a pontuação se situa ao meio.

A seguir, apresenta-se o Quadro 3, com as diferenças essenciais no ensino, foco desta pesquisa, entre as sociedades com pequena e grande distância de poder.

**Quadro 3 - Diferenças essenciais no ensino entre as sociedades com pequena e grande distância hierárquica**

<b>GRANDE DISTÂNCIA HIERÁRQUICA</b>	<b>PEQUENA DISTÂNCIA HIERÁRQUICA</b>
Os alunos respeitam os professores, mesmo fora da classe.	Os alunos tratam os professores como iguais.
Os professores devem tomar todas as iniciativas em sala de aula.	Os professores esperam iniciativas dos alunos em sala de aula.
Os professores são gurus que transferem sabedoria pessoal.	Os professores são especialistas que transferem verdades impessoais.
A qualidade do aprendizado depende da excelência do professor.	A qualidade do aprendizado depende da comunicação bidirecional e da excelência dos alunos.
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 política educacional concentra-se nas universidades.	A política educacional concentra-se nas escolas secundárias.

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

#### 2.2.2.2 Individualismo *versus* coletivismo

“Uma sociedade individualista é aquela em que o autoconceito é definido em termos ‘individuais’, enquanto uma sociedade coletivista é aquela em que um indivíduo é definido com referência a um contexto social e cultural” (EARLEY; GIBSON, 1998, p. 269).

Hofstede, Hofstede e Minkov (2010) afirmam que a maioria das pessoas vivem em sociedades nas quais o interesse do grupo prevalece sobre o particular. Os autores chamam esse tipo de sociedade de coletivista. Essa palavra não é utilizada no sentido político, não tem a ver com o poder do Estado sobre o grupo, refere-se ao poder do grupo. Os autores exemplificam utilizando a família, que é o primeiro grupo ao qual as pessoas pertencem durante a vida. Nos países coletivistas, as crianças vivem juntas não somente dos pais, mas podem viver por exemplo com avós, tios e tias. A criança cresce com a noção de que faz parte daquele grupo ao qual ela deve lealdade. Nos países individualistas, as crianças crescem em um lar normalmente composto apenas pelos pais e irmãos. Os demais parentes vivem distantes e são vistos com pouca frequência. As crianças desenvolvem a sua identidade pessoal, o seu “eu”, que o diferencia dos demais, a pessoa não deve ser dependente de um grupo nesse tipo de sociedade.

A definição dessa dimensão é a seguinte:

O individualismo refere-se às sociedades nas quais os laços entre os indivíduos são frouxos: espera-se que todos cuidem de si e de sua família imediata. O coletivismo, por sua vez, refere-se às sociedades nas quais as pessoas desde o nascimento são integradas em grupos fortes e coesos, que ao longo da vida continuam a protegê-las em troca de uma lealdade inquestionável (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010, p. 92).

Pontuações altas nessa dimensão indicam sociedades individualistas e pontuações baixas, sociedades coletivistas. A pontuação do Brasil nessa dimensão é de 38 (HOFSTEDE INSIGHTS, 2020), o que significa que as pessoas desde o nascimento são integradas em grupos fortes e coesos. No ambiente de trabalho, pode-se observar, por exemplo, um membro mais velho ajudando um sobrinho mais novo a ser contratado em sua empresa. No ambiente de negócios, normalmente as reuniões iniciam-se com conversas de assuntos gerais para que as pessoas possam se conhecer melhor e, na sala de aula, o professor lida com o aluno como parte de um grupo, nunca como um indivíduo isolado (HOFSTEDE INSIGHTS, 2020). Tanure (2005) encontrou a pontuação média de 41, bem próxima à identificada por Hofstede e, no estudo de Silva Neto (2017), verificou-se a pontuação média de 40 para os operadores contábeis, que também se aproxima bastante da pontuação da sociedade brasileira.

A seguir, no Quadro 4, apresentam-se as diferenças principais no ensino entre as sociedades individualistas e coletivistas.

**Quadro 4 - Diferenças essenciais no ensino entre as sociedades individualistas e coletivistas**

<b>SOCIEDADES INDIVIDUALISTAS</b>	<b>SOCIEDADES COLETIVISTAS</b>
Os alunos devem falar individualmente em sala de aula.	Os alunos falam em classe apenas quando sancionados pelo grupo.
O objetivo da educação é aprender como aprender.	O objetivo da educação é aprender como fazer.
Diplomas aumentam o valor econômico e/ou o respeito próprio.	Diplomas fornecem entrada para grupos de <i>status</i> superior.
Dizer o que se pensa é característica das pessoas honestas.	Harmonia sempre deverá ser mantida e devem ser evitadas confrontações diretas.
A tarefa prevalece sobre a relação.	A relação prevalece sobre a tarefa.

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

### 2.2.2.3 Feminilidade *versus* masculinidade

Para Hofstede, Hofstede e Minkov (2010), as diferenças na programação mental nessa dimensão estão mais relacionadas ao emocional do que ao social, pois os papéis sociais podem ser impostos por fatores externos, mas o que as pessoas sentem com relação a eles vem de dentro. A definição dessa dimensão é a seguinte:

Uma sociedade é chamada masculina quando os papéis emocionais de gênero são claramente distintos: os homens devem ser assertivos, durões e focados no sucesso material, enquanto as mulheres devem ser mais modestas, ternas e preocupadas com a qualidade de vida. Uma sociedade é chamada feminina quando os papéis emocionais de gênero se sobrepõem: homens e mulheres devem ser modestos, ternos e preocupados com a qualidade de vida. (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010, p. 140)

Pontuações altas nessa dimensão (masculinidade) indicam que a sociedade será movida por competição, conquista e sucesso. Pontuações mais baixas (feminilidade) significam que os valores dominantes são o cuidado com os outros e a qualidade de vida. O Brasil apresenta uma pontuação intermediária nessa dimensão, alcançando 49 pontos (HOFSTEDE INSIGHTS, 2020). No estudo de Tanure (2005), a pontuação é um pouco mais elevada, 55 pontos, o que já tende a características de masculinidade. Silva Neto (2017) identificou uma pontuação média de 46 para os operadores contábeis, que está bem próxima aos 49 pontos identificados por Hofstede.

O Quadro 5 irá apresentar as diferenças no ensino entre as sociedades masculinas e femininas.



**Quadro 5 - Diferenças no ensino entre as sociedades masculinas e femininas**

<b>SOCIEDADES MASCULINAS</b>	<b>SOCIEDADES FEMININAS</b>
Estudante excelente é a norma; elogios a excelentes alunos.	Estudante médio constitui a norma; elogios para os alunos fracos.
Competição nas aulas; tentativa de destaque.	Ressentimento com quem tenta se destacar.
O fracasso na escola é um desastre.	O fracasso na escola é um incidente menor.
Esportes competitivos fazem parte do currículo.	Os esportes competitivos são extracurriculares.
Os alunos superestimam seu próprio desempenho: estimulação do ego.	Os alunos subestimam seu próprio desempenho: supressão do ego.
O brilhantismo dos professores é admirado.	Simpatia nos professores é apreciada.
Homens e mulheres estudam assuntos diferentes.	Homens e mulheres estudam até certo ponto os mesmos assuntos.
Mulheres ensinam crianças pequenas	Mulheres e homens ensinam crianças pequenas.

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

#### 2.2.2.4 Aversão à incerteza

A aversão à incerteza pode ser definida como a extensão em que os membros de uma cultura se sentem ameaçados por situações ambíguas ou desconhecidas (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010). Ferreira, Mané e Almeida (2017) explicam que em uma sociedade com alto nível de aversão à incerteza, os indivíduos não se sentem confortáveis quando as regras não são previamente estabelecidas ou em situações inesperadas. No nível filosófico e religioso existe uma crença de verdade absoluta: “Só existe uma verdade e nós a temos” (HOFSTEDE; BOND, 1988, p. 11). Do contrário, nas sociedades com baixa aversão à incerteza, os indivíduos lidam mais naturalmente com a imprevisibilidade, eles convivem melhor com situações não estruturadas. Hofstede e Bond (1988) afirmam que os membros de sociedades com alta aversão à incerteza são mais emotivos, enquanto nas sociedades com baixa aversão à incerteza, espera-se que as pessoas não expressem suas emoções.

Silva Neto (2017) explica que uma situação estruturada é aquela em que as regras sobre como a sociedade deve comportar-se diante de determinados eventos são claras. Hofstede, Hofstede e Minkov (2010) expõem que essas regras podem apresentar-se por meio de leis, regulamentos, normas internas etc., e que, em sociedades com alta aversão à incerteza, essa necessidade de estrutura normatizada é emocional, permite que as pessoas se sintam confortáveis pois estão acostumadas com esse modelo desde a primeira infância e, por esse motivo, muitas vezes essas regras podem tornar-se inconsistentes ou mesmo disfuncionais.

O Brasil alcançou uma alta taxa nessa dimensão, 76 pontos (HOFSTEDE INSIGHTS, 2020). Isso significa uma necessidade muito grande de regras e sistema jurídico elaborado para estruturar a vida. A necessidade de obedecer a essas leis, no entanto, é fraca. Acredita-se que a

burocracia, as leis e as regras tornam o lugar mais seguro para viver. Nesse tipo de cultura, os alunos esperam que os professores sejam os especialistas, aqueles que sabem todas as respostas.

Para os operadores contábeis, a pontuação encontrada por Silva Neto (2017) foi de 39 pontos, opondo-se ao encontrado para a sociedade brasileira. No entanto, essa pontuação é bem próxima da encontrada por Tanure (2005), que identificou um índice de 36 pontos na dimensão aversão à incerteza, para a sociedade brasileira. Ferreira (2011) justifica que essa diferença de pontuação, verificada entre o estudo de Tanure (2005) e Hofstede (1980), pode ser decorrente da forte instabilidade econômica enfrentada pelo Brasil no intervalo de tempo entre os dois estudos.

O Quadro 6 apresenta as diferenças no ensino entre as sociedades com alta e baixa aversão à incerteza.

**Quadro 6 - Diferenças entre o ensino nas sociedades com alta e baixa aversão à incerteza**

<b>ALTA AVERSÃO À INCERTEZA</b>	<b>BAIXA AVERSÃO À INCERTEZA</b>
Os alunos se sentem confortáveis em situações de aprendizagem estruturada e preocupam-se com as respostas certas.	Os alunos se sentem confortáveis com situações de aprendizagem abertas e preocupam-se com boas discussões.
Os professores devem ter todas as respostas.	Os professores podem dizer: “Não sei”.
Os resultados são atribuídos às circunstâncias ou sorte.	Os resultados são atribuídos à própria capacidade de uma pessoa.
Os professores informam os pais.	Os professores envolvem os pais.

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

#### 2.2.2.5 Orientação de longo prazo *versus* curto prazo

A quinta dimensão, orientação de longo prazo *versus* curto prazo, só foi identificada no final dos anos 80. Hofstede e Bond (1988) explicam que como o questionário inicial, que identificou as quatro primeiras dimensões, foi preparado por pesquisadores ocidentais, poderia ter deixado passar algum valor oriental sem muita relevância para os ocidentais. Michael Bond solicitou a cientistas sociais chineses que preparassem uma lista de valores básicos da população chinesa (HOFSTEDE; BOND, 1988). Esses valores foram transformados em um questionário, o *Chinese Value Survey* (CVS), que foi aplicado a 100 estudantes (50 homens e 50 mulheres), de 22 países, dos cinco continentes. Com base nesse questionário, encontraram-se três valores idênticos ao primeiro questionário em relação às dimensões distância de poder, feminilidade *versus* masculinidade e individualismo *versus* coletivismo; no entanto, a aversão à incerteza não foi identificada, o que significa que não é uma questão essencial para os chineses. Por outro lado, uma nova dimensão foi reconhecida e denominada de Orientação de

longo prazo *versus* curto prazo (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010). A definição para a quinta dimensão é a seguinte:

A orientação a longo prazo representa o fomento de virtudes orientadas para recompensas futuras - em particular, perseverança e economia. Seu polo oposto, a orientação de curto prazo, representa o fomento das virtudes relacionadas ao passado e ao presente - em particular, o respeito à tradição, a preservação da “face” e o cumprimento das obrigações sociais. (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010, p. 239).

As sociedades com baixa pontuação nessa dimensão preferem manter normas e tradições consagradas pelo tempo e observam a mudança social com suspeita, já as sociedades com alta pontuação utilizam uma abordagem mais pragmática, incentivam a economia e a educação moderna, preparando-se para o futuro. A pontuação do Brasil nessa dimensão é de 44 pontos, ocupando uma posição intermediária (HOFSTEDE INSIGHTS, 2020). Tanure (2005) identificou a pontuação média de 63, o que indica uma orientação de longo prazo e, para os operadores contábeis do setor público, a pontuação encontrada por Silva Neto (2017) foi de 59 pontos, indicando que esses profissionais se aproximam mais dos valores da orientação de longo prazo assim como na pesquisa realizada por Tanure.

O Quadro 7 apresenta as diferenças no ensino entre as sociedades com alta e baixa orientação de longo prazo.

**Quadro 7 - Diferenças no ensino entre as sociedades com alta e baixa orientação de longo prazo**

<b>ALTA ORIENTAÇÃO DE LONGO PRAZO</b>	<b>BAIXA ORIENTAÇÃO DE LONGO PRAZO</b>
Aprenda com outros países.	Orgulho do meu país.
Os alunos atribuem o sucesso ao esforço e o fracasso à falta dele.	Os alunos atribuem o sucesso e o fracasso à sorte.
Melhores resultados em matemática e ciências para crianças de quatorze anos devido ao trabalho mais árduo.	Resultados mais fracos em matemática e ciências em crianças de quatorze anos devido ao menor esforço.
Talento para ciências concretas aplicadas.	Talento para ciências teóricas abstratas.
Apelo ao conhecimento e educação.	Apelo à sabedoria popular.

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

### **2.2.3 Dimensões Culturais de Hofstede *versus* IPSAS**

As IPSAS foram elaboradas com base na tradição contábil anglo-saxônica (BRUSCA; MONTESINOS; CHOW, 2013; DINIZ et al., 2015; SANTOS; FONSECA; CARVALHO, 2019). Benito, Brusca e Montesinos (2007) esclarecem que isso pode ser explicado pela composição do conselho do IPSASB e pela forte influência que essa cultura tradicionalmente

exerce no contexto contábil. Os autores identificaram que os países com maior índice de conformidade com as IPSAS são predominantemente anglo-saxões. Para Borker (2013), esses valores podem ser estranhos ou irrelevantes para outras culturas nacionais, especialmente aquelas de países em desenvolvimento, que é o caso do Brasil.

Hofstede, Hofstede e Minkov (2010), em sua obra, apresentam os índices das dimensões de valor cultural dos países separados em seis grupos: América Central e América do Sul; Sul e Sudeste Europeu; Norte, Noroeste Europeu e o Mundo Anglo-Saxônico; Leste Europeu, Europa Central e Antiga União Soviética; Mundo Muçulmano, Oriente Médio e África; e por último, o Leste e Sudeste Asiático. Para este estudo, interessam os resultados dos países incluídos no Mundo Anglo-Saxônico, uma vez que permitirão identificar as características dos estudantes no contexto cultural das IPSAS. Esses países são os Estados Unidos, Canadá, Austrália, Irlanda, Nova Zelândia e Grã-Bretanha. Um resumo dos índices verificados para esses países é apresentado no Quadro 8.

**Quadro 8 - Resumo dos índices das dimensões de valor cultural nos países anglo-saxões**

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

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

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

O individualismo é uma característica observada na cultura anglo-saxã de acordo com o Quadro 8, pois verifica-se pontuação alta nessa dimensão. Na sala de aula individualista, os alunos esperam ser tratados como indivíduos e com imparcialidade. O processo de educação visa preparar o indivíduo para um lugar em uma sociedade de indivíduos, o que significa aprender a lidar com situações novas. A atitude em relação ao novo é positiva, o pressuposto é

saber como aprender e que o aprendizado nunca acaba (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010).

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

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

A orientação a curto prazo pode ser verificada como uma característica dos países listados no Quadro 8, à exceção da Grã-Bretanha, com uma pontuação de 51. Os estudantes de países com baixa orientação de longo prazo tendem a concentrar-se mais em coisas abstratas do que concretas, eles preferem problemas mais abertos àqueles que conduzem a uma única alternativa correta. São interessados não somente no que acontece, mas no porquê de aquilo acontecer e valorizam o pensar por si mesmos (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010).

De acordo com Silva Neto (2017), as IPSAS são normas menos formais, elas impulsionam julgamentos dos fenômenos contábeis por parte dos operadores, ou seja, subjetividade e essência sobre a forma. No Brasil, por exemplo, os profissionais contábeis não estão acostumados com a interpretação de regras, uma vez que o sistema jurídico do país é legalista, ou seja, o que deveria ser utilizado na contabilidade era taxativo, estava previsto em lei, o que conseqüentemente modifica a forma de interpretar e aplicar a contabilidade no Brasil (COSTA, R. S. L., 2018).

Borker (2012) afirma que o perfil favorável para adoção das IFRS pode ser usado como uma linha de base para avaliar oportunidades e desafios enfrentados por países individualmente na adoção das IFRS. Para o autor, quanto mais o perfil de um determinado país estiver em desacordo com o perfil favorável às IFRS, maior será a exposição a forças culturais sutis, o que pode representar um desafio para adoção e evolução da adoção das normas nesses países. Borker (2012) observa que algumas ações podem ser levadas em consideração na minimização

dos efeitos dessa distorção cultural, como a melhoria na qualidade da educação contábil e a atualização profissional. Diante desse contexto, como as IPSAS são elaboradas com base nas IFRS, entende-se que o pressuposto também pode ser adotado para o caso em tela.

Dessa forma, parte-se então da premissa que as dimensões culturais demandadas para as IPSAS são a baixa distância de poder, individualismo, masculinidade, baixa aversão à incerteza e orientação de curto prazo, que consistem nas dimensões culturais favoráveis para adoção das IFRS identificadas por Borker (2012), as quais seguem o perfil cultural anglo-saxão. Sendo assim, após a identificação da relação entre valores culturais e as IPSAS, o próximo tópico irá abordar a Teoria da Aprendizagem Experiencial de Kolb e sua relação com as dimensões de valor cultural.

### 2.3 TEORIA DA APRENDIZAGEM EXPERIENCIAL

A melhoria da qualificação profissional tornou-se, desde os anos 90, tema vinculado à noção de desenvolvimento profissional, numa vertente de pensamento contrária às visões de capacitação e aperfeiçoamento largamente difundidas nas décadas antecedentes (PIMENTEL, 2007). Segundo Pimentel (2007), o desenvolvimento profissional é contínuo ao longo da carreira, sendo um processo de aquisição de conhecimento, atitudes e competências.

Kolb (2014, p. 49) conceitua a aprendizagem como “um processo pelo qual o conhecimento é criado através da transformação da experiência”. O conhecimento resulta da combinação de experiência de apreensão e transformação. Dessa forma, entender a experiência refere-se ao processo de captação de informações e, transformar a experiência, a como as pessoas interpretam e agem com base nessas informações.

A aprendizagem organizacional foi definida por Koenig (2006) como um fenômeno coletivo de aquisição e desenvolvimento de habilidades que, mais ou menos profundamente, ou de forma mais ou menos duradoura, modificam o gerenciamento de situações e as próprias situações. O autor explica que o fenômeno é coletivo pois, ainda que um treinamento seja realizado apenas por um indivíduo, provavelmente modificará a capacidade da organização em lidar com determinados problemas.

A Teoria da Aprendizagem Experiencial consiste em uma abordagem sobre o desenvolvimento do adulto, em especial, do profissional (PIMENTEL, 2007), e teve como principais ancestrais intelectuais Dewey, Lewin e Piaget (KOLB, 2014, p. 42). A teoria foi formulada em 1984 por David Kolb, que esclarece que o nome experiencial se explica por duas razões: a primeira, devido às origens intelectuais de Dewey, Lewin e Piaget, e a segunda, para

ênfatisar o papel central que a experiência desenvolve no processo de aprendizagem (KOLB, 2014). Dewey (1938), Lewin (1947) e Piaget (1978) formularam modelos de processos de aprendizagem que apresentam diversas semelhanças e, juntos, evidenciam uma perspectiva única sobre aprendizagem e desenvolvimento.

Segundo a teoria da aprendizagem experiencial, os processos e conceitos são derivados e continuamente modificados pela experiência. Kolb (2014) ênfatisa três pontos da sua teoria. O primeiro é a importância do processo de adaptação e aprendizado em oposição ao conteúdo e aos resultados. O segundo ponto é a visão da aprendizagem como um processo de transformação que, continuamente, é criado e recriado, e não a perspectiva de algo independente a ser adquirido e transmitido. O terceiro e último ponto é que a aprendizagem transforma a experiência nas formas objetiva e subjetiva. A forma objetiva da aprendizagem refere-se ao conjunto de conhecimentos e relações que estruturam, interrogam e explicam os fenômenos; já na forma subjetiva, o desenvolvimento de competências seria o próprio processo de mobilização e articulação dos conhecimentos, das habilidades e dos valores no enfrentamento de situações concretas (RAMOS, 2003).

Para Pires (2007), a aprendizagem experiencial é um processo dinâmico de aquisição de saberes e competências que não obedecem a uma lógica cumulativa e aditiva; na verdade, os novos saberes são construídos integrando os já detidos pela pessoa. Esse processo desenvolve-se ao longo da vida, a partir de contextos familiar, social, profissional etc. Um elemento chave no processo de aprendizagem é a experiência, pois ela é a base para a reflexão, problematização e formação de conceitos, o que contribui na transformação da pessoa. A autora ênfatisa que aprendizagem e experiência não são sinônimas, as experiências não são validadas, mas sim as aprendizagens e competências provenientes de um processo de aprendizagem experiencial.

Com base em seu estudo e nos estudos de seus precursores, Kolb identificou que os aprendizes, para serem eficazes, necessitam de quatro tipos de habilidades. Habilidades concretas de experiência, nas quais os aprendizes devem ser capazes de se envolver total e abertamente em novas experiências sem preconceito. Habilidade de observação reflexiva, em que o aprendiz deve ser capaz de refletir e observar suas experiências de várias perspectivas. Habilidade de conceitualização abstrata, na qual eles devem ser capazes de criar conceitos que integram suas observações em teorias logicamente sólidas. Por último, a habilidade de experimentação ativa, em que o aprendiz utilizará essas teorias na resolução de problemas. Essas habilidades concretas formam um processo denominado ciclo de aprendizado, que o autor explica da seguinte maneira:

A aprendizagem surge da resolução da tensão criativa entre esses quatro modos de aprendizagem. Esse processo é retratado como um ciclo ou espiral de aprendizagem idealizado, em que o aluno “toca todas as bases” – experimentando (experiência concreta), refletindo (observação reflexiva), pensando (conceitualização abstrata) e agindo (experimentação ativa) - em um processo recursivo que é sensível à situação de aprendizagem e ao que está sendo aprendido. Experiências imediatas ou concretas são a base para observações e reflexões. Essas reflexões são assimiladas e destiladas em conceitos abstratos dos quais novas implicações para a ação podem ser extraídas. Essas implicações podem ser testadas ativamente e servir como guias na criação de novas experiências (KOLB, 2014, p. 77).

Zull (2004) elucida que uma maneira de esperar um aprendizado mais profundo seria envolvendo várias regiões do cérebro no aprendizado, pois quanto mais áreas do cérebro são utilizadas, mais neurônios são disparados, e mais aprendizado ocorre. O autor concentra-se em diferentes regiões do córtex cerebral, que é a parte do cérebro intimamente associada às funções cognitivas. Para isso, Zull (2004) afirma que poderia dividir de maneira simplificada o córtex cerebral em quatro regiões principais com funções diferentes. Essas regiões são o córtex sensorial (obtem informações), o córtex integrativo próximo ao córtex sensorial (cria significado da informação), o córtex integrativo na frente (cria novas ideias a partir desses significados) e o córtex motor (atua sobre essas ideias). O autor explica que o ciclo de aprendizagem de Kolb é compatível com essas quatro regiões do cérebro e que, quando se utiliza a sequência de experiência, reflexão, abstração e testes ativos, estimulam-se as regiões do córtex cerebral e, conseqüentemente, mais aprendizado irá ocorrer.

Costa, Pfeuti e Nova (2014) identificaram que a aprendizagem experiencial ilustrada pelo ciclo de Kolb enfatiza o aluno e tira o foco do professor. O aluno aprende fazendo por meio de sua própria experiência, ele torna-se capaz de selecionar a informação mais relevante sob seu ponto de vista e o professor deixa de ser a figura central do aprendizado e passa a ser um facilitador.

Svinicki e Dixon (1987) identificaram que o modelo de Kolb é uma estrutura funcional para a seleção sistemática de atividades em sala de aula, e leva em consideração as diferentes perspectivas das disciplinas e o papel do aluno no processo, além de oferecer ao instrutor a possibilidade de escolher a estrutura mais adequada para a sala de aula. Esse método está em forte contraste com as abordagens tradicionais de ensino centradas no professor, de informações fornecidas por especialistas e perguntas com avaliação de solução padronizada (BUTLER; CHURCH; SPENCER, 2019).

No ambiente contábil, a aprendizagem experiencial fornece um meio de integrar contexto, compreensão e experiência. Espera-se que os profissionais contábeis possuam habilidades de pensamento crítico e julgamento profissional, além de conhecimento técnico



(BUTLER; CHURCH; SPENCER, 2019). Por meio desse tipo de aprendizagem, os alunos podem desenvolver habilidades identificadas pela prática e pelos acadêmicos como essenciais para o sucesso profissional. No entanto, existe o desafio de compreender as características transformadoras e saber como adotá-las em sala de aula (BUTLER; CHURCH; SPENCER, 2019).

O processo de aprendizagem experiencial é descrito pelo ciclo de aprendizagem. No entanto, cada ser humano é diferente e tem uma capacidade distinta de aprendizado. Para Ronchetto et al. (1992), garantir que os alunos tenham habilidades relacionadas ao trabalho e que desenvolvam habilidades de pensamento crítico exige que os educadores entendam como os alunos aprendem. Kolb (2014) sugere que o processo de aprendizagem não é idêntico em todos os seres humanos e que, aparentemente, as estruturas fisiológicas que governam a aprendizagem permitem o surgimento de processos adaptativos individuais, que tendem a enfatizar algumas orientações em detrimento de outras.

A importância da individualidade do aluno no processo de aprendizagem foi foco de vários estudos (LOO, 2002; RONCHETTO et al., 1992; SVINICKI; DIXON, 1987). Levando em consideração a peculiaridade de cada indivíduo, Kolb criou um teste, chamado de Inventário de Estilo de Aprendizagem. "Estilo de aprendizagem" refere-se à maneira consistente pela qual um aluno responde ou interage com estímulos no contexto de aprendizagem (LOO, 2002). O inventário de estilos de aprendizagem tem o objetivo de avaliar orientações individuais em relação à aprendizagem. O teste é composto de doze itens em que os entrevistados devem identificar quatro palavras que melhor descrevam seu estilo de aprendizagem. Uma palavra em cada item relaciona-se com os quatro tipos de habilidades descritas por Kolb.

Kolb (2014) explica que o inventário de estilos de aprendizagem mede a ênfase relativa de uma pessoa em cada um dos quatro métodos do processo de aprendizagem: experiência concreta, observação reflexiva, conceitualização abstrata e experimentação ativa.

O Quadro 9 apresenta as características dos quatro métodos básicos de aprendizado.

**Quadro 9 - Características dos métodos básicos de aprendizado**

<b>MÉTODOS DE APRENDIZADO</b>	<b>CARACTERÍSTICAS DOS MÉTODOS BÁSICOS DE APRENDIZADO</b>
Experiência Concreta (EC)	Concentra-se no envolvimento de experiências e em lidar com situações humanas imediatas de maneira pessoal; ênfase no sentimento em oposição ao pensamento; preocupação com a singularidade e complexidade da realidade presente como atual, em oposição às teorias e generalizações; e abordagem intuitiva, “artística”, em oposição à abordagem sistemática e científica dos problemas.
Observação Reflexiva (OR)	Concentra-se na compreensão do significado de ideias e situações, observando-as cuidadosamente e descrevendo-as imparcialmente; enfatiza a compreensão em oposição à aplicação prática; preocupação com o que é verdade ou como as coisas acontecem em oposição ao que irá funcionar; e ênfase na reflexão em oposição à ação.
Conceitualização Abstrata (CA)	Concentra-se no uso de lógica, ideias e conceitos; enfatiza o pensamento em oposição ao sentimento; preocupação com a construção de teorias gerais, em vez de entender intuitivamente áreas únicas e específicas; e abordagem científica em oposição a abordagem artística dos problemas.
Experimentação Ativa (EA)	Concentra-se em influenciar ativamente as pessoas e mudar situações; enfatiza aplicações práticas em oposição à compreensão reflexiva; preocupação pragmática com o que funciona em oposição ao que é a verdade absoluta; e ênfase em fazer ao invés de observar.

Fonte: Adaptado de Kolb (2014, p. 130,131).

Silva Neto (2017) explica que os conceitos de experiência concreta, observação reflexiva, conceitualização abstrata e experimentação ativa devem ser analisados aos pares. Aos pares, esses modelos se traduzem em novas dimensões, através das quais a aprendizagem pode engendrar desenvolvimento (PIMENTEL, 2007). Kolb (2014) esclarece que existem duas dimensões que ele denomina como “preensão” e “transformação”. A preensão conjuga o concreto ao abstrato e a transformação conjuga a ação à reflexão.

Para Pimentel (2007), a aprendizagem por preensão envolve dois processos opostos, a apreensão e a compreensão. A apreensão tem a ver com a experiência concreta, percepção, imitação, sua natureza é mais intuitiva e instantânea, enquanto a compreensão relaciona-se com interpretações conceituais, a aprendizagem é orientada pela conceitualização abstrata. Na aprendizagem por transformação, os processos opostos são a intenção e a extensão. A intenção associa-se à reflexão intencional, voluntária; o aprendizado se transforma e é transformado por operações mentais. Na extensão, o aprendizado acontece pela extensão de determinadas ações para novas experiências. Dessa forma, os pares são constituídos pela união entre um dos processos de preensão (apreensão e compreensão) e um dos de transformação (extensão e intenção), que se revelam em quatro combinações possíveis (PIMENTEL, 2007). Essas quatro combinações são os estilos de aprendizagem identificados por Kolb.

Segundo Kolb (2014), os estilos de aprendizagem surgem a partir dessa estrutura complexa. As pessoas se programam para compreender a realidade através de vários graus de ênfase na apreensão ou compreensão. No entanto, os indivíduos desenvolvem, com o passar do tempo, estruturas únicas de processamento capazes de resolver, de maneira característica, as

tensões dialéticas entre as dimensões. De acordo com suas experiências pessoais, desenvolvem-se estilos de aprendizado que enfatizam algumas habilidades em detrimento de outras. Dessa forma, Kolb (2014) identificou quatro estilos de aprendizagem: convergente, divergente, assimilador e acomodativo.

O estilo de aprendizagem convergente baseia-se principalmente nas habilidades de conceitualização abstrata e da experimentação ativa. A maior força dessa abordagem está na resolução de problemas, tomada de decisão e aplicação prática de ideias (KOLB, 2014, p. 141). Atuam melhor nas situações em que existe uma única solução correta. A aplicação prática das ideias é outro ponto forte desses indivíduos, que também utilizam o raciocínio hipotético dedutivo, definem bem os problemas e tomam decisões. Entre os especialistas e profissionais dessa área, encontram-se os tecnólogos, economistas, engenheiros, médicos, físicos, informatas etc. (CERQUEIRA, 2008).

No estilo de aprendizagem divergente, os indivíduos enfatizam a experiência concreta e a observação reflexiva. A maior força dessa orientação reside na capacidade imaginativa e na consciência de significado e valores (KOLB, 2014, p. 141). Os divergentes tendem a analisar uma posição concreta sob várias perspectivas diferentes e gostam de trabalhar com um grupo (MAMMEN et al., 2007). Cerqueira (2008) ressalta que eles possuem campo de trabalho como planejadores, orientadores, terapeutas, assistentes sociais, enfermeiros, artistas, músicos e atores e são o oposto dos convergentes.

Outro estilo de aprendizagem identificado por Kolb foi o assimilador. Kolb (2014) explica que, nesse estilo, assim como no convergente, a orientação é mais focada em ideias e conceitos abstratos e menos nas pessoas. As habilidades dominantes são a conceitualização abstrata e a observação reflexiva. Silva Neto (2017) cita que os indivíduos nesse estilo priorizam o raciocínio indutivo e a capacidade de criar modelos teóricos, eles preferem pensar, refletir e planejar e dificilmente deixam-se guiar pelos seus sentidos. Cerqueira (2008) identifica os professores, escritores, advogados, bibliotecários, matemáticos e biólogos como profissionais que se identificam com o estilo de aprendizagem assimilador.

O quarto estilo de aprendizagem é o acomodativo. Para Kolb (2014), esse estilo tem pontos fortes em oposição ao assimilador. Enfatizam a experiência concreta e experimentação ativa. Sua maior força está em fazer planos e tarefas e envolver-se em novas experiências. Adaptam-se facilmente a mudanças, lidam bem com pessoas, mas às vezes são vistos como impacientes ou insistentes. Conforme Cerqueira (2008), eles resolvem seus problemas por tentativa e erro e utilizam mais o sentimento do que a lógica. São frequentemente encontrados

na área de negócios e nas seguintes profissões: bancários, administradores, políticos, gerentes, especialistas em relações públicas, vendedores etc.

### **2.3.1 Os Estilos de Aprendizagem e as Dimensões Culturais de Hofstede**

O IASB tem emitido pronunciamentos, por meio do IAESB, sobre adoção de padrões internacionais da educação contábil, visando orientar que o ensino e a aprendizagem da contabilidade devem considerar a cultura e o estilo de aprendizagem de cada estudante (HAMANN, 2011). Infelizmente, esses pronunciamentos não fornecem nenhuma orientação útil para auxiliar na escolha do método de ensino mais eficaz para o ambiente cultural específico em que cada órgão membro opera, o que gera mais lacunas nas práticas educacionais nos países (BOLAND et al., 2011). Para Hamann (2011), cultura e aprendizagem caminham juntas e influenciam no comportamento do aluno e do futuro profissional de contabilidade. Fica clara, então, a importância da associação entre cultura e estilos de aprendizagem. Sendo assim, será apresentada a relação entre as cinco dimensões culturais de Hofstede e os estilos de aprendizagem de Kolb.

#### **2.3.1.1 Distância de poder**

Os estudantes provenientes das sociedades que apresentam índices altos de distância de poder possuem a característica de aceitar o que o professor diz em vez de pensar por si mesmos (SUGAHARA; BOLAND, 2010). Dessa forma, a ênfase é na experiência pessoal dos outros, nesse caso, do professor, o que caracteriza o método de aprendizagem da Experiência Concreta. Esse tipo de cultura promove a visão de que os instrutores fornecem a "verdade" e espera-se que os alunos aprendam e respeitem a "verdade" conforme ensinada pelo professor (JAJU; KWAK; ZINKHAN, 2002), que sejam bons ouvintes e aceitem o que o professor diz, o que pode ser caracterizado pelo aprender assistindo, ou seja, pela Observação Reflexiva.

Nas sociedades com baixa distância de poder, a sala de aula incentiva a comunicação, debates e discussões, estimula-se o aluno a pensar e a tornar-se independente (HOFSTEDÉ; HOFSTEDÉ; MINKOV, 2010), o que caracteriza o aprendizado pelo pensamento, atributo da Conceitualização Abstrata (SUGAHARA; BOLAND, 2010). Os professores esperam iniciativas dos estudantes que devem encontrar seu próprio caminho intelectual. O objetivo do sistema educacional é permitir que os discípulos assumam o controle de seus próprios assuntos o mais rápido possível (JAJU; KWAK; ZINKHAN, 2002). Sendo assim, esse modo de

aprendizado é focado no fazer, ou seja, Experimentação Ativa (SUGAHARA; BOLAND, 2010).

#### 2.3.1.2 Individualismo

Segundo Sugahara e Boland (2010), alunos originários de sociedades com alto índice de individualismo preferem se concentrar no seu próprio entendimento. A ênfase é na tarefa, no conteúdo e não nas relações interpessoais (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010), ou seja, o foco é na Conceitualização Abstrata. O professor é visto como um guia para ajudar os alunos e os estudantes são convidados a falar em sala de aula (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010), ele fornece o ambiente de aprendizado, e o aprendizado é autoiniciado pelo aluno; sendo assim, o ambiente é propício para Experimentação Ativa (JAJU; KWAK; ZINKHAN, 2002).

Em contrapartida, nas sociedades coletivistas, a educação tende a ser tratada como um meio de melhorar o *status* de uma pessoa, a fim de manter relacionamentos com outras pessoas. Portanto, os métodos de aprendizagem podem ser extraídos de experiências com outras pessoas, ou seja, Experiência Concreta. Nesse tipo de cultura, os alunos falam apenas quando solicitado pelo grupo, a confrontação direta deve ser evitada (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010), o que pode traçar o método de aprendizagem específico que simplesmente se concentra em assistir na sala de aula, característica da Observação Reflexiva (SUGAHARA; BOLAND, 2010).

#### 2.3.1.3 Masculinidade

De acordo com Hofstede, Hofstede e Minkov (2010), índices altos de masculinidade incentivam a competição, posições de destaque, sucesso individual, portanto, Sugahara e Boland (2010) afirmam que os estilos de aprendizagem provavelmente são caracterizados pelo pensamento sistemático e eficaz, ou seja, Conceitualização Abstrata. Os alunos podem precisar exibir habilidades para fazer as coisas, característica da Experimentação Ativa.

Sugahara e Boland (2010) afirmam que, nas sociedades classificadas como femininas, as pessoas consideram as relações mútuas mais importantes no ambiente de aprendizagem, o sucesso é caracterizado pela harmonização de todos os interesses do grupo, o que pode caracterizar a Experiência Concreta. Eles também preferem assistir a participar ativamente do aprendizado. Jaju, Kwak e Zinkhan (2002) explicam que o aprendizado vem das visões e

opiniões reflexivas de outros membros da sociedade (por exemplo, professores, pais, colegas), o que denota a Observação Reflexiva.

#### 2.3.1.4 Aversão à incerteza

Os alunos, no ambiente de alta aversão à incerteza, confiam nas informações que os professores lhes fornecem como forma de reduzir seus riscos; portanto, é provável que eles tentem reunir o máximo de informações possível sobre um tópico, atributo da Observação Reflexiva (SUGAHARA; BOLAND, 2010). De acordo com Jaju, Kwak e Zinkhan (2002), tais culturas valorizam as informações e os conhecimentos fornecidos pelo instrutor e os consideram a melhor explicação para o problema, ou seja, envolvem-se com a experiência do professor, o que denota Experiência Concreta.

No cenário de baixa aversão à incerteza, os estudantes preferem situações de aprendizado abertas e abstratas, tarefas amplas e cronogramas menos estruturados, eles procuram correr riscos e encontrar soluções ativamente experimentando os problemas (JAJU; KWAK; ZINKHAN, 2002). Os estudantes dessas sociedades gostam de ser desafiados e não têm medo de cometer erros. Consequentemente, os traços dessa dimensão podem estar vinculados aos métodos de aprendizagem do pensamento, Conceitualização Abstrata e do fazer, Experimentação Ativa (SUGAHARA; BOLAND, 2010).

#### 2.3.1.5 Orientação de longo prazo

Sugahara e Boland (2010) explicam que, nas sociedades com cultura de orientação de longo prazo, os alunos estão preocupados em adquirir habilidades para encontrar um emprego bem remunerado. Dessa forma, a educação será uma fonte de informação, o que se refere à Observação Reflexiva, e é destinada a estabelecer relacionamentos duradouros que se relacionam com a Experiência Concreta.

Por outro lado, estudantes com orientação de curto prazo buscam alcançar metas específicas de curto prazo, o que pode estar relacionado à Conceitualização Abstrata; no entanto, para obter sucesso rápido, eles tendem a correr riscos e receber recompensas antes mesmo de coletar todas as informações relevantes devido a restrições de tempo, o que pode estar vinculado ao método de aprendizagem do fazer, ou seja, Experimentação Ativa.

Uma vez apresentadas as relações entre as dimensões culturais e os métodos básicos de aprendizagem, o Quadro 10 irá identificar a relação entre as dimensões culturais dos países anglo-saxões e os métodos básicos de aprendizagem.

**Quadro 10 - Relação entre os valores culturais e os métodos básicos de aprendizagem dos países anglo-saxões**

DIMENSÕES CULTURAIS DOS PAÍSES ANGLO-SAXÕES	MÉTODOS BÁSICOS DE APRENDIZADO			
	Experiência Concreta	Experimentação Ativa	Observação Reflexiva	Conceitualização Abstrata
Baixa distância de poder		x		x
Individualismo		x		x
Masculinidade		x		x
Baixa aversão à incerteza		x		x
Baixa orientação de longo prazo		x		x

Fonte: Elaborado pela autora.

Partindo da premissa que os valores culturais demandados para as IPSAS são os dos países anglo-saxões, ao relacioná-los com os métodos básicos de aprendizagem, verifica-se que a preferência está na experimentação ativa, ou seja, aprender fazendo, e na conceitualização abstrata, relacionada ao pensamento. Os estilos de aprendizagem são identificados por meio do *Learning Style Inventory*, no entanto, pela relação cultural traçada, verifica-se uma ligação com o estilo convergente, uma vez que esse estilo enfatiza a experimentação ativa e a conceitualização abstrata como métodos básicos de aprendizagem.

Essa relação cultural foi realizada para se ter uma ideia do estilo de aprendizagem predominante nos países anglo-saxões. No entanto, a interação entre carreira, nível de educação e graduação pode gerar estilos de aprendizagem distintos (KOLB, 2014). Dessa forma, não se pode afirmar que o estilo de aprendizagem predominante nos países anglo-saxões seja o convergente, uma vez que para isso seria necessário aplicar o LSI em uma amostra representativa desses países, mas pode-se afirmar, com base na literatura disponível sobre o assunto, que os métodos básicos de aprendizagem apontados por meio da relação cultural são a experimentação ativa e a conceitualização abstrata.

As IPSAS são normas elaboradas por profissionais da área contábil. Kolb (2014) cita que profissões com base técnica ou científica, como a contabilidade e, em menor grau, a administração, têm estilos de aprendizagem basicamente convergentes. Muito embora o autor admita que os estudos que chegaram a esse resultado não continham amostras representativas das profissões e por isso não se pode dizer com certeza que descrevem cada profissão como um todo, eles oferecem indicações razoáveis das orientações de estilo de aprendizagem que caracterizam as diferentes profissões.

Sendo assim, o estilo de aprendizagem sugerido por Kolb (2014) para os profissionais contábeis compartilha dos mesmos métodos básicos de aprendizagem identificados para os países anglo-saxões, por meio de relação cultural. Esses métodos de aprendizagem serão utilizados como parâmetro comparativo neste estudo, uma vez que as IPSAS são provenientes de países anglo-saxões e foram elaboradas por profissionais contábeis.

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



### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente capítulo irá apresentar os procedimentos metodológicos empregados neste trabalho. Serão discutidas a caracterização e as técnicas utilizadas na pesquisa. Posteriormente serão identificadas as características da organização e dos participantes da pesquisa e, por último, o instrumento de coleta e análise de dados.

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DO MÉTODO E TÉCNICAS DE PESQUISA

O objetivo desta pesquisa é identificar de que maneira os valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes nos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o seu processo de capacitação para a adoção das IPSAS. Para alcançar tal objetivo, optou-se por utilizar o método misto para abordagem do problema. Johnson, Onwuegbuzie e Turner (2007) partiram da definição de diversos autores e chegaram ao seguinte conceito para a pesquisa de métodos mistos:

É o tipo de pesquisa em que um pesquisador ou equipe de pesquisadores combina elementos de abordagens de pesquisa qualitativa e quantitativa (por exemplo, uso de pontos de vista qualitativos e quantitativos, coleta de dados, análise, técnicas de inferência) para os fins mais amplos e profundidade de compreensão e corroboração (JOHNSON; ONWUEGBUZIE; TURNER, 2007, p. 123).

De acordo com Creswell (2010), a pesquisa de métodos mistos ganhou popularidade pois utiliza os pontos fortes das pesquisas qualitativa e quantitativa, e seu uso proporciona uma maior compreensão do problema. Prodanov e Freitas (2013) explicam que a pesquisa quantitativa considera que tudo pode ser quantificável, as opiniões e informações são traduzidas em números para que possam ser analisadas. A abordagem qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito, e essa relação não pode ser traduzida em números. Em uma pesquisa em que a abordagem é basicamente quantitativa, o pesquisador se limita à descrição factual deste ou daquele evento, ignorando a complexidade da realidade social (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Na presente pesquisa, optou-se pelo emprego do método misto, pois a sua utilização permitirá ampliar o entendimento sobre o assunto estudado, agregando tanto a análise quantitativa, com a utilização de dados numéricos coletados sobre os valores culturais e estilos de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes, bem como os detalhes da percepção desses

alunos sobre o impacto dos valores culturais e estilos de aprendizagem em seu processo de capacitação, que será revelado por meio da abordagem qualitativa. A estratégia escolhida para a realização da pesquisa é a explanatória sequencial que pode ser “caracterizada pela coleta e análise de dados quantitativos em uma primeira fase da pesquisa, seguidas de coleta e análise de dados qualitativos em uma segunda fase, que é desenvolvida sobre os resultados quantitativos iniciais” (CRESWELL, 2010, p. 245).

Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa pode ser classificada como descritiva. Dentre as características das pesquisas descritivas, Gil (2008) aponta que elas podem ser úteis no estudo das características de um grupo e levantamento de atitudes e crenças de uma população. Além disso, Prodanov e Freitas (2013) adicionam que as pesquisas descritivas procuram classificar, interpretar e explicar fatos que ocorrem, o que irá acontecer a partir da identificação dos valores culturais e estilos de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes da MB e de seus impactos no seu processo de capacitação das IPSAS. Para Godoy (1995), o estudo descritivo busca o entendimento do fenômeno como um todo na sua complexidade.

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

A pesquisa de campo é muito parecida com os levantamentos, no entanto, de acordo com Gil (2008, p. 57), “os levantamentos procuram ser representativos de um universo definido e fornecem resultados caracterizados pela precisão estatística”. Os estudos de campo “procuram muito mais o aprofundamento das questões propostas do que a distribuição das características da população segundo determinadas variáveis” (GIL, 2008, p. 57). Dessa forma, entende-se que, por se tratar de uma pesquisa que utilizará o método misto, o levantamento será utilizado na primeira fase, a quantitativa, e o estudo de campo na segunda fase, a qualitativa, sendo, então, ferramentas complementares na pesquisa.

Serão utilizadas duas técnicas de investigação. No primeiro momento, para coleta dos dados quantitativos, será utilizado um questionário composto por duas seções, que serão detalhadas no tópico 3.3. Para a elaboração do questionário, optou-se pela utilização das metodologias desenvolvidas por Hofstede e Kolb devido a sua existência preliminar e aplicação em diversas pesquisas anteriores, em que foi possível identificar os valores culturais e estilos

de aprendizagem. A outra técnica de investigação, para coleta dos dados qualitativos, realizada no segundo momento, foi o grupo focal na modalidade *online*, realizado por meio de uma videoconferência. Abreu, Baldanza e Gondim (2009) afirmam que os grupos focais, apesar de se apoiarem em entrevistas grupais, são mais que meras entrevistas, eles permitem a interação grupal dos participantes, o que revela seus pontos de consenso e dissenso, que são fundamentais para responder à questão de pesquisa. A opção pela realização do grupo focal *online* justificase pois, nessa etapa da pesquisa, os alunos já não estavam mais no CIANB e seria difícil reuni-los, uma vez que, após a conclusão do curso, que aconteceu no mês de dezembro, eles foram distribuídos por organizações militares nos diversos estados brasileiros e, em alguns casos, até mesmo no exterior. Dessa forma, a opção *online* foi a forma mais prática de agrupá-los, além de não prejudicar a qualidade das informações coletadas, uma vez que Woodyatt, Finneran e Stephenson (2016) afirmam que o conteúdo gerado a partir dos grupos focais *online* são notavelmente semelhantes aos presenciais. O roteiro utilizado para guiar a discussão será detalhado seção 3.3.

## 3.2 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO E DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA

### 3.2.1 Caracterização da Unidade de Análise

A estrutura do Sistema Federal de Contabilidade é regulamentada pelo Decreto nº 6976 de 7 de outubro de 2009, da qual fazem parte o órgão central, que é a STN, e os órgãos setoriais que são as unidades de gestão interna dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União. Os órgãos setoriais podem ser caracterizados da seguinte forma:

- I - Setorial Contábil de Unidade Gestora - é a unidade responsável pelo acompanhamento da execução contábil de um determinado número de Unidades Gestoras Executoras e pelo registro da respectiva conformidade contábil;
- II - Setorial Contábil de Órgão: é a Unidade Gestora responsável pelo acompanhamento da execução contábil de determinado órgão, compreendendo as Unidades Gestoras a este pertencentes, e pelo registro da respectiva conformidade contábil;
- III - Setorial Contábil de Órgão Superior: é a unidade de gestão interna dos Ministérios e órgãos equivalentes responsáveis pelo acompanhamento contábil dos órgãos e entidades supervisionados e pelo registro da respectiva conformidade contábil. (BRASIL, 2009).

A MB será o órgão estudado nesta pesquisa. Ela atua como órgão superior, por meio do órgão 52131 – Comando da Marinha e possui quatro órgãos subordinados: o 52132 – Fundo

Naval (FN), o 52133 – Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo (FDEPM), o 31280 – Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM) e o 52233 – Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A. (AMAZUL) (SANTOS, 2016). Os Oficiais Alunos Intendentes que participaram deste estudo, após a conclusão do curso, serão distribuídos pelas diversas UG vinculadas ao Órgão Comando da Marinha ou a um de seus quatro órgãos subordinados.

### **3.2.2 Participantes da Pesquisa**

Os participantes da pesquisa foram selecionados por acessibilidade ou conveniência. De acordo com Gil (2008), o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar o universo. A justificativa para esse tipo de amostra foi a facilidade de acesso a uma turma de Oficiais em curso de capacitação durante a realização da pesquisa, o que a pesquisadora julgou ser interessante, pois os participantes estavam vivenciando aquela situação no seu cotidiano.

Foram selecionados, como respondentes do questionário da pesquisa, os Oficiais Alunos Intendentes da MB, em curso de aperfeiçoamento no CIANB, que totalizam setenta e dois alunos. Na segunda etapa, para participação do grupo focal, foram escolhidos onze militares entre os respondentes do questionário. Backes et al. (2011) explicam que um número ideal de participantes estaria situado no intervalo entre seis e quinze participantes, sendo assim, optou-se por selecionar onze participantes, o que representa um pouco mais de 10% do total de respondentes do questionário.

Esses Oficiais, após o curso de aperfeiçoamento, poderão exercer funções ligadas à contabilidade pública, como agente financeiro ou gestor patrimonial por exemplo. De acordo com a Norma SGM-301 (MB, 2014), o agente financeiro é o responsável pela contabilidade da UG. Assim, perante o Ordenador de Despesa, ele será sempre o responsável pela exatidão e tempestividade dos registros contábeis no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) inerentes às gestões orçamentária, financeira e patrimonial, o que denota a necessidade de capacitação desses Oficiais na área de contabilidade pública.

Após realizar buscas nas bases de dados nacionais e internacionais, não foram identificados estudos que utilizaram dados de órgãos militares. Na pesquisa realizada por Silva Neto (2017), o autor utilizou dados de profissionais que atuavam como contabilistas, auditores, auditores fiscais, assessores e analistas, os quais chamou de operadores da contabilidade do setor público. No citado estudo, foram priorizados os profissionais com formação contábil, a

amostra foi composta por 95,2% de contadores e 4,8% de técnicos. Hamann (2011), em estudo similar, utilizou dados de estudantes de contabilidade. Sendo assim, além de utilizar dados de um órgão militar, o estudo em tela difere dos demais, pois será realizado com um grupo de respondentes que possuem formação acadêmica em três áreas diferentes, contabilidade, economia e administração.

### 3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Esta seção irá apresentar os instrumentos de coleta de dados utilizados nesta pesquisa, que foram um questionário e um grupo focal. O questionário utilizado é composto de duas seções. A primeira investigou as dimensões de valor cultural dos Oficiais Alunos da MB, por meio de uma versão adaptada do VSM 2013 desenvolvido por Hofstede. A segunda seção identificou os estilos de aprendizagem por meio do LSI, na versão 3.1 desenvolvido por Kolb em 1970, revisado em 1976 e 1985, e validado no Brasil por Sobral (1992) (SILVA NETO, 2017). O grupo focal utilizou, como instrumento de apoio na coleta de dados, um roteiro composto de perguntas abertas, que visaram estimular a discussão entre os alunos com a finalidade de identificar a percepção deles sobre os impactos dos valores culturais e estilos de aprendizagem no seu processo de capacitação.

As questões iniciais da seção 1 do questionário abordam os dados gerais dos respondentes, quais sejam: sexo, faixa etária, formação acadêmica e experiência em Contabilidade Pública. As demais questões, relativas às dimensões culturais, estão apresentadas no Quadro 11, e foram elaboradas com base no VSM 2013. A utilização do VSM 2013 é autorizada livremente para fins de pesquisa acadêmica (HOFSTEDE; MINKOV, 2013). O VSM é um conjunto padrão de perguntas disponíveis para pesquisadores que desejam incluir uma replicação da pesquisa de cultura nacional em seus projetos (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010). A maioria das questões apresentam afirmativas com uma escala de Likert e têm por objetivo mensurar o ambiente cultural nacional dos respondentes (SILVA NETO, 2017).

O VSM 2013, utilizado neste trabalho, foi adaptado pela autora, uma vez que, na presente pesquisa, foram abordadas apenas cinco das seis dimensões da cultura nacional. O questionário original é composto de vinte e quatro questões, o que permite que as pontuações dos índices sejam calculadas nas seis dimensões de valor cultural. Na dissertação em tela, serão utilizadas apenas vinte questões, que representam as dimensões de cultura estudadas.

**Quadro 11 - Questões relativas às dimensões culturais de Hofstede**

<b>Questão</b>	<b>Parâmetros para a resposta</b>
Desconsiderando seu emprego atual, pense no emprego ideal, o quanto é importante para você: (circule apenas uma resposta)	1. extremamente importante; 2. muito importante; 3. importante; 4. pouco importante; 5. nada importante.
01. Ter tempo suficiente para a vida pessoal e doméstica.	1 2 3 4 5
02. Ter um chefe (superior direto) que você respeite.	1 2 3 4 5
03. Ter reconhecimento pelo bom desempenho.	1 2 3 4 5
04. Ter estabilidade no emprego.	1 2 3 4 5
05. Trabalhar com pessoas agradáveis.	1 2 3 4 5
06. Trabalhar em algo que ache interessante.	1 2 3 4 5
07. Ser consultado (a) pelo seu chefe em decisões que envolvem o seu trabalho.	1 2 3 4 5
08. Viver num lugar agradável.	1 2 3 4 5
09. Ter um emprego que a família e amigos respeitem.	1 2 3 4 5
10. Ter a oportunidade de ser promovido(a).	1 2 3 4 5
Pensando em sua vida pessoal, o quanto é importante para você (por favor, circule apenas uma resposta):	
11. Ser generoso com as outras pessoas.	1 2 3 4 5
12. Simplicidade: não gastar mais do que o necessário.	1 2 3 4 5
13. Com que frequência você se sente nervoso ou tenso?	1. sempre; 2. frequentemente; 3. às vezes; 4. raramente; 5. nunca.
14. Como você descreveria seu estado de saúde nestes dias?	1. excelente; 2. bom; 3. razoável; 4. ruim; 5. péssimo.
15. O quanto você se orgulha de ser brasileiro?	1. muito orgulhoso; 2. razoavelmente orgulhoso; 3. um pouco orgulhoso; 4. não muito orgulhoso; 5. nada orgulhoso.
16. No seu ponto de vista, com que frequência os subordinados sentem medo de contradizer o seu chefe?	1. nunca; 2. raramente; 3. às vezes; 4. frequentemente; 5. sempre.

Em que medida você concorda ou discorda das afirmações abaixo (por favor, circule apenas uma resposta):	1. concordo fortemente; 2. concordo; 3. não sei; 4. discordo; 5. discordo fortemente.
17. Uma pessoa pode ser um bom gestor sem ter uma resposta precisa para toda pergunta que um subordinado pode fazer a respeito de seu trabalho.	1 2 3 4 5
18. Persistência é o melhor caminho para alcançar resultados.	1 2 3 4 5
19. Uma estrutura organizacional em que os subordinados têm dois chefes deve ser evitada a qualquer custo.	1 2 3 4 5
20. As regras de uma organização nunca devem ser quebradas – mesmo quando o empregado achar que a quebra da regra é em benefício da organização.	1 2 3 4 5

Fonte: Adaptado de Hofstede e Minkov (2013).

Na segunda seção, para identificação dos estilos de aprendizagem, foi utilizado o LSI 3.1 que é composto por 12 questões, com quatro opções de respostas correspondentes a cada estilo de aprendizagem. Os respondentes devem ordenar em cada letra sua resposta, de acordo com os graus 1 a 4. O grau 1 corresponde à maneira menos provável dele aprender algo, e o grau 4, a maneira como ele aprende melhor. Para utilização do LSI 3.1, é necessária uma autorização da Korn Ferry, empresa detentora dos direitos autorais do inventário. A autorização foi concedida por Alice Kolb, conforme consta no Anexo A desta pesquisa. No entanto, para o emprego da ferramenta, faz-se necessária a assinatura de um termo de utilização conforme o Anexo B. Uma das cláusulas constantes do termo determina a não divulgação do questionário no relatório da pesquisa. Dessa forma, não será possível reproduzir as questões da seção 2 neste trabalho.

O roteiro utilizado para a condução do grupo focal foi constituído por questões, compostas por três blocos, que direcionaram a discussão. Trad (2009) explica que um roteiro com poucas questões permite certa flexibilidade na condução do grupo focal, além do registro de temas não previstos anteriormente, mas que possuem relevância. A intenção é captar a percepção dos alunos sobre o impacto dos valores culturais e estilos de aprendizagem no seu processo de capacitação relacionado às IPSAS. Desta forma, as questões que nortearão o debate são as apresentadas no Quadro 12.

**Quadro 12 - Roteiro do grupo focal**

Questões
1- O resultado do questionário, respondido por vocês e seus colegas de turma, permitiu identificar as seguintes dimensões culturais e estilos de aprendizagem (será feita uma explanação, pela pesquisadora, dos valores culturais e estilos de aprendizagem identificados). Diante desse resultado, gostaria que vocês apresentassem a percepção individual de vocês sobre esse resultado. Vocês se identificam individualmente com esse perfil?
2- Como vocês se sentiram com relação ao aprendizado da disciplina de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especialmente no que tange ao assunto IPSAS? (Apresentaram dificuldades? Consideram que aprenderam o conteúdo?)
3- Após o curso de aperfeiçoamento, você se sente seguro para assumir funções diretamente ligadas a Contabilidade Pública? Acredita ser capaz de conduzir e orientar seus subordinados nos assuntos afetos a essa disciplina?

Fonte: Elaborado pela autora.

### 3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA E DE ANÁLISE DOS DADOS

Após a identificação dos instrumentos de coleta de dados na seção anterior, esta seção irá detalhar os procedimentos de coleta e análise dos dados. Inicialmente, cabe ressaltar que a coleta de dados foi realizada pela pesquisadora, Oficial da Marinha do Brasil, atualmente lotada na Diretoria de Finanças da Marinha e que obteve autorização prévia para realizar a visita ao local e aplicar o questionário aos Oficiais Alunos. A pesquisa foi submetida e aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa do Centro de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

A aplicação do questionário foi efetuada *in loco* pela pesquisadora. Primeiramente, foi apresentada uma breve explanação sobre a pesquisa. Em seguida, apresentou-se o termo de confidencialidade e o consentimento de participação, que foi assinado e devolvido pelos voluntários. Após a assinatura e devolução dos documentos, a pesquisadora entregou os questionários aos interessados em participar e, antes do início do preenchimento, fez uma breve explicação do processo.

Todo o processo de cálculo foi elaborado de acordo com a metodologia prescrita no manual para utilização do VSM 2013 (HOFSTEDE; MINKOV, 2013). Os Oficiais Alunos Intendentes da MB responderam às vinte perguntas do Quadro 11 de acordo com o *ranking* de 1 a 5, conforme explicado na seção 3.3. Os resultados foram somados e calculados de acordo com os índices estabelecidos por Hofstede conforme o Quadro 13.



**Quadro 13 - Fórmulas matemáticas dos índices Distância de Poder (PDI), Aversão à incerteza (UAI) Individualismo (IDV), Masculinidade (MAS) e Orientação de longo prazo (LTO)**

<b>Distância hierárquica – grande/pequena</b>	
<b>Índice PDI</b>	Afirmativa 2 - Ter um chefe (superior direto) que você respeite. Afirmativa 7 – Ser consultado (a) pelo seu chefe em decisões que envolvem o seu trabalho. Afirmativa 16 – No seu ponto de vista, com que frequência os estudantes sentem medo de contradizer o professor? Afirmativa 19 – Uma estrutura organizacional em que os subordinados têm dois chefes deve ser evitada a qualquer custo.
<b>Fórmula</b>	<b>PDI = 35 (média da afirmativa 7 – média da afirmativa 2) + 25 (média da afirmativa 16 – média da afirmativa 19) + C(GP).</b>
<b>Individualismo/coletivismo</b>	
<b>Índice IDV</b>	Afirmativa 1 – Ter tempo suficiente para a vida pessoal e familiar. Afirmativa 4 – Ter estabilidade no emprego. Afirmativa 6 - Trabalhar em algo que ache interessante. Afirmativa 9 – Ter um emprego que a família e amigos respeitem.
<b>Fórmula</b>	<b>IDV = 35 (média da afirmativa 4 – média da afirmativa 1) + 35 (média da afirmativa 9 – média da afirmativa 6) + C(IC)</b>
<b>Masculinidade/feminilidade</b>	
<b>Índice MAS</b>	Afirmativa 3 – Ter reconhecimento pelo bom desempenho. Afirmativa 5 – Trabalhar com pessoas agradáveis. Afirmativa 8 – Viver num lugar agradável. Afirmativa 10 – Ter a oportunidade de ser promovido(a).
<b>Fórmula</b>	<b>MAS = 35 (média da afirmativa 5 – média da afirmativa 3) + 35 (média da afirmativa 8 – média da afirmativa 10) + C(MF)</b>
<b>Aversão à incerteza – elevada/baixa</b>	
<b>Índice UAI</b>	Afirmativa 13 – Com que frequência você se sente nervoso ou tenso? Afirmativa 14 – Como você descreveria seu estado de saúde nestes dias? Afirmativa 17 – Uma pessoa pode ser um bom gestor sem ter uma resposta precisa para toda pergunta que um subordinado pode fazer a respeito de seu trabalho? Afirmativa 20 – As regras de uma organização nunca devem ser quebradas – mesmo quando o empregado achar que a quebra da regra é em benefício da organização.
<b>Fórmula</b>	<b>UAI = 40 (média da afirmativa 14 – média da afirmativa 13) + 25 (média da afirmativa 17 – média da afirmativa 20) + C(EB)</b>
<b>Orientação de longo prazo – alta/baixa</b>	
<b>Índice LTO</b>	Afirmativa 11 – Ser generoso com as outras pessoas. Afirmativa 12 – Simplicidade: não gastar mais do que o necessário. Afirmativa 15 – O quanto você se orgulha de ser brasileiro? Afirmativa 18 – Persistência é o melhor caminho para alcançar resultados.
<b>Fórmula</b>	<b>LTO = 40 (média da afirmativa 11 – média da afirmativa 12) + 25 (média da afirmativa 15 – média da afirmativa 18) + C (AB).</b>
<p>Observações:</p> <p>A letra C, presente no cálculo dos índices, representa uma constante que pode assumir valores positivos ou negativos, dependendo da natureza da amostra. Esse valor não afeta a comparação entre os países e é utilizado quando o usuário da ferramenta opta por apresentar resultados que assumam valores entre 0 e 100 (HOFSTEDE; MINKOV, 2013).</p> <p>GP: Grande/Pequena; IC: Individualismo/Coletivismo; MF: Masculinidade/Feminilidade; EB: Elevada/Baixa; AB: Alta/Baixa.</p>	

Fonte: Adaptado de Hofstede e Minkov (2013).

Para o cálculo do índice de IDV, por exemplo, é necessário efetuar o cálculo da média das questões 1, 4, 6 e 9 para posteriormente aplicar a fórmula. O Quadro 14 apresenta um

exemplo de cálculo da média das afirmativas. Supondo que os 72 alunos responderam ao questionário e obtiveram a seguinte pontuação em determinada afirmativa:

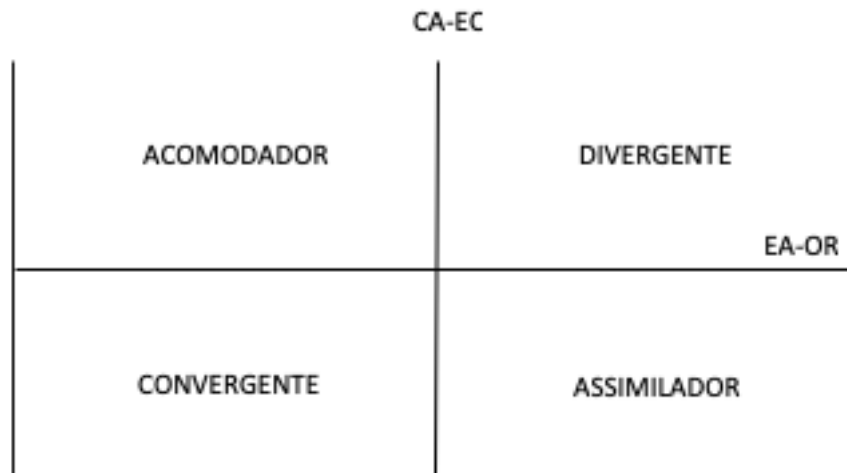
**Quadro 14 - Cálculo da média das afirmativas**

Quantidade de respondentes	Tipo de Resposta	Resposta <i>versus</i> tipo de resposta	Total
22	1	22x1	22
17	2	17x2	34
14	3	14x3	42
8	4	8x4	32
6	5	6x5	30
5	Respostas Inválidas	5x0	0
Total = 72 – 5 = 67			Total de Pontos 160
Média = 160/67 = 2,39			

Fonte: Adaptado de Hofstede e Minkov (2013).

A seção 2 investigou os estilos de aprendizagem por meio do *Learning Style Inventory* na versão 3.1 (LSI 3.1). O questionário LSI é baseado em 12 questões curtas sobre situações de aprendizado dos próprios estudantes, e essas abordam os quatro estilos de aprendizagem (HAMANN, 2011). Após o preenchimento do questionário pelos respondentes, foi efetuado o somatório das respostas relativas a cada modo de aprendizado, conceitualização abstrata (CA), experiência concreta (EC), experimentação ativa (EA) e observação reflexiva (OR), de acordo com a pontuação atribuída a cada resposta. Dessa forma, obteve-se um índice para cada modo de aprendizado. Esses índices foram subtraídos uns dos outros da seguinte maneira: o índice de Conceitualização Abstrata pelo da Experiência Concreta (CA-EC), que indica como o respondente recebe a experiência, e o índice de Experimentação Ativa pelo da Observação Reflexiva (EA-OR), que apresenta como o indivíduo lida com a experiência. Posteriormente, efetuou-se a plotagem no plano cartesiano que é composto por dois eixos bipolares (CA-EC) e (EA-OR), o que possibilita encontrar o quadrante que melhor representa o seu estilo de aprendizagem conforme representado na Figura 1.

A Korn Ferry, após autorizar a utilização do LSI 3.1, forneceu o *Workbook Version 3.1*, de forma gratuita, que contém toda a metodologia de cálculo e plotagem dos resultados no plano cartesiano para identificação dos estilos de aprendizagem. No entanto, a empresa não autoriza a divulgação da metodologia de cálculo no relatório da pesquisa.



**Figura 1 - Plano cartesiano de correlação entre os eixos**

Fonte: Adaptado de Kolb e Kolb (2005).

Todos os cálculos relativos às dimensões culturais e estilos de aprendizagem efetuados neste trabalho utilizaram como ferramenta de apoio o programa Microsoft Excel.

Em seguida, utilizando os dados culturais e de aprendizagem identificados na primeira etapa da pesquisa, foi realizado um grupo focal *online*, com a finalidade de analisar a percepção dos Oficiais Alunos a respeito do impacto dos valores culturais e estilos de aprendizagem no seu processo de capacitação relacionado às IPSAS. Os alunos que participaram do grupo focal, foram selecionados aleatoriamente, no total de onze, dentre os que apresentaram interesse em participar da segunda fase da pesquisa de forma voluntária. Essa informação foi coletada pela pesquisadora no dia da aplicação do questionário. Foram encaminhados aos participantes, por meio eletrônico, o termo de confidencialidade e o consentimento de participação, que foi assinado e devolvido antes do início da reunião. Para tanto, foram encaminhados aos participantes cinco dias antes da data agendada para realização do grupo focal. Além disso, os militares receberam uma codificação numérica de identificação para garantia do seu anonimato.

Após a realização do grupo focal, os dados coletados foram examinados por meio da análise de conteúdo, de acordo com a técnica de Bardin (1977). A análise de conteúdo é “um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”, ela pode ser utilizada para análise de entrevistas, conversações e discussões de um grupo restrito de qualquer natureza (BARDIN, 1977, p. 38). Nesse caso, entende-se que a metodologia é adequada para o presente estudo. A análise seguiu as três fases definidas por Bardin (1977), quais sejam: pré-análise, exploração do material e o tratamento dos resultados, inferência e interpretação. A pré-análise é a fase de organização, é nela que é constituído o *corpus*, ou seja, o conjunto de documentos que será submetido aos procedimentos analíticos. A fase da exploração do material é a fase de análise

em que será feita a administração das decisões tomadas na fase de pré-análise. É uma fase longa, em que se elaboram as codificações ou enumerações em função de regras formuladas na fase anterior. E por último, o tratamento dos resultados, que é a fase em que os resultados brutos são tratados de forma a se tornarem significativos (BARDIN, 1977).

Após a apresentação da metodologia utilizada na pesquisa, apresentam-se os resultados encontrados.

## 4 RESULTADOS

Este capítulo irá apresentar a análise dos resultados obtidos por meio da aplicação do questionário e do grupo focal. O capítulo inicia-se apresentando as características da amostra em questão. Posteriormente, são apresentados os índices obtidos por meio da aplicação do VSM 2013, que serão comparados aos valores culturais demandados para as IPSAS. Após a apresentação desses índices, será efetuada a apresentação da percepção dos Oficiais Alunos sobre os valores culturais e os possíveis impactos no processo de capacitação para as IPSAS. Em seguida, serão expostos os resultados identificados para os estilos de aprendizagem por meio da aplicação do LSI 3.1 que serão comparados aos métodos de aprendizagem demandados para as IPSAS, identificados por meio da relação cultural. Por último, será feita a exposição da percepção dos Oficiais Alunos sobre os estilos de aprendizagem e os possíveis impactos no processo de capacitação para as IPSAS.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

O efetivo total de Oficiais Intendentes da Marinha do Brasil é composto por 1.034 Oficiais, conforme consta na Portaria nº 343/2020 do Comandante da Marinha (MB, 2020). A amostra, selecionada por conveniência, é formada por Oficiais Intendentes em curso de aperfeiçoamento no CIANB. A turma é composta por 72 alunos e, desse total, 71 responderam ao questionário. Dos 71 questionários respondidos, 5 foram invalidados devido ao preenchimento de forma incorreta, restando 66 questionários válidos para o cálculo das dimensões culturais e estilos de aprendizagem. Cabe ressaltar que os resultados da pesquisa não podem ser generalizados para a população, pois não se trata de uma amostra probabilística (PRODANOV; FREITAS, 2013).

A amostra é composta por 66 Oficiais Intendentes, dos quais 39 são do sexo masculino e 27 são do sexo feminino conforme distribuição detalhada na Tabela 1.

**Tabela 1 - Distribuição da amostra por sexo**

Sexo	Quantidade	%
Masculino	39	59,09
Feminino	27	40,91
Total	66	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Os Oficiais do sexo masculino representam 59,09% da amostra, enquanto as Oficiais do sexo feminino representam 40,91% do total, o que denota um certo equilíbrio na distribuição por sexo.

A faixa etária dos respondentes foi assim dividida: 21 a 26 anos, 27 a 32 anos e 33 anos ou mais.

**Tabela 2 - Distribuição da amostra por faixa etária**

<b>Faixa etária (anos)</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
<b>21 a 26</b>	1	1,51
<b>27 a 32</b>	52	78,79
<b>33 ou mais</b>	13	19,70
<b>Total</b>	66	100

Fonte: Dados da pesquisa

A maioria dos respondentes pertence à faixa etária de 27 a 32 anos, representando 78,79% da amostra.

Com relação ao nível de escolaridade, todos os Oficiais possuem, no mínimo, a graduação, por ser requisito para o Oficialato. No entanto, 22 Oficiais detêm, além da graduação, o título de especialização, o que representa 33,33% da amostra. Nenhum dos respondentes possui titulação de mestre ou doutor. A formação dos Oficiais divide-se em Administração, Ciências Contábeis, Economia e Ciências Navais. Os Oficiais Intendentes, oriundos da Escola Naval, possuem a titulação de Bacharel em Ciências Navais com habilitação em Administração, no entanto, a partir de 2018, sua formação foi reconhecida pelo Conselho Federal de Administração (CFA), por meio Resolução Normativa nº 547 de 31 de outubro de 2018, e passaram a ter direito ao título de Administrador e o registro no respectivo Conselho, podendo exercer a profissão no âmbito civil, exceto quando exigidos pelas Forças Armadas do Brasil (CFA, 2018). Dessa forma, pode-se afirmar que, além dos 41 participantes graduados em administração, 21 também possuem formação na área, ou seja 93,94% da amostra é composta por profissionais da área de Administração.

**Tabela 3 - Distribuição da amostra por formação e curso superior**

<b>Nível de Escolaridade</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
<b>Graduação</b>	44	66,67
<b>Especialização</b>	22	33,33
<b>Total</b>	66	100
<b>Formação</b>		
<b>Administração</b>	40	60,60
<b>Ciências Navais</b>	21	31,82
<b>Ciências Contábeis</b>	3	4,54
<b>Economia</b>	1	1,52
<b>Administração e Ciências Contábeis</b>	1	1,52
<b>Total</b>	66	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à experiência em contabilidade pública, os participantes foram divididos entre os que não possuíam nenhuma experiência, os que detinham de 1 a 4 anos de experiência e os com 5 a 7 anos. A maior parte do grupo, 81,82%, relatou não possuir nenhuma experiência na área.

**Tabela 4 - Distribuição da amostra por experiência em contabilidade pública**

<b>Experiência em Contabilidade Pública (anos)</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
<b>Nenhuma experiência</b>	54	81,82
<b>1 a 4</b>	10	15,15
<b>5 a 7</b>	2	3,03
<b>Total</b>	66	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do exposto o próximo tópico irá apresentar os índices de valor cultural identificados para os Oficiais.

#### 4.2 VALORES CULTURAIS

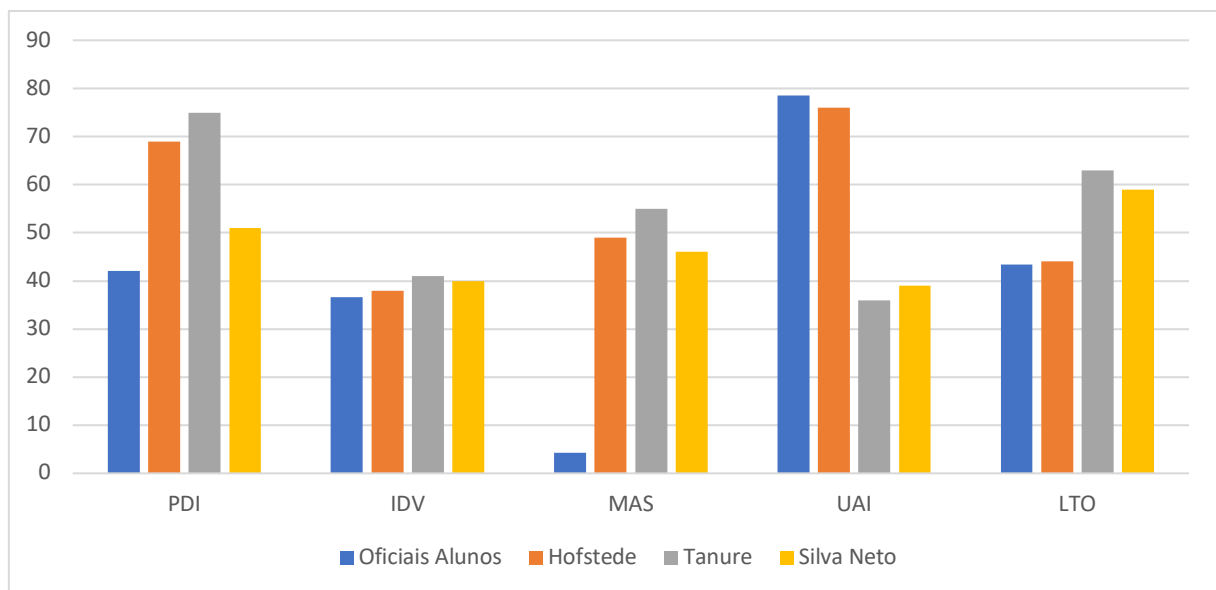
Os valores culturais identificados para os Oficiais Alunos Intendentes revelaram baixo índice de distância de poder, coletivismo, feminilidade, alta aversão à incerteza e orientação de curto prazo. As pontuações médias referentes aos valores culturais dos Oficiais Alunos estão apresentadas na Tabela 5 e serão discutidas nas subseções 4.2.1 a 4.2.5.

**Tabela 5 - Pontuação média dos valores culturais dos Oficiais Alunos**

Valores Culturais	Pontuação média
PDI	42
IDV	36
MAS	4
UAI	78
LTO	43

Fonte: Dados da pesquisa.

Posteriormente, essas pontuações foram comparadas aos valores encontrados por Hofstede Insights (2020) e Tanure (2005) para a sociedade brasileira, e Silva Neto (2017) para os operadores contábeis do setor público, conforme consta no Gráfico 1 e serão discutidas nas subseções 4.2.1 a 4.2.5.

**Gráfico 1 - Comparação dos valores culturais**

Fonte: Hofstede Insights (2020), Silva Neto (2017), Tanure (2005) e Dados da Pesquisa.

#### 4.2.1 Índice de Distância de Poder

A pontuação identificada para a dimensão cultural distância de poder foi de 42 pontos, o que indica que os respondentes apresentam a característica de menor aceitação das desigualdades sociais. Em sala de aula, espera-se que os professores respeitem a independência dos alunos, que devem ser o objetivo central da educação, desta forma, o professor espera que eles tenham iniciativa e encontrem seu próprio caminho. Normalmente, professores mais jovens



são mais admirados e os alunos os tratam como iguais fora da sala de aula. As críticas aos professores são bem aceitas e espera-se uma comunicação bidimensional em sala de aula (HOFSTEDE, 1986). Hofstede (1986) explica que nem todas as interações entre professor e aluno podem ser explicadas pelas dimensões culturais; algumas especificidades existem em diferentes escolas e países. Nesse caso específico, por se tratar de uma instituição militar, existem regras de conduta específicas. O relacionamento entre professor e aluno é baseado na hierarquia e disciplina, ainda que o professor não seja militar, uma vez que este é visto como um superior hierárquico. Dessa forma, por mais que os alunos apresentem o resultado de baixa distância de poder, essa característica provavelmente não irá sobressair na sala de aula devido às regras de conduta da instituição.

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

#### **4.2.2 Índice de Individualismo**

O índice apurado na dimensão cultural individualismo foi de 36 pontos. Isso indica que os Oficiais apresentam características do coletivismo, isto é, são integrados em grupos fortes e coesos. Na sala de aula, o objetivo da educação é aprender como fazer, a harmonia deve ser mantida e evitam-se confrontações diretas. A educação é vista como uma forma de ganhar *status* para uma posição superior. Em alguns casos, certos alunos são favorecidos por pertencerem a alguma classe específica ou receber alguma indicação de pessoa influente. Os certificados são vistos com mais importância do que a competência adquirida. Os alunos tendem a falar em sala de aula apenas se solicitados pelo professor e a classe é dividida em grupos menores, que possuem alguma afinidade entre si (HOFSTEDE, 1986).

Ao comparar esse índice ao identificado por Hofstede Insights (2020), Silva Neto (2017) e Tanure (2005), de 38, 40 e 41 pontos respectivamente, pode-se concluir que os Oficiais apresentam características semelhantes à identificada tanto para a sociedade brasileira como para os operadores contábeis, o que indica ser uma característica bem marcante da sociedade brasileira.

### **4.2.3 Índice de Masculinidade**

O índice obtido na dimensão masculinidade apresentou a pontuação média de 4 pontos. O resultado indica que o grupo apresenta características culturais bem fortes de feminilidade. Hofstede Insights (2020) afirma que, nesse tipo de sociedade, gestores valorizam igualdade, solidariedade e qualidade de vida. Os conflitos são resolvidos por discussões até que o consenso seja alcançado e incentivos como tempo livre e flexibilidade de horário e local de trabalho são valorizados. Na sala de aula, homens e mulheres estudam os mesmos assuntos e espera-se empatia por parte dos professores que, por sua vez, devem evitar elogios individuais. O fracasso de um aluno não é visto com tanto rigor como nas sociedades masculinas. Os alunos comportam-se de forma modesta e tendem a ser solidários entre si (HOFSTEDE, 1986).

Essa pontuação está bem abaixo da pontuação identificada por Hofstede Insights (2020) e Tanure (2005) para a sociedade brasileira, que apresentam pontuação de 49 e 55 pontos respectivamente. A pontuação identificada por Silva Neto (2017) para os operadores contábeis do setor público, de 46 pontos, é a mais baixa identificada entre os três autores, mas, ainda assim, posiciona-se bem distante da encontrada para os Oficiais Alunos. A característica verificada no grupo de Oficiais pode ser observada em países Europeus como a Suécia, que apresenta 5 pontos e a Noruega com 8 pontos. Esses dois países estão posicionados na primeira e segunda posição entre os países que apresentam características de feminilidade. São sociedades que visam muito ao bem-estar, à qualidade de vida, consenso e cooperação (HOFSTEDE INSIGHTS, 2020).

### **4.2.4 Índice de Aversão à Incerteza**

Na dimensão cultural aversão à incerteza, os alunos apresentaram o índice de 78. Nesse caso, espera-se um comportamento de alta aversão à incerteza, que apresenta como característica uma necessidade muito grande de regras e normativos. No ambiente escolar, os alunos sentem-se confortáveis com situações estruturadas, existe uma grande preocupação com a resposta certa pois são estabelecidas recompensas pela precisão nestas respostas e espera-se que as questões sejam aprendidas detalhadamente. Os professores consideram-se especialistas e interpretam a discordância intelectual como sinal de deslealdade. São considerados bons professores aqueles que utilizam linguagem acadêmica (HOFSTEDE, 1986).

Esse valor apresentou-se bem próximo do índice identificado por Hofstede Insights (2020) para a sociedade brasileira de 76 pontos, e está em sintonia com a necessidade de

normas, que é uma característica das instituições militares. No entanto, distanciou-se dos índices verificados por Silva Neto (2017), de 39 pontos e Tanure (2005) de 36 pontos.

#### **4.2.5 Índice de Orientação de Longo Prazo**

O índice de orientação de longo prazo foi de 43 pontos. Essa pontuação é intermediária, mas tende mais à orientação de curto prazo. Esse tipo de sociedade é caracterizado pela manutenção de tradições e normas e tende a ver as mudanças com suspeita. Ao contrário das sociedades com orientação de longo prazo que incentivam uma educação moderna como forma de se preparar para o futuro, nas sociedades com orientação de curto prazo, a tendência é a manutenção da educação tradicional (HOFSTEDE INSIGHTS, 2020). Os alunos, nesse tipo de sociedade, apresentam mais habilidades com as ciências teóricas abstratas (HOFSTEDE; HOFSTEDE; MINKOV, 2010).

O índice identificado mostrou-se muito próximo ao identificado por Hofstede Insights (2020) de 44 pontos. No entanto, distanciou-se dos índices verificados por Silva Neto (2017), de 59 pontos e Tanure (2005), de 63 pontos.

A partir dessa comparação, efetuada entre as pontuações médias encontradas para os Oficiais Alunos da MB, pode-se concluir que eles apresentam características próximas às da sociedade brasileira identificada por Hofstede Insights (2020). As exceções foram percebidas nas dimensões distância de poder, que apresentou comportamento oposto ao da sociedade brasileira, e na dimensão feminilidade, que demonstrou uma pontuação bem abaixo da sociedade brasileira. A seguir será efetuada a comparação entre os valores culturais identificados para os Oficiais e os demandados para as IPSAS.

#### **4.2.6 Comparação entre os Valores Culturais dos Oficiais Alunos e os Demandados para as IPSAS**

A partir das pontuações médias identificadas para os Oficiais Alunos, pode-se efetuar um comparativo entre as dimensões culturais destes Oficiais e os valores culturais demandados para as IPSAS.

**Quadro 15 - Comparação dos valores culturais dos Oficiais Alunos e os demandados para as IPSAS**

<b>Valores culturais dos Oficiais Alunos Intendentes</b>	<b>Valores culturais demandados para as IPSAS</b>
Baixa distância de poder	Baixa distância de poder
Coletivismo	Individualismo
Feminilidade	Masculinidade
Forte aversão à incerteza	Fraca aversão à incerteza
Orientação de curto prazo	Orientação de curto prazo

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados da pesquisa e Hofstede Insights (2020).

Borker (2012) explica que países com perfis culturais mais distantes do perfil ideal para adoção das IFRS podem ter mais a superar durante o processo de adoção das normas. Esses países podem utilizar estratégias de melhoria na adoção e manutenção de valores que apoiem as IFRS. Como exemplo, Borker (2012) cita o estabelecimento de educação culturalmente sensível e programas de treinamento profissional. Dessa forma, ao observar o Quadro 15, verifica-se que as dimensões de valor cultural dos Oficiais Alunos que se diferenciam dos valores culturais demandados para as IPSAS são o coletivismo, a feminilidade e a forte aversão à incerteza. Esses valores culturais afetam a maneira como os profissionais lidam com o aprendizado, especialmente no que tange à forma de aprender, à priorização da relação sobre a tarefa, ao trato com o professor, à maneira como encaram a competição em sala de aula, entre outros.

Nesse sentido, entende-se que esses são os valores que podem impactar o processo de capacitação das IPSAS na MB e serão analisados de forma aprofundada na próxima seção, a partir de dados coletados por meio do grupo focal.

#### 4.3 ANÁLISE DAS DIMENSÕES DE VALOR CULTURAL NA PERSPECTIVA DOS OFICIAIS ALUNOS

Esta seção irá analisar as dimensões de valor cultural dos Oficiais alunos por meio dos comentários feitos pelos participantes do grupo focal, desta forma, será possível identificar se os achados encontrados por esse método são compatíveis com os resultados identificados por meio do questionário. Além disso, será feita uma investigação sobre a percepção dos Oficiais sobre as dimensões apuradas para a turma e os possíveis impactos no processo de capacitação para as IPSAS.

### 4.3.1 Distância de Poder

Os depoimentos do grupo sugerem que o processo de ensino/aprendizagem apresentou características de baixa distância de poder. Os Oficiais tiveram que buscar o conhecimento por meios próprios, o que torna o aluno mais independente. O professor fez uma explanação inicial da disciplina e dividiu a turma em diversos grupos. Esses grupos buscaram o conhecimento por meio de estudo, debates, discussões e pesquisas para, posteriormente, apresentar à turma o resultado encontrado. Dessa forma, a iniciativa na busca pelo conhecimento teve que partir do aluno, bem como a qualidade do aprendizado, que dependeu muito mais de seu esforço e excelência, características da baixa distância de poder. Fica claro o papel do aluno como centro do processo de aprendizagem. O professor atuou como facilitador, forneceu o caminho para o conhecimento, descentralizou o trabalho, fazendo com que o desenvolvimento e a busca pela instrução tivessem que partir do aprendiz, o que pode ser verificado nas falas dos entrevistados E3 e E5:

E3:	[...] o professor fez uma apresentação inicial explicando as normas, mas na verdade, montando o trabalho que fazia a evolução histórica que tomamos conhecimento de que a NBCT veio das IPSAS. Por causa disso, foi mais um estudo ativo por parte do corpo discente.
E5:	[...] a gente teve que correr atrás para poder se situar em relação a esse assunto, foi o momento que eu vi o assunto por causa do tema do meu trabalho.

O ano de 2020, que foi o ano de realização da pesquisa, foi marcado pela pandemia gerada pela COVID-19. Sendo assim, o curso, que tradicionalmente é realizado totalmente no formato presencial, foi conduzido, em sua maior parte, na modalidade a distância. Damary, Markova e Pryadilina (2017) afirmam que o papel do professor em uma sala de aula *online* é muito mais centrado na iniciativa do aluno em comparação com as salas de aulas tradicionais. Essa afirmação corrobora a visão dos alunos, que entendem que a modalidade de ensino a distância contribuiu para a aproximação entre aluno/professor. Segundo seus relatos, não seria possível seguir com o processo de aprendizagem sem uma interação maior entre professor e aluno. Com isso, a distância existente nesse tipo de relação diminuiu e contribuiu para a baixa distância de poder, corroborando os achados do questionário. Essa informação pode ser captada nas falas dos entrevistados E4 e E6:

E4:	[...] a qualidade do ensino depende muito mais do aluno no ensino a distância do que no presencial.
E6:	[...] acho que, sem essa interação aluno/professor, a aula não iria para frente. Você sente que é necessário uma interação maior. Você sente que essa interação é mais necessária no ensino a distância do que nas aulas presenciais.

Com relação à percepção dos Oficiais a respeito do resultado de baixa distância de poder encontrado para a turma, a justificativa apontada por eles também está baseada na modalidade de ensino aplicada ao longo do curso. Acredita-se que esse ambiente de ensino colaborou para que essa característica cultural se intensificasse. Lockyer e Bennett (2006) citam que o ensino a distância permite que os alunos se tornem independentes, ativos e autogeridos. Os professores são os facilitadores que interagem com os alunos para ajudá-los com *feedback* ou avaliação, completando as lacunas entre sua compreensão e o conteúdo ou entre este e o pensamento de outros alunos.

Nesse sentido, os alunos caracterizam a instituição Marinha do Brasil como altamente hierarquizada, e citam que a hierarquia está intimamente ligada à distância de poder, o que fez com que eles presumissem que o resultado da turma seria de alta distância de poder. Dessa forma, mais uma vez, a justificativa apontada pelos respondentes foi que o resultado pode ter sido influenciado pela modalidade de ensino adotada durante a pandemia. Isso está bem retratado na fala do entrevistado E5:

E5:	[...] acredito que esse resultado pode ter sido influenciado pela pandemia. Com a pandemia, muitas coisas mudaram, viemos para o <i>webex</i> e tínhamos que estudar antes da aula. Só chegávamos na reunião para apresentar dúvidas e éramos cobrados de que a atitude fosse nossa, de apresentar dúvidas e estudar a matéria antes. Acho que pode ter surgido por causa dessa vertente desse ano e talvez não se repita em anos posteriores.
-----	--

Hamann (2011) identificou que a falta de experiência profissional por parte do aluno está associada à baixa distância de poder relacionada ao professor. Na pesquisa em tela, 81,82% da amostra não possuíam nenhuma experiência na área de contabilidade pública, esse fato também pode ter contribuído para o resultado encontrado no grupo. Sendo assim, muito embora a expectativa dos Oficiais apontasse para um resultado oposto ao encontrado, com base no questionário e nos relatos do grupo focal, é notório que o grupo apresentou características típicas da baixa distância de poder. Apenas com os dados desta pesquisa não há como afirmar se o resultado foi situacional. Seriam necessárias outras informações para isso, no entanto esse não é o foco deste trabalho.

A característica de baixa distância de poder está alinhada com os países anglo-saxões. Para Zhu, Valcke e Schellens (2009), essa característica afeta o ensino de tal forma que os professores e alunos têm relações iguais, o que permite que o aluno apresente uma atitude crítica com relação ao material de estudo. Infere-se então que, na amostra selecionada, essa dimensão cultural pode ter contribuído, impactando positivamente no processo de aprendizagem

relacionado às IPSAS. Desta forma, a próxima subseção irá analisar a dimensão cultural individualismo.

#### 4.3.2 Individualismo

O coletivismo é um traço marcante da sociedade brasileira, e está retratado nas pesquisas de Hofstede Insights (2020), Silva Neto (2017) e Tanure (2005). Castro (2004), ao realizar uma pesquisa com cadetes militares em formação na Academia Militar das Agulhas Negras, cita alguns valores que fazem parte do que ele chama de “espírito militar”, entre os quais estão a coletividade, hierarquia, espírito de união e camaradagem entre os militares, que se estende para além das fronteiras profissionais do quartel. Essa camaradagem e espírito de união também é relatada por M. F. B. Santos (2012) que, em sua pesquisa, observou que esses traços proporcionam maior colaboração por parte dos subordinados e maior confiança em relação ao serviço prestado por parte do superior. Dessa forma, verifica-se que o coletivismo está presente no meio militar.

O questionário aplicado aos Oficiais Alunos identificou característica idêntica, corroborando as pesquisas anteriores. Por meio do grupo focal, esse traço cultural foi facilmente percebido e, ao longo da entrevista, os Oficiais relataram situações durante o curso em que o bom relacionamento com os colegas prevaleceu sobre a tarefa. Além disso, pode-se perceber que, em certas ocasiões, os respondentes sacrificam seus próprios interesses pessoais em prol da boa convivência e que a harmonia deve ser sempre mantida, característica de sociedades coletivistas. O entrevistado E3 em determinado momento cita o seguinte:

E3:	[...] prezo muito pelo convívio, a gente acaba fazendo muito <i>network</i> no curso, então a gente preza pela boa convivência. Ao longo do curso, certamente todos nós tivemos muitos pensamentos e vontades e muitas vezes abrimos mão dos nossos achismos porque... sabe... que não vai trazer uma solução, não vai trazer um resultado desejado, então eu acho que a gente preza muito mais a relação do que o resultado em si.
-----	---

Em alguns momentos, verificou-se que o ensino adotado pelo professor apresentou características individualistas. Uma delas é quanto aos objetivos da educação. Nas sociedades individualistas, esse objetivo é o de aprender como aprender e, aparentemente, esse foi o estilo adotado pelo professor na condução da disciplina. O professor atuou como guia na condução da disciplina, mas o aprendizado foi iniciado pelos alunos. Em algumas falas, torna-se clara essa característica, como citam os entrevistados E2 e E5:

E2:	[...] o ensino que aplicaram na gente, tínhamos que estudar primeiro para depois ir a aula.
E5:	[...] acho que o curso é muito mais para aprender onde buscar.

Por outro lado, de acordo com os achados da pesquisa, a turma apresenta características coletivistas e, nesse tipo de sociedade, um dos objetivos do ensino é aprender como fazer. Nesse quesito, foi perceptível a ênfase que os entrevistados deram na parte prática. Para eles, ao término do curso, a expectativa era de saber como fazer determinadas atividades e utilizar determinados sistemas. Os participantes estavam muito preocupados em saber fazer, em aprender a prática, e alegaram que seriam cobrados em relação a isso. Em certo momento, o participante E1 afirma o seguinte:

E1:	[...] senti muita falta desse <i>link</i> que a gente tem que ter com o SIAFI, como faz provisão de uma conta contábil, não sabia fazer, são certas coisas que o CAIO não faz o <i>link</i> com a prática.
-----	--

Diante do exposto, é notório o impacto do valor cultural no processo de aprendizagem. Os alunos participantes da presente pesquisa foram identificados como coletivistas, e o ensino aplicado seguiu características individualistas. Tapanes, Smith e White (2009) identificaram que alunos provenientes de sociedades coletivistas, quando inseridos em um contexto individualista, se apresentavam menos motivados, silenciosos e pouco participativos, o que afetava negativamente suas avaliações durante o curso. Essa dicotomia entre valores culturais gerou questionamentos e dificuldades no processo de ensino/aprendizagem. Os alunos esperavam, ao término da disciplina, aprender na prática alguns conceitos, mas receberam, na verdade, o caminho para aprenderem a buscar o conhecimento, para posteriormente aplicá-lo na prática com seus próprios meios. Esse processo gera insatisfação e a sensação de que a formação não foi completa, além de não surtir o efeito esperado pelo docente pois, culturalmente, o discente sente a necessidade de saber como fazer muito mais do que buscar aprender como fazer, como relata o respondente E4:

E4:	[...] minha chefe me chamou porque em setembro do ano passado saiu um decreto sobre [...] e ela me chamou porque eu tinha acabado de sair do curso. Ela disse: chamei a pessoa certa para tirar a dúvida, e eu falei: comandante eu nunca ouvi falar nisso.
-----	---

Os respondentes acreditam que esse resultado encontrado, caracterizado pelo coletivismo, está condizente com o perfil da turma. Na pesquisa realizada por Silva Neto (2017), identificou-se que os operadores da contabilidade, com características coletivistas, preferem aprender pelo senso comum e pela experiência de outros profissionais, opondo-se ao modelo individualista que prioriza a aplicação de suas próprias ideias. Essa característica



individualista de priorizar a aplicação de suas próprias ideias, relaciona-se ao julgamento profissional e à autorregulação, que são atributos do perfil favorável para adoção das IFRS (BORKER, 2013). Dessa forma, pode-se concluir que esse é um dos valores culturais que podem impactar negativamente o processo de capacitação para as IPSAS, uma vez que os países de origem anglo-saxã apresentam como valor cultural característico o individualismo e os Oficiais alunos são coletivistas. A próxima subseção irá abordar a dimensão masculinidade.

### 4.3.3 Masculinidade

De acordo com o questionário aplicado na turma, verificou-se uma pontuação muito baixa nessa dimensão, o que caracteriza alta feminilidade no grupo. Porém, ao longo do grupo focal, foi possível identificar traços fortes de masculinidade no ambiente escolar em que os alunos estavam inseridos. A competitividade, o estímulo ao alcance de posições de destaque e o sucesso individual estão presentes desde o início do curso. De acordo com as falas dos participantes, já no primeiro dia de aula, eles assistiram a uma palestra inicial que explicava como seria o curso e apresentava os benefícios de conseguir alcançar as primeiras colocações. Esses benefícios são oferecidos na forma de viagens e comissões no exterior, bem como através da possibilidade de prioridade na escolha da futura OM em que o militar irá servir após a conclusão do curso. Sendo assim, os alunos estavam inseridos em um ambiente altamente competitivo em que a busca pelas melhores notas e o sucesso individual é constante. Os discursos indicam que, na busca pelo alcance dos melhores resultados, a aprendizagem, muitas vezes, deixa de ser o foco do processo e torna-se algo secundário. Em determinado momento o entrevistado E2 comenta o seguinte:

E2:	[...] existe muita competição, então nem sempre o aprendizado é o foco do curso, mas a competição. Você se mantém focado no que tem mais dificuldade para ver se vai conseguir, quanto mais esforço você faz, você consegue uma nota maior.
-----	---

Esse relato apresenta claramente a forma como a competitividade acontece ao longo do curso e como essa característica prejudica o processo de aprendizagem, que acaba se tornando algo secundário, pois o mais importante nessa situação é obter as melhores notas e o destaque individual.

Apesar desse forte traço cultural apresentado pelos participantes, a visão geral dos entrevistados é que a participação nessa “competição” visava apenas conseguir o objetivo final, que seria uma boa classificação no curso, mas que esse traço não representa a turma, mas sim

um atributo situacional. Identificou-se que o fato de buscar uma boa colocação tem uma relação muito maior com o fato de poder escolher um local para servir em que possa desenvolver atividades de sua preferência, em que sintam prazer no que fazem, do que propriamente obter uma posição de destaque ou ser reconhecido como o melhor da turma.

Com base nos relatos, foi possível identificar que, no cotidiano, esses Oficiais enfatizam a qualidade de vida e o cuidado com a família, o que justifica o resultado encontrado no questionário. Diversos relatos enfatizaram essas questões, mas o entrevistado E6 expressou com bastante clareza, conforme sua fala apresentada a seguir:

E6:	[...] eu, pelo menos, só consigo trabalhar bem, ser feliz, desempenhar bem qualquer função se eu estiver sabendo que minha família está bem, se eu tiver saúde mental pra isso. Então, eu acho que a qualidade de vida faz de mim um profissional melhor. Eu acho que ela é primordial, sair num horário razoável, ter tempo para cuidar das suas atividades secundárias, da sua vida, eu acho fundamental para você poder ser um bom profissional e desempenhar bem suas funções dentro da Marinha.
-----	--

Além da qualidade de vida, do zelo com a família e da busca pela satisfação nas atividades que realiza, verificou-se outro traço marcante das sociedades femininas, o elogio aos colegas mais fracos ou que não se saíram tão bem em alguma disciplina. Nas sociedades femininas, os elogios devem ser feitos aos alunos mais fracos e esse atributo é ilustrado pela fala do entrevistado E2

E2:	[...] o elogio depende da situação, quando um aluno mais fraco vence um obstáculo a gente não vê isso. A pessoa que ficou de recuperação e saiu não recebe elogio. Dentro do curso, o elogio é para os primeiros colocados. Eu não posso tirar o mérito daquele que saiu da recuperação se ele estava com uma dificuldade. Todos saíram de situações diferentes, então se a pessoa venceu esse obstáculo ela merece sim ser elogiada.
-----	---

Na posição desse entrevistado, fica claro o traço de masculinidade no ambiente em que estavam inseridos, mas a discordância do Oficial demonstra que ele apresenta uma das características da feminilidade. Outro aspecto percebido, também relacionado à educação, é relativo à divisão de papéis entre os pais. Nas sociedades femininas, mulheres e homens são responsáveis pela educação dos filhos, diferente das sociedades masculinas em que apenas a mãe tem essa responsabilidade. Em determinado momento o entrevistado E7 faz a seguinte colocação:

E7:	[...] a educação montessoriana é a que a gente tenta fazer aqui em casa com minha filha.
-----	--

A ênfase nessa fala está na expressão “a gente”, o que significa “nós”, dessa forma, o entrevistado afirma que os dois, pai e mãe, tentam educar a filha com base no método montessoriano e não apenas a mãe, expondo mais um traço de feminilidade.

Sendo assim, a percepção geral é que, apesar de estarem em um ambiente que apresenta valores masculinos, os entrevistados carregam traços de feminilidade, o que corrobora o resultado do questionário. A partir da análise das falas dos entrevistados, verificou-se que, pelo fato de estarem inseridos em um ambiente culturalmente masculino, o aprendizado, muitas vezes, deixa de ser a prioridade e o foco passa a ser nos resultados, independentemente do conhecimento adquirido.

A característica de feminilidade também foi encontrada por Silva Neto (2017), para os operadores da contabilidade, o que demonstra que eles possuem atributos menos ambiciosos e competitivos. Os países de origem anglo-saxã são considerados culturalmente masculinos. Dessa forma, conclui-se que essa é uma dimensão cultural que pode afetar negativamente o processo de capacitação para as IPSAS. A próxima subseção irá apresentar a análise da dimensão aversão à incerteza.

#### **4.3.4 Aversão à Incerteza**

A sociedade brasileira, de acordo com Hofstede Insights (2020), é marcada por uma alta aversão à incerteza, e o resultado encontrado no questionário para a turma foi semelhante ao de Hofstede. Os entrevistados concordaram que essa característica cultural define a turma e relatam que o ambiente de ensino em que estavam inseridos apresenta a mesma particularidade.

Durante a preparação para as provas, os entrevistados empenham-se em memorizar as respostas das questões, conforme material disponibilizado pelo professor. Desta forma, no decorrer do curso, o gabarito das avaliações deveria estar exatamente igual à bibliografia disponibilizada e, quando isso não acontecia, os Oficiais sentiam-se no dever de impetrar recurso, muito embora, na maioria das vezes, o gabarito expressasse o mesmo sentido que o material disponibilizado, apenas utilizando palavras diferentes. Esse é um traço típico da alta aversão à incerteza, a preocupação excessiva com a resposta correta.

Em determinado momento o respondente E4 faz um comentário sobre os recursos feitos em relação às questões abordadas em prova que remete a essa preocupação:

E4:	[...] quando a gente precisa entrar com recurso em uma questão de prova, a gente pega a ementa da disciplina, o livro, tem que ter a resposta certa.
-----	--

Esse comentário deixa clara a preocupação por parte dos discentes com a resposta correta. Resposta essa que deve ser exatamente igual ao que está no material apontado na bibliografia, o que faz com que o ensino seja inclinado a seguir essas regras, pois o docente sabe que, se quiser inovar e incluir algo que não consta na bibliografia em uma avaliação, pode ser passível de recurso posterior.

No geral, o grupo acredita que a alta aversão à incerteza é uma característica do Brasil e, principalmente, da instituição de que fazem parte. Na narrativa dos entrevistados, acredita-se que essa característica inibe melhorias e é prejudicial à instituição. Os Oficiais sentem a necessidade de segurança, de normatização e, aparentemente, aceitam bem esta condição. Eles são conscientes de que o excesso de regras e normas muitas vezes atrasam mais do que facilitam o andamento dos processos, mas, ao mesmo tempo, sentem-se mais seguros com a existência destas normas. Os entrevistados E5 e E9 expressam bem essa condição:

E5:	[...] eu acho que é bem característico de países como o Brasil mesmo [...], hoje a gente tem que se precaver ao máximo no que faz e para cada coisa vai ter uma regra. Eu não precisaria de tantas regras para me sentir seguro, mas acaba sendo natural.
E9:	[...] a Marinha está envolvida na cultura do país então não dá para a Marinha evoluir se o país não evoluir, não é ideal, mas eu me sinto mais seguro, não tem como a Marinha fazer totalmente diferente disso.

Outra característica do ensino nas sociedades com alta aversão à incerteza é a valorização dos conhecimentos transmitidos pelo professor. Nesse quesito, depreende-se a desconfiança dos alunos com o método adotado em sala de aula, em que deveriam estudar primeiro para apresentar as dúvidas posteriormente, além da apresentação do conteúdo ter sido feita pelos alunos, por meio de trabalhos em grupo. Nesse ambiente, o professor é mais um espectador, um facilitador do conhecimento, o que causou insegurança nos estudantes, pois consideram que a melhor explicação é fornecida pelo instrutor.

No estudo de Tapanes, Smith e White (2009), verificou-se que alunos provenientes de sociedades com alta aversão à incerteza, sentem-se intimidados e menos motivados quando estão inseridos em um ambiente de baixa aversão à incerteza, o que reduz sua participação nas discussões e, conseqüentemente, suas notas finais são afetadas.

O ensino adotado ao longo do curso foi quase que em sua totalidade a distância, e o ambiente de aprendizado *online* apresenta características de baixa aversão à incerteza, como a ênfase nas discussões abertas. Damary, Markova e Pryadilina (2017) explicam que, infelizmente, alguns estudantes, devido a características culturais, não assumem o papel de alunos ativos, o que causa sentimento de frustração e conseqüentemente não aprendem tão bem.

Sendo assim, uma vez que as sociedades provenientes da cultura anglo-saxã apresentam como característica a baixa aversão à incerteza, e que, neste tipo de sociedade, o ensino é constituído por discussões e questões mais abertas dentre outras características que se opõem ao encontrado para o grupo estudado, admite-se que esta é mais uma dimensão que impacta negativamente o aprendizado dos Oficiais Alunos em relação às IPSAS. A próxima subseção irá abordar a análise da dimensão orientação de longo prazo.

#### **4.3.5 Orientação de Longo Prazo**

De acordo com o questionário respondido pelos Oficiais Alunos, a dimensão identificada foi a orientação de curto prazo. Os Oficiais relataram concordar com essa característica cultural. Durante a discussão conduzida no grupo focal, foi possível observar que os Oficiais, em muitos momentos atribuíam importância às inovações, tanto no ambiente de trabalho como no ambiente escolar. Para eles, novas metodologias são interessantes no ambiente escolar, no entanto a percepção geral é que ainda existe resistência a estas mudanças e suspeita sobre os resultados que podem ser oferecidos. Com isso, a preferência em manter as tradições é notória.

A pandemia vivida no ano de 2020 impulsionou o CIANB a criar um ambiente de ensino mais moderno. Durante mais da metade do curso, o ensino foi realizado na modalidade a distância e a forma de ministrar as aulas também foi influenciada por essas questões. O método adotado pelo professor foi o da sala de aula invertida. Esse método ocorre quando os alunos se tornam ativos e estudam o conteúdo das aulas previamente como lição de casa e mostra-se um importante meio de fortalecer a aprendizagem no contexto de mudanças e revisões atuais da contabilidade, uma vez que o profissional necessita assumir a responsabilidade por sua formação profissional continuada (OLIVEIRA NETO; SOUZA GOMES; TITTON, 2017). Dessa forma, infere-se que o ensino adotado apresentou características da orientação de longo prazo, aplicando técnicas de ensino mais inovadoras em oposição às tradicionais.

No entanto, os alunos acreditam que essa seja mais uma característica situacional, motivada pela pandemia, pois do ponto de vista deles, a instituição é bem tradicional e carrega consigo estes valores. Os relatos dos entrevistados E2 e E7 traduzem esse pensamento:

E2:	[...] a gente tem uma visão tradicionalista, eu acho que sou até um pouco inovador, tenho essa visão mas mesmo assim eu ainda me pego no meio termo, nem ser tradicionalista como era há trinta anos, pois o mundo evoluiu e as formas de aprendizagem também, mas acho que tem que ter traços do tradicionalismo, pegar o que é bom, filtrar, pois tem coisas boas, não acho que tudo que é antigo é ultrapassado, acho que isso é fundamental para implementar novas formas de processo e trabalho.
E7:	[...] eu tenho pé atrás com mudanças. Desconfio muito de mudanças.

Pode-se observar, pelos relatos dos entrevistados, que eles carregam traços da orientação de curto prazo, principalmente o apego às tradições. Dessa forma, muito embora o ensino adotado tenha apresentado características de orientação de longo prazo, os Oficiais mantêm características da orientação de curto prazo, o que corrobora com o resultado do questionário.

Além disso, o Estatuto do Militar apresenta como manifestações essenciais do valor militar a vontade inabalável de cumprimento do dever militar e o solene juramento de fidelidade à Pátria, mesmo que isso custe o sacrifício da própria vida. Com isso, os militares, tradicionalmente carregam consigo características de patriotismo e orgulho do país, traços característicos da orientação de curto prazo e que puderam ser verificados no grupo em tela.

Ao longo de todo o curso, os Oficiais relataram uma busca constante pelos bons resultados, a meta deles era a curto prazo. Demonstraram estar mais preocupados com o objetivo a curto prazo de finalizar o curso com uma boa colocação, para que pudessem gozar de uma boa comissão como recompensa futura, do que com as habilidades que o curso poderia oferecer para que pudessem galgar conhecimento necessário para tomar decisões futuras.

Sendo assim, como a orientação de curto prazo também é uma característica dos países anglo-saxões, entende-se que essa dimensão impactou de forma positiva no processo de capacitação dos Oficiais.

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

Diante da análise efetuada sobre os valores culturais, foram identificadas três dimensões culturais possivelmente capazes de impactar negativamente o aprendizado relacionado às IPSAS. São elas o individualismo, a masculinidade e a aversão à incerteza. Esta subseção tem a intenção de captar a percepção dos Oficiais Alunos sobre os possíveis impactos decorrentes dessas diferenças culturais.

As IPSAS são normas provenientes de países anglo-saxões, conforme já citado ao longo desta pesquisa. Essas normas trazem consigo dois conceitos subjetivos importantes: a primazia

da essência sobre a forma e a utilização do julgamento profissional (COSTA, 2018). Para Yokoi (2016), a subjetividade desse modelo é uma de suas principais virtudes. Essas normas privilegiam a qualidade da informação final, e isso exige bom senso por parte dos contadores. Costa (2018) explica que a aplicação desses conceitos impacta o processo de adoção das normas, uma vez que elas exigem que o profissional deixe de lado a utilização de um conjunto de regras e passe a trabalhar aplicando um conjunto de princípios, o que aumenta a complexidade do trabalho e exige um maior grau de julgamento e envolvimento dos profissionais com as operações da empresa como um todo.

Diante disso, os entrevistados acreditam que esses conceitos subjetivos, relacionam-se à cultura e impactam diretamente no seu processo de aprendizagem. De uma forma geral, o entendimento é que a alta aversão à incerteza, a feminilidade e o coletivismo são de fato as dimensões que impactam negativamente o processo de aprendizagem.

Quanto à dimensão aversão à incerteza, os Oficiais entendem que a característica de alta aversão à incerteza, presente na turma, contribui de forma negativa no aprendizado. As normas enfatizam a independência do profissional, como a possibilidade de efetuar julgamentos. Sendo assim, no ensino, os alunos que apresentam baixa aversão à incerteza terão mais facilidade de absorvê-la e interpretá-la, ao passo que a turma em questão necessita de normatização e do passo a passo para realização das tarefas. O entrevistado E7 apresenta um exemplo a partir de um fato ocorrido durante um seminário de contabilidade pública do qual a turma participou durante o curso.

E7:	[...] participamos de uma semana de contabilidade estadual. Tem um item que fala sobre amortização dos bens. Eles deixam de ser amortizados quando não estão em uso. Várias pessoas ficaram perguntando: Mas quando deixa de ser usado? Porque a norma só fala isso, quando deixar de ser usado. Quando vai para o almoxarifado ou quando tiro da minha mesa? Isso é interpretação e pra gente, para nossa cultura, tem que estar escrito exatamente, deixa de ser usado quando estiver na caixa do almoxarifado ou quando der baixa no material. Então, isso impacta muito, a cultura de quem criou a norma.
-----	---

Esse exemplo retrata bem o impacto da cultura no aprendizado das IPSAS. Para sociedades com traços de alta aversão à incerteza, é necessário que tudo esteja escrito e a ausência de informações nas normas acaba fazendo com que outras normas sejam criadas para suprir essa carência e permitir que as pessoas se sintam mais seguras. Na visão dos alunos, essas normas complementares possibilitam maior segurança e facilitam o estudo, a aprendizagem e posteriormente a tomada de decisão. Nesse sentido, essa foi a dimensão que mais impactou o processo de aprendizagem, como retrata o entrevistado E8.

E8:	[...]acho que o principal obstáculo está na aversão à incerteza, a essência sobre a forma e o julgamento. Não sei se aqui conseguiríamos implementá-las em sua excelência e aí a gente começa a fazer legislações complementares para trazer a segurança que a gente precisa porque a gente não consegue fazer como eles fazem, começamos a fazer legislações e normas complementares. Isso para trazer para o nosso universo.
-----	--

Após a aversão à incerteza, a opinião dos entrevistados é que a alta feminilidade e o coletivismo são os dois traços que impactaram negativamente no processo de capacitação das IPSAS, com uma ênfase um pouco menor do que a aversão à incerteza. Nesse quesito, os alunos enfatizaram algumas características importantes. A competição e o esforço na tentativa de destaque foram as mais citadas entre essas características. Acredita-se que, pelo fato de o grupo possuir valores altos de feminilidade, quando inseridos em um ambiente caracterizado pela masculinidade, o processo de aprendizagem deixa de ser o foco, como cita o entrevistado E2:

E2:	[...] senti que não aprendi muito, existe muita competição, então nem sempre o aprendizado é o foco do curso.
-----	---

Outro fator apontado pelos Oficiais é o formato de ensino nas sociedades individualistas. Nesse aspecto, citaram a ênfase no aprender a aprender que vai no sentido oposto ao que eles esperam do processo de aprendizagem, que é aprender a fazer. A ênfase na prática foi um dos pontos mais citados durante a realização do grupo focal, o entrevistado E5 cita um exemplo da importância desse aspecto e em como impactou seu aprendizado.

E5:	[...]o ápice do curso foi quando tivemos aula de tesouro gerencial, abrimos o SIAFI, SIOP, a gente viu o SIGA Brasil, aprendemos a usar essas ferramentas e para mim aquilo é o que estou levando do curso de aprendizado.
-----	--

Por último, os entrevistados apresentaram a prioridade da relação sobre a tarefa como impactante no processo de aprendizagem. Na opinião deles, o fato de priorizarem a relação faz com que, muitas vezes, em um trabalho em grupo, poucos alunos executem a tarefa, sendo que todos receberão a mesma nota, devido à dificuldade que eles têm em criticar ou mesmo apontar para o professor o fato de o colega não ter feito a sua parte. Nesse caso, essa característica causa frustração pessoal em quem realizou o trabalho sozinho e acabou ficando sobrecarregado e, por outro lado, permite que um aluno que não estudou para realizar a sua parte receba a mesma pontuação, sem ter de fato participado do processo de aprendizagem, como relata o entrevistado E1:



E1:	[...] tem gente que está mais interessada no curso e acaba se dedicando mais ao trabalho... e tem outros que acabam indo junto porque estão naquele grupo e não tiveram o mesmo empenho, mas acabam tendo uma nota muito boa também pelo empenho de outras pessoas.
-----	---

Dessa forma, ficou evidenciado que, na percepção dos Oficiais Alunos do CAIO, os valores de alta aversão à incerteza, feminilidade e coletivismo impactaram negativamente o processo de aprendizagem relacionado às IPSAS. A próxima seção irá identificar os estilos de aprendizagem e efetuará uma análise do possível impacto desses estilos de aprendizagem no processo de capacitação desses Oficiais.

#### 4.4 ESTILOS DE APRENDIZAGEM

Para o cálculo do estilo de aprendizagem, foram utilizadas as respostas da seção dois do questionário e o passo a passo apontado no *Workbook version 3.1* fornecido pelo grupo Korn Ferry. Quanto aos modos de aprendizado, os alunos apresentaram as pontuações apresentadas na Tabela 6, na seguinte ordem decrescente: experimentação ativa (EA), observação reflexiva (OR), conceitualização abstrata (CA) e experiência concreta (EC). Essa pontuação indica o quanto os alunos confiam em cada um dos quatro modos de aprendizado (KOLB, 2018). Verifica-se que as pontuações se apresentam bem próximas, exceto a experiência concreta, que foi a que mais se distanciou das demais. Isso denota um grupo bem equilibrado entre os diversos métodos de aprendizagem.

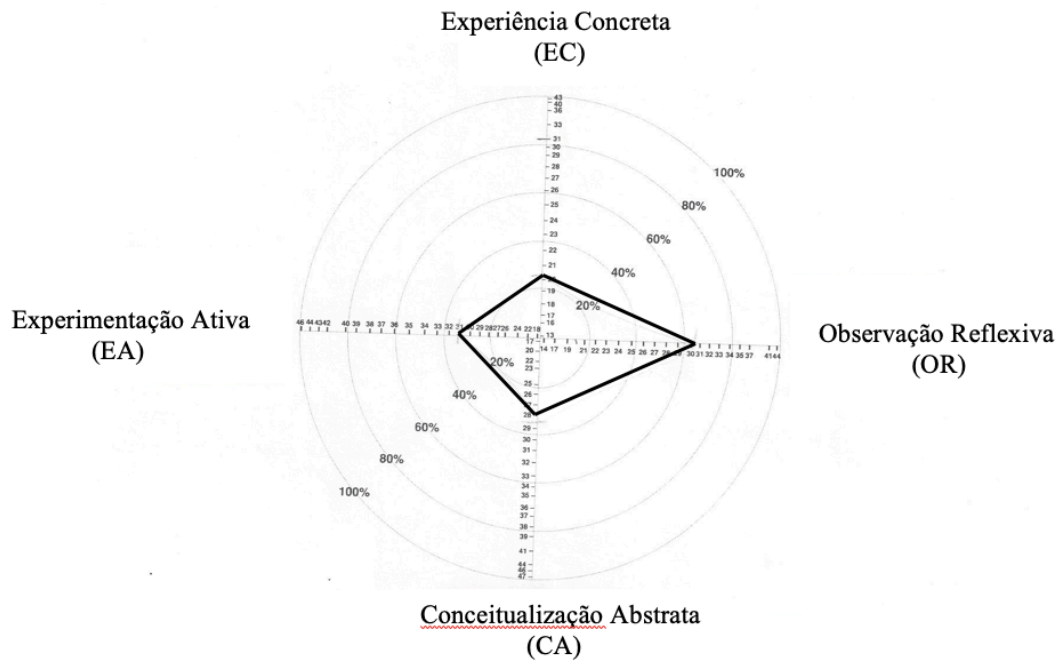
**Tabela 6 - Pontuação média dos métodos de aprendizado predominantes entre os Oficiais**

<b>Métodos de aprendizado</b>	<b>Pontuação média</b>
<b>Experimentação Ativa</b>	31,05
<b>Observação Reflexiva</b>	30,71
<b>Conceitualização Abstrata</b>	28,95
<b>Experiência Concreta</b>	20,71

Fonte: Dados da pesquisa.

Os pontos médios em cada método de aprendizado foram marcados no diagrama apresentado na Figura 2. Ao ligar os pontos no diagrama, identifica-se uma figura com o formato similar a uma pipa, e como cada estilo de aprendizagem é único, cada figura identificada será um pouco diferente das demais. No entanto elas seguirão um formato padrão para cada estilo de aprendizagem de Kolb (2018).

A Figura 2 apresenta o diagrama dos métodos básicos de aprendizagem.



**Figura 2 - Diagrama dos métodos básicos de aprendizagem**

Fonte: Dados da pesquisa.

O formato identificado a partir da Figura 2 aproxima-se da primeira imagem relativa ao estilo de aprendizagem assimilador, apresentado no Quadro 16, que ilustra o formato padrão dos métodos básicos de aprendizagem.

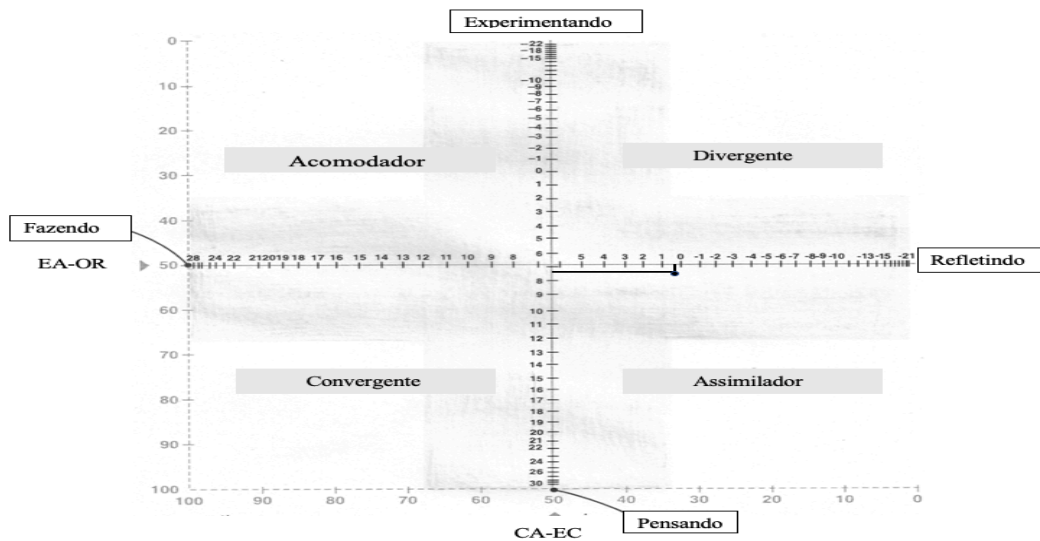
**Quadro 16 - Formato padrão dos métodos básicos de aprendizagem**

Estilo de Aprendizagem	Formato Padrão		
Divergente			
Assimilador			
Convergente			
Acomodador			

Fonte: Adaptado de Kolb (2018).

Após a identificação da pontuação média dos métodos de aprendizagem, efetuou-se a subtração dos eixos CA-EC e EA-OR. Essa subtração é feita para identificar o par constituído pela união dos processos de apreensão (apreensão e compreensão) e de transformação (extensão e intenção), que será convertido em uma das quatro combinações possíveis e apresentará o estilo de aprendizagem. O ponto identificado para o eixo CA-EC foi de 8,24 e para o eixo EA-OR foi de 0,34, e foram plotados no plano cartesiano conforme Figura 3.

Kolb (2018) explica que, se o ponto encontrado estiver dentro da área sombreada, o estilo de aprendizagem é caracterizado pelos dois estilos de aprendizagem adjacentes. O autor cita como exemplo um ponto que caiu na área sombreada entre os quadrantes de acomodação e divergência. O estilo de aprendizagem será caracterizado por uma forte orientação para experiência concreta com igual ênfase na experimentação ativa e observação reflexiva e pouca ênfase na conceitualização abstrata. No caso da pesquisa em tela, o ponto encontrado está dentro da área sombreada, no quadrante do estilo assimilador. No entanto, dada a explicação de Kolb (2018), pode-se afirmar que o estilo de aprendizagem será caracterizado por uma forte influência na observação reflexiva e igual ênfase na experiência concreta e conceitualização abstrata e pouca ênfase na experimentação ativa.



**Figura 3 - Estilo de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes da MB**

Fonte: Adaptado de Kolb (2018).

A Figura 3 apresenta o resultado médio encontrado para a turma. O ponto plotado no plano cartesiano apresenta-se no quadrante do estilo assimilador, mas devido à proximidade das pontuações médias nos métodos de aprendizagem, já era esperado um grupo bem equilibrado, e isso é apresentado ao efetuar o cálculo do estilo de aprendizagem individualmente entre os Oficiais. Os resultados mostraram que a maior parte do grupo apresenta resultados no quadrante do estilo assimilador (37,88%), o que coincide com o resultado médio, plotado no plano cartesiano.

A partir da Tabela 7, pode-se verificar também que os estilos assimilador e divergente, que são os estilos que enfatizam a observação reflexiva, conceitualização abstrata e experiência concreta, somam aproximadamente 69,7% do grupo, mais da metade da turma, o que corrobora o resultado médio que indica que, pelo fato de o ponto estar na área sombreada, a probabilidade é que exista uma grande ênfase na observação reflexiva e igual ênfase na conceitualização abstrata e experiência concreta.

**Tabela 7 - Estilo de aprendizagem por aluno individualmente**

Estilos de Aprendizagem	Frequência	Percentual %
Assimilador	25	37,88
Divergente	21	31,82
Convergente	12	18,18
Acomodador	8	12,12
Total	66	100

Fonte: Dados da pesquisa.

A seguir será efetuada uma comparação entre o resultado encontrado e o estilo de aprendizagem demandado para as IPSAS, verificado por meio da cultura para os países anglo-saxões.

#### **4.4.1 Comparação entre os Estilos de Aprendizagem dos Oficiais Alunos e os Demandados para as IPSAS**

Diante do resultado identificado para os Oficiais Alunos, não foi possível afirmar que existe um estilo de aprendizagem predominante. O que foi possível verificar é que os métodos básicos de aprendizagem dos alunos recebem uma forte influência da observação reflexiva e igual ênfase na conceitualização abstrata e experiência concreta e pouca ênfase na experimentação ativa. Para os países anglo-saxões, também não é possível apresentar um estilo de aprendizagem predominante, pois para isso seria necessária a aplicação do questionário em uma parcela significativa da população, no entanto, de acordo com a literatura disponível sobre o assunto, em que se relaciona cultura e aprendizagem, pode-se ter uma ideia do perfil daqueles países. De acordo com a comparação efetuada na subseção 2.3.1.5, os métodos básicos de aprendizagem para esses países são a conceitualização abstrata e a experimentação ativa. Sendo assim, com base nessa comparação, verifica-se que os participantes da pesquisa têm em comum com o estilo de aprendizagem dos países anglo-saxões a conceitualização abstrata e esse é um fator que pode impactar positivamente o processo de aprendizagem.

A próxima subseção irá abordar a percepção dos Oficiais alunos sobre os estilos de aprendizagem, na tentativa de capturar, por meio de suas experiências, os métodos de aprendizagem que melhor os definem.

#### **4.4.2 Análise dos estilos de aprendizagem identificados e possíveis impactos no processo de capacitação para as IPSAS**

Para levantamento do estilo de aprendizagem dos Oficiais Alunos, foi utilizado o questionário LSI 3.1. Os resultados apontaram um resultado médio no quadrante do estilo assimilador. No entanto, não se pode afirmar que esse é o estilo predominante, pois os pontos foram plotados na área de sombra e, segundo Kolb (2018), a conclusão que se pode tirar é que os Oficiais Alunos apresentam uma forte ênfase na observação reflexiva e igual ênfase na conceitualização abstrata e experiência concreta. Sendo assim, os métodos de aprendizagem

foram expostos durante a realização do grupo focal a fim de identificar se os resultados representam a turma, bem como os possíveis impactos no processo de aprendizagem.

A conceitualização abstrata apresentou-se como a forma predominante de aprendizagem entre os entrevistados. Ao serem questionados sobre aprender sentindo ou pensando, obteve-se a unanimidade entre os respondentes, o que ratifica o resultado apresentado por meio do LSI 3.1. Diversas são as citações que corroboram essa afirmação, mas entre elas podem-se citar as falas dos entrevistados E4 e E8:

E4:	[...] no meu caso eu absorvo melhor quando tenho que pensar sobre o problema, quando eu tenho que ficar procurando saídas eu consigo entender o que o professor quer ensinar.
E8:	[...] eu também gosto de pensar, inclusive o melhor instrutor foi o de uma matéria [...], ele fazia uma exposição, colocava uma situação e tínhamos que pensar para resolver o problema, eu vejo muito mais sentido.

A outra forma de aprender que chamou bastante atenção foi a experimentação ativa, uma vez que, de acordo com o questionário, essa forma de aprendizagem deveria ser a que menos influenciaria a turma. O grupo afirmou que essa é a forma de aprendizagem que melhor define a turma. A ênfase no aprender fazendo é ressaltada em diversos momentos durante a realização da entrevista. A palavra prática, inclusive, foi uma das palavras mais citadas no discurso dos entrevistados. Nesse sentido, a visão geral dos participantes é de que preferem aprender fazendo, especialmente em se tratando da disciplina de Contabilidade Pública. Eles entendem que o “fazer” geralmente demanda mais tempo, mas afirmam que é a melhor forma de desenvolver as habilidades necessárias que a disciplina lhes impõe, o que foi evidenciado nas falas dos entrevistados E1, E3 e E7 .

E1:	[...] certamente fazer massifica, mas como o tempo é curto, talvez só observando passivamente fica mais rápido, fazer demora o dobro, mas é melhor.
E3:	[...] colocando a gente para resolver determinados problemas eu acho que a gente teria tido um ganho maior de conhecimento.
E7:	[...] aprendo melhor fazendo trabalho em grupo, prática, discussões que contribuem mais para o aprendizado.

Dessa forma, ficou evidenciado que os métodos de aprendizagem que melhor definem os Oficiais por meio do grupo focal foram a conceitualização abstrata e a experimentação ativa, divergindo parcialmente do resultado obtido por meio do questionário. Esses dois métodos de aprendizagem apontam para o quadrante convergente, no entanto não se pode afirmar que esse é o estilo predominante, devido ao próprio resultado do LSI 3.1 não apresentar um resultado categórico.

A conclusão que se pode chegar fazendo uma análise entre os resultados obtidos por meio do LSI 3.1 e do grupo focal, é que o grupo realmente afirma a importância atribuída à conceitualização abstrata, mas diverge no que tange à observação reflexiva ao preferir a experimentação ativa, especialmente no que diz respeito à disciplina de Contabilidade Pública. Ao observar a pontuação média dos métodos de aprendizado predominantes entre os Oficiais, que foi apresentada na Tabela 6, na seção 4.4, verificou-se que o resultado médio no método básico de aprendizagem da experimentação ativa foi de 31,05, o maior de todos. Além disso, a Tabela 7 da seção 4.4 apresenta os estilos de aprendizagem por aluno, individualmente, e pode-se verificar que, dos 66 alunos participantes da pesquisa, 12 apresentam o estilo convergente e 8 são acomodadores, estilos esses que têm como característica a ênfase na experimentação ativa. Infere-se então que, por se tratar de uma amostra pequena, os participantes do grupo focal possivelmente estavam inseridos nesse grupo que prefere a experimentação ativa.

A maioria dos profissionais participantes desta pesquisa não são contadores, mas sim administradores, além de não possuírem o perfil cultural demandado para as IPSAS. No entanto, verificou-se que os valores culturais não impactaram a preferência pelos métodos de aprendizagem. Esse resultado é similar ao identificado no estudo de Hamann (2011) em que as dimensões culturais não puderam explicar a preferência nos estilos de aprendizagem.

Observou-se que os métodos de aprendizagem que melhor os definem são a conceitualização abstrata e a experimentação ativa, perfil esse que está alinhado com o apontado neste trabalho como adequado aos países anglo-saxões por meio da relação cultural e também com o apontado por Kolb (2014) para os profissionais da área contábil.

Algumas características que facilitam o aprendizado para alunos que preferem a experimentação ativa e a conceitualização abstrata são a preferência pelo fazer, o estímulo ao pensamento, a independência, o autoconhecimento, entre outras. Verificou-se que o ensino adotado durante a realização do curso apresentou tais características, sendo assim, acredita-se que essa similaridade tende a impactar de forma positiva o processo de aprendizagem.

Muito embora os resultados identificados não tenham apresentado relação entre as dimensões culturais e os estilos de aprendizagem, entende-se que a utilização da aprendizagem experiencial de Kolb (2014) pode melhorar a qualidade do ensino da contabilidade pública na Marinha do Brasil. Para Butler, Church e Spencer (2019), a educação experiencial pode melhorar o aprendizado do aluno e desenvolver habilidades de pensamento crítico, experiência em resolução de problemas e capacidade de lidar com questões complexas na prática contábil. Jaju, Kwak e Zinkhan (2002) explica que a compreensão do público-alvo do treinamento

viabiliza ao instrutor a possibilidade de adaptação do conteúdo dos cursos realizados para as necessidades dos alunos.

De acordo com Tapanes, Smith e White (2009), o simples fato de explicar ao aluno o que fazer e o que se espera dele em detalhes, pode ajudá-lo a se concentrar melhor na tarefa e reduzir incertezas que porventura possam existir. Tapanes, Smith e White (2009) afirmam que transmitir um ambiente de segurança em que os alunos se sintam confortáveis para participar, fazer comentários e participar das aulas, faz com que eles se adaptem a novas práticas sem modificar seus valores culturais. Esses procedimentos tendem a facilitar o processo de ensino das IPSAS independente dos traços culturais existentes em sala de aula.

Diante do exposto, uma vez apresentados os resultados da pesquisa, a próxima seção irá apresentar as considerações finais.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho propôs-se a responder a seguinte questão de pesquisa: De que maneira os valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes nos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o processo de capacitação para a adoção das IPSAS? Para responder essa questão, foi definido, como objetivo principal, identificar de que maneira os valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes nos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam o processo de capacitação para a adoção das IPSAS.

Além do objetivo principal, foram traçados quatro objetivos específicos: (I) identificar os valores culturais dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil sob a perspectiva das dimensões culturais de Hofstede; (II) identificar os estilos de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil sob a perspectiva da aprendizagem experiencial de Kolb; (III) comparar os valores culturais e estilos de aprendizagem dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil com os demandados para a implantação das IPSAS; e (IV) analisar a percepção dos Oficiais Alunos Intendentes sobre os impactos dos valores culturais e estilos de aprendizagem em seu processo de capacitação relacionado às IPSAS.

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

A partir da supracitada premissa, foi estabelecida uma relação entre os valores culturais demandados para as IPSAS e os estilos de aprendizagem de acordo com a teoria da aprendizagem experiencial desenvolvida por Kolb. Ao associar os valores culturais anglo-saxônicos com os estilos de aprendizagem, de acordo com a bibliografia disponível, verificou-se que os métodos de aprendizagem desses países aproximam-se da experimentação ativa e conceitualização abstrata, características do estilo de aprendizagem convergente.

Os resultados do VSM 2013 denotam que os Oficiais apresentam os seguintes valores culturais: baixo índice de distância de poder, coletivismo, feminilidade, alta aversão à incerteza e orientação de curto prazo. Para o estilo de aprendizagem, os resultados apontam uma predominância dentro do quadrante do estilo assimilador. No entanto, como os pontos estão

contidos na área sombreada, não se pode afirmar que esse é o estilo predominante, mas apenas que o processo de aprendizagem dos Oficiais é caracterizado por uma forte influência na observação reflexiva e igual ênfase na conceitualização abstrata e experiência concreta e pouca ênfase na experimentação ativa.

Após a identificação dos valores culturais e estilos de aprendizagem, efetuou-se a comparação com os resultados demandados para as IPSAS. Com relação aos valores culturais, verificou-se que os Oficiais alunos apresentaram duas dimensões de valor cultural semelhantes às demandadas para as IPSAS, são elas a baixa distância de poder e a orientação de curto prazo, e três dimensões opostas, o coletivismo, a feminilidade e a forte aversão à incerteza, e essas últimas foram as características consideradas como propensas a causar impacto negativo no processo de capacitação para as IPSAS.

No que diz respeito ao estilo de aprendizagem, foi possível verificar que os métodos de aprendizagem que os Oficiais enfatizam são a conceitualização abstrata, a experiência concreta e a observação reflexiva. Comparando-se com o resultado identificado para os países anglo-saxões, elaborado por meio da relação cultural, observa-se que eles compartilham de um método de aprendizagem semelhante, a conceitualização abstrata, e que essa característica pode impactar positivamente no processo de aprendizagem.

Uma vez efetuada a comparação dos valores culturais e estilos de aprendizagem com os demandados para as IPSAS, realizou-se o grupo focal, de forma *online*, com a participação de onze Oficiais Alunos e foi possível ratificar o resultado referente aos valores culturais. Na opinião dos alunos, o coletivismo, a feminilidade e a alta aversão à incerteza impactaram de forma negativa o processo de aprendizagem. Com relação aos métodos básicos de aprendizagem, o resultado divergiu, em parte, dos achados por meio do LSI, os alunos preferem a conceitualização abstrata e a experimentação ativa e, por serem métodos que se aproximam dos demandados para as IPSAS, entende-se que pode ter impactado positivamente o processo de aprendizagem.

Esse resultado apresenta um importante achado neste estudo. Os alunos apresentaram três dimensões opostas aos países anglo-saxões (coletivismo, feminilidade e alta aversão à incerteza), o que faz com que eles se distanciem do perfil cultural demandado para as IPSAS. Desse modo, de acordo com a literatura disponível sobre o assunto, esperava-se que os métodos de aprendizagem também se distanciassem dos demandados para as IPSAS, uma vez que, pela comparação efetuada na subseção 2.3.1, pessoas que apresentam as dimensões culturais coletivismo, feminilidade e alta aversão à incerteza tendem a preferir a experiência concreta e a observação reflexiva, o que não ocorreu. Tal fato pode ter sido influenciado pelo tamanho da

amostra utilizada na realização do grupo focal ou até mesmo pelo método de ensino adotado pelo professor, que se aproximou dos países anglo-saxônicos. Esse fato, inclusive, foi associado ao modelo adotado no ano de 2020 por conta da pandemia do COVID-19, em que o curso foi ministrado em sua maior parte no formato *online*. Nesse tipo de situação, o ensino torna-se mais centrado nos alunos, que devem buscar o conhecimento por meios próprios, e o educador aparece como facilitador do aprendizado. Isto posto, acredita-se que, no caso específico desta pesquisa, os valores culturais dos alunos não influenciaram a preferência pelos métodos de aprendizagem. Sendo assim, esta pesquisa respondeu à questão proposta, além de atingir os objetivos definidos.

Diante dos resultados identificados, admite-se que os valores culturais impactam a capacitação dos alunos, especialmente quando existe a necessidade de estudar um conjunto de normas que foram elaboradas dentro de um outro perfil cultural. O impacto nesse estudo pode ser observado pela fala dos Oficiais diante da insatisfação relacionada ao método de ensino adotado, que apresentou características culturais dos países anglo-saxões. Os Oficiais alunos participantes desta pesquisa relataram, em diversas ocasiões, que a aprendizagem do conteúdo das normas foi deixada de lado em prol da competição e de conseguir boas colocações, o que compromete significativamente o objetivo final do curso e consequentemente a formação dos profissionais que futuramente trabalharão utilizando os normativos internacionais.

Acredita-se que em um contexto de diversidade cultural, como ocorre atualmente, devido à oferta de cursos internacionais em diversas instituições de ensino, o professor deva ser capaz de identificar essas diferenças e tentar oferecer atividades e oportunidades para que o aluno se sinta incluído no grupo e se desenvolva naquele ambiente heterogêneo; caso contrário, o estudante, que é o foco do processo, não consegue desenvolver suas habilidades, prejudicando seu processo de aprendizagem e gerando avaliações ruins tanto por parte dos professores como pelos seus pares, além de não os qualificar para o mercado de forma adequada.

Com relação aos estilos de aprendizagem, muito embora na pesquisa em tela os resultados não tenham se relacionado com fatores culturais, entende-se que a identificação desses estilos é fundamental para um melhor direcionamento dos professores ao longo do curso. Nesta pesquisa, verificou-se que os alunos preferiam aprender fazendo e pensando. Se esses traços tivessem sido captados no início do curso, as atividades e avaliações poderiam ser orientadas nesse sentido, o que possivelmente faria com que os estudantes se motivassem mais e consequentemente aprendessem mais facilmente a disciplina.

A aprendizagem experiencial mostra-se como uma ferramenta de valor relevante, especialmente no ensino da contabilidade. Ao adotar esse modelo, acredita-se que tanto a

Marinha do Brasil como os demais órgãos públicos que estão passando pelo processo de convergência, com a conseqüente capacitação de seus profissionais, podem se beneficiar dos resultados, uma vez que a abordagem permite a participação do aluno na resolução prática de problemas, o que pode torná-lo mais confiante e independente na aplicação das normas internacionais, que enfatizam o julgamento e a interpretação do profissional em sua aplicação.

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

Como sugestão para trabalhos futuros, seria interessante a ampliação da amostra utilizando dados de Oficiais Intendentes de diferentes turmas, a fim de possibilitar traçar um perfil cultural e de aprendizagem, o que possibilitaria um melhor direcionamento dos órgãos de ensino durante a realização de cursos de carreira. Outro aspecto importante seria avaliar o impacto do ensino a distância nos fatores culturais e estilos de aprendizagem. Além disso, seria relevante um estudo que utilizasse ferramentas estatísticas para avaliar se as dimensões culturais explicam a preferência por estilos de aprendizagem e se as características do professor impactam o processo de aprendizagem do aluno.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, N.; BALDANZA, R.; GONDIM, S. Focal groups on-line: from the conceptual reflections to the virtual environment application. **JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management**, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 5-24, 2009.
- ANTIPOVA, T.; BOURMISTROV, A. Is Russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. **Financial Accountability & Management**, [S.I.], 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**, [S.I.], v. 14, n. 2, p. 310-332, 2010.
- ARAÚJO, J. G. N.; SOUZA, F. G. Caminhando para a adoção da IPSAS: uma discussão sobre as mudanças do setor público brasileiro sob a perspectiva da teoria institucional. **CAFI-Contabilidade, Atuária, Finanças & Informação**, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 103-113, 2020.
- AUYEUNG, P.; SANDS, J. A cross cultural study of the learning style of accounting students. **Accounting and Finance**, [S.I.], v. 36, n. 2, p. 261-274, 1996.
- AZEVEDO, R. R. et al. Efeito da mudança de prazos de adoção e características das políticas contábeis na reforma da contabilidade patrimonial em municípios. In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO SOCIEDADE E INOVAÇÃO, 10., 2017, Rio de Janeiro. **Anais...** Petrópolis, 2017, p. 1-16.
- BACKES, D.; COLOMÉ, J.; ERDMANN, R.; LUNARD V. Grupo focal como técnica de coleta e análise de dados em pesquisas qualitativas. **O Mundo da Saúde**, São Paulo, v. 35, n. 4, p. 438-442, 2011.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 1977.
- BENITO, B.; BRUSCA, I.; MONTESINOS, V. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, Murcia, v. 73, n. 2, p. 293-317, 2007.
- BOLAND, G. et al. The impact of cultural factors on students' learning style preferences. **Asian Review of Accounting**, [S.I.], v. 19, n. 3, p. 243-265, 2011.
- BORKER, D. R. Accounting, culture and emerging economies: IFRS in Central And Eastern Europe. **International Business & Economics Research Journal**, [S.I.], v. 11, n. 9, p. 1003-1017, set. 2012.

BORKER, D. R. Is there a favorable cultural profile for IFRS? An examination and extension of Gray's accounting value hypotheses. **International Business & Economics Research Journal (IBER)**, [S.I.], v. 12, n. 2, p. 167-178, 2013.

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 União**, Brasília, 2009.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 dez. 2007.

BRASIL. Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 maio 2009.

BRASIL. Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2000.

BROUHERS, K. D.; BROUHERS, L. E. Explaining the national cultural distance paradox. **Journal of International Business Studies**, California, v. 32, n. 1, p. 177-189, 2001.

BRUSCA, I.; CONDOR, V. Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. **Financial Accountability & Management**, [S.I.], v. 18, n. 2, p. 129-162, 2002.

BRUSCA, I.; MONTESINOS, V.; CHOW, D. S. L. Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. **Public Money and Management**, UK, v. 33, n. 6, p. 437-444, 2013.

BUTLER, G.; CHURCH, S.; SPENCER, W. Do, reflect, think, apply: experiential education in accounting. **Journal of Accounting Education**, [S.I.], v. 48, p. 12-21, 2019.

CALLEGÁRIO, J. B. **Análise de fatores sociais, políticos, econômicos e culturais na adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública pelos países**. 2015. 85 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade Federal do Espírito Santo, Espírito Santo, 2015.

CARMO, C. H. S. DO; RIBEIRO, A. M.; CARVALHO, L. N. G. DE. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 57, p. 242-262, 2011.

CASTRO, C. **O espírito militar**: um antropólogo na caserna. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004.

CERQUEIRA, T. C. S. Estilos de aprendizagem de Kolb e sua importância na educação. **Revista de Estilos de Aprendizaje**, Madri, v. 1, n. 1, p. 109-123, 2008.

CFA. CONSELHO FEDERAL DE ADMINISTRAÇÃO. **Resolução nº 547/2018**. Dispõe sobre o registro no Conselho Regional de Administração, dos diplomados em Cursos de Formação de Oficiais da Marinha do Brasil, Exército Brasileiro e Aeronáutica, equivalentes ao bacharelado em Administração. Disponível em: <<https://documentos.cfa.org.br>>. Acesso em: 20 dez. 2020.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 27 abr. 2020.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Plano estratégico do grupo assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público 2019-2023**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2020/01/Plano-Estrategico-GA-Web.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2020.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Revogação da Resolução nº 750/1993: contexto e considerações**. 4 nov. 2016. Disponível em <<https://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes>>. Acesso em: 27 abr. 2020.

CHAN, J. International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. **The Harmonization of Government**, [S.I.], v. 21, p. 1-15, 2008.

CHAN, J. L. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. **Public Money & Management**, London, v. 23, n. 1, p. 13-20, 2003.

CHAN, J. L. As NICSPs e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, [S.I.], v. 76, n. 3, p. 537-554, 2010.

COSTA, R. S. L. F. **As normas internacionais de contabilidade e características culturais brasileiras**: um estudo exploratório. 279 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 2018.

COSTA, S. A. da; PFEUTI, M. de L. M.; NOVA, S. P. de C. C. As estratégias de ensino-aprendizagem utilizadas pelos docentes e sua relação com o envolvimento dos alunos. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v. 2, n. 1, p. 59-74, 2014.

CRESWELL, J. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRUVINEL, P.; LIMA, V. de. 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**, Brasília, v. 5, n. 3, p. 69-85, 2011.

CUCHE, D. **A noção de cultura nas ciências sociais**. Tradução de Viviane Ribeiro. Bauru. Santa Catarina: Editora da Universidade do Sagrado Coração, 1999.

DA MATTA, R. **Você tem cultura?** Explorações: ensaios de sociologia interpretativa. Rio de Janeiro: Rocco, 1986. p. 121-128.

DAMARY, R.; MARKOVA, T.; PRYADILINA, N. Key challenges of on-line education in multi-cultural context. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, [S.I.], v. 237, p. 83-89, 2017.

DARÓS, L.; PEREIRA, A. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público–NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2009, p. 1-12.

DINIZ, J. A. et al. Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 9, n. 3, p. 277-297, 2015.

EAGLETON, T. **A ideia de cultura**. São Paulo: Editora da UNESP, 2005.

EARLEY, P. C.; GIBSON, C. B. Taking stock in our progress on individualism-collectivism: 100 years of solidarity and community. **Journal of Management**, [S.I.], v. 24, n. 3, p. 265-304, 1998.

FANG, T. From “onion” to “ocean”: paradox and change in national cultures. **International Studies of Management & Organization**, London, v. 35, n. 4, p. 71-90, 2005.

FERREIRA, M. P.; MANÉ, M. A.; ALMEIDA, M. R. Aplicação das dimensões culturais do projeto Globe na avaliação da liderança ética: um estudo intercultural em Portugal e Guiné-



Bissau. **Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria**, Santa Maria, v. 10, n. 2, p. 245-264, 2017.

FERREIRA, M. P.; SERRA, F. A. R.; PINTO, C. S. F. Cultura e Hofstede (1980) na investigação em negócios internacionais: um estudo bibliométrico em periódicos internacionais de administração. **Revista de Gestão**, São Paulo, v. 21, n. 3, p. 379-400, 2014.

FERREIRA, M. S. A diversidade cultural e a estratégia de serviços no varejo brasileiro: um estudo de caso na Rede Smart de supermercados. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – COPPE – Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2011.

FGV. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **250 anos - Intendência da Marinha do Brasil, da vela à propulsão nuclear**. Rio de Janeiro: FGV, 2020.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Brazilian convergence with the international standards of public accounting vis-à-vis the top-down and bottom-up strategies. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n 2, p. 57-63, 1995.

GUTHRIE, J. Application of accrual accounting in the Australian public sector - rhetoric or reality. **Financial Accountability and Management**, [S.l.], v. 14, n. 1, p. 1-19, 1998.

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) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2011.

HENRY, W. A. Cultural values do correlate with consumer behavior. **Journal of Marketing Research**, [S.l.], v. 13, n. 2, p. 121, 1976.

HOFSTEDE, G. Cultural differences in teaching and learning. **International Journal of Intercultural Relations**, [S.l.], v. 10, n. 3, p. 301-320, 1986.

HOFSTEDE, G. **Culture's consequences**: International differences in work-related values. Beverly Hills and London: Sage Publications, 1980.

HOFSTEDE, G. Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations. New York: **Sage publications**, 2001.

HOFSTEDE, G. Management scientists are human. **Management Science**, [S.l.], v. 40, n. 1, p. 4-13, 1994.

HOFSTEDE, G.; BOND, M. H. The Confucius connection: from cultural roots. **Organizational Dynamics**, [S.l.], v. 16, n. 4, p. 4-21, 1988.

HOFSTEDE, G.; MINKOV, M. **Cultures and organizations: software of the mind**. 3. ed. Nova York: McGraw-Hill, 2010.

HOFSTEDE, G.; MINKOV, M. **VSM 2013**. Values survey module. 2013. Disponível em: <<https://geerthofstede.com/research-and-vsm/vsm-2013/>>. Acesso em: 18 out. 2020.

HOFSTEDE INSIGHTS. **What about Brazil**. Disponível em: <<https://www.geerthofstede.com/brazil.html>>. Acesso em: 10 jun. 2020.

HOLTBRÜGGE, D.; MOHR, A. T. Cultural determinants of learning style preferences. **Academy of Management Learning & Education**, New York, v. 9, n. 4, p. 622-637, 2010.

HOUSE, R. J. et al. Cultural influences on leadership: Project GLOBE. **Advances in Global Leadership**, [S.l.], v. 1, p. 171-233, 1999.

INGLEHART, R.; BAKER, W. E. Modernization, cultural change, and the persistence of traditional values. **American Sociological Review**, [S.l.], v. 65, n. 1, p. 19-51, 2000.

INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS BOARD. IAESB. **Implementation support material**, 2019. Disponível em: <<https://www.iaesb.org/publications/iaesb-implementation-support-materials-catalogue>>. Acesso em: 20 dez. 2020.

IUDÍCIBUS, S. et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

JAJU, A.; KWAK, H.; ZINKHAN, G. M. Learning styles of undergraduate business students: a cross-cultural comparison between the US, India, and Korea. **Marketing Education Review**, London, v. 12, n. 2, p. 49-60, 2002.

JEANJEAN, T.; STOLOWY, H. Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. **Journal of Accounting and Public Policy**, [S.l.], v. 27, n. 6, p. 480-494, 2008.

JOHNSON, R.; ONWUEGBUZIE, A.; TURNER, L. Toward a definition of mixed methods research. **Journal of mixed methods research**, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 112-133, 2007.

KLUCKHOHN, C. Values and value-orientations in the theory of action: an exploration in definition and classification. In: PARSONS, T.; SHILS, E. (Eds.). **Toward a general theory of action**. Cambridge: Harvard University Press, 1951. p. 388-433.

KOENIG, G. L'apprentissage organisationnel: repérage des lieux. **Revue Française de Gestion**, [S.l.], v. 160, n. 1, p. 293-306, 2006.

KOLB, A. Y.; KOLB, D. A. Learning styles and learning spaces: enhancing experiential learning in higher education. **Academy of Management Learning & Education**, New York, v. 4, n. 2, p. 193-212, 2005.

KOLB, D. **Experiential learning: experience as the source of learning and development**. New Jersey: Prentice-Hall, 1984.

KOLB, D. **Kolb learning style inventory**. Workbook Version 3.1. Los Angeles: Korn Ferry, 2018.

KOLB, D. A. **Experiential learning: experience as the source of learning and development**. New Jersey: FT Press, 2014.

KRAH, R.; AWEH, F. Public sector accounting education: a neglected element of public financial management reform in Ghana. **International Journal of Financial Management**, [S.l.], v. 13, n. 1, p. 36-51, 2013.

KROEBER, A. L.; KLUCKHOHN, C. **A critical review of concepts and definitions**. Papers. Massachusetts: Peabody Museum of Archaeology & Ethnology, Harvard University, 1952.

LAPSLEY, I. Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity? **Financial Accountability & Management**, [S.l.], v. 15, n. 3-4, p. 201-207, 1999.

LIMA, R. L. de; LIMA, D. V. de. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Santa Catarina, v. 16, n. 38, p. 166-184, 2019.

LOCKYER, L.; BENNETT, S. Understanding roles within technology supported teaching and learning: implications for staff, academic units, and institutions. In: **Technology supported learning and teaching: a staff perspective**. [S.l.]: IGI Global, 2006. p. 210-223.

LOO, R. A. Meta-analytic examination of Kolb's learning style preferences among business majors. **Journal of Education for Business**, London, v. 77, n. 5, p. 252-256, 2002.

MAMMEN, J. M. V. et al. Learning styles vary among general surgery residents: analysis of 12 years of data. **Journal of Surgical Education**, [S.l.], v. 64, n. 6, p. 386-389, 2007.

MAPURUNGA, P. V. R.; MENESES, A. F. de; PETER, M. da G. A. O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, [S.l.], v. 9, n. 1, p. 87-107, 2011.

MARTINS, E.; LISBOA, L. P. Ensaio sobre cultura e diversidade contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 152, p. 51-67, 2005.

MARTINS, G. A. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisa no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 8-18, 2008.

MATOS, V. S. **Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da IPSAS 17**: o caso da Marinha do Brasil. 2019. 180 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 2019.

MB. MARINHA DO BRASIL. Diretoria de Ensino da Marinha (DEnsM). **Ofício nº 10-68/2010**. Rio de Janeiro, 2020.

MB. MARINHA DO BRASIL. **Portaria nº 367, de 09 de julho de 2013**. Dispõe sobre a alteração da denominação e o propósito do Centro de Adestramento Almirante Newton Braga (CAANB) e dá outras providências. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <<https://www.marinha.mil.br/dadm/sites/www.marinha.mil.br.dadm/files/Bol%20Adm%2007%202013.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2020.

MB. MARINHA DO BRASIL. Secretaria Geral da Marinha (SGM). **Circular nº 11, de 7 de janeiro de 2011**. Brasília, DF, 2011.

MB. MARINHA DO BRASIL. Secretaria Geral da Marinha (SGM). **Portaria nº 22, de 11 de fevereiro de 2009**. Brasília, DF, 2009.

MB. MARINHA DO BRASIL. Secretaria Geral de Marinha (SGM). **SGM-301**. Normas sobre administração financeira e contabilidade. 7. rev. Brasília, DF, 2014.

MF. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF 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 União**. Brasília, DF, 26 ago. 2008.

MF. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. Anexo à Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015. Recuperado de <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/PIP-CP.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2020.

NASCIMENTO, C. F. do. **As vantagens e os desafios da implementação das IPSAS no Brasil sob a perspectiva do Tribunal de Contas da União**. 2019. 115 f. Dissertação

(Mestrado em Contabilidade e Finanças) - Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2019a.

NASCIMENTO, F. A. S. **Definir/conceituar**: história e sentidos da palavra - conceito de cultura em dicionários de línguas e de terminologias. 2019. 366 f. Tese (Doutorado em Linguística) - Instituto de Estudos da Linguagem, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, São Paulo, SP, 2019b.

NASCIMENTO, J. O. et al. A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma mudança de paradigma, a contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque orçamentário e financeiro. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 2015, Santa Catarina. **Anais...** Santa Catarina, 2015.

NAVARRO GALERA, A.; BOLÍVAR RODRÍGUES, M. P. Introduction to the special issue : the global anti- corruption discourse - towards integrity management ? **Public Administration and Development**, [S.l.], v. 32, n. 1, p. 1-10, 2012.

OLIVEIRA NETO, J. D.; SOUSA GOMES, G.; TITTON, L. A. Using technology driven flipped class to promote active learning in accounting. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 13, n. 1, p. 49-64, 2017.

PECI, A.; PIERANTI, O. P.; RODRIGUES, S. Governança e new public management: convergências e contradições no contexto brasileiro. **Organizações & Sociedade**, Bahia, v. 15, n. 46, p. 39-55, 2008.

PIMENTEL, A. A teoria da aprendizagem experiencial como alicerce de estudos sobre desenvolvimento profissional. **Estudos de Psicologia (Natal)**, Natal, 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**, [S.l.], v. 20, n. 4, p. 334-350, 2003.

PIRES, A. L. O. Reconhecimento e validação das aprendizagens experienciais: uma problemática educativa. **Sísifo - Revista de Ciências da Educação**, Bahia, v. 2, n. 2007, p. 5-20, 2007.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

PWC, P. **Uma nova era na contabilidade governamental**. [S.l.: s.n.], 2013.

RAMOS, M. N. É possível uma pedagogia das competências contra-hegemônica: relações entre pedagogia das competências, construtivismo e neopragmatismo. **Trabalho, Educação e Saúde**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 93-114, 2003.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

ROCHA, E. **O que é etnocentrismo?** São Paulo: Brasiliense, 1988.

RONCHETTO, J. R. et al. Multimedia delivery systems: a bridge between teaching methods and learning styles. **Journal of Marketing Education**, [S.l.], v. 14, n. 1, p. 12-21, 1992.

SANTOS, M. F. B. A. **Cultura organizacional e o custeio variável**: um estudo em uma organização militar prestadora de serviços da Marinha do Brasil. 2012. 180 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

SANTOS, M. F. B. **Estratégias e ações para melhoria do gasto público**: a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) na setorial de contabilidade da Marinha do Brasil. Rio de Janeiro: Escola de Guerra Naval, 2016.

SANTOS, M. F. B. et al. Implantação das IPSAS: percepções e expectativas dos profissionais contábeis de um Órgão Setorial de Contabilidade. In: ENCONTRO DA ANPAD - ENANPAD, 43., 2019, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2009, n. 1977, p. 1-17.

SANTOS, M. F. B.; FONSECA, A. C. P. D.; CARVALHO, M. D. S. Enduring "Accounting" Project: um olhar crítico e alternativo para a agenda da reforma da contabilidade no setor público brasileiro. In: ENCONTRO DA ANPAD - ENANPAD, 43., 2019, São Paulo. **Anais...** São Paulo, n. 1977, p. 1-17, 2019.

SCIULLI, N.; SIMS, R. Public sector accounting education in Australian universities: an exploratory study. **Sunway Academic Journal**, Carolina do Norte, v. 4, p. 44-58, 2007.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Portaria STN nº 136, de 06 de março de 2007. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2007.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2013. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_634\\_2013\\_Processo\\_Convergencia.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf)>. Acesso em: 17 mar. 2020.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e Municípios.** Brasília, DF, 2015. Disponível em:

<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/36610/CPU\\_Portaria+STN+548-2015+-+Anexo+PIP-CP.pdf/094bd48c-80cb-46e0-9d6d-711ee9bb4742](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/36610/CPU_Portaria+STN+548-2015+-+Anexo+PIP-CP.pdf/094bd48c-80cb-46e0-9d6d-711ee9bb4742)>. Acesso em: 17 mar. 2020.

SILVA NETO, A. F. **Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais**. 2017. 163 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, 2017.

SOARES, R. C. M. **Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil: casos do Brasil, EUA e Japão**. 2005. 131 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

SUGAHARA, S.; BOLAND, G. The role of cultural factors in the learning style preferences of accounting students: a comparative study between Japan and Australia. **Accounting Education**, London, v. 19, n. 3, p. 235-255, 2010.

SUTCLIFFE, P. The standards programme of IFAC's public sector committee. **Public Money and Management**, London, v. 23, n. 1, p. 29-36, 2003.

SVINICKI, M. D.; DIXON, N. M. The Kolb Model modified for classroom activities. **College Teaching**, London, v. 35, n. 4, p. 141-146, 1987.

SZUSTER, N. Temos que nos orgulhar na Contabilidade brasileira. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 26, n. 68, p. 121-125, 2015.

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

TAPANES, M. A.; SMITH, G. G.; WHITE, J. A. Cultural diversity in online learning: a study of the perceived effects of dissonance in levels of individualism/collectivism and tolerance of ambiguity. **The Internet and Higher Education**, [S.l.], v. 12, n. 1, p. 26-34, 2009.

TRAD, L. A. B. Grupos focais: conceitos, procedimentos e reflexões baseadas em experiências com o uso da técnica em pesquisas de saúde. **Physis: Revista de Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 3, p. 777-796, 2009.

TROMPENAARS, F.; HAMPDEN-TURNER, C. **Riding the waves of culture: understanding diversity in global business**. UK: Hachette, 2011.

TUNG, R. L. The cross-cultural research imperative: the need to balance cross-national and intra-national diversity. **Journal of International Business Studies**, [S.l.], v. 39, n. 1, p. 41-46, 2008.

VEGA, R. O. M. et al. A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma análise nos municípios do COREDE-FO. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Piauí, v. 2, n. 2, p. 33-50, 2015.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

VERMA, S. **The influence of culture and politics on accounting change in India from 1947 to 1998**. 2000. 506 f. Tese (Doutorado em Filosofia) - Warwick Business School, University of Warwick, United Kingdom, 2000.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M. de; NETO, O. A. P. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, Pernambuco, v. 6, n. 2, p. 1-20, 2012.

WOODYATT, R.; FINNERAN, C. A.; STEPHENSON, R. In-person versus online focus group discussions: a comparative analysis of data quality. **Qualitative Health Research**, [S.l.], v. 26, n. 6, p. 741-749, 2016.

WORTMEYER, D. S. **O desenvolvimento de valores morais na socialização militar: entre a liberdade subjetiva e o controle institucional**. 2017. 278 f. Tese (Doutorado em Processos de Desenvolvimento Humano e Saúde) - Instituto de Psicologia, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2017.

YAMAZAKI, Y. Learning styles and typologies of cultural differences: a theoretical and empirical comparison. **International Journal of Intercultural Relations**, Processos de Desenvolvimento Humano e Saúde, [S.l.], v. 29, n. 5, p. 521-548, 2005.

YIN, R. K. **YIN\_estudo\_de\_caso\_planejamento\_e\_metodos\_2001.pdf**. [S.l: s.n.].

YOKOI, Y. Razão contábil. Bimestral, contabilidade e auditoria. **Revista Capital Aberto**, Edição 149, 10 maio 2016. Disponível em: <<http://capitalaberto.com.br/temas/contabilidade-e-auditoria/razao-contabil/#.Vz3QMfkrL4Y>>. Acesso em: 25 ago. 2021.

ZHU, C.; VALCKE, M.; SCHELLENS, T. Cultural differences in the perception of a social-constructivist e-learning environment. **British Journal of Educational Technology**, [S.l.], v. 40, n. 1, p. 164-168, 2009.

ZULL, J. E. The art of changing the brain. **Educational Leadership**, [S.l.], v. 62, n. 1, p. 68-72, 2004.



## **APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO**

### **1) Título do protocolo do estudo:**

VALORES CULTURAIS E ESTILOS DE APRENDIZAGEM DOS OFICIAIS ALUNOS INTENDENTES DA MARINHA DO BRASIL E SEUS IMPACTOS NO PROCESSO DE CAPACITAÇÃO DAS IPSAS.

### **2) Convite**

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa: VALORES CULTURAIS E ESTILOS DE APRENDIZAGEM DOS OFICIAIS ALUNOS INTENDENTES DA MARINHA DO BRASIL E SEUS IMPACTOS NO PROCESSO DE CAPACITAÇÃO DAS IPSAS. Antes de decidir se participará, é importante que você entenda por que o estudo está sendo feito e o que ele envolverá. Reserve um tempo para ler cuidadosamente as informações a seguir e faça perguntas se algo não estiver claro ou se quiser mais informações. Não tenha pressa de decidir se deseja ou não participar desta pesquisa.

### **3) O que é o projeto?**

O projeto consiste em uma pesquisa de dissertação para obtenção do título de mestre.

### **4) Qual é o objetivo do estudo?**

Identificar de que maneira os valores culturais e estilos de aprendizagem predominantes dos Oficiais Alunos Intendentes da Marinha do Brasil impactam no processo de capacitação para a adoção das IPSAS.

### **5) Por que eu fui escolhido(a)?**

Os participantes da pesquisa serão Oficiais Alunos Intendentes realizando o curso de Aperfeiçoamento para Oficiais no ano de 2020.

### **6) Eu tenho que participar?**

Você é quem decide se gostaria de participar ou não deste estudo/pesquisa. Se decidir participar da pesquisa “VALORES CULTURAIS E ESTILOS DE APRENDIZAGEM DOS OFICIAIS ALUNOS INTENDENTES DA MARINHA DO BRASIL E SEUS IMPACTOS NO PROCESSO DE CAPACITAÇÃO DAS IPSAS”, você receberá uma cópia assinada deste Registro para guardar e deverá assinar um termo de consentimento. Mesmo se você decidir participar, você ainda tem a liberdade de se retirar das atividades a qualquer momento, sem qualquer justificativa. Isso não afetará em nada sua participação em demais atividades e não causará nenhum prejuízo.

### **7) O que acontecerá comigo se eu participar? O que eu tenho que fazer?**

Os voluntários responderão presencialmente a um questionário e participarão, posteriormente, caso seja selecionado, de um grupo focal *online* sobre o tema em estudo, ou seja, sobre os valores culturais e estilos de aprendizagem e os impactos no processo de capacitação das IPSAS. Durante o grupo focal e/ou questionário, o voluntário não será identificado pelo nome, serão atribuídos códigos de identificação.

### **8) O que é exigido de mim nesse estudo além da prática de rotina?**

Apenas relatar sobre sua percepção quanto aos seus valores culturais e estilos de aprendizagem e os impactos no processo de capacitação das IPSAS.

### 9) Eu terei alguma despesa ao participar da pesquisa?

As despesas inerentes à participação na pesquisa serão basicamente os gastos pessoais de locomoção até o local onde será aplicado o questionário (Centro de Instrução e Adestramento Almirante Newton Braga) e, posteriormente, os gastos com energia elétrica e internet para participação do grupo focal *online*. Essas despesas não serão ressarcidas.

### 10) Quais são os eventuais riscos ao participar do estudo?

O voluntário, durante a pesquisa, poderá se sentir desconfortável ou tímido ao participar do grupo focal, cansado ao preencher o questionário, intimidado ou receoso de que o sigilo seja quebrado. Além disso, a aplicação do questionário de forma presencial pode expor os participantes a riscos à sua saúde devido a pandemia causada pelo coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19). Desta forma, o participante poderá interromper sua participação a qualquer momento, solicitar a não inclusão de alguma fala ou de não responder a alguma pergunta. Além disso, será garantido o anonimato no preenchimento do questionário e durante o grupo focal, onde será atribuído um código ao participante. Para minimizar os riscos à saúde, serão adotados protocolos como distanciamento entre os respondentes, utilização de máscara e álcool em gel, além da higienização do local em que será feita a aplicação do questionário.

### 11) Quais são os possíveis benefícios de participar?

A pesquisa poderá proporcionar informações que permitam à Marinha do Brasil estabelecer estratégias mais adequadas de aprendizagem, o que permitirá formar Oficiais mais capacitados para atuar nas suas funções. Desta forma, os participantes da pesquisa, muito embora já estejam prestes a concluir o curso, poderão se beneficiar da pesquisa futuramente, ao receber em suas organizações, militares mais bem qualificados que serão seus subordinados e lhes oferecerão uma melhor assessoria para tomada de decisões. O reflexo disso na sociedade é o aumento da transparência pública com a melhoria na qualidade das informações prestadas.

### 12) O que acontece quando o estudo termina?

Ao fim da pesquisa, após defesa e aprovação pela banca examinadora, o material será disponibilizado para a Biblioteca da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro para futuras consultas e pesquisas. Além disso, após defesa a pesquisa será transformada em artigo e submetida a eventos e periódicos para publicação.

### 13) E se algo der errado?

Ao decidir participar, você ainda tem a liberdade de se retirar da pesquisa a qualquer momento, sem qualquer justificativa. Isso não afetará em nada sua participação em demais atividades e não causará nenhum prejuízo.

### 14) Minha participação neste estudo será mantida em sigilo?

Sim, sua participação será mantida em sigilo.

### 15) Contato para informações adicionais

Dados do(a) pesquisador(a) responsável: Mestranda Mônica Ferreira Amorim Vargas de Souza (PPGCC/UFRJ)

Endereço: Av. Pasteur, nº 250 – sala 250 – Praia Vermelha – E-mail: [monicavargas.ufrj@gmail.com](mailto:monicavargas.ufrj@gmail.com) – Cel: (21) 99884-0486

Dados do CEP: Comitê de Ética em Pesquisa do CFCH – Campus da UFRJ da Praia Vermelha – Prédio da Decania do CFCH, 3º andar, Sala 30 – Telefone: (21) 3938-5167 – Email: [cep.cfch@gmail.com](mailto:cep.cfch@gmail.com)

Dados da Instituição Proponente: Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis – PPGCC/UFRJ  
Endereço: Av. Pasteur, nº 250 – sala 250 – Praia Vermelha – E-mail: [ppgcc@facc.ufrj.br](mailto:ppgcc@facc.ufrj.br)

### **16) Remunerações financeiras**

Nenhum incentivo ou recompensa financeira está previsto pela sua participação nesta pesquisa.

Obrigado por ler estas informações. Se deseja participar deste estudo, assine o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido anexo e devolva-o ao(à) pesquisador(a). Você deve guardar uma cópia destas informações e do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido para seu próprio registro.

1 – Confirmando que li e entendi a folha de informações para o estudo acima e que tive a oportunidade de fazer perguntas.

2 – Entendo que minha participação é voluntária e que sou livre para retirar meu consentimento a qualquer momento, sem precisar dar explicações, e sem sofrer prejuízo ou ter meus direitos afetados.

3 – Concordo em participar da pesquisa acima.

Nome do participante: \_\_\_\_\_

Assinatura do participante: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

## ANEXO A – APROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DO LSI 3.1 POR ALICE KOLB



**GSCcontracts** <GSCcontracts@kornferry.com>

to GSCcontracts, me ▾

Hello Mônica – Your research has been approved by Alice Kolb.

Our support team will contact you once shipment is ready to ship or if they have questions.

Regards,  
Jackie

**Jackie Pivec**

Licensing Account Manager

Korn Ferry

1+(612) 373.3593

## ANEXO B – TERMO DE UTILIZAÇÃO DO LSI



### CONDITIONAL USE AGREEMENT

For good and valuable consideration, the receipt and legal sufficiency of which are hereby acknowledged, I hereby agree that the permission granted to me by the Korn Ferry ("KF") to receive and utilize the Learning Style Inventory ("LSI") is subject to the following conditions, all of which I hereby accept and acknowledge:

1. I will utilize the LSI for research purposes only and not for commercial gain.
2. I will pay to KF a fee per launch of \$3 for LSI3.1 online or \$5 for LSI4 online. KF will invoice monthly, and I agree to pay such invoices within thirty (30) days of the date of invoice. **\*\*Paper-based assessments used for research purposes only are provided free of charge.**
3. The LSI, and all derivatives thereof, is and shall remain the exclusive property of KF; KF shall own all right, title and interest, including, without limitation, the copyright, in and to the LSI.
4. I will not modify or create works derivative of the LSI or permit others to do so. Furthermore, I understand that I am not permitted to reproduce the LSI for inclusion in my thesis/research publication.
5. I will provide KF with a copy of any research findings arising out of my use of the LSI and will cite KF in any of my publications relating thereto.
6. To translate the LSI, I need specific permission from KF. If permission is granted, I will use the translation for my research only, and I am not permitted to include this translation in my thesis/research publication.
7. KF will have no obligation to provide me with any scoring services for my use of the LSI other than the Algorithm used to score results.
8. KF will not be deemed to have made any representation or warranty, express or implied, in connection with the LSI, including, but not limited to, the implied warranties of merchantability and fitness for a particular purpose.
9. My rights under this Agreement are non-transferable and non-exclusive and will be limited to a period of two (2) years from the date of this Agreement.
10. KF may immediately terminate this Agreement by giving written notice to me in the event I breach any of this Agreement's terms or conditions.



11. This Agreement will be construed in accordance with the laws of Pennsylvania without recourse to its conflict of laws principles.
12. This Agreement may not be assigned by me without the prior written consent of KF.
13. Failure by KF to enforce any provisions of this Agreement will not be deemed a waiver of such provision, or any subsequent violation of the Agreement by me.
14. This is the entire agreement with KF pertaining to my receipt and use of the LSI, and only a written amendment signed by an authorized representative of KF can modify this Agreement.

Agreed and understood:



Signature

MÔNICA F.A. VARGAS DE SOUZA  
Print Name

12/09/2020  
Date