

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

UMA REVISÃO BIBLIOMÉTRICA E
SISTEMÁTICA DE LITERATURA
SOBRE A APLICAÇÃO DO MODELO
DE HOFSTEDÉ-GRAY NA
CONTABILIDADE

Arickson Renato Rodrigues da Silva Maocha

Lisboa, março de 2025

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

UMA REVISÃO BIBLIOMÉTRICA E
SISTEMÁTICA DE LITERATURA
SOBRE A APLICAÇÃO DO MODELO
DE HOFSTEDE-GRAY NA
CONTABILIDADE

Arickson Renato Rodrigues da Silva Maocha

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica do professor doutor Fábio Henrique Ferreira de Albuquerque, professor coordenador da área científica da Contabilidade e Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente: Professora Doutora Alexandra Margarida Clemente Rodrigues Domingos

Vogal: Professor Doutor Pedro Miguel Baptista Pinheiro

Vogal: Professor Doutor Fábio Henrique Ferreira de Albuquerque

Lisboa, março de 2025

À minha esposa Ludimila da Silva Maocha,
pelo encorajamento para fazer este mestrado
e pela companheira de todas as horas que
tem sido.

“Nada estará perdido enquanto estivermos em busca”.

Santo Agostinho

Agradecimentos

Agradeço a Deus pelo dom da vida, pelo amor infinito e pelos dons concedidos, a toda a hora, em todo tempo (muitas vezes em forma de rostos, em pessoas), até mesmo quando não me apercebia disso.

Ao meu orientador, o professor doutor Fábio Albuquerque, a quem não tenho palavras para descrever o tamanho da minha gratidão. Não sei como recompensar tanto trabalho, tanta dedicação e tanto gosto pelo ensino e pelo projeto. Foi incansável, paciente, dedicado e sempre pronto a ajudar, mesmo quando o trabalho se revelava difícil e desgastante, o que permitiu vencer este desafio. Só peço a Deus que lhe abençoe em toda a sua vida. Bem-haja.

À doutora Adriana Barreto, pela preciosa ajuda, disponibilidade e partilha de conhecimentos.

Ao ISCAL que me acolheu nesse mestrado e pelas condições de ensino proporcionadas, bem como a todos os professores do Mestrado: foi gratificante aprender com profissionais de excelência.

À Associação *Just a Change*, pelo apoio e pelas horas disponibilizadas durante todo o tempo de elaboração desta dissertação, bem como a todos os meus amigos de trabalho (de missão): obrigado pelo apoio e pela compreensão.

À minha esposa Ludimila da Silva Maocha, por tudo. Pelo apoio, pela palavra amiga, pelo companheirismo e pelos momentos de sacrifício em prol deste mestrado. Obrigado por estares sempre ao meu lado.

Aos meus pais, filhos, amigos e familiares, pela ausência sentida durante este tempo de estudo e pelas conversas, passeios, convívios, momentos em família nos quais sentiram a minha ausência.

A todos os que rezaram por mim, interessaram-se pelo trabalho e ofereceram uma palavra amiga.

Obrigado!

Resumo

Os valores culturais de uma nação afetam tudo o que a envolve. A contabilidade, como uma subcultura, não está isenta da influência da cultura. Sob essa perspectiva, Gray (1988) propôs, a partir das dimensões culturais de Hofstede (1980), um modelo baseado em quatro valores culturais da contabilidade que tem sido a base teórica de investigações posteriores. Esta investigação apresenta uma revisão sistemática e bibliométrica de literatura sobre a aplicação do designado modelo de Hofstede-Gray na Contabilidade. A análise abarca questões relacionadas com o seu impacto e alcance, as metodologias utilizadas para a sua materialização, bem como os principais resultados obtidos pelas distintas investigações efetuadas. Foram identificados 70 estudos publicados em revistas científicas indexadas nas bases de dados da Scopus e Web of Science desde 1988 até ao ano de 2024. A informação foi analisada através dos recursos disponíveis no VOSviewer e na Bibliometrix. Os resultados apontam que o modelo de Hofstede-Gray tem servido como base teórica de diversos estudos e progressivamente utilizado e adaptado a diversos contextos e para a explicação de diferentes fenómenos na área da contabilidade, sendo continuamente objeto de crítica e propostas de revisão. Adicionalmente, encontra-se disseminado em diferentes países e regiões, não obstante a sua significativa concentração nos países de tradição anglo-saxónica. Este estudo procura contribuir para a academia ao fornecer um estado da arte sobre um modelo proposto há cerca de 40 anos, permitindo o desenvolvimento de futuros estudos a partir das lacunas identificadas, com potenciais consequências sociais e práticas oriundas das novas investigações.

Palavras-chave: contabilidade, cultura, Gray, Hofstede, revisão de literatura.

Abstract

The cultural values of a nation influence every aspect of its environment. As a subculture, accounting is not exempt from this influence. From this perspective, Gray (1988) proposed a model based on Hofstede's (1980) cultural dimensions, identifying four accounting cultural values that have served as the theoretical foundation for subsequent research. This study presents a systematic and bibliometric literature review on applying the Hofstede-Gray's model in accounting. It addresses its impact and scope, the methodologies employed for its implementation, and the main findings of various studies performed. A total of 70 studies published in scientific journals indexed in the Scopus and Web of Science databases between 1988 and 2024 were identified. The collected data were assessed using the tools available in VOSviewer and Bibliometrix. The results indicate that the Hofstede-Gray's model has been widely used as a theoretical framework for numerous studies, progressively adapted to various contexts, and applied to explain different accounting-related phenomena. The model remains a subject of critique and proposals for revision. Additionally, it has been disseminated across different countries and regions, although with a significant concentration in Anglo-Saxon countries. This study aims to contribute to academia by providing a state-of-the-art review of a model proposed nearly 40 years ago, from which future research can build upon the identified gaps, potentially leading to both social and practical implications arising from new investigations.

Keywords: accounting, culture, Gray, Hofstede, literature review.

Índice

1. Introdução.....	1
2. Enquadramento teórico.....	4
2.1. As dimensões culturais de Hofstede e subsequentes desenvolvimentos.....	4
2.2. O modelo dos valores culturais de Gray (1988).....	7
3. Metodologia e bases de dados.....	12
3.1. Descrição da investigação.....	12
3.2. Definição das questões de investigação.....	13
3.3. Definição do plano de investigação.....	15
3.4. Bases de dados e parâmetros de pesquisa.....	17
3.5. Fluxograma PRISMA.....	18
3.6. Visualização bibliométrica.....	22
4. Análise e discussão dos resultados.....	23
4.1. Análise dos resultados.....	23
4.1.1. O impacto e alcance dos estudos (Q1).....	23
4.1.1.1. O impacto dos estudos na literatura (SQ1.1).....	23
4.1.1.2. O âmbito geográfico dos autores (SQ1.2).....	34
4.1.1.3. O âmbito geográfico dos estudos (SQ1.3).....	40
4.1.2. As problemáticas, objetivos e as metodologias dos estudos (Q2).....	43
4.1.2.1. As problemáticas e objetivos de investigação mais frequentes (SQ2.1).....	43
4.1.2.2. Os materiais e os métodos mais frequentemente utilizados (SQ2.2).....	54
4.1.3. Os principais resultados e conclusões dos estudos (Q3).....	61
4.2. Discussão dos resultados.....	69
5. Conclusão.....	78
Referências Bibliográficas.....	81

Lista de tabelas

Tabela 2.1 Relação entre Gray (1988) e Hofstede (1980).....	9
Tabela 3.1 Parâmetros de seleção das investigações a serem analisadas	17
Tabela 3.2 Lista de artigos selecionados para o estudo.....	21
Tabela 3.3 Esquema da visualização bibliométrica.....	22
Tabela 4.1 Número de autores ou coautores por instituição	34
Tabela 4.2 Número de autores ou coautores e de instituições de afiliação por país	37
Tabela 4.3 Países mais vezes representados nas amostras dos estudos.....	42
Tabela 4.4 <i>Clusters</i> de palavras-chave	45
Tabela 4.5 <i>Clusters</i> por áreas temáticas dos estudos.....	47
Tabela 4.6 Materiais e métodos subjacentes aos estudos	55

Lista de figuras

Figura 2.1 Modelo teórico de Gray (1988).....	10
Figura 3.1 Diagrama PRISMA subjacente ao processo de seleção dos artigos	19
Figura 4.1 Número de artigos publicados para o período em análise.....	24
Figura 4.2 Número de artigos por autores ou coautores para o período em análise.....	26
Figura 4.3 Artigos mais citados	28
Figura 4.4 Número de citações por autor ou coautor	29
Figura 4.5 Número de publicações por revista	31
Figura 4.6 Número e média de citações por revista	32
Figura 4.7 Distribuição, por países, do número de instituições.....	35
Figura 4.8 Países representados nas amostras dos estudos.....	40
Figura 4.9 MVS da coocorrência das palavras-chave	44

Lista de abreviaturas

AA – *Advances in Accounting*

AAAJ – *Accounting Auditing & Accountability Journal*

ABR – *Accounting and Business Research*

AR – *Accounting Review*

APJAE – *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*

ARA – *Asian Review of Accounting*

BV – Bolsa de valores

C – *Cluster*

CCSM – *Cross Cultural & Strategic Management*

C y A – *Contaduria y Administracion*

EUA – Estados Unidos da América

ENRP – *Environmental reporting practices*

GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*

GMAP – *Global Management Accounting Principles*

GRI – *Global Reporting Initiative*

H – Hipótese

IASC – *International Accounting Standards Committee*

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IBM – *International Business Machines*

IDV – Individualismo

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IJA – *International Journal of Accounting*

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

JAPP – *Journal of Accounting and Public Policy*

JAOC – *Journal of Accounting and Organizational Change*

JIAAT – *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*

JIBS – *Journal of International Business Studies*

JIFMIM – *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*

JCI – 2024 - *Journal Citation Indicator*, atualização do ano de 2024

LRP – *Long Range Planning*

MAJ – *Managerial Auditing Journal*

MIR – *Management International Review*

MSC – Masculinidade

MVS – Mapa de Visualização de Sobreposição

PDI – Distância do poder

PME – Pequenas e médias empresas

PRISMA – *Preferred reporting items for systematic reviews and meta-analyses*

PWI – *Price Waterhouse International*

Q – Questão(ões) de investigação

SFAS – *Statement of Financial Accounting Standards*

SQ – Subquestão(ões) de investigação

UAI – Aversão à incerteza

UE – União Europeia

VSM – *Values Survey Module*

WGI – *Worldwide Governance Indicators*

WoS – Web of Science

1. Introdução

A influência da cultura na explicação do comportamento nos sistemas sociais tem sido reconhecida há algum tempo, com estudos nas mais variadas áreas científicas (Finch, 2010). A contabilidade, como sistema social (Harrison & McKinnon, 1986; Hofstede, 1980) ou como subcultura dentro da cultura nacional (Gray, 1988), não está isenta desta influência cultural, onde “o indivíduo aprende a linguagem especial da contabilidade e adota os princípios e tradições que lhe são exclusivos” (Fah, 2008, p.13). Assim, as atitudes e valores contabilísticos que compõem essa subcultura têm um efeito sobre a autoridade e a aplicação da contabilidade, bem como nos aspetos relativos à mensuração e à divulgação da informação (Gray, 1988).

Gray (1988) afirma que a compreensão da influência da cultura sobre a prática contabilística pode ajudar a explicar o potencial impacto na evolução e mudança contabilística resultante da crescente internacionalização de mercados e entidades. O autor identificou quatro valores culturais na área da contabilidade, a partir das dimensões culturais propostas por Hofstede (1980), que podem ajudar a verificar a influência da cultura nesse contexto. Para o efeito, propôs uma relação entre os referidos valores culturais e a sua influência na profissão e práticas contabilísticas.

Passados 37 anos desde a proposição de Gray (1988), muito se tem feito a favor da comparabilidade da informação financeira, através de processos de convergência ou adoção, cada vez mais generalizada, das normas internacionais de contabilidade e de relato financeiro, nomeadamente as *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS), e interpretações relacionadas, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) (Fah, 2008; Pereira & Albuquerque, 2022). No entanto, mesmo com o avançado processo em curso de harmonização contabilística internacional, a comparabilidade não tem sido uma meta simples de se alcançar (Wronski & Klann, 2020).

A proposta de Gray (1988) tem despertado a atenção de muitos investigadores na área da contabilidade. Embora não tenha proposto métricas mensuráveis para apoiar o seu modelo teórico, os investigadores têm procurado demonstrar a sua validade, defendendo que a sua importância reside no facto de se ter alargado o quadro teórico das dimensões culturais de

Hofstede (1980) e, assim, derivar os valores e sistemas contabilísticos a partir dos valores sociais e às normas institucionais (Egbunike & Ogdodo, 2015). Não obstante, a limitação subjacente ao modelo de Gray (1988) tem conduzido, por outro lado, a que alguns estudos utilizem os índices de valores culturais de Hofstede (1980), e seus subseqüentes desenvolvimentos, como métricas de suporte à validação dos valores culturais propostos por Gray (1988), dando origem ao que se tem denominado na literatura por modelo de Hofstede-Gray (designadamente, Albuquerque et al., 2024; Zarei et al., 2022).

Não obstante, ainda não há um consenso generalizado acerca da validade e contributos da utilização do modelo de Hofstede-Gray. Assim, se há estudos que comprovam a validade do modelo de Gray (designadamente, Douppnik & Salter, 1995; Yousuf & Aldamen, 2021), outros identificam muitas limitações e criticam a forma inquestionável como muitos investigadores o têm aceitado e aplicado (designadamente, Baydoun & Willett, 1995; Baskerville, 2003; Heidhues & Patel, 2011; Gierusz et al., 2021).

Nesse sentido, o presente estudo tem por objetivo geral apresentar uma revisão bibliométrica e sistemática de literatura sobre o modelo de Hofstede-Gray na área da contabilidade, abarcando três questões relacionadas com os seguintes âmbitos de análise (objetivos específicos), objeto de posterior desenvolvimento, nomeadamente: i) o impacto e o alcance do seu modelo teórico; ii) as problemáticas e os objetivos, bem como as metodologias utilizadas pelos estudos; iii) e, por fim, as principais conclusões obtidas pelas distintas investigações efetuadas até à data.

Para o efeito, serão analisados estudos que usaram teoricamente os conceitos subjacentes aos valores culturais contabilísticos de Gray (1988), quer como referência isolada, quer através da sua combinação com outros referenciais teóricos, nomeadamente o designado modelo de Hofstede-Gray. Como fonte de informação, serão recolhidos estudos publicados em revistas científicas que se encontrem indexadas nas bases de dados da Scopus e Web of Science (WoS). A informação recolhida foi analisada através dos recursos disponíveis nos *softwares* VOSviewer e Bibliometrix.

Até à conclusão deste estudo, foram identificadas duas revisões de literatura sobre a influência da cultura na contabilidade em áreas relativamente próximas, nomeadamente as efetuadas por Khlif (2016) e Salter et al. (2024). No entanto, a primeira centra-se nas dimensões culturais de Hofstede (1980) e seus subseqüentes desenvolvimentos, abarcando,

exclusivamente, o período mais recente (entre 1995 e 2015). A segunda, por sua vez, abarca outros referências teóricos para além do modelo de Hofstede-Gray, concentrando-se, no entanto, apenas na evolução relativa à última década (2013 a 2023). Adicionalmente, apresentam metodologias distintas das propostas para este estudo, nomeadamente em termos de cobertura das publicações.

Como tal, observa-se a manutenção de uma lacuna que este estudo visa colmatar, através de uma abordagem bibliométrica e sistemática centrada no modelo de Hofstede-Gray na área da contabilidade, utilizando base de dados mais diversas e para um período mais alargado (desde a sua publicação até à atualidade). Consequentemente, este estudo apresenta-se relevante para a literatura ao propor uma revisão de literatura com o auxílio de metodologias apropriadas para a qual, até à data, não se conhecem estudos similares, contribuindo para consolidar o estado da arte relativamente ao tema proposto.

Ao preencher a lacuna existente na literatura sobre o modelo de Hofstede-Gray na área da contabilidade, o estudo poderá servir como fonte imediata de futuros trabalhos desenvolvidos sobre a influência da cultura nessa área, particularmente tendo por base o referido modelo. Adicionalmente, apresentando-se como uma revisão de literatura baseada nas distintas vertentes de análise desse modelo e da sua influência, as suas conclusões permitirão identificar não só as áreas de aplicação que têm sido objeto de um maior número de investigações e os seus mais recentes desenvolvimentos, mas, também, as que ainda se apresentam incipientes ou pouco desenvolvidas. Inclui-se, ainda, nesse âmbito, as áreas geográficas e temáticas que se tem destacado e as que ainda carecem de novos estudos ou primeiras análises por parte de futuros investigadores.

O estudo encontra-se estruturado em cinco capítulos, para além deste primeiro, relativo à introdução. O segundo apresenta o enquadramento teórico, onde se descreve, de forma sucinta, os principais conceitos subjacentes ao modelo de Hofstede-Gray. Na sequência, o terceiro capítulo desenvolve as linhas metodológicas e as bases de dados utilizadas para a realização da presente investigação. O quarto capítulo apresenta e discute os resultados obtidos. Por fim, o quinto capítulo descreve as principais conclusões obtidas neste estudo, bem como as suas limitações e sugestões para futuras investigações.

2. Enquadramento teórico

Este capítulo encontra-se dividido em duas secções. A primeira apresenta uma breve descrição acerca das dimensões culturais de Hofstede (1980), antecessoras do modelo de Gray (1988), e os seus subsequentes desenvolvimentos. A segunda apresenta, por fim, o modelo dos valores culturais propostos por Gray (1988).

2.1. As dimensões culturais de Hofstede e subsequentes desenvolvimentos

De acordo com Guermazi e Halioui (2020, p.1), “a cultura é um conceito que tem sido estudado, investigado e discutido há milhares de anos”. Distintas investigações, designadamente Douglas (1977) e Hofstede (1980), reconheceram e explicaram a importância da cultura para influenciar e demonstrar o comportamento nos sistemas sociais (Gray, 1988). Para Hofstede (1980), a cultura não consiste em algo que possa ser herdado, mas sim adquirido por meio do ambiente social no qual o homem se insere, sujeitando-se a ser construída, reconstruída e transformada mediante a necessidade do ambiente onde está inserida (Wronski & Klann, 2020).

Hofstede (1980) apresentou um estudo “aprofundado e muito reconhecido sobre a cultura, onde descreve a cultura como uma programação coletiva da mente, que distingue os membros de um grupo ou sociedade de outro” (Guermazi & Halioui, 2020, p. 1-2). O autor realizou dois estudos iniciais, concebidos entre 1967 e 1969 e entre 1971 e 1973, a 116.000 colaboradores da *International Business Machines (IBM) Corporation*, em 72 países, contemplando 20 línguas distintas (Baskerville, 2003). Para o efeito, o investigador utilizou um questionário (pesquisa de atitudes) com cerca de 30 questões sobre diversos temas organizacionais, tendo como objetivo detetar elementos estruturais da cultura, sobretudo os que mais afetavam o comportamento em situações de trabalho nas organizações e instituições (Egbunike & Ogbodo, 2015; Douppnik & Tsakumis, 2004; Gray, 1988).

Hofstede (1980) divulgou, com base em 40 dos 72 países analisados, quatro fatores que, isoladamente, davam origem às dimensões culturais, isto é, às quatro dimensões de valores culturais a partir dos quais os países poderiam ser posicionados (Karaburun & Demirci, 2020; Ozdasli & Bitlisli, 2020), a saber:

- Individualismo *versus* coletivismo: a prioridade, durante a interação com o ambiente social/institucional, encontra-se nos interesses pessoais do indivíduo (característica individual, e não de uma sociedade). O aspecto central, nesse âmbito, é o “eu”. O individualismo refere-se às expectativas pessoais nas decisões tomadas. O coletivismo, pelo contrário, caracteriza as sociedades nas quais os indivíduos são integrados, desde o nascimento, em grupos fortes e coesos que os protegem para toda a vida em troca de uma lealdade inquestionável. Os indivíduos com estrutura mais coletivista são mais fortes e compatíveis com os grupos.
- Baixa distância do poder *versus* alta distância do poder: a desigualdade na repartição do poder é aceita, da parte dos que se encontram numa fraca posição de poder, como uma situação normal nos processos dentro de uma instituição (aceitação da desigualdade de poder).
- Fraca aversão à incerteza *versus* forte aversão à incerteza: está subjacente ao conceito de risco (rácio entre a probabilidade e a ocorrência de um evento). Esta dimensão mede o grau de inquietude do indivíduo face às situações desconhecidas ou incertas. Há um desconforto, em relação às coisas novas, que são surpreendentes e diferentes do normal. Este sentimento exprime-se, entre outros, pela ansiedade, preocupação e a necessidade de previsibilidade, que se revela também por uma necessidade de existência de regras, sejam elas escritas ou não.
- Masculinidade *versus* feminilidade: examina a distribuição de valores culturais entre géneros. A masculinidade caracteriza as sociedades cujos valores dominantes estão baseados na assertividade e na competição, onde prevalece a agressividade nas atividades e uma tendência materialista. Por outro lado, os elementos da cultura feminina priorizam as relações interpessoais, sendo os valores dominantes estão baseados na harmonia, na compaixão, na bondade e na preocupação com os outros.

Posteriormente, os estudos de Hofstede (1991), Hofstede e Bond (1988) e Hofstede et al. (2010) alargaram o modelo teórico inicial para seis dimensões, incluindo a orientação para o longo prazo *versus* orientação para o curto prazo e a indulgência *versus* restrição, os quais se encontram definidos da seguinte forma (Albuquerque et al., 2024; Ozdasli & Bitlisli, 2020):

- Orientação a longo prazo *versus* orientação a curto prazo: a orientação para o longo prazo caracteriza uma sociedade cujos valores são mais dinâmicos, onde está vincada a ideia de que os acontecimentos mais importantes ocorrerão no futuro (as atitudes são as de perseverança, de respeito pelo estatuto social de cada um no âmbito das relações sociais). Contrariamente, a orientação para o curto prazo, apresenta valores mais estáticos, onde prevalece a ideia de que os eventos mais importantes da vida já aconteceram ou estão a acontecer (solidez e estabilidade pessoais, a dignidade, o respeito pelas tradições, a reciprocidade de favores, oferendas e gentileza).
- Indulgência *versus* restrição: uma dimensão muito relacionada com o conceito de felicidade. Numa sociedade caracterizada pelo entusiasmo (pela liberdade) a percentagem das pessoas que se fazem felizes é maior. Há um maior controlo da vida pessoal e o lazer é importante. Por outro lado, numa sociedade onde a restrição está muito presente, o número de pessoas felizes é menor, sendo perceptível a impotência dos indivíduos.

O modelo cultural de Hofstede (1980), incluindo os seus subsequentes desenvolvimentos (nomeadamente, Hofstede, 1991; Hofstede & Bond, 1988; Hofstede et al., 2010), doravante simplifadamente mencionado como Hofstede (1980), representa a mais extensa pesquisa sobre as diferenças culturais até à data, sendo o modelo mais comumente utilizado nesse âmbito e igualmente considerado o mais abrangente em termos teóricos (Bakan, 2008; Karaburun & Demirci, 2020; Ozdasli & Bitlisli, 2020). Finch (2010) reforça que é através das dimensões culturais de Hofstede (1980) que existem medidas quantitativas para cada uma dessas variáveis, servindo de referência (*proxies*) para muitos investigadores que estudam diferenças interculturais em diferentes áreas e temáticas.

Não obstante, autores como Baskerville (2003) e Heidhues e Patel (2011), teceram críticas sobre as proposições de Hofstede (1980), nomeadamente:

- A não representatividade da amostra utilizada por Hofstede (1980), uma vez que essencialmente incluíram dados dos funcionários de apenas uma entidade multinacional, não representativa da diversidade de uma população e de uma cultura nacional, podendo, assim, encontrar-se enviesada pela influência da cultura organizacional;

- Adicionalmente, a generalização proposta para as culturas nacionais poderá não captar toda a diversidade cultural (heterogeneidade) existente dentro de um país, isto é, as dimensões culturais poderão não ser tão homogêneas como Hofstede (1980) supôs;
- Os desenvolvimentos teóricos propostos para as dimensões têm na sua base uma perspectiva ocidental, o que pode influenciar as conclusões sobre as culturas de outros países;
- Uso de uma escala inadequada para mensurar as dimensões culturais, na medida em que a cultura é um fenómeno complexo que poderá não ser totalmente captado por números;
- As culturas não podem ser estudadas de forma estática, utilizando-se dimensões fixas, uma vez que não são imutáveis;

Ao que pesem as referidas críticas, têm sido vistas como confiáveis para serem utilizadas como variáveis independentes na análise estatística de numerosos estudos (Baskerville, 2003; Heidhues & Patel, 2011).

A próxima subsecção descreve o modelo teórico desenvolvido por Gray (1988) a partir de Hofstede (1980).

2.2. O modelo dos valores culturais de Gray (1988)

A literatura tem reconhecido a influência do fator cultural na contabilidade e não exclui os eventuais impactos que pode causar no relato financeiro (Rodrigues et al., 2017). Nesse contexto, Gray (1988) apresenta-se como pioneiro na criação de um modelo de valores culturais no âmbito específico da contabilidade. Para o efeito, o autor sugere um quadro metodológico que tem a cultura como elemento fundamental na explicação e previsão das diferenças internacionais nos sistemas contabilísticos. Para Gray (1988), a cultura, além de ter impacto nas práticas contabilísticas de forma distinta em cada país, influencia o desenvolvimento (prática e execução) da contabilidade (Wronski & Klann, 2020).

Assumindo a existência de valores sociais, Gray (1988) constatou que também era possível identificar valores culturais no âmbito específico da subcultura da contabilidade que permitissem explicar as diferenças em torno do relato financeiro dos vários países (Pereira

& Albuquerque, 2022). Assim, e a partir das dimensões culturais de Hofstede (1980), o autor definiu quatro valores culturais da contabilidade (Gray, 1988), nomeadamente:

- Profissionalismo *versus* controlo estatutário: representa uma preferência pelo exercício do julgamento profissional individual e por manter a autorregulação profissional, opondo-se ao cumprimento de requisitos legais prescritivos e ao controlo estatutário.
- Uniformidade *versus* flexibilidade: constitui-se como uma preferência pela aplicação de práticas contabilísticas uniformes entre entidades e pela utilização coerente dessas práticas ao longo do tempo, opondo-se à flexibilidade (circunstâncias sentidas pelas instituições individuais).
- Conservadorismo *versus* otimismo: revela-se através da preferência por uma abordagem cautelosa de mensuração, de modo a lidar com a incerteza dos acontecimentos futuros, opondo-se a uma abordagem mais otimista e de assunção de riscos.
- Secretismo *versus* transparência: materializa-se através da uma preferência pela confidencialidade e pela restrição da divulgação de informação sobre a instituição por parte daqueles que estão estreitamente envolvidos na sua gestão, opondo-se a uma abordagem mais transparente, aberta e publicamente responsável.

Ao nível local (um país ou uma jurisdição) os dois primeiros valores culturais da contabilidade referem-se à autoridade e à aplicação da prática contabilística, ao passo que os dois últimos dizem respeito à mensuração e à divulgação da informação (Gray, 1988). O autor identificou, ainda, quatro hipóteses (H) de associação entre as dimensões culturais de Hofstede (1980) e os seus valores culturais no âmbito da contabilidade, a saber:

- H1: quanto mais elevada for a classificação de um grupo em termos de individualismo e quanto mais baixa for a sua classificação em termos de aversão à incertezas e distância do poder, maior será a probabilidade de obter uma classificação elevada em termos de profissionalismo.
- H2: quanto mais elevada for a classificação de um grupo em termos de aversão à incerteza e de distância do poder e quanto mais baixa for a sua classificação em termos de individualismo, maior será a probabilidade de obter uma classificação elevada em termos de uniformidade.

- H3: quanto mais elevada for a classificação de um grupo em termos da aversão à incerteza e quanto mais baixa for a sua classificação em termos de individualismo e masculinidade, maior será a probabilidade de obter uma classificação em termos de conservadorismo.
- H4: quanto mais elevada for a classificação de um grupo em termos de aversão à incerteza e distância do poder e quanto mais baixa for a sua classificação em termos de individualismo e masculinidade, maior será a possibilidade de obter uma classificação elevada em termos de secretismo.

A Tabela 2.1 identifica a relação proposta por Borker (2013) entre os valores culturais de Gray (1988) e as dimensões culturais de Hofstede (1980) em seu modelo mais amplo. Como tal, além das relações inicialmente propostas por Gray (1988), abarcam o entendimento do autor relativamente às possíveis relações que se estabelecem entre os valores culturais de Gray (1988) e as dimensões culturais de Hofstede (1980) e os seus subsequentes desenvolvimentos, onde se incluem os trabalhos de Hofstede (1991), Hofstede e Bond (1988) e Hofstede et al. (2010).

Tabela 2.1 Relação entre Gray (1988) e Hofstede (1980)

	PDI	IDV	MSC	UAI	Orientação a longo versus curto prazo	Indulgência versus restrição
Profissionalismo	+	-	-	++	+	-
Uniformidade	+	--	?	++	+	-
Conservadorismo	-	++	?	--	-	+
Secretismo	++	--	-	++	+	-

Notas: “+” significa uma associação positiva; “+ +” significa uma associação positiva forte; “-” significa uma associação negativa; “- -” significa uma associação negativa forte; “?” significa uma associação desconhecida.

Fonte: Borker (2013, p. 173)

Há muito que a percepção de que a cultura afeta os sistemas contabilísticos adotados por diversos países vem sendo afirmada (Jaggi, 1975; Perera & Chua, 2012). Respondendo a essas hipóteses, Gray (1988) eleva os valores culturais, os sistemas contabilísticos e as suas ligações com os valores sociais e as normas institucionais. Assim, o autor amplia o modelo de Hofstede (1980), postulando que os valores dos contabilistas e dos sistemas estão relacionados e derivam dos valores sociais únicos de cada país.

Doupnik e Tsakumis (2004) identificam o conceito de relevância cultural da contabilidade como essencial para uma análise intercultural das práticas contabilísticas dentro de cada contexto nacional, considerando a forma como as diferenças culturais afetam a forma como a informação financeira é interpretada e divulgada. Para os autores, as preferências culturais de um país ou grupo social afetam a forma como os indivíduos ou organismos interpretam as normas de contabilidade e, como tal, a relevância cultural apresenta-se crucial para uma adequada análise da harmonização contabilística internacional.

Na prática, os valores contabilísticos afetam os sistemas contabilísticos e, portanto, os fatores culturais influenciam diretamente o desenvolvimento dos sistemas contabilísticos, designadamente o relato financeiro de um determinado país (Doupnik & Tsakumis, 2004). Ainda de acordo com esses autores, os contabilistas tendencialmente aplicam as regras de contabilidade e relato financeiro de uma forma consistente com os seus valores culturais e, conseqüentemente, as suas decisões em tais matérias divergem entre países por via dos valores culturais intrínsecos dos contabilistas que aplicam as referidas regras.

A Figura 2.1 ilustra a relação entre os modelos teóricos de Hofstede (1980) e Gray (1988), tal como proposto por Doupnik e Tsakumis (2004).

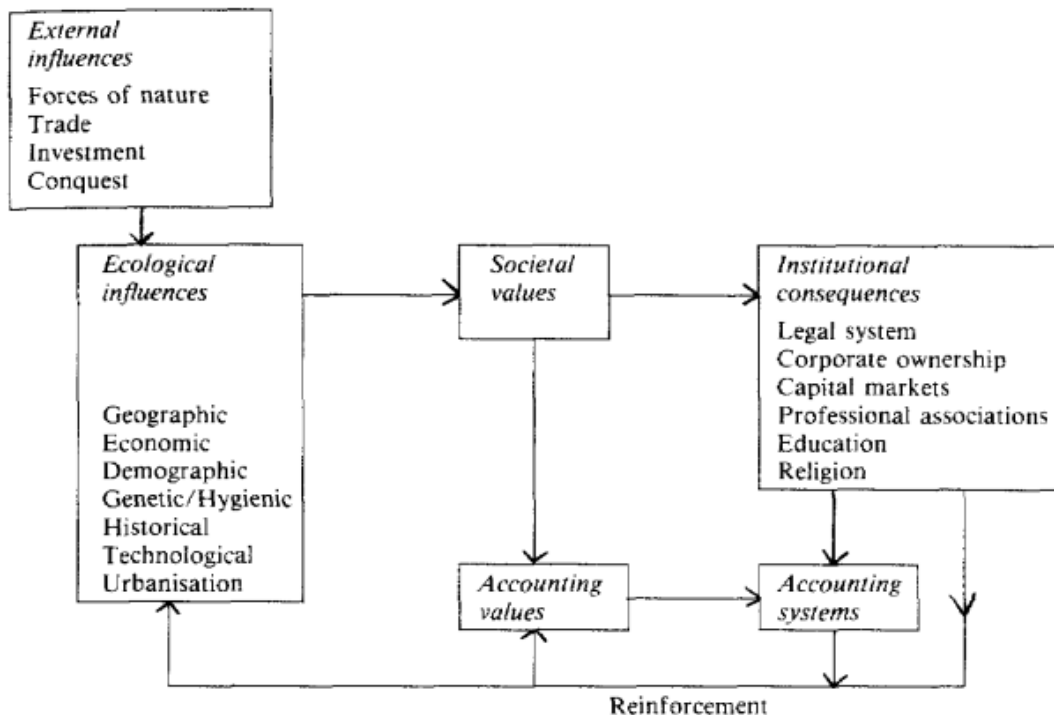


Figura 2.1 Modelo teórico de Gray (1988)

Fonte Gray (1988, p.7).

O modelo representado na Figura 2.1 resume, esquematicamente, a formação do modelo teórico de Gray (1988), ao relacionar as dimensões culturais (valores sociais ou *societal values*) de Hofstede (1980) com os seus valores culturais, introduzindo assim a hipótese da existência de uma subcultura contabilística onde “os sistemas de valores ou atitudes dos contabilistas podem ser esperados como estando relacionados e derivados de valores sociais” (Gray, 1988, p.5).

Gray (1988), em linha com Hofstede (1980), defende a ideia segundo a qual as diferenças entre os países estão relacionadas com os valores sociais, que se refletem em termos de possíveis consequências institucionais (*institutional consequences*), com os valores sociais, por sua vez, diretamente impactados pelas características locais (*ecological influences*) e indiretamente, por via destes últimos, pelas influências externas (*external influences*) (Salter & Lewis, 2011).

Não obstante, e ainda de acordo com Salter e Lewis (2011), Gray (1988) amplia o modelo de Hofstede (1980) ao considerar a forma como os valores sociais se refletem na subcultura da contabilidade, dando origem aos valores culturais da contabilidade (*accounting values*), bem como a forma como as consequências institucionais, por seu turno, impactam o relato financeiro, por via dos seus reflexos contabilísticos em matérias relativas à autoridade e aplicação, dando origem aos designados sistemas contabilísticos locais (*accounting systems*). Como tal, as consequências institucionais, tais como a forma dos mercados de capitais, o sistema legal e a tributação podem determinar os atributos do sistema contabilístico local, revelando-se em aspetos tais como a autoridade, a aplicação, a mensuração e a divulgação de informação. As consequências institucionais (ou os sistemas contabilísticos, no âmbito específico da contabilidade), oriundas dos valores sociais (ou dos valores culturais da contabilidade), reforçam e são reforçadas pela influência das características locais e dos efeitos que sobre estas exercem as influências externas.

O capítulo seguinte apresenta as linhas metodológicas e o processo de obtenção dos dados necessários à realização da presente investigação.

3. Metodologia e bases de dados

Este capítulo encontra-se dividido em cinco secções. A primeira descreve a investigação em geral, incluindo os passos que serão utilizados para dar cumprimento aos objetivos da investigação. A segunda apresenta, mais especificamente, a forma como se pretende dar resposta às questões e respetivas subquestões de investigação. A terceira apresenta as bases de dados utilizadas como fontes para a recolha, os parâmetros da pesquisa, bem como as palavras-chave utilizadas para a seleção dos artigos. A quarta apresenta o diagrama *preferred reporting items for systematic reviews and meta-analyses* (PRISMA) e os seus componentes. Por fim, a quinta apresenta a os instrumentos de visualização bibliométrica utilizados para a compilação e leitura dos dados extraídos.

3.1. Descrição da investigação

O objetivo deste trabalho consiste em efetuar uma revisão bibliométrica e sistemática da literatura sobre o modelo de Hofstede-Gray na área da contabilidade.

Para o efeito, adotou-se como referência o procedimento adaptado de Bellucci et al. (2022), a partir de Jesson et al. (2011), utilizado em trabalhos desta natureza e sumariamente descrito nos passos seguintes

- Definição das questões, no sentido de dar resposta aos objetivos gerais e específicos da investigação
- Definição do plano da investigação, através da identificação dos métodos e instrumentos a utilizar para dar resposta às questões;
- Pesquisa bibliográfica a partir das bases de dados propostas (no caso do presente estudo, Scopus e WoS), com base nos parâmetros de seleção e nas palavras-chave definidas;
- Utilização do diagrama PRISMA (Page et al., 2021), o qual consiste num mapa dos registos identificados ao longo dos passos anteriores, descrevendo o fluxo de informação e as razões para as exclusões e inclusões de documentos;

- Visualização bibliométrica, através do VOSviewer e da Bibliometrix, as quais correspondem às redes bibliométricas que contêm os resultados da pesquisa objeto de análise no estudo.
- Análise e discussão dos resultados obtidos, objeto dos próximos capítulos, o qual inclui a sua análise crítica, identificação de eventuais lacunas e possíveis caminhos para futuras investigações.

As próximas secções apresentam a informação subjacente à concretização dos passos anteriormente descritos.

3.2. Definição das questões de investigação

Para atingir o objetivo geral desta revisão bibliométrica e sistemática de literatura, faz-se necessário garantir que os trabalhos selecionados deverão ter o modelo de Gray (1988) como a principal referência teórica, encontrando-se, ou não, associado aos índices culturais de Hofstede (1980) e seus subsequentes desenvolvimentos.

A definição das questões para esta investigação apoia-se em estudos similares desenvolvidos por autores tais como Beugelsdijk et al. (2017), Jackson (2020) e Kirkman et al. (2006), os quais estudaram o impacto e o alcance do modelo de Hofstede (1980) em matérias como a gestão, a liderança, a negociação nacional e internacional, a ética, as práticas organizacionais, tentando entender como o modelo foi adaptado e modificado em diferentes áreas e como foi integrado em pesquisas contemporâneas, sugerindo melhorias e adaptações para estudos futuros.

Nessa perspetiva, definiu-se para este estudo, três questões (Qx, onde x representa o número da questão em causa), e respetivas subquestões (SQx.y, onde x.y representa o número da subquestão em causa), que ajudassem a cumprir o objetivo geral de apresentar uma revisão bibliométrica e sistemática de literatura sobre o modelo de Gray (1988) na área da contabilidade. Para o efeito, foram definidas três questões, descritas a seguir, cada uma destas relacionadas com um dos âmbitos de análise (objetivos específicos) propostos, a saber: i) o impacto e alcance do seu modelo teórico; ii) as problemáticas e os objetivos, bem como as metodologias utilizadas; e, por fim, iii) as principais conclusões das distintas investigações até à data.

Q1: Qual o impacto e alcance dos estudos que utilizam o modelo de Hofstede-Gray como base teórica principal?

O modelo de Hofstede-Gray tem sido uma base teórica fundamental para diversos estudos na área da contabilidade, com um impacto significativo na literatura científica. A partir de uma análise aos trabalhos que utilizam esse modelo, poderá ser possível identificar a sua relevância, assim definida por via do número de publicações e citações em artigos, pelo âmbito geográfico dos estudos e das instituições de afiliações dos autores.

O impacto desses estudos pode, ainda, ser mensurado pelos níveis de reconhecimento nos círculos académicos, com uma forte presença em periódicos especializados (artigos de revistas).

Assim, e para responder à Q1, foram definidas três subquestões:

- SQ1.1 – Qual o impacto dos estudos?
- SQ1.2 – Qual é o âmbito geográfico dos autores ou coautores?
- SQ1.3 – Qual é o âmbito geográfico dos estudos?

Q2: Quais são as problemáticas e os objetivos, bem como as distintas metodologias que têm sido utilizadas para a concretização dos estudos que utilizam o modelo de Hofstede-Gray como base teórica principal?

Os estudos que utilizaram o modelo de Hofstede-Gray como referência teórica no âmbito da contabilidade fizeram-no, potencialmente, a partir de uma problemática e metodologias distintas para atingirem os objetivos a que se propuseram. A Q2 propõe-se a identificar, assim, os principais objetivos definidos pelos autores ou coautores dos estudos analisados e as respetivas linhas metodológicas propostas.

Assim, e para responder à Q2, foram definidas duas subquestões:

- SQ2.1 – Quais são as problemáticas e os objetivos de investigação mais frequentemente observados?
- SQ2.2 – Quais os materiais e métodos e as amostras mais frequentemente utilizados?

Q3: Quais são os principais resultados que têm sido identificados nos estudos que utilizam o modelo de Hofstede-Gray como base teórica principal?

Os trabalhos que utilizaram o modelo de Hofstede-Gray como referência teórica associaram o modelo, potencialmente, a distintas subáreas temáticas no âmbito da contabilidade, com resultados potencialmente divergentes. A questão proposta visa, assim, identificar os resultados desses trabalhos e agrupá-los em *clusters*, permitindo compreender a relevância da cultura para a explicação de distintos fenómenos na área da contabilidade.

A secção seguinte define o plano de investigação a ser seguido para dar resposta às questões e subquestões anteriormente propostas.

3.3. Definição do plano de investigação

Para responder às subquestões subjacentes à Q1, serão efetuadas análises bibliométricas e de conteúdo (sistemáticas) associadas ao impacto dos estudos e ao âmbito geográficos dos autores ou coautores e dos estudos efetuados, tal como detalhadas a seguir.

- SQ1.1 – Qual o impacto dos estudos?
O impacto dos estudos, em resposta à SQ1.1, será mensurado através da análise da evolução das publicações ao longo dos anos, do número de artigos e as suas citações, tanto em termos dos autores ou coautores, como das revistas onde se encontram inseridos.
- SQ1.2 – Qual é o âmbito geográfico dos autores ou coautores?
Em resposta à SQ1.2, recorreu-se à análise da afiliação dos autores ou coautores às distintas instituições, tanto em termos do país como da região geográfica.
- SQ1.3 – Qual é o âmbito geográfico dos estudos?
Para responder à SQ1.3, identificaram-se os países e as regiões associados às amostras subjacentes aos estudos coletados.

Para responder às subquestões integrantes da Q2, serão analisados, essencialmente, os principais *clusters* obtidos a partir das palavras-chave, com base na análise bibliométrica, assim como uma análise de conteúdo aos objetivos dos estudos, dos materiais e métodos utilizados para a concretização destes e, por fim, das principais métricas utilizadas para a definição das variáveis subjacentes a tais estudos. As referidas análises são detalhadas na sequência.

- SQ2.1 - Qual são os âmbitos e objetivos de investigação mais frequentemente observados?

Os trabalhos que utilizaram o modelo de Hofstede-Gray como referência teórica potencialmente associam o modelo a subáreas distintas no âmbito da contabilidade, com objetivos de análise diversos. Assim, e para responder à SQ2.1, analisar-se-ão os *clusters* da coocorrência de palavras-chave mais relevantes, assim definidas a partir daquelas que obtiveram um maior número de ocorrências ou forem de uso mais corrente, observado através do mapa de visualização de sobreposição (MVS) do VOSviewer. Adicionalmente, far-se-á uma análise, documento a documento, de modo a identificar e agrupar os objetivos subjacentes aos artigos coletados e, por fim, compará-los criticamente com os *clusters* identificados através do VOSviewer.

- SQ2.2 – Quais os materiais e métodos e as amostras mais frequentemente utilizados? Para responder à SQ2.2, serão analisados, documento a documento, os tipos de investigação, os métodos, as fontes de dados e as características das amostras mais frequentemente observadas nos estudos coletados.

Por fim, e no sentido de dar resposta à Q3, procurar-se-á analisar as principais conclusões subjacentes aos estudos coletados a partir de uma perspetiva global da influência da cultura na contabilidade. Pretende-se, assim, identificar a potencial relevância das variáveis culturais, no âmbito da contabilidade, para a explicação dos distintos eventos e fenómenos subjacentes às subáreas e objetivos de análise propostos.

Em síntese, esta investigação apresenta-se como uma combinação entre uma análise bibliométrica, de cariz mais quantitativo, e uma análise textual ou sistemática, de cariz mais qualitativo. A primeira, através do VOSviewer e da Bibliometrix, fornece dados que permitem responder à SQ1.1 e para a definição dos *clusters* de palavras-chave da SQ2.1. A segunda, através da leitura e análise de conteúdos (Booth et al., 2012), permitiu a obtenção de dados para responder às SQ1.2 e SQ1.3, bem como para as subquestões integrantes da Q2 (SQ2.1 e SQ2.2), à exceção da definição dos *clusters* de palavras-chave necessários à SQ2.1. Esta abordagem qualitativa foi utilizada, ainda, para responder à Q3.

A próxima secção apresenta as bases de dados e os parâmetros de pesquisa utilizados para a seleção das publicações a serem analisadas na presente investigação.

3.4. Bases de dados e parâmetros de pesquisa

A revisão sistemática de literatura será efetuada com base nos seguintes parâmetros identificados na Tabela 3.1.

Tabela 3.1 Parâmetros de seleção das investigações a serem analisadas

Parâmetros de seleção	
Base de dados	Scopus e WoS
Anos de publicação	1988 – 2024
Trabalhos	Artigos (<i>journals</i>)
Língua	Publicações em inglês

A Scopus e a WoS foram as bases de dados selecionadas para a recolha dos estudos objeto de análise na presente investigação. Para uma maior precisão da pesquisa nas bases de dados, utilizou-se nas chaves de pesquisa apenas os títulos, os resumos e as palavras-chave integrantes do parâmetro “TITLE-ABS-KEY” na Scopus, o qual, faz a separação desses três elementos, e do parâmetro “TOPIC” na WoS, o qual agrupa os mesmos três elementos que surgem de forma segregada na Scopus. O objetivo passa por obter campos de pesquisas semelhantes entre as bases de dados, com o propósito de não deturpar os resultados.

Quanto ao critério “ano de publicação”, a pesquisa utilizou o período subsequente ao ano em que o modelo de Gray (1988) foi proposto, correspondendo, assim, ao período que vai desde o ano de 1988 até ao presente ano de 2024 (até ao mês de agosto, inclusive).

A pesquisa limitou-se aos artigos publicados em *journals* (revistas). Este critério apresenta-se relevante, na medida em que implica a garantia do uso exclusivo de trabalhos científicos que passaram, previamente à sua publicação, pela análise de revisores.

Adicionalmente, apenas foram selecionados os documentos publicados em inglês, pelo facto de o inglês ser a língua mais consensualmente utilizada (por vezes exclusiva) pelas principais revistas científicas da área da contabilidade.

Para a identificação dos artigos, conforme os parâmetros definidos para o efeito, foram utilizadas fórmulas de pesquisa específicas nas bases de dados Scopus e WoS. Ambas as fórmulas empregam os operadores booleanos, o que implicou que as estruturas de pesquisa não diferissem substancialmente. A principal distinção entre elas reside na nomenclatura e

na organização das chaves dos critérios específicos de cada base de dados. Assim sendo, apresentam-se as fórmulas de pesquisa para a Scopus e para a WoS, respetivamente:

Na **Scopus**, utilizou-se a seguinte fórmula, resultando na obtenção de 179 documentos:

- (TITLE-ABS-KEY ("cultur*" AND value* AND account*) AND TITLE-ABS-KEY (gray* OR "hofstede-gray" * OR "hofstede - gray*") OR TITLE-ABS-KEY ((professionalism OR "statutory control" OR uniformity OR conformity OR conservatism OR optimism OR secrecy OR transparency) AND (cultur* and value* and account*)) AND (LIMIT-TO (SUBJAREA, "ECON") OR LIMIT-TO (SUBJAREA, "BUSI")) AND (LIMIT-TO (DOCTYPE, "ar") OR LIMIT-TO (DOCTYPE, "re")) AND (LIMIT-TO (LANGUAGE, "English"))).

Na **WoS** utilizou-se a seguinte formula, a partir da qual foram obtidos 123 documentos.

- Na WoS usou-se a fórmula (Topic ("cultur*" AND value* AND account*) AND Topic (gray* OR hofstede-gray* OR "hofstede - gray*") OR Topic ((professionalism OR "statutory control" OR uniformity OR conformity OR conservatism OR optimism OR secrecy OR transparency) AND ((cultur* and value* and account*)) AND PUBYEAR > 1987 AND PUBYEAR < 2025 AND (LIMIT-TO (SUBJAREA , "BUSI") OR LIMIT-TO (SUBJAREA, "ECON")) AND (LIMIT-TO (DOCTYPE , "ar") OR LIMIT-TO (DOCTYPE , "re")) AND (LIMIT-TO (LANGUAGE , "English"))).

A próxima secção identifica os resultados relativos à aplicação do fluxograma PRISMA.

3.5. Fluxograma PRISMA

Um dos últimos passos previamente à análise dos dados recolhidos é o mapeamento do caminho feito até se chegar aos 70 artigos e revisões de literatura objetos da revisão sistemática e bibliométrica de literatura proposta. Para o efeito, serviu-se do diagrama PRISMA, que consiste num mapa dos registos identificados ao longo dos passos da pesquisa, nomeadamente os primeiros resultados, as exclusões e inclusões de estudos, passando pela descrição do fluxo de informação e as razões para as exclusões, até à obtenção dos estudos que serão analisados ao fim do processo (Page et al., 2021).

A aplicação dos critérios de exclusão e inclusão foi efetuada através de uma análise documento a documento aos títulos, resumos, palavras-chave e, se necessário, ao texto que se apresentaram como adequados para o cumprimento dos objetivos do trabalho (Booth et al., 2012).

A Figura 3.1 apresenta o diagrama PRISMA, com os passos subjacentes à forma como foram identificados os artigos coletados para a revisão de literatura proposta para este estudo.

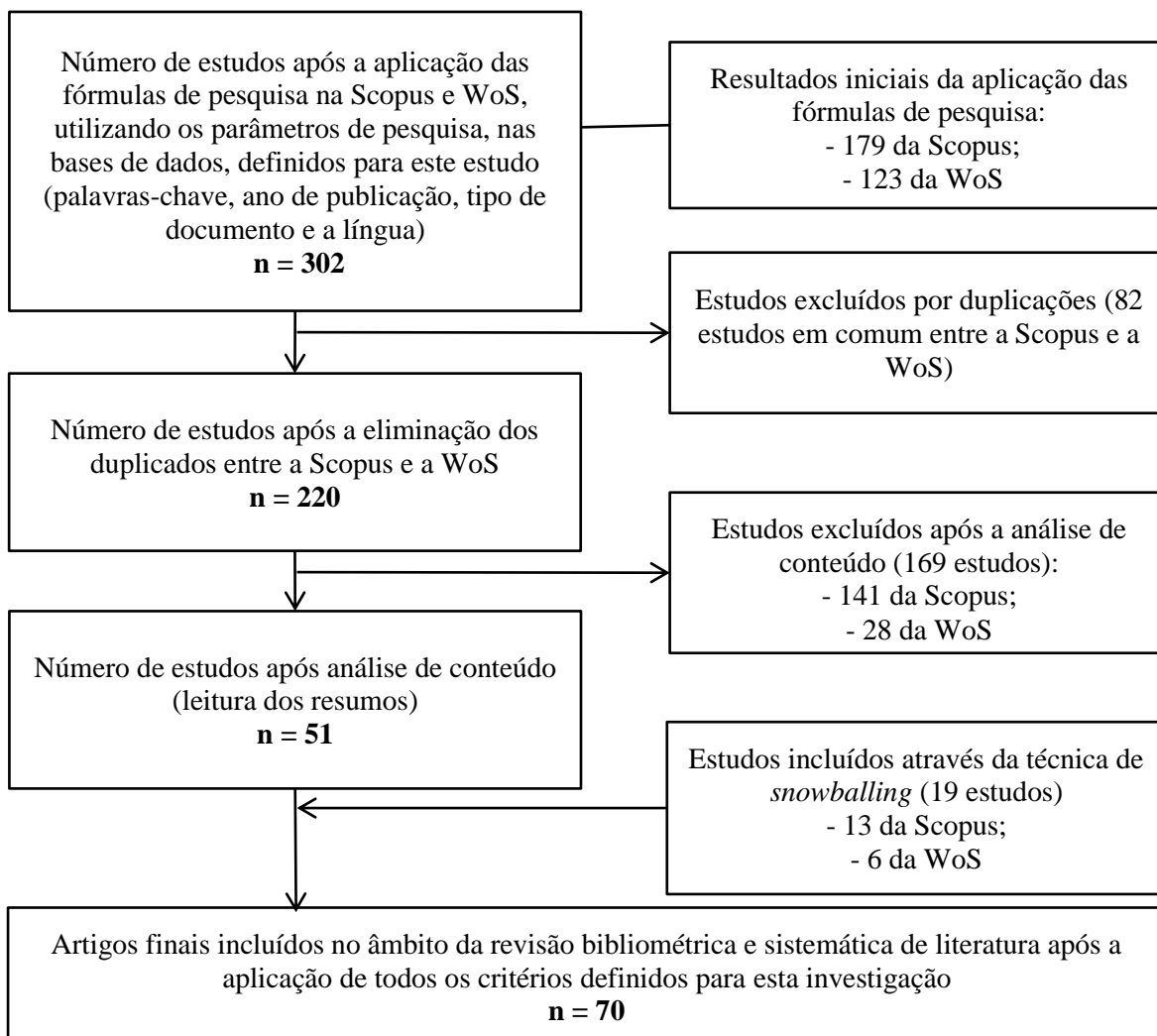


Figura 3.1 Diagrama PRISMA subjacente ao processo de seleção dos artigos

Para além dos parâmetros de pesquisa anteriormente mencionados, os critérios de exclusão identificados na Figura 3.1 foram as seguintes:

- O primeiro critério de exclusão consiste na eliminação da duplicação de estudos: partindo de duas bases de dados distintas, confirmou-se a existência de duplicações (estudos que estão na Scopus e na WoS em simultâneo). Para um melhor cruzamento

dos estudos provenientes das duas bases de dados, e para uma análise conjunta desses mesmos dados, efetuou-se uma análise com recurso ao RStudio – *software* informático que permite a fusão dos ficheiros Bibtext da Scopus e da WoS, que os converte num ficheiro único a ser lido e tratado na VOSviewer e na Bibliometrix. Da referida junção e análise, encontraram-se 82 artigos duplicados, os quais foram excluídos da lista de estudos a serem considerados na revisão sistemática de literatura.

- O segundo critério de exclusão respeita à análise de conteúdo, excluindo estudos cujo âmbito não se relaciona com a proposta desta investigação, a partir da leitura exhaustiva, embora naturalmente subjetiva, dos seus resumos. Após essa análise, foram excluídos 169 estudos que não se encontravam inseridos nos parâmetros propostos por revisão de literatura para a concretização dos seus objetivos, nomeadamente por não utilizarem o modelo de Hofstede-Gray como base teórica principal, por não ter relação com a área da contabilidade ou, ainda, por não mencionar Gray (1988) nem integrar a referida área (Abdolmohammadi & Baker, 2006; Anagnostopoulos & Buckland, 2007; Zarei et al., 2022).

Houve apenas um critério de inclusão adicional. A pesquisa na base de dados foi complementada com 19 artigos considerados relevantes para este estudo e que foram desconsiderados ao longo da aplicação dos critérios e operadores de pesquisa. Os referidos artigos, que se conformavam os critérios de pesquisa inicialmente definidos, pertenciam às bases de dados da Scopus (13 artigos) e WoS (seis artigos).

Em causa, estudos que se enquadram nos requisitos exigidos, mas que, por razões desconhecidas, foram excluídos ou não identificados ao longo do processo, uma vez que a cadeia de pesquisa não forneceu esses resultados. Blanco-Zaitegi et al. (2022) e Wohling (2014) consideram este processo como uma combinação entre uma pesquisa em bases de dados e a aplicação da técnica *snowballing*. A referida técnica permite obter maior integridade na identificação de documentos relevantes que não foram selecionados ou foram excluídos nas primeiras fases do processo (pesquisa em bases de dados), indo ao encontro de procedimentos similares aplicados por investigações dessa natureza, designadamente por Blanco-Zaitegi et al. (2022) e Nurhaeni et al. (2022).

Ao fim dos processos de exclusão e inclusão propostos, os quais incluem, para além da aplicação dos parâmetros de pesquisa, a análise ao conteúdo dos artigos para a verificação do cumprimento dos requisitos definidos para esta investigação, 70 artigos foram selecionados para análise na presente investigação.

Os 70 artigos assim identificados encontram-se cronologicamente ordenados e identificados, por citação, na Tabela 3.2.

Tabela 3.2 Lista de artigos selecionados para o estudo

Autor/Ano	Autor/Ano	Autor/Ano	Autor/Ano
Abdulkarim et al. (2023)	*Doupnik (2008)	Karaburun e Demirci (2020)	Salter et al. (2013)
Ahmed (1995)	Doupnik e Riccio (2006)	Khelif (2016)	Salter et al. (2024)
*Ahsan et al. (2024)	*Edeigba et al. (2020)	Kung et al. (2008)	Saxena (2018)
Akbar e Vujic (2014)	*El-Halaby et al. (2017)	Langa e Albuquerque (2022)	Shehata (2013)
*Albuquerque et al. (2017)	El-Helaly et al. (2020)	MacArthur (1996)	Sudarwan e Fogarty (1996)
Albuquerque et al. (2019)	Eljammi et al. (2021)	MacArthur (1999)	Tagesson et al. (2012)
*Albuquerque et al. (2024)	Garcia-Sanchez et al. (2016)	Makrychoriti e Pasiouras (2021)	Tsakumis (2007)
Ammar Zahid et al. (2018)	Gierusz et al. (2022)	Margerison e Moizer (1996)	Visani et al. (2020)
Ammar Zahid et al. (2024)	Göttsche et al. (2020)	Mazboudi e Hasan (2018)	Wijayana e Gray (2018)
Askary (2006)	Gray (1988)	Mohd Iskandar e Pourjalali (2000)	Wijayana e Gray (2019)
Askary et al. (2008)	Gray e Vint (1995)	Ngoye et al. (2019)	Williams e Tower (1998)
Askary et al. (2008b)	Guan e Pourjalali (2010)	Noravesh et al. (2007)	Yousuf e Aldamen (2021)
Baydoun e Willett (1995)	Heidhues e Patel (2011)	Nurunnabi (2017)	Yunanda et al. (2019)
*Borker (2016)	Hillier et al. (2016)	Orij (2010)	Yusoff et al. (2014)
Chanchani e Willett (2004)	Hooi (2007)	Perera et al. (2012)	Zarei et al. (2022)
*Chow et al. (1995)	Hope et al. (2008)	Reisch (2021)	Zeghal e Lahmar (2018)
Combs et al. (2013)	Jeffrey e Weatherholt (1994)	Salter e Lewis (2011)	----
Dahawy et al. (2002)	Kanagaretnam (2014)	Salter e Niswander (1995)	----

* artigos incluídos através da técnica de *snowballing*

A próxima secção apresenta os mecanismos de visualização bibliométrica propostos.

3.6. Visualização bibliométrica

A Tabela 3.3 indica o esquema de visualização bibliométrica e de recolha da informação que será utilizada para as diferentes análises a efetuar, em função das distintas questões e subquestões de investigação propostas para o presente estudo.

Tabela 3.3 Esquema da visualização bibliométrica

Qx	SQx.y		Descrição da SQ		Análise SQx.y	Ferramenta
Q1	SQ1	1	Impacto dos estudos	1	Artigos por ano	Bibliometrix
				2	Autores ou coautores - publicações	Bibliometrix
				3	Artigos – número e citações	Bibliometrix
				4	Autores ou coautores - citações (com sobreposição)	Bibliometrix
				5	Revistas – número, publicações, citações e qualificação JCI-2024	VOSviewer
		2	Geografia dos autores ou coautores	1	Afiliação (instituição) dos autores ou coautores- país e região	Análise de conteúdo
		3	Geografia dos estudos	1	Países e regiões objetos dos estudos (amostras)	Análise de conteúdo
Q2	SQ2	1	Problemáticas e objetivos das investigações	1	Análise dos <i>clusters</i> do VOSviewer em comparação com os definidos pela análise de conteúdo	VOSviewer e análise de conteúdo
				2	Materiais e métodos (MM)	1
Q3	SQ3	2	Conclusões para a relevância da cultura, em geral, na contabilidade	1	Identificação da potencial relevância das variáveis culturais, no âmbito da contabilidade	Análise de conteúdo

A Tabela 3.3 remete para um uso misto entre o VOSviewer e a Bibliometrix. Para os dados em que será preciso um trabalho mais manual e de leitura aos artigos será utilizado a análise de conteúdo.

Para a análise bibliométrica no VOSviewer optou-se pelo MVS por duas razões essenciais. A primeira prende-se com a identificação dos elementos mais frequentes (as revistas e as palavras-chave), ilustrada pela densidade dos nós e, em segundo lugar, porque permite identificar as palavras-chave mais antigas e as utilizadas mais recentemente. Esta visão é fornecida pelas cores dos nós e das ligações, identificadas pela barra cromática e cronológica apresentada no MVS.

No capítulo seguinte serão analisados e discutidos os resultados obtidos a partir da aplicação da metodologia descrita anteriormente.

4. Análise e discussão dos resultados

Este capítulo está dividido em duas secções dedicadas, respetivamente à análise e à discussão dos resultados obtidos.

4.1. Análise dos resultados

Esta secção apresenta-se subdividida em três subsecções, em função de cada uma das questões de investigação propostas.

4.1.1. O impacto e alcance dos estudos (Q1)

À luz da Q1 proposta para este estudo, pretende-se identificar o impacto e alcance dos estudos que utilizam o modelo de Gray (1988) como referência teórica, de forma conjugada, ou não, com o modelo de Hofstede (1980) e seus subsequentes desenvolvimentos (Hofstede, 1991; Hofstede & Bond, 1988; Hofstede et al., 2010).

Para dar resposta à Q1, três subquestões foram propostas no sentido de analisar o impacto de tais estudos na literatura da área (SQ1.1), bem como o alcance (âmbito geográfico) dos autores (SQ1.2) e dos estudos (SQ1.3) que utilizam o referencial teórico de Hofstede-Gray. Nesse sentido, esta subsecção divide-se em três subsubsecções, cada uma das quais correspondendo à análise das três subquestões de investigação propostas para a Q1.

4.1.1.1. O impacto dos estudos na literatura (SQ1.1)

Para iniciar a análise à SQ1.1, a Figura 4.1 apresenta a produção científica anual, tendo por base a quantidade de artigos publicados em cada um dos quase 37 anos desde à publicação da proposta de Gray (1988) até ao ano corrente, contribuindo, assim, para a análise da evolução do número de publicações sobre o tema em análise neste estudo.

Os resultados da Figura 4.1 indicam uma irregularidade na evolução das publicações, com uma média de dois artigos por ano e com o máximo de cinco artigos identificados ao longo do período em análise. Identificam-se 19 anos, isto é, cerca de metade do período em análise, com um número de produções abaixo da média, encontrando-se todos esses anos situados entre 1988 e 2015. Nesse mesmo período, existem 10 anos para os quais não são

identificadas quaisquer publicações, o que não acontece para o período mais recente (a partir de 2015).

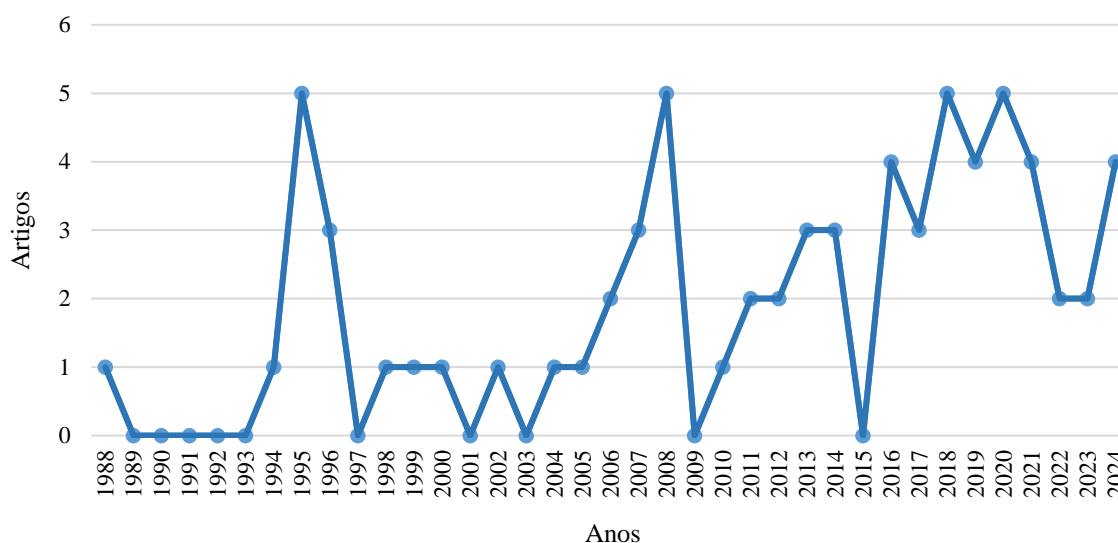


Figura 4.1 Número de artigos publicados para o período em análise

A Figura 4.1 permite identificar, ainda, três padrões na evolução do número de artigos publicados.

O primeiro padrão situa-se entre 1988 e 1994, correspondendo a um período de sete anos. Trata-se do período que se segue à publicação da proposta de Gray (1988), em que se verifica cinco anos sem quaisquer publicações acerca do referido modelo na área da contabilidade. Apenas em 1994, com Jeffrey e Weatherholt (1994), deu-se o início das publicações sobre o modelo de Gray (1988), a partir de um trabalho onde os autores examinaram o conceito de profissionalismo aplicado à contabilidade, num contexto de diferenças culturais entre os Estados Unidos da América (EUA), Taiwan e a Coreia do Sul.

O segundo padrão, que corresponde ao mais extenso, com cerca de 21 anos, situa-se entre 1995 e 2015. Trata-se do período onde se identificam cerca de 50% do total dos artigos selecionados para este estudo (35 artigos). Corresponde, no entanto, a um período mais irregular em termos da evolução das publicações, integrando alguns anos sem quaisquer publicações (cinco anos) e outros com apenas uma publicação (sete anos). Os restantes nove anos integram, por outro lado, períodos com um número de publicações igual ou superior à média de todo o período em análise (dois ou mais artigos), incluindo, ainda, dois anos em

que se observam o número máximo (cinco artigos) de artigos publicados por ano. Em causa, nesse último caso, os anos de 1995 e 2008 incluem temas como a relação entre a cultura e as práticas de divulgação contabilística (Ahmed, 1995; Askary et al., 2008; Askary et al., 2008b; Gray & Vint, 1995; Hope et al., 2008; Kung et al., 2008), a influência da cultura na estrutura e desenvolvimento dos sistemas contabilísticos (Baydoun & Willett, 1995; Chow et al., 1995; Salter & Niswander, 1995) e a relação entre a cultura e a gestão dos resultados (Doupnik, 2008).

O período entre 2016 e 2024 (parcialmente), com cerca de nove anos, corresponde ao terceiro e último padrão na análise evolutiva do número de artigos publicados. Trata-se do período que incorpora os anos com números sempre iguais ou superiores à média anual de artigos publicados para o período em análise, integrando cerca de 47% das publicações totais. Encontram-se ainda, neste período, dois anos com o número máximo artigos publicados por ano (cinco artigos), e outros quatro anos com quatro publicações cada, onde se inclui o ano mais recente (2024) que poderá vir a ter mais publicações sobre o tema. Por fim, identificam-se três anos com um menor número de publicações, um dos quais com apenas três publicações e outros dois anos com publicações iguais à média anual. Para além da análise da influência da cultura na adoção e interpretação das normas e interpretações do IASB – doravante, simplifadamente mencionadas como IFRS (Edeigba et al., 2020; El-Helaly et al., 2020; Eljammi et al., 2021; Gierusz et al., 2022; Langa & Albuquerque, 2022; Nurunnabi, 2017; Wijayana & Gray, 2019), destacam-se, nesse período, a exploração da relação e influência da cultura em torno de temáticas mais diversas, designadamente na aceitação e na aplicação das normas internacionais da contabilidade de gestão (Borker, 2016), nas opções de financiamento das pequenas e médias empresas (PME) (Albuquerque et al., 2017), na adoção de normas de contabilidade pública e nas práticas de relato financeiro do setor público (Abdulkarim et al., 2023; Albuquerque et al., 2024; Ammar Zahid et al., 2018), no papel da cultura nacional na investigação em contabilidade (Salter et al., 2024), na consciencialização e sensibilização para a elaboração do relato integrado (Karaburun & Demirci, 2020) e na divulgação de informação financeira e social do setor bancário (El-Halaby et al., 2017; Makrychoriti & Pasiouras, 2021; Yunanda et al., 2019).

Ainda relativamente à SQ1.1, a Figura 4.2 apresenta, na sequência, os 10 autores ou coautores com o maior número de publicações ao longo dos 37 anos em análise, bem como

a forma como as suas publicações se encontram distribuídas ao longo do tempo, contribuindo, assim, para a análise de autores ou coautores mais relevantes no âmbito deste estudo.

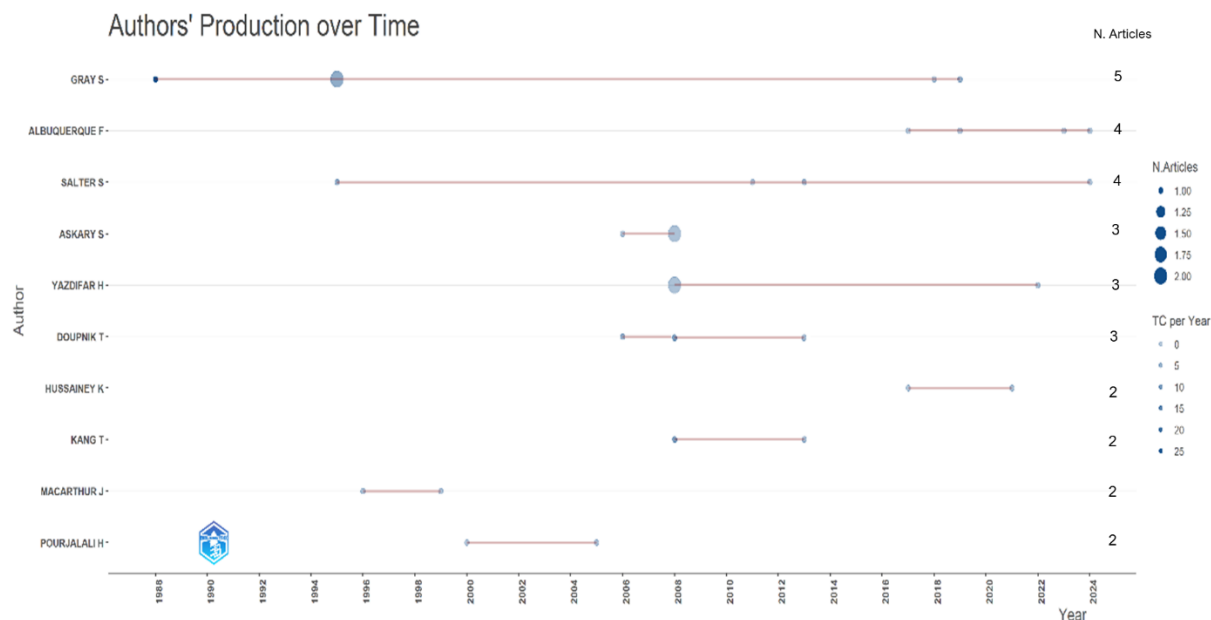


Figura 4.2 Número de artigos por autores ou coautores para o período em análise

A Figura 4.2 ilustra que, de um universo de 146 autores ou coautores, os 10 autores ou coautores com o maior número de artigos publicaram, ao todo, 26 artigos, já excluindo as sobreposições de artigos em coautoria entre Salter, S. e Yazdifar, H. (dois artigos em conjunto) e entre Doupnik, S., Kang, T. e Salter, S. (um artigo). Este conjunto de autores ou coautores representam cerca de 37% do total das publicações em análise. Assim, embora uma parte significativa das publicações e pesquisas em análise esteja concentrada em apenas 10 autores, a existência de outros 136 autores ou coautores com publicações evidencia uma participação e interesse amplos sobre o tema, o que potencia uma maior diversidade de contribuições.

Entre os autores ou coautores mais relevantes, Gray, S. destaca-se com cinco artigos publicados, correspondendo a cerca de 7% do total das publicações. Em seguida, encontram-se Albuquerque, F. e Salter, S., os quais contribuem com a publicação de quatro artigos por autor, representando, individualmente, cerca de 6% (ou 11% do total de publicações). A seguir surgem Askary, S., Doupnik, T. e Yazdifar, H., com três publicações por autor,

representando, individualmente, valores próximos de 4% dos artigos totais (mais 13% do total de publicações). Por fim, e com duas publicações por autor, os restantes autores representam, individualmente, cerca de 3% do total de artigos em análise (outros 11% do total de publicações).

A Figura 4.2 revela ainda que nenhum dos autores contribuiu de forma contínua, ao longo das quase quatro décadas em análise, com publicações à comunidade (1988 – 1997; 1998 – 2007; 2008 – 2017; 2018 – 2024). O autor com maior consistência em termos de artigos publicados nesse período foi Salter, S., o qual publicou em todas as décadas, à exceção da segunda. Os restantes autores publicaram de forma mais esporádica e em níveis (números de publicações) distintos entre si. Por exemplo, Gray, S. J. publicou três artigos na primeira década (em 1988 com a proposta do modelo e em 1995, com dois artigos, contribuindo, nesse último caso, para o valor máximo de publicações anuais que se verifica nesse ano). Posteriormente, não publicou qualquer artigo nas duas décadas seguintes, retomando com outros dois artigos na última década (em 2018 e 2019). Distintamente, Askary, S., Douppnik, T. e Yazdifar, H., apenas publicaram nas duas décadas mais próximas, sendo que Askary, S. e Yazdifar, H. publicaram nos anos 2006 e 2008 e Douppnik, T. publicou nos anos de 2006, 2008 e 2013.

Um caso de destaque é o de Albuquerque, F., que começou a publicar no final da terceira década (2017), mantendo uma continuidade nas suas contribuições. Em sete anos, o autor publicou quatro artigos, metade dos quais nos dois anos mais recentes (2023 e 2024). Em contraste, os demais autores apresentaram publicações mais pontuais, concentradas em um intervalo de tempo bastante reduzido. Tais publicações ocorreram frequentemente em dois anos diferentes, com uma publicação por ano e um intervalo mínimo de cinco anos entre os artigos.

Ainda no âmbito da SQ1.1, efetuou-se a análise do nível de citações dos artigos. A Figura 4.3 indica, nesse sentido, os 10 artigos mais citados.

O total de citações efetuadas aos artigos em análise no estudo foi de 3.208 citações. A Figura 4.3 revela que, embora correspondam a apenas 14% do total dos 70 artigos em análise, os 10 artigos ali identificados concentram cerca de 70% das citações totais (ou 2.250 citações). Esse facto evidencia uma concentração das citações num número reduzido de artigos. Além

disso, a totalidade desses artigos possuem um número de citações bastante superior à média global por artigo (46 citações), reforçando a anterior constatação.

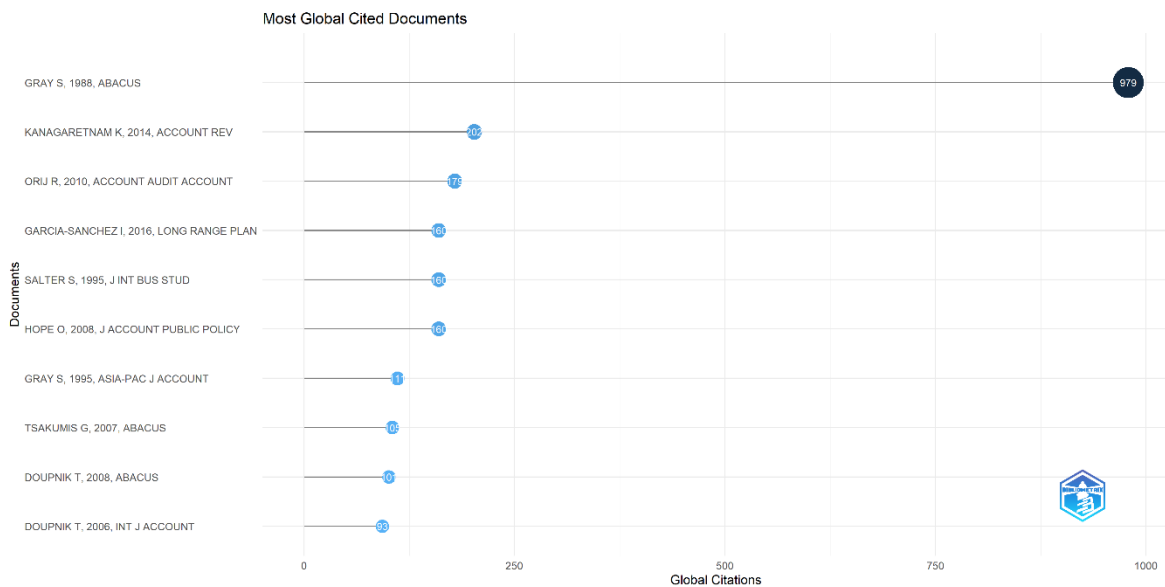


Figura 4.3 Artigos mais citados

O nível de citações apresentado pela Figura 4.3 é liderado por Gray (1988), que corresponde ao artigo seminal sobre o modelo de valores culturais contabilísticos. O autor conta com 979 citações, representando cerca de 31% das citações aos artigos selecionados para esta revisão de literatura. Seguem-se Kanagaretnam (2014), com 202 citações, e Orij (2010), com 179 citações, ambos representando individualmente cerca de 6% das citações totais (cerca de 12% das citações totais). Os referidos estudos, pertencentes à terceira década das produções sobre o modelo de Hofstede-Gray, trazem, pela primeira vez, temas específicos como a relação e influência da cultura nos níveis de divulgação social das entidades (Orij, 2010) e sobre os níveis de assunção de riscos por parte dos bancos (Kanagaretnam, 2014).

Em relação aos 10 artigos mais citados encontram-se, ainda, Garcia-Sanchez et al. (2016), Hope et al. (2008) e Salter e Niswander (1995), cada um destes com 160 citações, representando, aproximadamente, em termos individuais, 5% do total das citações (ou cerca de 15% das citações totais). Adicionalmente, identificam-se quatro estudos com números de citações relativamente aproximados entre si, com um mínimo de 93 e o máximo de 105 citações, representando, na totalidade, cerca de 13% do total das citações, a saber: Douppnik (2008), Douppnik e Riccio (2006), Gray e Vint (1995) e Tsakumis (2007).

Para além da análise da produção científica anual, do número de publicações por autores ou coautores e das citações aos artigos, utilizou-se, ainda, para responder à SQ1.1, a análise do nível de citações aos autores ou coautores. Nesse sentido, a Figura 4.4 indica os autores ou coautores mais citados. Importa ressaltar, relativamente à análise em causa, que o número total de citações aos autores ou coautores apresenta-se superior às citações aos artigos em virtude da eventual dupla contagem oriunda das coautorias associadas aos artigos em análise.

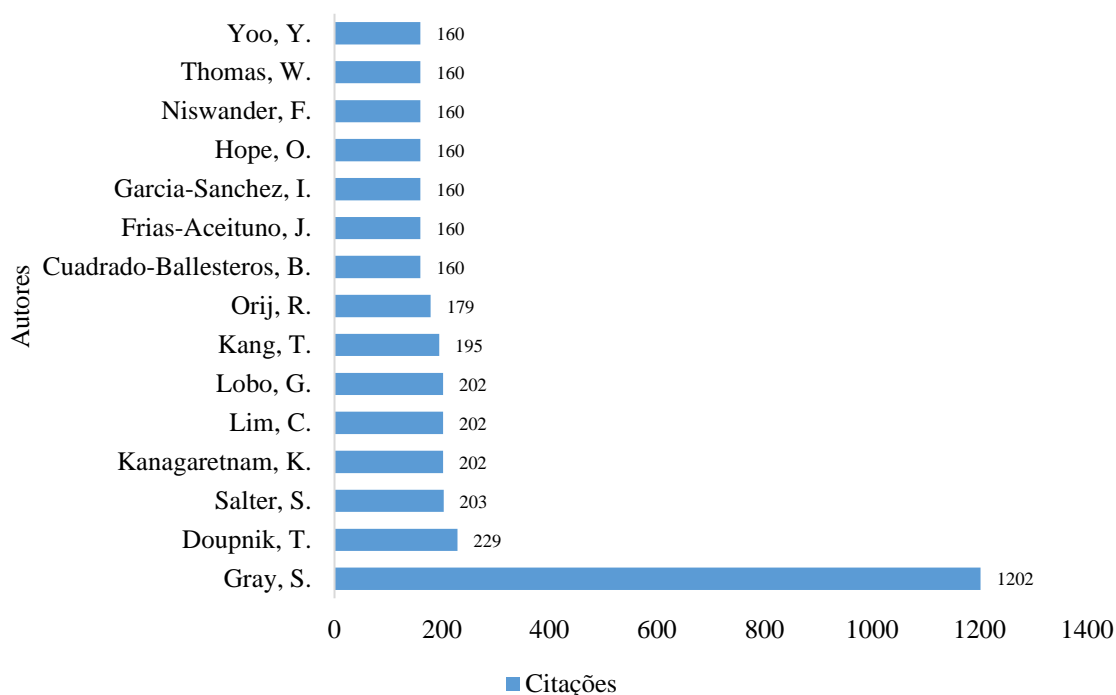


Figura 4.4 Número de citações por autor ou coautor

A Figura 4.4 indica que os autores ou coautores mais relevantes (mínimo de 160 citações), com 3.734 citações atribuídas, representam, no seu conjunto, a maioria das citações (cerca de 62% do total das 6.047 citações). Esses dados tornam esse conjunto o mais representativo quanto ao número de citações e indicam uma relevante concentração das citações atribuídas aos 15 autores identificados.

O autor ou coautor mais relevante quanto ao número de citações é, como seria expectável, Gray, S., o mesmo autor que lidera o número de publicações. Gray, S. é apresentado como o mais citado, com 1.202 citações, correspondendo a cerca de 20% das citações totais aos autores ou coautores. Observa-se uma grande diferença em relação ao autor ou coautor que

se segue, nomeadamente Doupnik, T., com 229 citações, representando, aproximadamente, 4% das citações totais identificadas.

Em seguida, quatro autores ou coautores apresentam um número de citações bastante aproximadas entre si, nomeadamente Kanagaretnam, K., Lim, C., Lobo, G. e Salter, S., com sensivelmente 200 citações por autor, representando cerca de 3% das citações (ou perto de 13% das citações totais). Ligeiramente abaixo destes valores encontram-se outros autores ou coautores, nomeadamente Kang, T. e Orij, R., com 195 e 179 citações, respetivamente, representando também aproximadamente 3% das citações por autor (ou 6% do total).

Por fim, identificam-se outros sete autores ou coautores, com 160 citações em termos individuais, representando, individualmente, cerca de 3% das citações (ou 19% do total, aproximadamente), a saber: Cuadrado-Ballesteros, B., Frias-Aceituno, J., Garcia-Sanchez, I., Hope, O., Niswander, F., Thomas, W. e Yoo, Y. (sendo os três últimos autores ou coautores responsáveis pela publicação de um mesmo artigo, nomeadamente Hope et al., 2008).

Por fim, para responder à SQ1.1, utilizou-se a análise das revistas mais relevantes em termos da quantidade de artigos publicados, do nível de citações e a classificação das revistas, segundo o *Journal Citation Indicator*, atualização do ano de 2024 (JCI - 2024). Nesse sentido, a Figura 4.5 apresenta as revistas identificadas nesse conjunto, com o mínimo de duas publicações.

As revistas apresentadas na Figura 4.5 abrangem um número relevante de 34 artigos, representando cerca de metade (49%) dos 70 artigos totais em análise. Também sobre esta matéria, portanto, evidencia-se uma expressiva concentração, uma vez que a outra metade dos artigos (ou 51% do total) encontra-se dispersa pelas restantes 36 revistas igualmente identificadas nesta revisão de literatura, mas não incluídas na Figura 4.5. A maior parte das revistas presentes na Figura 4.5 estão classificadas pelo JCI - 2024 entre os primeiro e segundo quartis, sendo duas revistas do primeiro quartil (JIFMIM e JIAAT) e seis do segundo (IJA, *Abacus*, ARA, MAJ, MIR e JAOC). Seguem-se a estas três revistas do terceiro quartil (APJAE, AA e CCSM) e uma outra do último quartil (C y A).

A Figura 4.5 identifica a IJA como a revista com o maior número de artigos publicados (seis artigos, representando cerca de 9% dos artigos totais). Os artigos desta revista foram, na sua

maioria, publicados na primeira e segunda década (Chanchani & Willett, 2004; Doupnik & Riccio, 2006; MacArthur, 1996; Sudarwan & Fogarty, 1996; Williams & Tower, 1998), à exceção de Götttsche et al. (2020), que corresponde a um artigo mais recente (inserido na quarta década).



Figura 4.5 Número de publicações por revista

A segunda revista identificada na Figura 4.5 com o maior número de artigos publicados é a *Abacus*, com quatro artigos, representando cerca de 6% dos artigos totais. Entre os artigos da *Abacus* encontra-se o trabalho seminal de Gray (1988), que se constitui como o mais relevante em termos de citações. Na mesma revista encontram-se, ainda, artigos como os de Baydoun e Willett (1995), Doupnik (2008) e Tsakumis (2007), das primeira e segunda décadas, revelando que a *Abacus* não publica, há aproximadamente de 16 anos, artigos sobre a aplicação do modelo de Hofstede-Gray na Contabilidade.

Na sequência, encontram-se quatro revistas, com três artigos cada uma, nomeadamente a *C y A*, a *APJAE*, a *ARA* e a *AA*. Cada uma destas representa cerca de 4% dos artigos totais (ou, conjuntamente, 17% dos artigos totais). As revistas *C y A* e *AA* têm publicações mais

recentes, mais especificamente a partir do final da terceira década, como Ahsan et al. (2024), Albuquerque et al. (2017, 2019, 2022), Perera et al. (2012) e Salter e Lewis (2011). Por outro lado, as revistas APJAE e ARA apresentam artigos até à terceira década (menos recentes), como Ahmed (1995), Hooi (2007), Guan e Pourjalali (2010), Kung et al. (2008) e Mohd Iskandar e Pourjalali (2000).

Por fim, entre as revistas com o mínimo de duas publicações sobre o modelo de Hofstede-Gray aplicado à Contabilidade encontram-se a MAJ, a MIR, a JIFMIM, a JIAAT, a JAOC e a CCSM, com 2 artigos por revista. As referidas revistas, integrando, ao todo, seis revistas com esse número de publicações, representam, individualmente, cerca de 3% dos artigos totais (aproximadamente 17% do total). Tais revistas abarcam artigos transversais às segunda, terceira e quarta décadas, como Abdulkarim et al. (2023), Askary (2006), Combs et al. (2013), MacArthur (1999), Makrychoriti e Pasiouras (2021), Mazboudi e Hasan (2018) e Reisch, L. (2021) e Yousuf e Aldamen (2021) e Visani et al. (2020).

Outra métrica para a análise da relevância das revistas baseia-se no nível de citações aos artigos publicados por revista. Nesse sentido, a Figura 4.6 apresenta as 10 revistas com o maior número de citações aos artigos que publicaram, identificando, ainda, o total e a média das citações por artigo.

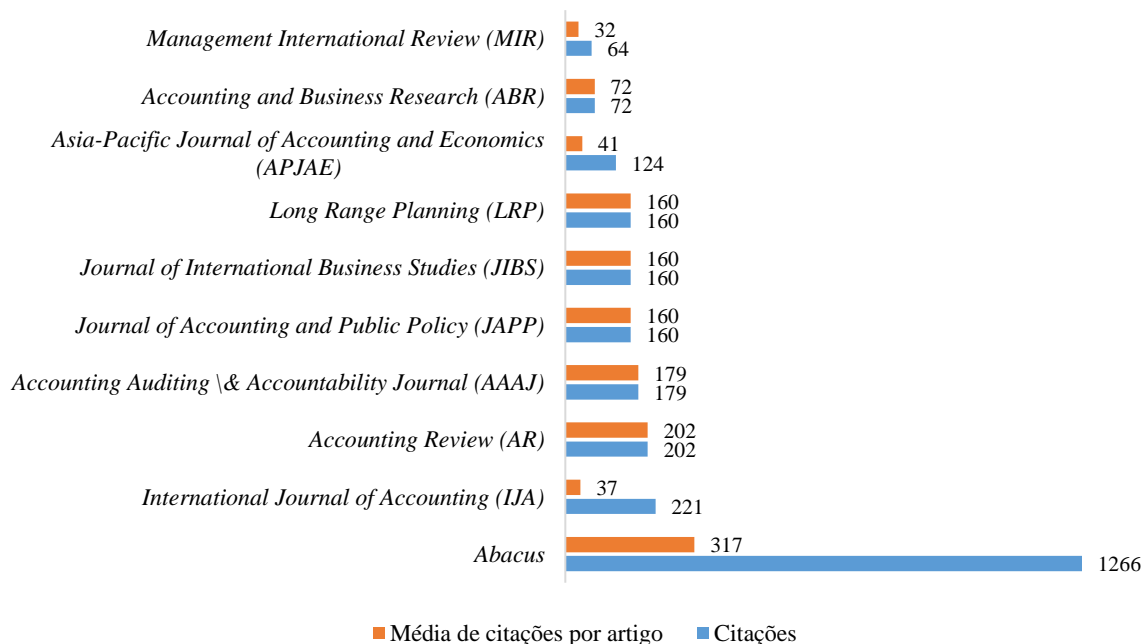


Figura 4.6 Número e média de citações por revista

A Figura 4.6 demonstra uma alteração substancial na ordem da relevância das revistas por comparação aos dados da Figura 4.5. Assim, de entre as 10 revistas com o maior número de artigos publicados que se apresentam na Figura 4.5, apenas quatro se mantiveram na lista das revistas mais citadas integrantes da Figura 4.6, nomeadamente a IJA, *Abacus*, APJAE e MIR. Ainda assim, as suas posições relativas apresentam-se modificadas.

Mais especificamente, a *Abacus* trocou de posição com a IJA e conquista a liderança das citações. Por outro lado, a APJAE passa do terceiro para o oitavo lugar, enquanto a MIR, por fim, transita do oitavo para o décimo lugar. A queda de posição observada para a APJAE e a MIR refletem as reduzidas médias de citações por artigo, que se encontram, em ambos os casos, abaixo da média geral de 46 citações por artigos.

Importa destacar que as 10 revistas mais citadas estão classificadas pelo JCI - 2024 no primeiro e segundo quartis, à exceção da APJAE, que pertence ao terceiro quartil. Mais especificamente, identificam-se cinco revistas no primeiro quartil (AR, AAAJ, JAPP, JIBS e LRP) e outras quatro no segundo (*Abacus*, IJA, ABR e MIR), o que denota a relevância dessas revistas, avaliada em função da classificação atribuída pelo JCI - 2024, no que se refere ao nível das citações observadas.

No que concerne à *Abacus*, verifica-se que esta concentra 1.266 citações (ou 39% das citações totais) e uma média de citações por artigo de 317 (a maior média observada). O referido valor, cumpre ressaltar, é significativamente influenciado pelas 979 citações obtidas por um único artigo, nomeadamente o trabalho seminal de Gray (1988). Em segundo lugar encontra-se a revista IJA, com uma grande diferença em relação à *Abacus*, representando cerca de 7% das citações totais (com 221 citações) e uma média de 37 citações por artigo, valor já abaixo da média geral das citações.

As revistas AR, AAAJ, JAPP, JIBS e LRP, com um único artigo por revista, não se apresentavam como as mais relevantes quanto ao número de artigos publicados, mas aparecem na Figura 4.6 como tal em relação ao número de citações e à média de citações por artigo. Com um total de 861 citações, as cinco revistas representam, em conjunto, cerca de 27% do total das citações em análise. Essa relevância também se observa nas suas classificações em termos do fator de impacto do JCI - 2024, uma vez que a totalidade destas revistas pertencem ao primeiro quartil. Neste grupo de revistas encontram-se artigos como Kanagaretnam (2014), com 202 citações (ou 6% do total das citações), Oriji (2010), com 179

citações (ou 6% das citações), assim como os artigos de Garcia-Sanchez et al. (2016), Hope et al. (2008) e Salter e Niswander (1995) e os quais representam, individualmente, 160 citações (ou 5% das citações totais por artigo). Por fim, importa destacar que os cinco artigos das referidas revistas pertencem às primeira e terceira décadas em análise.

4.1.1.2. O âmbito geográfico dos autores (SQ1.2)

Para responder à SQ1.2, relacionada com a análise do âmbito geográfico dos autores, a Tabela 4.1 apresenta o número de autores ou coautores que publicaram os artigos em análise neste estudo em função das principais instituições de afiliação identificadas .

Tabela 4.1 Número de autores ou coautores por instituição

Instituição	Autores
<i>Qatar University</i>	6
Instituto Politécnico de Lisboa	4
<i>Macquarie University</i>	4
<i>Leeds Metropolitan University</i>	3
<i>University of Hawaii at Manoa</i>	3
<i>Ramon Llull University</i>	3

A Tabela 4.1 indica que, de um total de 113 instituições de afiliação e 150 autores ou coautores em análise, apenas seis dessas instituições têm mais de três autores afiliados, representando, assim, 5% do total das instituições de afiliação e 17% do total de autores ou coautores. Esses dados indicam uma significativa dispersão das afiliações, com 95% das instituições integrando apenas um ou dois autores ou coautores afiliados.

A instituição com o maior destaque é o *Qatar University*, com seis autores ou coautores afiliados, representando cerca de 4% dos autores ou coautores totais. Nesta instituição estão autores como Abdulkarim, M., Al-Saudi, L., Aldamen, H., Layth, F., Umlai, M. e Yousuf, A.

De seguida identificam-se o Instituto Politécnico de Lisboa e a *Macquarie University*, com quatro autores ou coautores afiliados por instituição, representando, em conjunto, aproximadamente 5% dos autores ou coautores totais (ou oito autores ou coautores). Neste grupo, estão autores ou coautores como Albuquerque, F., Da Penha, E., Justino, R., Rodrigues, N., Santos, P., Teixeira-Queirós, J., Cummings, L., Heideus, E., Patel, C., Perera,

H. Importa referir que, desse grupo de autores ou coautores, Albuquerque, F. destaca-se como um dos autores mais relevantes em termos do número de artigos publicados e da continuidade de publicações na última década.

Encontram-se, ainda, três instituições com três autores ou coautores afiliados, nomeadamente a *Leeds Metropolitan University*, a *University of Hawaii at Manoa* e a *Ramon Llull University*. As três instituições apresentam, conjuntamente, nove autores ou coautores afiliados, representando um valor próximo a 6% dos autores ou coautores totais. Nessas quatro instituições encontram-se autores ou coautores como Combs, A., Guan, L., Myachina, A., Ngoye, B., Pourjalali, H., Samy, M., Sierra, V., Teruya, J., e Ysa, T., com destaque para Pourjalali, H., que é o único de entre esses autores ou coautores que integra a lista dos que apresentam o maior número de publicações.

Ainda em resposta à SQ1.2, analisou-se a relevância de cada região em função do número de instituições, países e autores ou coautores. Nesse sentido, a Figura 4.7 apresenta a distribuição, por país, das instituições de afiliação dos autores ou coautores.

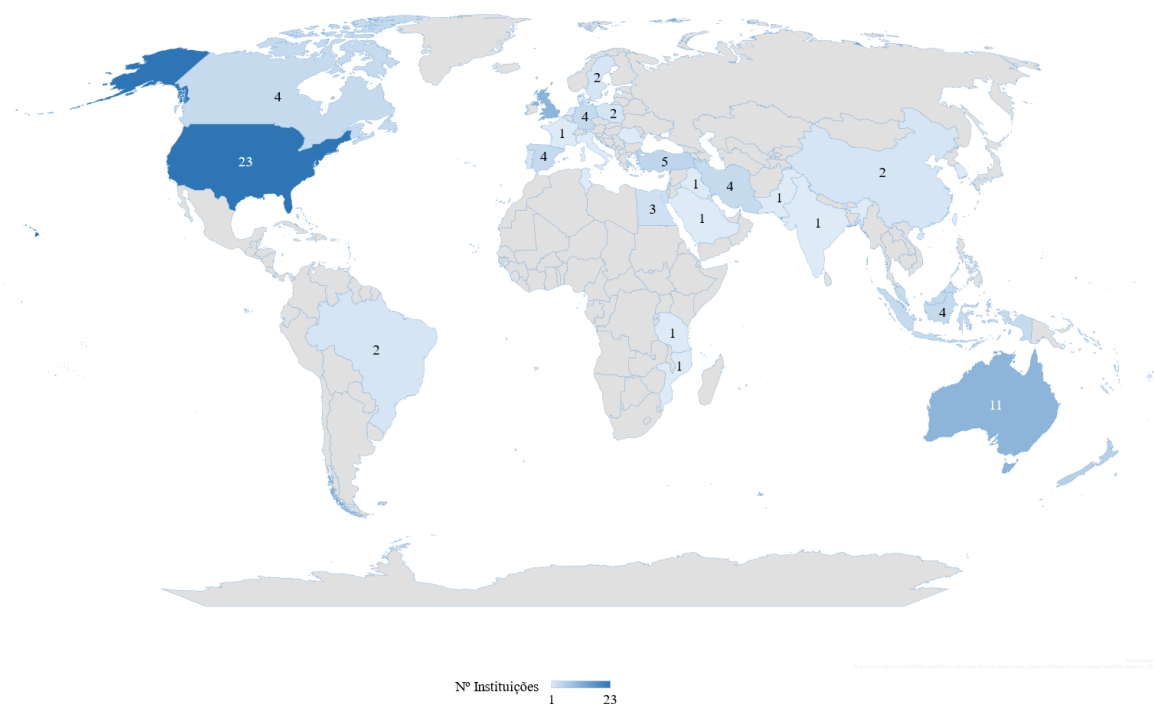


Figura 4.7 Distribuição, por países, do número de instituições

A Figura 4.7 identifica em azul, com o mais claro e escuro a identificar a menor e maior preponderância, respetivamente, que as instituições de afiliação dos autores ou coautores tiveram origem em 36 países dos cinco continentes (regiões). As manchas na cor cinza representam os países que não têm qualquer instituição de afiliação dos autores ou coautores, o que acontece, nomeadamente, nas sub-regiões da América Central e do Sul, em quase toda a África e em grande parte da Ásia. Assim, merecem destaque, por outro lado, as regiões mais desenvolvidas do mundo (América do Norte, a Oceania, a Europa), com um maior número de países e instituições de afiliação representados.

Assim, não obstante a dispersão a nível regional, onde se incluem as regiões mais desenvolvidas, tendo em conta os 193 países existentes (United Nations, s.d.), os dados indicam uma reduzida representatividade em termos do conjunto dos países de origem das instituições de afiliação dos autores ou coautores.

O continente europeu é identificado como o continente mais representativo em termos do número de instituições, constituindo cerca de 32% do total das instituições identificadas (ou 36 instituições) representativas de 13 países. Segue-se o continente americano, o qual, embora com um número reduzido de países (três) representados, contempla um elevado número de instituições de afiliação dos autores ou coautores, com aproximadamente 26% do total (ou 29 instituições). Em terceiro emerge o continente asiático, com cerca de 21% das instituições totais (ou 24 instituições) representativas de 13 países. Na sequência, identifica-se a Oceania, com 18 instituições de 3 países, constituindo, aproximadamente, 16% do total das instituições e, por fim, a África, que apresenta apenas um valor próximo a 5% do total das instituições de afiliação dos autores ou coautores (ou seis instituições), representativas de 4 países.

A Figura 4.7 permite ainda identificar, a azul-escuro (países com o maior número de instituições, superando o mínimo de 10), que os países pertencentes ao denominada eixo anglo-saxónico, nomeadamente os EUA, a Austrália e o Reino Unido, provenientes de três distintos continentes (a América do Norte, a Oceania e a Europa, respetivamente), contribuíram com 45 instituições, representando cerca de 40% das instituições totais.

Seguidamente, com um número de instituições entre três e seis, e evidenciados por um azul com um destaque intermédio, encontram-se nove países, os quais contemplam quatro regiões que incluem, nomeadamente: países do médio oriente (o Irão), norte de África (o Egito) e

do sudeste-asiático (a Indonésia e a Malásia), na Ásia; países do centro (a Alemanha) e sul da Europa (Espanha) e um transcontinental da designada região da eurásia (Turquia), na Europa; e, por fim, países do eixo anglo-saxónico (a Nova Zelândia), na Oceania. Os referidos países integram cerca de 34% do total das instituições (ou 38 instituições).

Por fim, com um número de instituições menor que três, e evidenciados por um azul claro, encontram-se 24 países, os quais contemplam quatro regiões que incluem, nomeadamente: países do médio oriente (o Qatar, o Líbano, o Iraque e a Arábia Saudita), do norte de África (a Tunísia), do centro-asiático (Índia e Paquistão) e do oriente-asiático (Hong Kong e China), na África e Ásia; países nórdicos (Suécia), do centro (a Polónia), do sudeste (Roménia), do ocidente (Países Baixos e França) e do sul (o Portugal e a Itália), na Europa; os latino-americanos (o Brasil), na América; e, por fim, países do eixo anglo-saxónico (Singapura e Fiji), na Ásia e Oceania. Os referidos países integram cerca de 27% do total das instituições (ou 30 instituições).

Para uma melhor perceção acerca do número de instituições e autores ou coautores por país, a Tabela 4.2 apresenta um maior detalhe relativamente a estes dados, incluindo, para esse efeito, os mais representativos (países com cinco ou mais autores ou coautores ou com quatro ou mais instituições de afiliação).

Tabela 4.2 Número de autores ou coautores e de instituições de afiliação por país

País	Número de autores ou coautores	País	Número de instituições
EUA	28	EUA	23
Austrália	17	Austrália	11
Reino Unido	14	Reino Unido	11
Espanha	7	Nova Zelândia	6
Nova Zelândia	7	Turquia	5
Turquia	7	Espanha	4
Qatar	6	Indonésia	4
Portugal	5	Malásia	4
Canadá	5	Canadá	4
Indonésia	5	Alemanha	4
Malásia	5	Irão	4
	106		80

A Tabela 4.2 indica que, dos 36 países de afiliação dos autores, os que apresentam um maior número de autores ou coautores (ou 31% do total dos países) representam, aproximadamente, 71% dos autores ou coautores totais. Quanto ao número de instituições de afiliação dos autores ou coautores, os 10 países com a maior representatividade integram, igualmente, cerca de 71% do total das instituições. Tais percentagens realçam uma expressiva concentração dos autores ou coautores, bem como das instituições a que se encontram afiliados, num grupo restrito de países.

Adicionalmente, verifica-se que nove de entre os 11 países com o maior número de autores ou coautores são, também, os países com o maior número de instituições de afiliação. Apenas o Qatar e Portugal não fazem parte da lista dos países com o maior número de instituições de afiliação, ao passo que a Alemanha e o Irão surgem nesse grupo de países em função desse critério. Importa realçar que esses dados demonstram um equilíbrio na relação entre o número de instituições e o número de autores que estão neles afiliados, reforçado pelo facto da ordem de relevância de cada país, em ambas as listas, serem idênticas.

Os EUA são apresentados como o país com o maior número de autores ou coautores e instituições de afiliação dos autores ou coautores, com 23 instituições (ou 20% das instituições) e 28 autores ou coautores (ou 19% dos autores ou coautores totais). As principais instituições dos EUA (com dois ou mais autores ou coautores) são, nomeadamente, a *University of Hawaii at Manoa* (com 3 autores) e, com dois autores por instituição, a *Oklahoma State University*, a *University of North Carolina* e a *University of South Carolina*. Dos autores ou coautores afiliados a estas instituições, no entanto, apenas Pourjalali, H., Douppnik, T. e Salter, S. fazem parte dos autores ou coautores com o maior número de publicações ou citações.

Seguem-se, ainda, a Austrália e o Reino Unido, ambos com 11 instituições por país (ou cerca de 10% das instituições totais, cada). Esses países representam, em conjunto, aproximadamente 21% do número total autores ou coautores (17 e 14 autores ou coautores, respetivamente). As principais instituições desses dois países, com dois ou mais autores ou coautores, são a *Macquarie University* (da Austrália, com quatro autores), a *Leeds Metropolitan University* (do Reino Unido, com três autores), a *University of Warwick* (do Reino Unido, com dois autores). Acrescem-se, ainda, as seguintes três instituições australianas que apresentam, cada uma, dois autores, a saber: a *Central European University*,

a *Murdoch University* e a *University of Sydney*. Dos autores afiliados nessas instituições, convém destacar o Gray, S. que é o autor ou coautor com o maior número publicações e citações (único, de entre os autores ou coautores, pertencente às referidas lista dos autores ou coautores mais relevantes).

Adicionalmente, observa-se um grupo de oito países com números aproximados de autores ou coautores (entre cinco e sete), nomeadamente, a Espanha, Portugal, a Nova Zelândia, o Canadá, a Turquia, o Qatar e, ainda, a Indonésia e a Malásia. Os referidos países representam, em conjunto, cerca de 31% dos autores ou coautores totais. Quanto ao número de instituições por país, existe também um relativo equilíbrio entre estes países, com um número de instituições entre quatro e seis, nomeadamente a Nova Zelândia (seis instituições), a Turquia (cinco instituições), bem como a Espanha, a Indonésia, a Malásia, o Canadá e a Alemanha, com quatro instituições cada. Os referidos países representam, aproximadamente, 27% das instituições totais (ou 31 instituições).

As principais instituições, com dois ou mais autores ou coautores associados a esses países, são a *Qatar University* (seis autores ou coautores), o Instituto Politécnico de Lisboa (quatro autores ou coautores) e a *Ramon Llull University* (três autores ou coautores), bem como, com dois autores por instituição, a *Galatasaray University*, a *Izmir Katip Celebi University*, a *Massey University*, a *Universiti Teknologi Mara*, a *University of Bologna*, *University of Salamanca*, a *Indonesia and Case Western Reserve University* e a *University of Ottawa*. Dos autores ou coautores afiliados a essas instituições, destacam-se Ammar Zahid, R., Cuadrado-Ballesteros, B. e Garcia-Sanchez, I., que se encontram entre os autores ou coautores mais relevantes quanto ao número de publicações ou citações. Destaca-se ainda Albuquerque, F. pela consistência em termos das publicações sobre o tema em análise nos últimos anos.

Importa salientar, ainda, que alguns autores ou coautores representaram, por vezes, mais do que uma instituição de afiliação ao longo dessas quase quatro décadas, nomeadamente o Gray, S. com afiliação na *University of Sydney*, na Austrália, bem como na *University of Warwick* e na *University of Glasgow*, ambas do Reino Unido. Hasan, I. constitui outro exemplo, com afiliações em *Fordham University*, nos EUA e na *University of Sydney*, na Austrália, assim como Kang, T. na *University of Texas el Paso* e *Florida Atlantic University*, ambas nos EUA.

algumas regiões, nomeadamente, o centro e o sudoeste-africano, o centro-asiático e, ainda, algumas partes da América Central e do Sul.

O continente asiático é identificado como sendo o mais expressivo em termos do número de países representativos das amostras, com 32 países. Entre esses países, destacam-se os 14 que pertencem à região do médio oriente e norte da África (onde se incluem, nomeadamente, o Irão, o Qatar, a Jordânia, o Líbano) e, ainda, outros seis países do oriente-asiático (como designadamente, o Japão, o Hong Kong e a China). Em conjunto, os países desse continente foram 114 vezes representados nas amostras dos estudos identificados (de um total de 371 vezes em que os vários países foram representados nos 70 estudos analisados). Segue-se o continente europeu, com 30 países representativos das amostras e 147 utilizações nos estudos identificados (o maior valor entre os continentes). Importa salientar que os principais países europeus incluídos nesta análise foram o Reino Unido, a Alemanha, a França, os Países Baixos, a Suíça, a Suécia, assim como os três países do sul da Europa (Portugal, Espanha, Grécia e Itália).

Por sua vez, o continente americano surge com um número de países representativos das amostras na ordem dos 11, tendo sido 47 vezes incluídos nas amostras dos estudos analisados. A maioria desses países (oito) pertencem à América Latina (com destaque para o Brasil). No entanto, o maior destaque dessa região cabe aos países do eixo anglo-saxónico da América do Norte (os EUA e o Canadá), os quais foram 25 representados nas amostras dos estudos analisados.

Segue-se o continente africano, com 16 países representativos das amostras e 30 vezes incluídos nas amostras dos estudos seleccionados. Entre esses países, destacam-se a África do Sul, o Quênia, a Nigéria e o Sri Lanka, com 16 utilizações em conjunto, o que representa mais da metade das utilizações deste continente.

Por fim, observa-se a Oceania, com três países representativos das amostras e 20 inclusões nos estudos, destacando-se aqui o caso da Austrália com mais de metade dos casos (13 utilizações), identificado, por isso, com uma tonalidade azul-escuro (um dos mais relevantes a nível global) na Figura 4.8.

Para uma melhor percepção acerca dos países com o maior número de representações nas amostras, a Tabela 4.3 identifica os países representados, pelo menos, em oito dos 70 estudos analisados.

A Tabela 4.3 indica que cerca de 12% dos países (ou 11 países) foram representados nas amostras dos estudos, em conjunto, por 125 vezes (de um total de 371 vezes em que os vários países foram representados nos 70 estudos analisados). Importa salientar a relativa curta distância entre os países menos (oito) e mais (quinze) vezes representados nas amostras dos estudos analisados. Considerando o número total de países objeto de, pelo menos, uma representação, os dados da Tabela 4.3 indicam uma significativa dispersão dos países representados nas amostras.

Tabela 4.3 Países mais vezes representados nas amostras dos estudos

País	Número de vezes representados nas amostras
Reino Unido	15
EUA	14
Alemanha	13
Austrália	13
Canadá	11
França	11
Japão	11
Países Baixos	11
Suécia	10
Hong Kong	8
Itália	8
Total	125

Importa referir que seis dos 11 países mais vezes utilizados nas amostras dos estudos são europeus (68 vezes, em conjunto), sendo provenientes de distintas sub-regiões. Destacam-se o Reino Unido, um país anglo-saxónico, e a Alemanha, do centro da Europa.

Seguidamente identificam-se dois países do continente americano, mais especificamente do norte desse território, e igualmente pertencente ao eixo anglo-saxónico, nomeadamente os EUA e o Canadá, com 25 representações, na totalidade. Posteriormente, observam-se dois países asiáticos do oriente (o Japão e o Hong Kong), com 19 utilizações em conjunto. Por fim, encontra-se o único país da Oceania, e igualmente anglo-saxónico, nomeadamente a Austrália, com 13 representações. Importa ainda realçar que a África não se encontra representada por nenhum dos seus países na lista dos mais frequentemente utilizados nas amostras dos estudos analisados.

É importante destacar que os 11 países mais vezes representados foram utilizados, por Hofstede (1980), no desenvolvimento do modelo de dimensões culturais, sendo incluídos em 28 dos artigos em análise (ou 40% do total), nomeadamente, Albuquerque et al. (2019), Gray (1988), Gierusz et al. (2022), Hooi (2007), Margerison e Moizer (1996), Niswander (1995), Salter e Lewis (2011), Salter e Kung et al. (1996), Tsakumis (2007) e Yusoff et al. (2014).

A próxima subsecção analisa os resultados subjacentes à Q2 e suas respetivas subquestões (SQ 2.1, SQ2.2 e SQ2.3).

4.1.2. As problemáticas, objetivos e as metodologias dos estudos (Q2)

Em resposta à Q2 proposta, pretende-se identificar as principais problemáticas e objetivos (SQ2.1), bem como as metodologias (SQ2.2) subjacentes às investigações selecionadas para este estudo. Para o efeito, esta subsecção incorpora duas subsubsecções, cada uma das quais correspondendo à análise das duas subquestões integrantes da Q2.

4.1.2.1. As problemáticas e objetivos de investigação mais frequentes (SQ2.1)

Para responder à SQ2.1, foram identificados, inicialmente, os principais *clusters* obtidos a partir das palavras-chave integrantes dos estudos coletados (277 palavras-chave identificadas nos 70 artigos coletados). Os dados do MVS de palavras-chave do VOSviewer, apresentados na Figura 4.9, identificam o sistema de ligações entre as palavras-chave e o nível de ocorrência destas ao longo dos anos (Van Eck & Waltman, 2010, 2023).

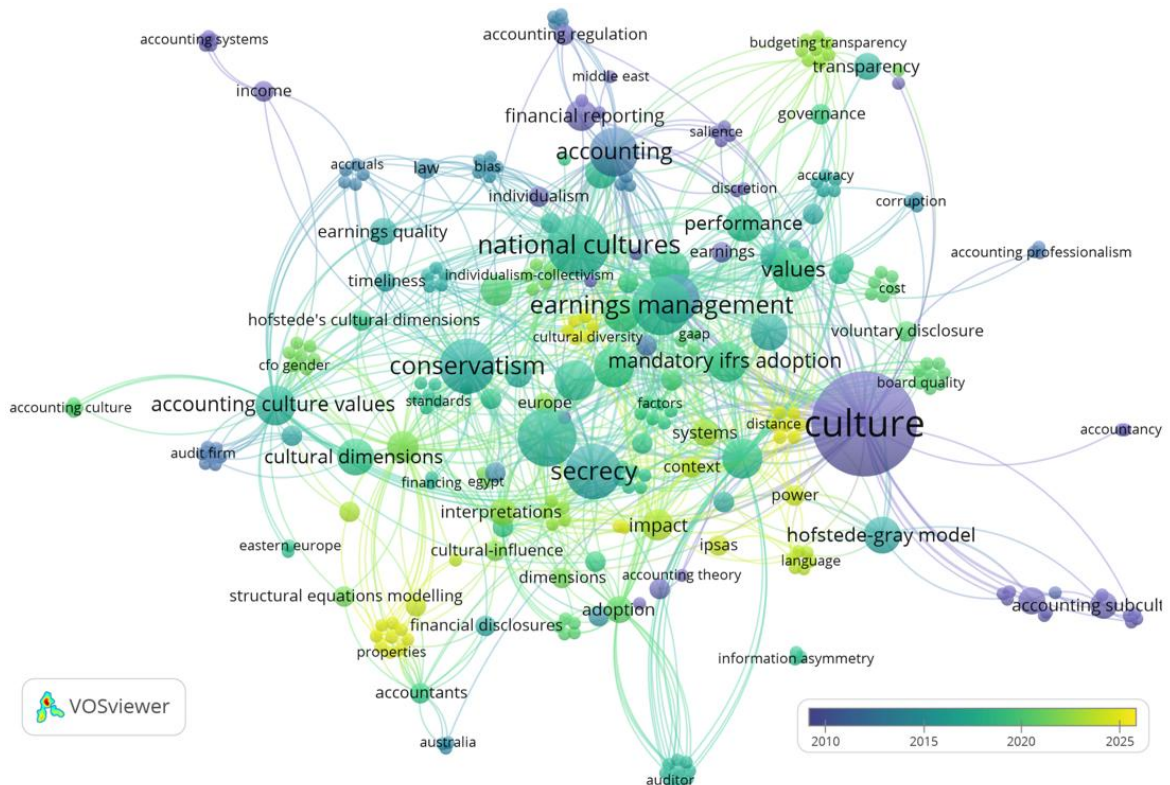


Figura 4.9 MVS da coocorrência das palavras-chave

A Figura 4.9 apresenta o grau de relevância das palavras-chave através da dimensão do nó associado a cada palavra-chave. As diferentes cores indicam o nível de atualidade, segundo a escala do MVS (a cor define a sua maior ou menor atualidade).

Da ligação entre os nós das palavras-chave obtém-se os denominados *clusters* de palavras-chave, doravante codificados por Cx, em que x representa o número do *cluster* (C). Foram identificadas cerca de 277 palavras-chave (ou uma média de quatro palavras-chave por artigo) que o VOSviewer agrupou em *clusters* e destacou com cores distintas, consoante a utilização (média) de cada palavra-chave.

Assim, o VOSviewer gerou 19 *clusters* de palavras-chave, representados na Tabela 4.4, de entre os quais se destacam o C7, C8, C10 e C14. A relevância desses *clusters* advém da sua associação às palavras-chave utilizadas com maior frequência (com 10 ou mais ocorrências), nomeadamente a cultura (com 29 ocorrências) no C8 e a cultura nacional (com 12 ocorrências) no C10; os termos secretismo e conservadorismo (com 20 ocorrências no total) no C7; e, ainda, os termos associados à gestão de resultados (com 15 ocorrências no total) no C14.

Tabela 4.4 Clusters de palavras-chave

Clusters	Palavras-chave (número de ocorrências)
C1	<i>disclosures</i> (8), <i>performance</i> (5), <i>corporate social responsibility</i> (3), <i>transparency</i> (3), <i>governance</i> (2), <i>forecasts</i> (2), <i>accuracy</i> (1), <i>banking disclosures</i> (1), <i>budgeting transparency</i> (1), <i>central banking</i> (1), <i>control-systems design</i> (1), <i>country-level institutions</i> (1), <i>determinants</i> (1), <i>environmental</i> (1), <i>organizational culture</i> (1), <i>ownership structure</i> (1), <i>participation</i> (1), <i>power of the purse</i> (1), <i>project</i> (1), <i>public-sector budgeting</i> (1), <i>responsibility disclosure</i> (1), <i>salience</i> (1), <i>search</i> (1), <i>stakeholder analysis</i> (1), <i>sustainability</i> (1)
C2	<i>quality</i> (6), <i>mandatory IFRS adoption</i> (6), <i>cultural values</i> (6), <i>accounting standards</i> (6), <i>investor protection</i> (5), <i>EUA</i> (2), <i>information-content</i> (2), <i>Asia-pacific</i> (1), <i>panel-data</i> (1), <i>ownership</i> (1), <i>market reactions</i> (1), <i>managerial behavior</i> (1), <i>macroeconomic factors</i> (1), <i>level</i> (1), <i>institutional</i> (1), <i>information content of earnings</i> (1), <i>Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)</i> (1), <i>firm</i> (1), <i>factors</i> (1), <i>culture dimensions</i> (1), <i>cross-listed firms</i> (1), <i>convergence</i> (1), <i>accounting standards enforcement</i> (1)
C3	<i>earnings quality</i> (3), <i>timeliness</i> (2), <i>risk-taking</i> (2), <i>law</i> (2), <i>individualism</i> (2), <i>income</i> (2), <i>firms</i> (2), <i>uncertainty avoidance</i> (1), <i>societal values</i> (1), <i>matter</i> (1), <i>market value</i> (1), <i>legal</i> (1), <i>international differences</i> (1), <i>intangible assets</i> (1), <i>incentives</i> (1), <i>financial forecasting</i> (1), <i>biotechnology</i> (1), <i>banking</i> (1), <i>asymmetric timeliness</i> (1), <i>accruals</i> (1), <i>accounting systems</i> (1), <i>accounting conservatism</i> (1)
C4	<i>Hofstede-Gray model</i> (5), <i>impact</i> (4), <i>systems</i> (3), <i>professionalism</i> (2), <i>power</i> (2), <i>International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)</i> (2), <i>context</i> (2), <i>validity</i> (1), <i>respondents' affiliation</i> (1), <i>public-sector reforms</i> (1), <i>organizations</i> (1), <i>level of development</i> (1), <i>language</i> (1), <i>investment</i> (1), <i>ethics</i> (1), <i>distance</i> (1), <i>discourse</i> (1), <i>countries</i> (1), <i>Confucian dynamism</i> (1), <i>Chinese culture</i> (1), <i>accounting reform</i> (1), <i>accounting practices</i> (1)
C5	<i>corporate governance</i> (4), <i>structural equations modelling</i> (2), <i>professional judgments</i> (2), <i>financial disclosures</i> (2), <i>earnings management evidence</i> (2), <i>cultural-influence</i> (2), <i>accountants</i> (2), <i>social norms</i> (1), <i>Sahin-Francis scale</i> (1), <i>rules-based standards</i> (1), <i>psychometric</i> (1), <i>properties</i> (1), <i>principles-based standards</i> (1), <i>perceptions</i> (1), <i>Malaysia</i> (1), <i>Islamic religiosity</i> (1), <i>Gray's theory</i> (1), <i>environmental reporting</i> (1), <i>eastern Europe</i> (1), <i>capital-market</i> (1), <i>Australia</i> (1)
C6	<i>uniformity</i> (2), <i>measurements</i> (2), <i>IFRS adoption</i> (2), <i>dimensions</i> (2), <i>classification</i> (2) <i>US-GAAP</i> (1), <i>unconditional conservatism</i> (1), <i>Turkey</i> (1), <i>standards</i> (1), <i>management</i> (1), <i>International Accounting Standards (IAS)</i> (1), <i>IFRS implementation</i> (1), <i>flexibility</i> (1), <i>European Union</i> (1), <i>cultural theory</i> (1), <i>benefits</i> (1), <i>accounting theory</i> (1)
C7	<i>IFRS</i> (11), <i>secrecy</i> (10), <i>conservatism</i> (10), <i>interpretations</i> (3), <i>probability expressions</i> (2), <i>Europe</i> (2), <i>uncertainty expressions</i> (1), <i>Tunisia</i> (1), <i>SMES</i> (1), <i>financing</i> (1), <i>Egypt</i> (1), <i>education</i> (1), <i>contingencies</i> (1), <i>comparability</i> (1), <i>Chinese</i> (1), <i>business</i> (1), <i>accounting judgments</i> (1)
C8	<i>culture</i> (29), <i>international accounting</i> (3), <i>accounting subculture</i> (3), <i>International Accounting Standards Committee (IASC)</i> (1), <i>Germany</i> (1), <i>financial accounting</i> (1), <i>factor analysis</i> (1), <i>economic consequences</i> (1), <i>differential reporting</i> (1), <i>developing countries</i> (1), <i>cultural relevance</i> (1), <i>content analysis</i> (1), <i>comparability of financial statements</i> (1), <i>accounting theory surveys</i> (1), <i>accountancy</i> (1)
C9	<i>accounting culture values</i> (6), <i>cultural dimensions</i> (5), <i>social disclosures</i> (2), <i>Islamic banks</i> (2), <i>Sweden</i> (1), <i>shariah disclosure</i> (1), <i>international integrated reporting framework</i> (1), <i>integrated reporting</i> (1), <i>industrial practice</i> (1), <i>harmonization</i> (1), <i>Gray's accounting values</i> (1), <i>firm size</i> (1), <i>Croatia</i> (1), <i>comparative study</i> (1), <i>audit firm</i> (1), <i>accounting culture</i> (1)
C10	<i>national cultures</i> (12), <i>Hofstede's cultural dimensions</i> (2), <i>women</i> (1), <i>review</i> (1), <i>profitability</i> (1), <i>innate</i> (1), <i>gender diversity</i> (1), <i>gender</i> (1), <i>diversity</i> (1), <i>discretionary accruals</i> (1), <i>CFO gender</i> (1), <i>association</i> (1), <i>accounting research</i> (1)
C11	<i>accounting</i> (8), <i>financial reporting</i> (4), <i>accounting regulation</i> (2), <i>accounting and politics</i> (1), <i>accounting policies</i> (1), <i>China</i> (1), <i>culture and accounting</i> (1), <i>discretion</i> (1), <i>international accounting harmonization</i> (1), <i>Middle East</i> (1), <i>politics</i> (1), <i>smoothing</i> (1), <i>socio-cultural analysis of accounting systems</i> (1), <i>accounting research</i> (1)

Clusters	Palavras-chave (número de ocorrências)
C12	<i>Gray</i> (4), <i>Hofstede</i> (4), <i>international</i> (3), <i>students</i> (1), <i>agency theory</i> (1), <i>board diversity</i> (1), <i>judgments</i> (1), <i>decision-making</i> (1), <i>cultural diversity</i> (1), <i>creation</i> (1), <i>auditor quality</i> (1), <i>stakeholder theory</i> (1), <i>acculturation</i> (1)
C13	<i>values</i> (7), <i>consequences</i> (4), <i>world values survey</i> (1), <i>strategy</i> (1), <i>Samoa</i> (1), <i>private</i> (1), <i>New Zealand</i> (1), <i>individualism-collectivism</i> (1), <i>IAS/IFRS adoption</i> (1), <i>Hofstede's model</i> (1), <i>grid-group</i> (1), <i>corruption</i> (1), <i>accounting professionalism</i> (1)
C14	<i>earnings management</i> (11), <i>empirical-research</i> (2), <i>information</i> (2), <i>earnings</i> (2), <i>world</i> (1), <i>cost</i> (1), <i>discretionary disclosure</i> (1), <i>IFRS 8</i> (1), <i>financial-reporting standards</i> (1), <i>debt-equity</i> (1), <i>managerial decisions</i> (1), <i>segment</i> (1), <i>Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n.º. 131</i> (1)
C15	<i>adoption</i> (3), <i>Romania</i> (1), <i>policy makers</i> (1), <i>institutional factors</i> (1), <i>disclosure practices</i> (1), <i>developing country</i> (1), <i>decision</i> (1), <i>auditor</i> (1)
C16	<i>Institutions</i> (5), <i>voluntary disclosure</i> (2), <i>adjusted financial measures</i> (1), <i>board quality</i> (1), <i>empirical evidence</i> (1), <i>legal environment</i> (1), <i>managers</i> (1), <i>non-GAAP financial measures</i> (1), <i>reporting standards</i> (1)
C17	<i>the Netherlands</i> (1), <i>Saudi Arabia</i> (1), <i>open data</i> (1), <i>Japan</i> (1)
C18	<i>investment efficiency</i> (1), <i>information environment</i> (1), <i>information asymmetry</i> (1)
C19	<i>international financial reporting principles</i> (1), <i>Global Management Accounting Principles (GMAP)</i> (1), <i>culturally based accounting values</i> (1)

Os *clusters* associados às palavras-chave cultura e cultura nacional são o C8 e o C10, integrando 15 e 13 palavras-chave, respetivamente, sendo estas as mais frequentes, ao que se seguem as palavras-chave contabilidade internacional e a subcultura-contabilidade (com três ocorrências por palavra-chave) no C8 e dimensões culturais de Hofstede (com duas ocorrências) no C10. Todas as restantes palavras-chave apresentaram apenas uma ocorrência. O C8 representa, assim, cerca de 10% das 493 ocorrências das palavras-chave totais (ou 48 ocorrências), ao passo que o C10 representa cerca de 5% das ocorrências totais (ou 26 ocorrências).

Na sequência, o C7 contempla 17 palavras-chave, representando cerca de 10% das palavras-chave utilizadas com maior frequência (ou 49 ocorrências). A C7 tem, na sua composição, três das palavras-chave com 10 ou mais ocorrências, nomeadamente, as IFRS (com 11 ocorrências), o secretismo e o conservadorismo (ambas, individualmente, com 10 ocorrências). Importa realçar a relevância deste *cluster*, não apenas pelo número de ocorrências das suas palavras-chave, mas pelo facto de o secretismo e o conservadorismo representarem dois dos quatro valores culturais contabilísticos de Gray (1988), sendo estes os únicos dos quatro valores culturais que surgem no grupo das palavras-chave com 10 ou mais ocorrências. Os restantes termos identificados surgem com um número máximo de 3 ocorrências.

Por fim, tem-se, ainda, o C14, associado às práticas de gestão de resultados. A Tabela 4.4 indica que o C14 é composto por 13 palavras-chave, representando cerca de 5% das ocorrências totais (ou 26 ocorrências). Das ocorrências do C14, 11 pertencem à gestão de resultados, identificando-se ainda termos relacionados com tais práticas, embora com um menor número de ocorrências. As restantes palavras-chave apresentam entre uma e duas ocorrências.

Para responder à SQ2.1, tentou-se identificar a problemática e os objetivos centrais dos artigos em análise através dos *clusters* das palavras-chave dados pelo VOSviewer para além das evidências anteriores. Tal agrupamento por essa via, não foi, no entanto, possível. A análise das problemáticas e objetivos associados aos artigos identificados nos principais *clusters* de palavras-chave não revelou um padrão uniforme de temáticas, sendo apresentados de forma variada e inconsistente ao longo dos referidos grupos.

Assim, e não sendo possível identificar os *clusters* das problemáticas e objetivos com base nos resultados oferecidos pelo VOSviewer, efetuou-se, para colmatar essa lacuna, uma análise de conteúdo aos artigos selecionados para esta investigação. Nesse sentido, a Tabela 4.5, recorrendo à análise de conteúdo, propõe a identificação dos *clusters* por áreas temáticas e respetivos estudos associados.

Tabela 4.5 *Clusters* por áreas temáticas dos estudos

<i>Clusters</i>	Descrição do <i>cluster</i>	Estudos
C1	A relação entre o modelo das dimensões culturais de Hofstede (1980) e o modelo dos valores culturais contabilísticos de Gray (1988)	Chanchani e Willett (2004); Gray (1988); Noravesh et al. (2007); Salter e Niswander (1995)
C2	As práticas de mensuração e divulgação de informação financeira	Ahmed (1995); Albuquerque et al. (2019); Ammar Zahid et al. (2018); Ammar Zahid et al. (2024); Askary et al. (2008); Baydoun e Willett (1995); Götttsche et al. (2020); Gray e Vint (1995); Mohd Iskandar e Pourjalali (2000); Kung et al (2008); Salter et al. (2013); Shehata (2013); Tagesson et al. (2012); Tsakumis (2007); Visani et al. (2020)
C3	A adoção, implementação e reformas no âmbito da normalização e harmonização contabilística e de relato financeiro no setor empresarial	Ahsan et al. (2024); Askary et al. (2008b); Borker (2016); Chow et al. (1995); Combs et al. (2013); Dahawy et al. (2002); Edeigba et al. (2020); El-Helaly et al. (2020); Heidhues e Patel (2011); MacArthur (1996, 1999); Nurunnabi (2017); Perera et al. (2012); Reisch (2021); Salter e Lewis (2011); Sudarwan e Fogarty (1996); Zeghal e Lahmar (2018)
C4	O julgamento profissional em matérias de interpretação e aplicação das normas contabilísticas	Douppnik e Riccio (2006); Eljammi et al. (2021); Gierusz et al. (2022); Langa e Albuquerque (2022); Perera et al. (2012)

<i>Clusters</i>	<i>Descrição do cluster</i>	<i>Estudos</i>
C5	As opções de financiamento e os níveis de investimento das entidades	Albuquerque et al. (2017); Mazboudi e Hasan (2018)
C6	Os mercados e a gestão dos resultados (principalmente em mercados regulados)	Doupnik (2008); Guan e Pourjalali (2010); Hillier et al. (2016); Wijayana e Gray (2018, 2019); Yousuf e Aldamen (2021)
C7	A adoção, implementação e reformas no âmbito da normalização e harmonização contabilística e de relato financeiro no setor público	Abdulkarim et al. (2023); Albuquerque et al. (2024); Zarei et al. (2022)
C8	A divulgação da informação bancária (financeira e social) e a assunção de riscos por parte das instituições financeiras	El-Halaby et al. (2017); Hooi (2007); Kanagaretnam et al. (2014); Makrychoriti e Pasiouras (2021); Oriji (2010); Yunanda et al. (2019)
C9	Mecanismos de regulação e de admissão à profissão envolvendo as estruturas profissionais e as instituições reguladoras	Hope et al. (2008); Margerison e Moizer (1996)
C10	As lógicas institucionais e as suas influências nos atores organizacionais, seus comportamentos e motivações	Askary (2006); Jeffrey e Weatherholt (1994); Ngoye et al. (2019)
C11	Matérias envolvendo o relato ambiental, o relato integrado, o relato diferenciado e a responsabilidade social	Garcia-Sanchez et al. (2016); Karaburun e Demirci (2020); Williams e Tower (1998); Yusoff et al. (2014)
C12	Matérias diversas, envolvendo a corrupção, a investigação na contabilidade e a disponibilização de dados em portais abertos	Akbar e Vujic (2014); Khlif (2016); Salter et al. (2024); Saxena (2018)

A Tabela 4.5 permitiu a identificação de 12 *clusters*, indicando que os temas que têm despertado maior interesse dos investigadores ao longo desses 37 anos integram os *clusters* C2, C3, C4, C6 e C8, com um mínimo de cinco e um máximo de 17 artigos. Em oposição, surgem os *clusters* C1, C5, C7, C9, C10, C11 e C12, que apresentam um menor número de estudos, com o mínimo de dois e um máximo de quatro artigos. Os estudos ali incluídos correspondem às quatro décadas em análise, desde o artigo seminal (Gray, 1988) até ao último estudo identificado, nomeadamente a revisão de literatura proposta por Salter et al. (2024) que abarca o referido modelo.

O **C1** respeita à **relação entre o modelo das dimensões culturais de Hofstede (1980) e o modelo dos valores culturais contabilísticos de Gray (1988)**. Trata-se de um *cluster* com trabalhos menos recentes, publicados nas primeira e segunda décadas, com quatro artigos. Analisa a relação entre os dois modelos sem introduzir uma problemática contabilística em específico. Além de Gray (1988), encontram-se neste grupo os estudos empíricos subsequentes de Chanchani e Willett (2004), Noravesh et al. (2007) e Salter e Niswander (1995). Importa referir que, de entre os referidos estudos, Chanchani e Willett (2004) foi o

único a tentar operacionalizar e mensurar empiricamente os valores contabilísticos de Gray (1988).

De seguida surge o **C2**, relativo às **práticas de mensuração e divulgação de informação financeira**, com 15 artigos, e percorrendo as quase quatro décadas do modelo de Gray (1988). Uma das preocupações dos autores foi tentar perceber até que ponto as diferenças culturais podem afetar a mensuração e a divulgação de informação financeira. Ahmed (1995), Baydoun e Willett (1995), Chow et al. (1995) e Gray e Vint (1995) foram os primeiros a tentar obter essa resposta num contexto local ou internacional, seja por via de estudos empíricos (designadamente, Ahmed, 1995; Gray & Vint, 1995), seja por via de ensaios teórico conceptuais (designadamente, Baydoun & Willett, 1995; Chow et al., 1995; Gray, 1988; Mohd Iskandar & Pourjalali, 2000; Saxena, 2018, Shehata, 2013). Essencialmente, os estudos procuraram avaliar a forma como os fatores culturais influenciam as práticas de relato financeiro. No entanto, a abordagem em torno da cultura foi se apresentando diversificada e assumindo diferentes vertentes quando relacionado com as práticas de mensuração e divulgação, nomeadamente:

- a partir da análise das potenciais diferenças culturais entre os países (Baydoun & Willett, 1995);
- associando a cultura nacional, seja por via da utilização do modelo de Hofstede (1980) e seus subsequentes desenvolvimentos, seja por via do modelo de Gray (1988) ou do designado modelo de Hofstede-Gray, a outros fatores, tais como as características socioeconómicas, o mercado de capitais e do *corporate governance* (Ahmed, 1995; Chow et al. 1995; Mohd Iskandar & Pourjalali, 2000; Shehata (2013); Tsakumis, 2007; Visani et al., 2020);
- a partir da utilização de *proxies* para a mensuração dos valores culturais contabilísticos (ou valores subculturais) de Gray (1988), tendo por base o relato financeiro (Albuquerque et al., 2019; Ammar Zahid et al., 2018; Ammar Zahid et al., 2024); Chanchani & Willett, 2004; Götttsche et al., 2020; Kung et al., 2008; Perera et al., 2012; Salter et al., 2013).

O **C3**, que trata das problemáticas da **adoção, implementação e reforma no âmbito da normalização e harmonização contabilística e de relato financeiro no setor empresarial**, agrupa algumas investigações que tentaram dar resposta às questões práticas

encontradas nos esforços de harmonização contabilística internacional. Foi o *cluster* mais utilizado nos trabalhos, contendo o maior número de artigos (17 artigos) desde Chow et al. (1995) até Ahsan et al. (2024), percorrendo, à semelhança do anterior (C2), as quatro décadas. Tendo em conta a diversidade de estudos, as relações entre a cultura e a contabilidade foram analisadas a partir de distintas vertentes, nomeadamente:

- na forma como os fatores culturais podem influenciar e, conseqüentemente, afetar as decisões dos países e das entidades na adoção e implementação das IFRS (Combs et al., 2013; Edeigba et al., 2020; El-Helaly et al., 2020; Nurunnabi, 2017; Sudarwan & Fogarty, 1996);
- no condicionamento de uma cultura apoiada no controlo estatutário e práticas uniformes no contexto da aplicação de reformas contabilísticas (Chow et al., 1995);
- na relação entre os níveis de profissionalismo contabilístico e a aplicação das IFRS (Perera et al., 2012);
- no impacto da cultura sobre o conservadorismo contabilístico no processo de transição para as IFRS (Zeghal & Lahmar, 2018);
- na análise da influência dos fatores culturais no âmbito dos processos de adoção das IFRS, utilizando-se o designado modelo de Hofstede-Gray como referência (MacArthur, 1996, 1999);
- por via da utilização de variáveis contextuais, como as taxas de imposto, mercados de capitais e a influência da União Europeia (UE), tendo em vista o mesmo objetivo anterior (Salter & Lewis, 2011);
- na influência da religiosidade sobre o juízo profissional dos contabilistas profissionais em matéria de convergência global do relato financeiro, utilizando os valores culturais de Gray (1988) (Ahsan et al., 2024); e,
- em sentido similar, embora enfatizando-se as limitações identificadas no modelo de Gray (1988), procurando explicar o nível da adoção das IFRS a partir de outros fatores contextuais, como o ambiente político, jurídico, social e histórico (Heidhues & Patel, 2011);
- na forma como os modelos de Hofstede (1980) e Gray (1988) se relacionam com outras variáveis socioeconómicas e ajudam a compreender o conflito entre

a cultura e a adoção das IFRS no que toca às características qualitativas do relato financeiro (Askary et al., 2008b; Dahawy et al., 2002; Reisch, 2021).

Na sequência encontra-se o C4, associado ao **juízo profissional em matérias de interpretação e aplicação das normas contabilísticas**. Trata-se de um *cluster* com cinco artigos e uma abrangência temporal (anos de publicações) mais reduzido que os anteriores C2 e o C3, tendo Douppnik e Riccio (2006) como seus precursores. Encontram-se aqui os estudos que analisaram os efeitos que a interação entre a cultura de um país e expressões de incerteza das normas contabilísticas (sobretudo, provenientes das IFRS) apresentam no reconhecimento e divulgação da informação financeira, consciente ou inconscientemente, por parte dos contabilistas e órgãos de gestão (Douppnik & Riccio, 2006; Eljammi et al., 2021; Gierusz et al., 2022).

Alguns autores, como Douppnik e Riccio (2006), Eljammi et al. (2021) e Langa e Albuquerque (2022), centraram-se na interação entre o conservadorismo e o secretismo como influenciadores da quantidade e qualidade de informação que é potencialmente fornecida aos *stakeholders*, incluindo, nalguns casos, nessa análise, o contexto institucional. Perera et al. (2012), por seu turno, analisaram mais especificamente a influência nos níveis de profissionalismo na capacidade de juízo dos contabilistas profissionais.

O C5, relativo às **opções de financiamento e os níveis de investimento das entidades**, constitui-se como uma problemática abordada mais recentemente pelos estudos (última década), contemplando apenas dois artigos. O referido *cluster* analisou a forma como a cultura nacional afeta os investimentos das entidades e a sua eficiência, utilizando o nível de secretismo exibido pela cultura nacional (Mazboudi & Hasan, 2018). Inclui, ainda, a análise acerca de como o conservadorismo e o secretismo potencialmente influenciam as opções de financiamento dos gestores e/ou proprietários das PME (Albuquerque et al., 2017).

O C6, concernente aos **mercados (particularmente os mercados regulados) e à gestão dos resultados**, com seis artigos publicados a partir do final da segunda década, procura analisar os impactos e a reação dos investidores aos anúncios dos resultados a partir da potencial influência da diversidade cultural sobre as práticas de mensuração e divulgação da informação à luz das IFRS (Douppnik, 2008; Hillier et al., 2016; Wijayana & Gray, 2018, 2019). Em termos da análise da cultura e das diferenças culturais, identifica-se alguma diversidade de abordagens: alguns autores utilizaram as dimensões culturais de Hofstede

(1980) e seus subseqüentes desenvolvimentos (Guan & Pourjalali, 2010), ao passo que outros utilizaram diretamente os valores culturais de Gray (1988), nomeadamente, o conservadorismo e o secretismo (Wijayana & Gray, 2018; Yousuf & Aldamen, 2021). Outros, ainda, associaram a diversidade cultural à diversidade de género em termos dos seus potenciais impactos na qualidade dos resultados (Yousuf & Aldamen, 2021).

O C7, associado à **adoção, implementação e reformas no âmbito da normalização e harmonização contabilística e de relato financeiro no setor público**, apresenta-se como o *cluster* mais recente de entre os identificados, com três estudos identificados apenas para os três últimos anos. O referido *cluster* destaca-se pelo papel da cultura no âmbito dos processos de implementação e divulgação da informação financeira no setor público, à luz das IPSAS, analisando, igualmente, os fatores que podem explicar as reações das partes interessadas nesse contexto (Abdulkarim et al., 2023; Albuquerque et al., 2024; Zarei et al., 2022). Para a análise das questões e diferenças culturais subjacentes, explorou-se o papel da cultura e da língua na adoção das IPSAS (Abdulkarim et al., 2023) e, ainda, as variáveis culturais do designado modelo de Hofstede-Gray (Albuquerque et al., 2024; Zarei et al., 2022).

O C8, com a problemática da **divulgação da informação bancária (financeira e social) e a assunção de riscos por parte das instituições financeiras**, inclui seis artigos relativamente recentes (de 2007 em diante), encontrando-se entre os *clusters* com o maior número de artigos. Os estudos deste *cluster* tratam da influência da cultura nacional na divulgação da informação bancária, tendo em vista garantir a transparência da informação (financeira e social), nomeadamente através da mensuração do secretismo (Hooi, 2007; Makrychoriti & Pasiouras, 2021). Identificam-se, ainda, estudos que testaram os determinantes da divulgação social dos bancos, tendo por base o modelo de Hofstede-Gray (Orij, 2010), ou, ainda, que analisaram a forma como as diferenças culturais entre países afetam o conservadorismo contabilístico e a assunção de riscos por parte de tais instituições (Kanagaretnam et al., 2014). Encontra-se, ainda, neste *cluster*, o estudo de El-Halaby et al. (2017), que avalia o impacto da cultura noutras áreas, para além da bancária. Em síntese, os estudos deste *cluster* exploram o impacto da cultura (utilizando o modelo de Hofstede-Gray) no setor bancário em duas diferentes áreas da divulgação, nomeadamente, a social e a financeira.

O C9 respeita à problemática **das estruturas profissionais e instituições reguladoras**, contemplando apenas dois artigos dos mais antigos, relativos ao final da primeira década e o início da segunda década. Os estudos aqui incluídos analisaram a influência das diferenças culturais na seleção dos auditores das entidades (Hope et al., 2008), bem como do quadro regulatório profissional em que estes atuam nos diferentes países (Margerison & Moizer, 1996). No referido *cluster*, as diferenças culturais tiveram por base o valor cultural do controlo estatutário (Margerison & Moizer, 1996) e do secretismo (Hope et al., 2008), propostos por Gray (1988), ainda que, por vezes, associado ao modelo das dimensões culturais de Hofstede (1980) e seus subsequentes desenvolvimentos (modelo de Hofstede-Gray).

O C10, relativo às **lógicas institucionais e suas influências nos atores organizacionais (comportamentos e motivações)**, contempla três artigos (um mais recente e dois mais antigos), explorando os incentivos e os fatores culturais que moldam as decisões, comportamentos e empenho profissional dos diferentes atores organizacionais. Os estudos objetivaram verificar o impacto das diferenças culturais sobre a motivação profissional (Askary, 2006), julgamentos éticos e técnicos na área contabilidade (Ngoye et al., 2019) e, ainda, em combinação os efeitos exercidos por incentivos e regras institucionais no comportamento dos profissionais de contabilidade (Jeffrey & Weatherholt, 1994).

O C11, relativo ao **relato ambiental, ao relato integrado, ao relato diferenciado e à responsabilidade social**, apresenta quatro artigos de distintos períodos, embora maioritariamente publicados nos últimos 10 anos, com uma significativa diversidade de abordagens, nomeadamente:

- investigar e interpretar possíveis ligações entre a cultura e as perceções dos contabilistas sobre as práticas ambientais (Yusoff et al., 2014). A influência da cultura foi avaliada por via do modelo de Hofstede-Gray, em particular, o coletivismo, a elevada aversão à incerteza, a uniformidade, o conservadorismo e o secretismo;
- fornecer provas empíricas sobre o impacto dos valores culturais na área da contabilidade propostos por Gray (1988) (profissionalismo, uniformidade, conservadorismo e transparência) na sensibilização dos contabilistas para o relato integrado (Karaburun & Demirci, 2020);

- analisar os valores culturais, no âmbito do quadro teórico desenvolvido por Gray (1988), em associação com as dimensões culturais de Hofstede (1980) e seus subsequentes desenvolvimentos (modelo de Hofstede-Gray), no que toca ao nível de divulgação e na perceção do equilíbrio entre os custos e os benefícios da informação no relato diferenciado (Williams & Tower, 1998). O valor contabilístico predominante nessa análise foi o secretismo;
- a influência da cultura também foi analisada em torno das suas implicações na divulgação voluntária de informação sobre responsabilidade social das entidades (Garcia-Sanchez et al., 2016). A cultura foi aferida através das características do sistema nacional, como o ambiente jurídico de direito civil, a forte aplicação da lei e a concentração da propriedade.

Por fim, identifica-se o C12, um *cluster* definido de forma residual e que compreende problemáticas em matérias diversas, onde se incluem as temáticas relativas **à corrupção, à investigação na contabilidade e à disponibilização de dados em portais abertos**. O referido *cluster* inclui quatro artigos recentes (das duas últimas décadas) contemplando três diferentes temáticas. A primeira, apresentada por Akbar e Vujic (2014), corresponde a um estudo transnacional para investigar a relação entre a cultura nacional e a corrupção, estabelecendo a relação entre os referidos fatores e outros de ordem económica e política. Khlif (2016) e Salter et al. (2024), no âmbito da segunda temática, exploraram o papel da cultura nacional na investigação em contabilidade, seja através da utilização do modelo de Hofstede-Gray (Khlif, 2016), seja pela inclusão de outros referenciais teóricos na área da cultura (Salter et al., 2024). Por fim, a terceira, investigou os portais nacionais de dados abertos de países de distintas regiões no sentido de identificar a correspondência entre as características culturais, à luz do modelo de Hofstede-Gray, e o grau de empenhamento e implementação da iniciativa de dados abertos (Saxena, 2018).

4.1.2.2. Os materiais e métodos mais frequentemente utilizados (SQ2.2)

Para responder à SQ2.2, foi efetuado um levantamento de dados sobre o tipo de investigação, o método de recolha de dados, as fontes mais frequentemente utilizadas e as amostras (público-alvo) das investigações em análise. A referida informação encontra-se sintetizada na Tabela 4.6.

Tabela 4.6 Materiais e métodos subjacentes aos estudos

Tipo	Método	Fonte de dados	Amostra (utilizada)	Artigos	
Qualitativas	<i>Survey</i>	Entrevistas	53 contabilistas de entidades russas, segundo a abordagem de amostragem intencional	Combs et al. (2013)	
			20 contabilistas, sendo 11 da Malásia e nove da Austrália	Yusoff et al. (2014)	
			75 auditores, incluindo 12 auditores internos e 13 externos (1998 a 2010)	Nurunnabi (2017)	
			Três entidades que operam no setor das infraestruturas do mercado egípcio	Dahawy et al. (2002)	
			Auditores de 11 países da UE	Margerison e Moizer (1996)	
	Análise de conteúdo	<i>Comment-letters</i>		100 respostas de diferentes entidades enviadas ao IASC	MacArthur (1996)
				27 respostas de membros de organizações contabilísticas, em representação de 23 países enviadas ao IASC	MacArthur (1999)
	Ensaio teórico-conceitual	Dados de caracterização de países	Análises contextuais e de normativos contabilísticos, incluindo potenciais entrevistas*	Dados relativos a 40 países	Gray (1988)
				Dados relativos à França e ao Líbano	Baydoun e Willett (1995)
				Dados relativos à Malásia	Mohd Iskandar e Pourjalali (2000)
				Dados relativos à China*	Chow et al. (1995)
				Estudos científicos	Dados relativos às características do <i>corporate governance</i> Japão, Países Baixos e Arábia Saudita
Revisões de literatura	Estudos científicos		35 estudos	Khelif (2016)	
			NA	Salter et al. (2024)	
Quantitativas	Pesquisa de arquivo (documental)	Relatórios e contas, incluindo relatórios não financeiros e de sustentabilidade	Entidades de 29 países	Salter e Niswander (1995)	
			132 entidades de 12 países.	Askary (2006)	
			52 entidades cotadas da Polónia, da Roménia e da Lituânia	Zahid et al. (2018)	
			5.817 observações anuais de entidades de oito países da eu (2000 a 2009)	Mazboudi e Hasan (2018)	

Tipo	Método	Fonte de dados	Amostra (utilizada)	Artigos
			137 entidades cotadas na UE	Albuquerque et al. (2019)
			3.092 entidades cotadas de 46 países (2017)	Yousuf e Aldamen (2021)
			301 entidades de 14 países da UE (2017)	Reisch (2021)
			136 instituições financeiras de países islâmicos	El-Halaby et al. (2017)
			15 países da UE que adotaram as IFRS (2000 a 2010)	Zeghal e Lahmar (2018)
			64 entidades cotadas (1996 a 2000)	Askary et al. (2008)
			132 relatórios anuais de entidades cotadas (1996 a 2000)	Askary et al. (2008b)
			411 entidades, sendo 249 sociedades cotadas na BV de Estocolmo (SSE) e 160 sociedades cotadas na ZSE	Tagesson et al. (2012)
			Últimos 45 relatórios anuais dos bancos islâmicos em 11 países (2015)	Yunanda et al. (2019)
			247 entidades (1993 a 2002)	Noravesh et al. (2007)
			600 grandes entidades de 22 países	Orij (2010)
	Bases de dados: - <i>Compustat Global Vantage</i>		Entidades cotadas de 17 países Ásia-Pacífico (2001 a 2016)	Wijayana e Gray (2019)
			91.030 observações entidades/ano de 16.334 entidades de 37 países distintos (1992 a 2004)	Hope et al. (2008)
			84.748 observações entidades/ano em 27 países (1987 a 2001)	Guan e Pourjalali (2010)
			89.481 observações entidades/ano (1989 a 2006)	Salter et al. (2013)
			5.562 observações entidades/ano da BV dos EUA referentes a 30 países (2000 a 2014)	Wijayana e Gray (2018)
	- <i>Global Reporting Initiative</i> - <i>Forbes Global</i>		1.598 entidades internacionais de 20 países (2004 a 2010)	Garcia-Sanchez et al. (2016)
	- <i>BankScope</i>		Bancos internacionais de 65 países	Kanagaretnam (2014)

Tipo	Método	Fonte de dados	Amostra (utilizada)	Artigos
		- Thomson One Banker (Worldscope) - DataStream	347 entidades cotadas em bolsa, sendo 24 do Marrocos, 24 da Quênia, 17 da Botsuana, 40 do Egito e 242 da África do Sul (2002 a 2009)	Hillier et al. (2016)
		Índice cultural de Hofstede-Gray	31 países	Douppnik (2008)
			Alemanha (em comparação com os EUA, o Reino Unido e a França)	Heidhues e Patel (2011)
			Indonésia (1981 a 1992)	Sudarwan e Fogarty
		Inquérito da Universidade de Glasgow e da Deloitte Haskins e Sells Internacional em 1983/84 (Gray, Campbell & Shaw, 1984)	27 países	Gray e Vint (1995)
		- Inquérito internacional sobre princípios e práticas contabilísticas da Price Waterhouse International (PWI) (1979) - Inquérito sobre Informação Financeira Internacional de Gray, Campbell e Shaw (1984)	39 países	Ahmed (1995)
		Comment-letters	3.089 reconciliações do Formulário 20-F (1998 a 2004)	Salter e Lewis (2011)
			328 cartas de comentários enviadas ao IPSASB por 47 países	Albuquerque et al. (2024)
		- Estrutura de Douglas Grid-Group para estimar o papel da cultura na explicação da corrupção	55 países	Akbar e Vujic (2014)
		- Índice composto de orientação para as IFRS (Borker, 2014) - Índice de orientação a longo prazo de Hofstede - Índice de educação utilizado como um dos quatro fatores do	12 países, nomeadamente, Australia, Brazil, China, Egypt, Germany, India, Japan, Nígeria, Portugal, Russia, Turkey, United States).	Borker (2016)

Tipo	Método	Fonte de dados	Amostra (utilizada)	Artigos
		<i>Stewardship Index</i> (Borker, 2014)		
		- Dados relativos à adoção das IFRS	76 países não pertencentes à EU	El-Helaly et al. (2020)
		- 1.731 comunicados de imprensa trimestrais de 120 entidades da do setor global do petróleo e do gás	123 entidades do setor de petróleo e gás	Visani et al. (2020)
		- Índices de transparência dos bancos centrais: <i>Eijffinger e Geraatse</i> - Dados Económicos e políticos: fontes como o Banco Mundial e o FMI - Índices Hofstede e Gray (secretismo)	80 países, representando uma amostra alargada de bancos centrais de todo o mundo	Makrychoriti e Pasiouras (2021)
		- Estudo cultural GLOBE (n=62, 2004) - <i>Worldwide Governance Indicators</i> (WGI)	31 países	Zarei et al. (2022)
		Dados financeiros e contextuais	Entidades europeias	Göttsche et al. (2020)
			Hong Kong e Taiwan	Kung et al. (2008)
	<i>Survey</i>	Questionários	Gestores de 324 pequenas entidades em Singapura e Austrália	Williams e Tower (1998)
			1.614 utilizadores e preparadores de demonstrações financeiras, sendo 510 da Nova Zelândia e 1.104 da Índia	Chanchani e Willett (2004)
			184 profissionais de contabilidade das big4, sendo 77 do Brasil e 107 dos EUA	Douppnik e Riccio (2006)
			37 bancos comerciais nacionais cotados de 17 países desenvolvidos e em desenvolvimento	Hooi (2007)

Tipo	Método	Fonte de dados	Amostra (utilizada)	Artigos
			101 contabilistas, sendo 52 gregos e 49 dos EUA	Tsakumis (2007)
			138 estudantes com idade média entre os 18 e 19 anos	Perera et al. (2012)
			438 PME portuguesas com recurso adicional à informação contabilística e financeira (2009 a 2011)	Albuquerque et al. (2017)
			98 gestores dos setores público e privado que frequentavam um programa de mestrado em educação executiva	Ngoye et al. (2019)
			Diretores financeiros e técnicos superiores de contabilidade	Edeigba et al. (2020)
			138 contabilistas de Izmir	Karaburun e Demirci (2020)
			72 (Tunísia) e 90 (Egito) estudantes de mestrado doutoramento em contabilidade	Eljammi et al. (2021)
			382 profissionais de contabilidade, sendo 330 da Polónia e 52 do Reino Unido	Gierusz et al. (2022)
			355 profissionais de contabilidade filiados na Ordem dos Contabilistas e Auditores Certificados	Langa e Albuquerque (2022)
			101 contabilistas e auditores do setor público	Abdulkarim et al. (2023)
			842 inquiridos, sendo 347 contabilistas, 220 analistas financeiros e 275 agentes de crédito bancário	Ammar Zahid et al. (2024)
			129 contabilistas profissionais	Ahsan et al. (2024)
			Estados Unidos, em Taiwan e na Coreia	Jeffrey e Weatherholt (1994)
NA - não aplicável ou não divulgado				

A Tabela 4.6 indica que a pesquisa do tipo quantitativo foi o mais utilizado ao longo dos 37 anos de investigação sobre o modelo de Hofstede-Gray na contabilidade, abarcando 55 estudos (79% do total). As investigações qualitativas foram utilizadas em menor escala, com apenas 15 estudos em análise (ou 21% do total).

Importa referir que, não obstante também se verificar nesse período a existência de estudos quantitativos, a maior parte das investigações qualitativas pertencem à primeira e à segunda décadas. Incluem-se, nesse contexto, nomeadamente, os estudos de Baydoun e Willett (1995), Chow et al. (1995), Combs et al. (2013), Dahawy et al. (2002), Gray (1988), Mohd Iskandar e Pourjalali (2000), Khlif (2016), MacArthur (1996, 1999), Margerison e Moizer (1996), Nurunnabi (2017), Salter et al. (2024), Shehata (2013) e Yusoff et al. (2014). Identificou-se uma única investigação qualitativa na quarta década (nomeadamente, Salter et al., 2024).

Os métodos de investigação associados às investigações qualitativas utilizados pelos autores ou coautores foram essencialmente as seguintes:

- o método *survey*, com as fontes de dados suportas exclusivamente em entrevistas aos contabilistas (Combs et al., 2013; Yusoff et al., 2014) e auditores (Nurunnabi, 2017);
- a análise de conteúdo, tendo como fontes de dados as *comment letters* (MacArthur, 1996, 1999);
- ensaios teórico-conceituais (Baydoun & Willett, 1995; Chow et al., 1995; Gray, 1988; Mohd Iskandar & Pourjalali, 2000; Saxena, 2018, Shehata, 2013);
- revisões de literatura (Khlif, 2016; Salter et al., 2024);

As investigações quantitativas surgem, assim, como o tipo de análise mais efetuada ao longo dos anos. A sua relevância, em termos de frequência, foi aumentando a cada década. Da primeira para a segunda década passou de 5% para 11% do total dos estudos (ou de 3 para sete estudos), aumentando para cerca de 26% na terceira (17 estudos) e, por fim, para cerca de 35% na última década (23 estudos). Esses dados indiciam que as investigações passam a ser, tendencialmente, mais empíricas, procurando testar a validade dos modelos associados à cultura, seja através da utilização de dados primários (questionários), seja através da utilização de dados secundários, como relatórios e contas e outros dados empresariais, incluindo os oriundos de inquéritos ou bases de dados, bem como os derivados de *comment letters*. Os índices de Hofstede encontram-se igualmente associados a alguns destes estudos. Consequentemente, os métodos de pesquisa aplicados às investigações quantitativas foram, essencialmente, de dois tipos, nomeadamente a pesquisa de arquivo ou pesquisa documental e o método *survey* (com o uso de questionários), sendo o primeiro o método mais utilizado.

A pesquisa documental utiliza, maioritariamente, dados relacionados com os relatórios e contas e outros dados empresariais das entidades, incluindo os oriundos de inquéritos ou bases de dados de entidades cotadas ou não cotadas, do setor empresarial ou público (designadamente, Albuquerque et al., 2019; Orij, 2010; Reisch, 2021; Yousuf & Aldamen, 2021;), incluindo entidades do setor financeiro (designadamente, Kanagaretnam, 2014; Yunanda et al., 2019), bem como dados de países que adotaram as IFRS (designadamente, El-Helaly et al., 2020). No âmbito deste método incluem-se, ainda, em número menos expressivo, estudos que utilizaram dados oriundos de *comment letters* (designadamente, Albuquerque et al., 2024; e Salter & Lewis, 2011).

Segue-se o método *survey*, tendo os questionários como a única fonte de recolha de dados (primários). As amostras subjacentes utilizaram os seguintes públicos-alvo:

- Contabilistas e auditores, os preparadores da informação financeira (Chanchani & Willett, 2004; Douplik & Riccio, 2006; Tsakumis, 2007; Karaburun & Demirci, 2020; Gierusz et al., 2022; Langa & Albuquerque, 2022; Abdulkarim et al., 2023; Ahsan et al., 2024);
- Analistas financeiros e gestores do setor bancário (Hooi, 2007; Ammar Zahid et al., 2024)
- Estudantes de contabilidade e auditoria (Perera et al., 2012; Eljammi et al., 2021)
- Gestores de entidades públicas e privadas (Williams & Tower, 1998; Albuquerque et al., 2017; Ngoye et al., 2019; Edeigba et al., 2020);

A próxima subsecção tratará dos dados para a resposta à Q3.

4.1.3. Os principais resultados e conclusões dos estudos (Q3)

Para dar resposta à Q3 proposta, pretende-se analisar as principais conclusões identificadas nos estudos coletados acerca da relevância da cultura, em geral, na contabilidade. Para o efeito, far-se-á uma correspondência entre os *clusters* dos objetivos dos estudos em análise, constantes na Tabela 4.5, com as conclusões ali identificadas.

No que respeita à **relação entre o modelo das dimensões culturais de Hofstede (1980) e o modelo dos valores culturais contabilísticos Gray (1988) (C1)**, os estudos globalmente corroboraram as primeiras suposições de Gray (1988), nomeadamente, a ideia de que (i) as

diferenças culturais entre os países são um fator determinante no desenvolvimento e na adaptação dos sistemas contabilísticos; (ii) as preferências culturais influenciam a estrutura e o conteúdo do relato financeiro (designadamente, nas culturas mais orientadas para o coletivismo há maior proteção aos investidores e transparência; nas mais individualistas, o foco são os resultados financeiros e a eficiência); (iii) a necessidade de reconhecer a diversidade cultural ao desenvolver normas internacionais de contabilidade; e, (iv) o contexto político e económico de cada país pode influenciar as práticas contabilísticas. Tais conclusões são partilhadas, pelo menos em parte, por três estudos do referido *cluster* (Chanchani e Willett, 2004); Noravesh et al., 2007); Salter e Niswander, 1995).

O modelo proposto, segundo Chanchani e Willett (2004), apresenta-se adequado à avaliação da hipótese da relevância cultural na contabilidade.

Não obstante, Salter e Niswander (1995) afirmam que o modelo de Gray (1988) tem um poder estatisticamente significativo e é útil na explicação das práticas atuais de relato financeiro, sendo, no entanto, relativamente fraco na explicação das estruturas profissionais e regulamentares existentes a partir de bases culturais. Adicionalmente, Noravesh et al. (2007) concluíram que não é possível aplicar devidamente a estrutura completa de Gray (1988) se existirem lacunas em matéria das normas contabilísticas (as normas têm de estar bem estabelecidas).

No que diz respeito à problemática das **práticas de mensuração e divulgação da informação financeira (C2)**, a conclusão geral é a de que a cultura afeta, de facto, as práticas contabilísticas em diferentes nações, permitindo explicar as diferenças nas práticas de mensuração e divulgação (Ahmed, 1995; Guan & Pourjalali, 2010; Mohd Iskandar & Pourjalali, 2000). Da mesma forma, Salter et al. (2013) apoiam o modelo de Gray (1988), tal como modificado por Douppnik e Tsakumis (2004), na medida em que tanto as forças culturais como as institucionais estão relacionadas com a aplicação (conservadora) das regras de relato financeiro por parte dos contabilistas. Essas forças institucionais, nomeadamente as legais, o ambiente regulador, a política e a economia podem conduzir a maiores ou menores incentivos à divulgação (secretismo) e a diferentes níveis de conservadorismo (Kung et al., 2008).

No entanto, para Götttsche et al. (2020), os incentivos à divulgação podem ser irrelevantes quando os gestores apoiarem o secretismo na divulgação. Assim, esses autores concluem

que a cultura pode ter uma influência apenas relativa nas decisões de divulgação. Outros autores, tais como Chow et al. (1995) e Visani et al. (2020), também se mostraram reticentes quanto à afirmação da influência da cultura sobre a problemática em questão. Segundo Chow et al. (1995), dependendo da cultura do país, os resultados acerca da mensuração e divulgação tendencialmente serão diferentes. Os profissionais de contabilidade continuarão a basear-se fortemente em regras contabilísticas (especialmente em culturas de elevado poder estatutário). Visani et al. (2020), por seu turno, demonstra um certo cuidado no que toca à mensuração e divulgação da informação financeira, alegando que os fatores institucionais influenciam a divulgação e limitam a materialidade dos ajustamentos. A presença de regulamentos clarifica as práticas e aumenta a transparência, mas pode reduzir a explicação substancial dos ajustamentos. Além disso, entidades que adotam as IFRS tendem a ajustar mais os seus resultados em comparação com as que seguem os normativos nacionais.

Referente à temática da **adoção, implementação e reformas no âmbito da normalização e harmonização contabilística e de relato financeiro no setor empresarial (C3)**, pode-se considerar que, de uma forma geral, a cultura é um fator relevante no que respeita ao processo de harmonização contabilística. Essa conclusão é partilhada pela maioria dos estudos deste *cluster*. Designadamente, Combs et al. (2013) identificaram que a cultura exerce influência sobre a forma de atuação dos preparadores da informação. Sudarwan e Fogarty (1996), a partir do modelo de Hofstede-Gray, identificou que a cultura influencia a adoção e implementação das normas internacionais, nomeadamente as IFRS. El-Helaly et al. (2020) e MacArthur (1996, 1999) evidenciaram o impacto da cultura no que respeita à comparabilidade das demonstrações financeiras. Mesmo nos períodos subsequentes à adoção de normas contabilísticas, a cultura exerceu um papel relevante na explicação das práticas contabilísticas (Zeghal & Lahmar, 2018). Segundo Edeigba et al. (2020), os obstáculos culturais para a harmonização são substanciais. Assim, a influência é exercida na medida em que certos fatores culturais, como o controlo estatutário e o conservadorismo, dificultam o processo de adoção numa abordagem uniforme (Mac Arthur, 1996, 1999). Askary et al. (2008b) também se identificaram com a conclusão geral ao introduzirem um novo fator cultural, a religião, suportado no facto de que as normas internacionais são

desenvolvidas por países ocidentais, não se encontrando necessariamente alinhada com outras religiões dos diferentes países onde são aplicadas.

No entanto, alguns autores apresentam conclusões divergentes. Nurunnabi (2017) alerta para a necessidade de os decisores políticos se concentrarem em vários fatores que possam levar à uma implementação eficaz das IFRS, e não apenas os fatores culturais subjacentes ao modelo de Hofstede-Gray. Reisch (2021) conclui que as questões relativas à adoção das normas internacionais não são afetadas apenas por diferenças culturais, mas por fatores institucionais e específicos da entidade. Um exemplo dos fatores que afetam a aplicação das IAS são os socioeconômicos (Dahawy et al., 2002).

Adicionalmente, Heidhues e Patel (2011) apresenta uma crítica sobre o modelo o modelo cultural de Gray (1988), concluindo que a confiança em modelos teóricos “simplistas”, como o proposto pelo autor, não melhora a compreensão dos sistemas contabilísticos e pode, por vezes, resultar em classificações enganadoras e duvidosas, prejudicando, assim, a compreensão em torno da harmonização contabilística.

As conclusões relacionadas com a problemática do **juízo profissional em matérias de interpretação e aplicação das normas contabilísticas (C4)** correspondem, maioritariamente, à confirmação da influência exercida pelas culturas nacionais.

A primeira conclusão, partilhada por Douppnik e Riccio (2006), Eljammi Ayadi et al. (2021), Langa e Albuquerque (2022) e Perera et al. (2012), corrobora a ideia de que a cultura pode afetar a interpretação dos contabilistas sobre as expressões de probabilidade utilizadas nas IFRS, embora Langa e Albuquerque (2022), avaliando a potencial influência do conservadorismo, tenham confirmado apenas razoavelmente a classificação atribuída por Gray (1988). Os valores culturais utilizados por Douppnik e Riccio (2006) e Eljammi Ayadi et al. (2021), baseados no modelo de Gray (1988), foram o conservadorismo e o secretismo, ao passo que Perera et al. (2012) focaram-se no profissionalismo.

A segunda conclusão, pertencente à Gierusz et al. (2022), não confirmou, com base no modelo de Hofstede-Gray, que a cultura nacional influencia a interpretação de expressões de incerteza que requerem juízo contabilístico, não fornecendo, à luz da análise proposta pelos autores, provas da potencial generalização das hipóteses relativas ao secretismo e ao conservadorismo de Gray (1988).

Da análise das conclusões acerca da temática das **opções de financiamento e os níveis de investimento das empresas (C5)** tem-se uma conclusão relativamente consensual de que a cultura influencia os níveis de investimento e financiamentos das entidades. Mazboudi e Hasan (2018) concluíram que os gestores ou proprietários apoiam a relação negativa entre o conservadorismo/secretismo e as opções (eficiência) de financiamento empresarial associadas a um maior risco. Esta conclusão corrobora a literatura existente, demonstrando que os níveis elevados de conservadorismo e secretismo tendem a direcionar as empresas para opções de financiamento de menor risco, como a dívida sem custos. Mazboudi e Hasan (2018) destacam a importância do valor cultural do secretismo *versus* transparência como determinante dessa eficiência no investimento ao nível da entidade. Albuquerque et al. (2017) concluíram, ainda, que ao incorporar-se variáveis culturais nos estudos de contabilidade e finanças, obtém-se uma nova perspetiva sobre as teorias da estrutura de capital, destacando a importância de considerar diferentes tipos de endividamento.

Acerca da temática relativa aos **mercados e à gestão dos resultados (C6)**, a conclusão dos artigos é igualmente consensual, demonstrando que a cultura é relevante para a explicação das diferenças na gestão dos resultados das entidades. Mais especificamente, Douppnik (2008) identifica que a cultura como um significativo fator de explicação das diferenças na gestão dos resultados. Observou-se, ainda, a influência persistente dos da cultura como fator significativo na explicação das diferenças internacionais no que respeita à gestão dos resultados (Guan e Pourjalali, 2010; Hillier et al., 2016; Wijayana & Gray, 2019;).

Em particular, Yousuf e Aldamen (2021), introduzindo a variedade de género como fator de influência na gestão dos resultados, concluíram ainda que os conselhos de administração diversificados em termos de género apresentam resultados de elevada qualidade, com um impacto significativo sobre os *accruals* inatos nas sociedades individualistas. Os resultados indicam que a diversidade de género influencia igualmente a qualidade dos *accruals* por via do valor cultural do secretismo proposto por Gray (1988). No entanto, essa influência apresenta-se mais elevada nas sociedades mais profissionais e flexíveis, comparativamente às sociedades de maior controlo estatutário e uniformes.

Adicionalmente, Douppnik (2008) identifica que as dimensões culturais da aversão à incerteza e do individualismo estão significativamente relacionadas com a gestão dos resultados, mesmo após o controlo de fatores institucionais, como a proteção dos

investidores e razões de ordem legal. As dimensões culturais tiveram uma maior capacidade explicativa do que as variáveis de proteção dos investidores, sugerindo uma ligação significativa entre a cultura e as diferenças internacionais na gestão dos resultados.

No que toca à temática relativa à **adoção, implementação e reformas no âmbito da normalização e harmonização contabilística e de relato financeiro no setor público (C7)** a conclusão geral dos autores é de que a cultura se apresenta relevante para demonstrar as diferenças nas práticas orçamentais e na implementação de normas internacionais entre nações. Para Zarei et al. (2022) a cultura nacional tem um impacto significativo na elaboração do orçamento público através da mediação das instituições. Abdulkarim et al. (2023) reforça a conclusão desses autores, ao encontrar uma ligação significativa entre a cultura, a língua e a implementação das IPSAS (dimensões culturais de profissionalismo, secretismo e uniformidade que influenciaram significativamente a implementação das IPSAS). Albuquerque et al. (2024) identificaram que a maioria dos respondentes em processos de discussão públicas das IPSAS não apresentaram um perfil favorável à sua implementação. Assim, os fatores que podem explicar as reações das partes interessadas nas discussões públicas do IPSAS parecem diferir consoante os fatores culturais subjacentes.

Quanto à temática relacionada com a **divulgação da informação bancária (financeira e social) e a assunção de riscos por parte das instituições financeiras (C8)**, as conclusões acerca da relevância da cultura apresentam-se não consensuais, identificando-se artigos que a confirmam (El-Halaby et al., 2017; Kanagaretnam, 2014; Makrychoriti & Pasiouras, 2021), outro mais reticente (Orij, 2010), um discordante (Yunanda et al., 2019) e, por último, um que se apresenta ainda mais crítico e contrário, indicando a possibilidade de um potencial enviesamento dos resultados ao considerar-se o fator cultural (Hooi, 2007).

Mais especificamente, Makrychoriti e Pasiouras (2021) apresentam uma conclusão robusta para os controlos de vários atributos específicos de cada país no que respeita à assunção de riscos no setor bancário. El-Halaby et al. (2017) concluíram que essa influência existe por meio da influência da cultura nos níveis de divulgação dos intermediários financeiros, considerando, ainda, que todas as dimensões de Hofstede (1980) apresentam uma influência significativa na divulgação. Kanagaretnam (2014) demonstra a influência da cultura através da evidência de que as culturas que encorajam uma maior assunção de riscos registaram maiores níveis de falência e problemas bancários durante os períodos de crise financeira.

Orij (2010), por outro lado, conclui que os níveis de divulgação social das empresas são potencialmente suscetíveis de serem influenciados pelas culturas nacionais, apesar de apresentar algumas reticências relativamente aos resultados obtidos. Hooi (2007), por seu turno, deteta riscos de enviesamento de dados quando se utiliza a orientação a longo prazo como parte do quadro cultural para a divulgação de informação com relevância internacional, uma apenas se apresentam adequados para a explicação do contexto local. Por fim, Yunanda et al. (2019) concluíram que não existe um impacto significativo das diferenças culturais (aversão à incerteza, distância ao poder, individualismo e masculinidade) no nível de transparência (divulgação) nos bancos islâmicos objeto de estudo.

A temática dos **mecanismos de regulação e de admissão à profissão envolvendo as estruturas profissionais e as instituições reguladoras (C9)** indica que a cultura pode ser relevante para explicar as diferenças exercidas nesse contexto, de país para país. Assim, Margerison e Moizer (1996) concluíram que as diferenças culturais entre países podem estar associadas ao quadro regulatório dos auditores (relação entre o secretismo e a escolha do auditor), ao passo que Hope et al. (2008) demonstraram a influência da cultura ao concluírem que as empresas de países mais secretistas têm menos probabilidades de contratar um auditor das designadas *Big 4*.

Quanto à temática das **lógicas institucionais e suas influências nos atores organizacionais, seus comportamentos e motivações (C10)**, a conclusão mais consistente entre os estudos é de que a cultura pode ser relevante, na medida em que confirmam que as lógicas institucionais (incluindo, nomeadamente, símbolos culturais, valores culturais, entre outros) afetam a perceção, a interpretação, o julgamento dos atores organizacionais e o empenho profissional (Jeffrey & Weatherholt, 1994; Ngoye et al., 2019). Askary (2006) confirma, ainda, a hipótese de Gray sobre a autoridade local em matéria de contabilidade, isto é, o controlo estatutário (no Irão, na Turquia, na Malásia e na Indonésia), embora sugira cautela na interpretação dos dados, uma vez que dependem das variáveis e dos métodos selecionados, os quais podem ser distintos em função do contexto.

No que toca às **matérias envolvendo o relato ambiental, o relato integrado, o relato diferenciado e a responsabilidade social (C11)**, Karaburun e Demirci (2020) concluíram que a cultura não se apresenta relevante nesse contexto, uma vez que os contabilistas estão

sensibilizados para esse tipo de relato e que os fatores culturais não têm impacto nos níveis de conhecimento acerca do relato integrado. Não obstante, para o relato diferenciado Yusoff et al. (2014) concluíram a cultura pode se apresentar como fator relevante, na medida em que verificaram possíveis ligações entre a cultura e as atitudes dos contabilistas em relação a esta forma de relato. Quanto à responsabilidade social, Garcia-Sanchez et al. (2016) concluíram, em sentido similar, que as dimensões culturais exercem pressões importantes sobre as entidades, beneficiando o comportamento empresarial em benefício da transparência.

Por fim, quanto às **matérias diversas, envolvendo a corrupção, a investigação na contabilidade e a disponibilização de dados em portais abertos (C12)**, identifica-se, na generalidade, a cultura como um fator relevante nesses diferentes contextos.

Akbar e Vujic (2014) concluíram que a cultura nacional é relevante para explicar os níveis de corrupção, encontrando relações robustas e estatisticamente significativas. Mais especificamente, identificaram que as culturas com fortes níveis de relações hierárquicas estabelecidas e cultura de fatalismo estão positivamente associadas a elevados níveis de corrupção, contrariamente às culturas igualitárias. Os resultados demonstram maior robustez quando são utilizadas todas as categorias de variáveis (culturais, económicas e políticas).

Khelif (2016) e Salter et al. (2024) concluem que o impacto da cultura sobre os sistemas contabilísticos em cada país, seja através dos valores culturais de Gray (1988), seja através das dimensões culturais de Hofstede (1980) e seus subsequentes desenvolvimentos ou outros referenciais teóricos, tem despertado questões de interesse para os investigadores em contabilidade.

Por fim, Saxena (2018) conclui que as dissemelhanças entre as culturas dos países afetam o grau de empenho em relação às iniciativas de dados abertos nos três países analisados, exigindo a adoção de uma abordagem mais rigorosa e empenhada para garantir que os objetivos de transparência e responsabilização pública sejam bem sucedidos.

A próxima secção desta investigação dedica-se a discussão dos resultados.

4.2. Discussão dos resultados

O presente estudo teve como objetivo realizar uma revisão bibliométrica e sistemática da literatura sobre a aplicação do modelo de Hofstede-Gray na contabilidade.

A análise da **Q1** proposta, relacionada com o **impacto e alcance dos estudos que utilizam o modelo de Hofstede-Gray como base teórica principal**, teve por base uma análise bibliométrica, a partir dos recursos disponíveis no VOSviewer e na Bibliometrix, bem como uma análise sistemática, a partir de uma análise ao conteúdo dos artigos identificados.

No que toca à **análise do impacto e alcance dos estudos na literatura (SQ1.1)**, as publicações anuais foram analisadas sob duas perspetivas. Em primeiro lugar, através do número de artigos que os autores ou coautores publicaram em cada ano durante esses quase 37 anos e, em segundo lugar, através da produção cronológica dos principais 10 autores ou coautores. Ambas as perspetivas apontaram para a existência de inconstâncias tanto no que toca à evolução do número das publicações em geral (com três padrões de crescimento distintos), como no que respeita às publicações por autores ou coautores ao longo do período em análise. O único autor que tem mantido, até então, uma certa regularidade nas publicações foi o Albuquerque, F.. As abordagens propostas, de certa forma, se complementaram, nos seguintes termos:

- No primeiro padrão da evolução (até 1994) verificam-se sete anos sem publicações, tendo, por referência de autores relevantes, apenas o Gray, S. com a publicação do seu artigo seminal (Gray, 1988);
- O segundo padrão (de 1995 a 2015), o maior e o mais irregular, apresenta dois anos (1995 e 2008) com um valor máximo de publicações (cinco) por ano;
- O terceiro e último padrão (a partir de 2016) identifica cerca de 47% do total das publicações, evidenciando a força desse período. A maior parte das produções deste período foram concretizadas por novos investigadores, designadamente, Ahsan, A., Aldamen, H., Ammar Zahid, R., Eljammi Ayadi, J., Gierusz, J., Götttsche, M., Langa, E., Visani, F., Yousuf, A., Zarei, H., os quais não constam da lista de autores ou coautores com o maior número de publicações. A dispersão das autorias ou

coautorias por causa dos novos investigadores (que aparecerem nesta última década), indica um nível interesse considerável e renovado sobre o tema.

Adicionalmente, verificou-se uma concentração relativamente ao número de citações tanto em termos dos artigos publicados como em termos dos seus autores ou coautores. Essa concentração revela-se no facto de que cerca de 70% das citações aos artigos são atribuíveis a um número aproximado de 14% dos artigos (ou 10 artigos) e, ainda, pelo facto de cerca de 62% das citações totais se concentrarem, também, num grupo restrito de autores. Acresce-se que os artigos mais citados são, também, atribuíveis aos autores ou coautores mais citados, nomeadamente Gray, S. com cerca de 20% das citações totais (com Gray, 1988, representando cerca de 31%) e Kanagaretnam, K., com cerca de 3% das citações totais (com Kanagaretnam et al., 2014 representando cerca de 6%).

A análise às citações destaca Gray, S. como a figura central e incontornável (com 1.202 citações), posicionando-se significativamente à frente dos demais autores ou coautores, e estabelecendo um padrão hierárquico em que um artigo seminal estabelece as bases teóricas que subsequentemente são referenciadas por distintos trabalhos posteriores. Tal facto indicia uma lacuna na literatura pela não existência, ainda, de um ou mais artigos subsequentes que materializassem e sedimentassem as suas propostas, servindo de referência empírica aos futuros investigadores.

Assim, e embora possa ser visto como expectável, tendo em vista o ciclo de influência em revisões de literatura subsequentes, no qual o modelo de Gray (1988) é revisitado por pesquisadores que o refinaram, testaram ou aplicaram as suas ideias em diferentes cenários, evidencia também o impacto persistente do seu modelo na literatura sobre a cultura e contabilidade, consolidando-o como referência obrigatória e marco teórico ainda central nesse campo de investigação.

O impacto desse modelo na contabilidade foi, ainda, analisado através das revistas que publicaram os artigos seleccionados para esse estudo. Essa análise foi efetuada tanto pelo número de publicações como pelo nível das citações às revistas. Os resultados são similares aos anteriores, evidenciando uma concentração dos artigos e, conseqüentemente, das citações, a um número reduzido de revistas. Mais especificamente, cerca de 49% dos artigos foram publicados em apenas 12 revistas, onde a IJA se posiciona como a mais relevante. A

Abacus, com cerca de 39% das citações totais (ou 1.266 citações), é a mais relevante em termos de citações, como resultado da publicação do trabalho seminal de Gray (1988).

Para a identificação da relevância das revistas, utilizou-se a classificação JCI - 2024, de revistas científicas (atualizada no ano de 2024), a fim de se verificar quais as revistas com melhores classificações, conjugando-as com os níveis de citações e o número de artigos publicados. Os artigos mais relevantes desta investigação encontram-se classificados no primeiro e segundo quartis, à exceção dos publicados pela APJAE, classificado no terceiro quartil.

Globalmente, os dados obtidos neste estudo, onde se inclui a análise efetuada ao nível do número e nível de citações às publicações, revistas, autores ou coautores, indicam a relevância da investigação em torno deste tema, assim como o impacto e o alcance que, especificamente, o modelo de Gray (1988) tem fornecido à literatura na área da contabilidade.

Adicionalmente, foram coletados dados acerca da **distribuição dos autores ou coautores pelas instituições de afiliação, assim como a distribuição geográfica das instituições de afiliação (SQ1.2)**. Os resultados indicaram, numa primeira análise, uma dispersão tanto no número de autores ou coautores pelas suas respetivas instituições (cerca de 5% com mais de três autores ou coautores e uma representação de apenas 17% do total dos autores ou coautores) como no número de instituições em termos globais.

Contudo, ao analisar os detalhes informativos (por países) as conclusões se alteram. Numa análise à distribuição dos autores ou coautores e às instituições por países, identificou-se que cerca de 71% dos autores ou coautores totais e cerca de 71% das instituições estão concentrados em apenas 11 dos 36 países identificados. Assim, observa-se uma expressiva concentração tanto dos autores ou coautores, como das instituições nas quais estão afiliados, em torno de um número reduzido de países.

Esses resultados permitem identificar que os autores ou coautores, embora mais diversificados em torno das instituições de afiliação e, assim, dispersos pelos distintos continentes e sub-regiões, podem ser atribuídos, no entanto, a um número relativamente reduzido de países específicos onde as referidas instituições se encontram sedeadas.

Incluem-se, nesse contexto, países como os EUA, o Reino Unido e a Austrália, países anglo-saxónicos de três distintos continentes (América, Europa e Oceania).

Em suma, quando interligados, os dados obtidos evidenciam uma dispersão em sentido geral e absoluto, a par com uma tendência para a concentração, em termos relativos, das investigações, normalmente oriundas de regiões de cultura anglo-saxónica e países mais desenvolvidos.

Quando se analisa a **distribuição dos países representados nas amostras (SQ1.3)**, os resultados igualmente evidenciam uma universalidade dos países representativos das amostras. A existência de distintos países e regiões demonstra a diversidade cultural que os autores procuram representar, diversificando as amostras em termos de países e continentes e ampliando a relevância dos estudos. Os países do continente asiático foram os mais representativos, seguidos dos países da Europa, América e África.

Não obstante, e uma vez mais, os países do eixo anglo-saxónico (Reino Unido, EUA, Austrália e Canadá), além de outros países desenvolvidos da União Europeia (Alemanha, França, Países Baixos, Suécia e Itália) e Ásia (Japão e Hong Kong) enquadram-se no conjunto dos países mais vezes incluídos nas amostras dos estudos. Importa ainda frisar que 11 países dos mais representados como amostras foram igualmente utilizados em Hofstede (1980), e seus subsequentes desenvolvimentos, na definição das suas dimensões culturais, indiciando a forte dependência do modelo de Gray (1988) ao proposto por Hofstede (1980).

A análise da Q2 proposta, relacionada com **as problemáticas e os objetivos, bem como as distintas metodologias que têm sido utilizadas para a concretização dos estudos que utilizam o modelo de Hofeste-Gray como base teórica principal**, utilizou uma análise bibliométrica, a partir dos recursos disponíveis no VOSviewer, bem como a análise sistemática, por via da análise ao conteúdo dos artigos selecionados.

Com o intuito de sintetizar as **problemáticas e os objetivos dos estudos eleitos para esta revisão sistemática de literatura (SQ2.1)**, foram utilizadas duas análises complementares, nomeadamente, a análise dos objetivos através de *clusters* formados, de forma automática e quantitativa pelo VOSviewer, e a análise de conteúdo, mais qualitativa e de leitura dos artigos. Os 19 *clusters* identificados pelo VOSviewer não ofereceram, no entanto, resultados suficientemente detalhados para dar resposta à SQ2.1, não permitindo resumir e sistematizar

os principais objetivos dos artigos em análise. Os referidos *clusters* (C1 à C19) apresentavam trabalhos com problemáticas e objetivos distintos, demonstrando, essencialmente, a relação entre as dimensões culturais de Hofstede (1980), e seus subsequentes desenvolvimentos, e os valores culturais de Gray (1988).

Os resultados da análise de conteúdo ofereceram resultados que permitiram dar resposta à SQ2.1. Da referida análise, foram identificados 12 *clusters* distintos que melhor sintetizaram as áreas temáticas relativas aos objetivos dos estudos, sendo igualmente diversos quanto ao número de estudos ou do horizonte temporal que abrangem.

Destacam-se, nesse contexto, o C1, o qual integra, para além do estudo seminal de Gray (1988), os artigos que deram início à tentativa de validação do modelo, nomeadamente os estudos de Chanchani e Willett (2004), Noravesh et al. (2007) e Salter e Niswander (1995).

Pelo horizonte temporal dos artigos, destacam-se o C2 e o C3.

O primeiro está associado às investigações acerca dos efeitos da cultura nas práticas de mensuração e divulgação de informação financeira, tendo início em 1995, designadamente com Ahmed (1995) e Gray e Vint (1995), permanecendo até a última década, designadamente com Ammar Zahid et al. (2024). Dois dos artigos do referido *cluster* pertencem à lista dos mais citados, nomeadamente Gray e Vint (1995) e Tsakumis (2007).

O C3, para além de ser o *cluster* com o maior número de artigos, também apresenta um horizonte temporal extenso, à semelhança do anterior. Tem início da primeira década, a partir do início do segundo padrão de evolução das publicações (1995 a 2015), com Chow et al. (1995), prolongando-se até a atualidade, com o último trabalho Ahsan et al. (2024). O referido *cluster* relaciona-se com a análise dos efeitos da cultura na adoção, implementação e reformas no âmbito da normalização contabilística e de relato financeiro.

Entre os restantes *clusters*, destacam-se ainda o C4 (o julgamento profissional em matérias de interpretação e aplicação das normas contabilísticas), o C6 (os mercados e a gestão dos resultados) e o C8 (a divulgação da informação bancária (financeira e social) e a assunção de riscos por parte das instituições financeiras), por incluírem um número considerável de publicações relativamente recentes (entre 2006 e 2022). O C8 destaca-se, ainda, pela inclusão de dois artigos pertencentes à lista do mais relevantes, tendo em conta o número de citações. Os *clusters* remanescentes, apesar de abarcarem um menor número de publicações,

permitem identificar problemáticas da contabilidade que vêm despertando a atenção dos investigadores na atualidade, designadamente o relato de sustentabilidade, a harmonização do relato no setor público, entre outras matérias.

Para a concretização dos estudos, os autores ou coautores utilizaram diferentes **métodos, técnicas, fontes de recolha de dados e a amostras** (SQ2.2). Cerca de 79% dos estudos são quantitativos, recorrendo à pesquisa documental e ao método *survey* (tendo como fonte de dados os questionários). Relativamente à pesquisa documental, a fonte predominante para a recolha de dados foram os relatórios e contas das entidades, bases de dados económico-financeiros, inquéritos com dados financeiros, entre outros de similar natureza. Identificaram-se ainda estudos que recorreram às *comment letters*.

Os investigadores que optaram por uma abordagem qualitativa (minoritários, com cerca de 21%) utilizaram o *survey* (tendo como fonte de dados as entrevistas), a análise de conteúdo (utilizando as *comment letters* como fonte de dados) os ensaios teórico-conceituais e as revisões de literatura como métodos de pesquisa. Os estudos menos recentes (primeira e segunda décadas) integram, maioritariamente, embora não em exclusivo, este conjunto.

De referir-se, por fim, a ausência de identificação de estudos baseados em métodos experimentais ou quasi-experimentais.

A análise da Q3 proposta, relacionada com **os principais resultados que têm sido identificados nos estudos que utilizam o modelo de Hofstede-Gray como base teórica principal**, utiliza uma análise sistemática por via da análise ao conteúdo dos artigos selecionados.

Os resultados, analisados a partir dos *clusters* das problemáticas em torno dos estudos identificados, identifica uma predominância de que a cultura ainda se mantém como um fator relevante na explicação das problemáticas contabilísticas retratadas nos estudos. Assim, embora consideradas eminentemente teóricas, os valores culturais de Gray (1988), em associação, ou não, com as dimensões culturais de Hofstede (1980) e seus subsequentes desenvolvimentos, foram sendo confirmadas, ainda que parcialmente, ao longo desses 37 anos.

Desde os primeiros testes efetuados à relação entre o modelo de Gray (1988) e o modelo de Hofstede (1980), já se identifica apoio ao modelo e às suas conclusões, não obstante as

críticas e limitações que desde o princípio também se verificaram (designadamente, Salter e Niswander, 1995).

De entre temáticas nas quais o modelo foi submetido, destacam-se a relação entre a cultura e as práticas de divulgação e mensuração da informação financeira (associados ao conservadorismo e ao secretismo, respetivamente) e, ainda, a harmonização contabilística e a adoção, implementação e reforma dos sistemas contabilísticos nacionais. Em ambas as temáticas, a conclusão geral é de que a cultura afeta as práticas contabilísticas e, bem assim, o processo de harmonização e normalização da contabilidade. Não obstante, alguns estudos não confirmaram a relevância da cultura nesse âmbito, como é o caso de Heidhues e Patel (2011), Nurunnabi (2017) e Reisch (2021), e seja pela identificação de outros fatores, considerados mais relevantes do que a cultura, seja por limitações identificadas ao modelo e respetivos construtos.

Para as temáticas mais recentes, isto é, as investigações que tiveram início na última década, como as opções de financiamento e os níveis de investimento das entidades e a implementação de normas no setor público, os estudos se apresentam relativamente unânimes na consideração da cultura como um fator relevante. Por outro lado, no contexto de outras problemáticas identificadas, onde se incluem as relativas à informação bancária e a assunção de riscos pelas instituições financeiras ou noutras áreas menos tradicionais do relato das entidades, os resultados se apresentaram menos consensuais. Designadamente, Karaburun e Demirci (2020) identifica a irrelevância da cultura no que respeita ao nível de conhecimento do relato integrado.

Assim, e no que respeita aos valores culturais propostos por Gray (1988), a conclusão geral da relevância da cultura é sobretudo suportada para os valores culturais do conservadorismo, do secretismo e, embora em menor medida, para o controlo estatutário, seja de forma isolada ou combinada. Os referidos valores encontram-se mais diretamente relacionados com as práticas de mensuração e divulgação de informação financeira, bem como na adoção, implementação e reformas no âmbito da normalização contabilística e do relato financeiro.

Adicionalmente, uma parte significativa dos estudos sugerem, em linha com Ammar Zahid et al. (2018), que a harmonização contabilística internacional não pode ultrapassar as fronteiras culturais, uma vez os obstáculos culturais são substanciais. Em conformidade, a generalidade dos autores e coautores afetos aos estudos analisados apoiam as hipóteses

propostas por Gray (1988), ou o designado modelo de Hofstede-Gray, para a análise dos potenciais obstáculos, isto é, como forma de explicar a influência da cultura sobre a contabilidade. Assim, torna-se possível examinar a forma como a cultura afeta a harmonização contabilística internacional e, conseqüentemente, identificar a melhor forma de adotar, implementar ou reformar as normas contabilísticas e de relato. Mais especificamente, incluem-se aqui, estudos ao longo dessas quase quatro décadas contemplando análises relativas às diferenças nas práticas de divulgação e mensuração, os efeitos do julgamento profissional na interpretação de normativos, as decisões dos atores organizacionais em matéria de investimentos e financiamento, práticas de gestão de resultados, entre outras.

Não obstante, alguns estudos, embora minoritários, mantêm em aberto a discussão acerca da validade das propostas desenhadas por Gray (1988) ou, ainda, se o modelo de Hofstede-Gray consegue dar respostas suficientes para a validação da relevância da cultura nesse contexto. Assim, identificam-se alguns pontos de discordância, nomeadamente:

- modelo não se apresenta suficientemente robusto na explicação das estruturas profissionais e regulamentares existentes a partir de bases culturais, ainda que suficientemente forte para a confirmação da sua influência sobre as práticas de relato financeiro (Salter & Niswander, 1995);
- o nível de divulgação poderá estar dependente das estruturas institucionais locais (Gray, 1988; Perera, 1989, Kung et al., 2008) e a outros aspetos técnicos importantes, como os níveis de tecnologia em cada país (Baydoun & Willett, 1995);
- críticas a um modelo teórico considerado simplista e que não melhora a compreensão dos sistemas contabilísticos, podendo, por vezes, resultar em classificações enganadoras e duvidosas relativamente à compreensão da harmonização contabilística internacional (Heidhues & Patel, 2011);
- a generalização do modelo de Hofstede-Gray poderá não captar, na totalidade, o efeito a importância no contexto das decisões discricionárias da gestão sobre o relato (Gierusz et al., 2022).

Em suma, os estudos analisados demonstraram, globalmente, que as diferenças culturais continuam a apresentar-se como um fator relevante na análise das questões relativas ao relato

das entidades (sobretudo o financeiro) em sentido amplo, seja no setor público ou empresarial, mesmo num ambiente de harmonização e em contextos de elevados níveis de regulação.

O próximo capítulo dedica-se, por fim, à apresentação das conclusões obtidas por este estudo, compreendendo igualmente as suas limitações e propostas para futuras investigações.

5. Conclusão

O estudo realizado destaca a relevância contínua do modelo proposto por Hofstede-Gray na literatura contabilística internacional, evidenciada por sua adoção e adaptação a diversos contextos e encontrando-se disseminado em diferentes países e regiões, embora com uma concentração marcante em países de tradição anglo-saxónica. Uma das contribuições mais relevante do modelo é a sua capacidade de gerar discussões sobre a relação entre a cultura e a contabilidade, especialmente num cenário global marcado pela necessidade de harmonização e convergência de padrões internacionais.

Adicionalmente, o modelo tem servido, continuamente, tanto como base teórica consolidada de diversos estudos quanto como objeto de crítica e sugestões de revisão por parte de outros, contribuindo para o avanço da teoria. Assim, o modelo de Gray (1988), de forma combinada, ou não, com outras abordagens culturais, nomeadamente Hofstede (1980), demonstra uma ainda relevante capacidade de integração com diferentes perspetivas teóricas, o que tem permitido uma capacidade de adaptação a diferentes problemáticas e desafios e fenómenos contemporâneos na área da contabilidade.

Consequentemente, permanece como um marco teórico essencial para se compreender a interação entre a cultura e contabilidade, nomeadamente no que respeita aos desafios e implicações do processo de harmonização contabilística internacional, uma das temáticas mais predominantes nesta área. A análise das publicações nos anos mais recentes permite observar que distintos estudos têm procurado alargar o âmbito dessa temática para além do relato financeiro empresarial tradicional, passando a abarcar os processos de harmonização no setor público ou noutras áreas do relato, designadamente no que respeita aos relatos integrado e de sustentabilidade, assim como compreender alguns processos decisórios da gestão empresarial, designadamente no que respeita às opções de financiamento.

Não obstante algumas lacunas identificadas e diferentes níveis de concentração regional, a utilização do modelo de Hofstede-Gray tem-se revelado de amplo alcance geográfico, não apenas no que toca à origem dos autores e coautores ou da sede das revistas, mas também em termos da representatividade das amostras incluídas nos estudos. Sobre este último aspeto, em particular, os dados utilizados nos estudos têm sido coletados nos mais diversos países do mundo, abrangendo uma quantidade que se pode considerar de alcance global

(quase metade dos países do mundo, de todos os continentes e regiões). Assim, é possível concluir que o modelo possui um amplo alcance e se traduz como ferramenta teórica relevante para a comunidade acadêmica, científica e mesmo profissional, ao permitir explorar e compreender as problemáticas atuais da contabilidade na sua relação com a cultura.

Conseqüentemente, identifica-se que o modelo de Hofstede-Gray, apesar dos seus quase quarenta anos de existência, tem mantido a sua relevância na contabilidade internacional, tanto em termos de impacto académico-científico como da sua aplicação prática. No entanto, para ampliar ainda mais seu alcance e relevância, faz-se necessário diversificar os contextos geográficos e culturais de sua aplicação, além de incentivar investigações que integrem novas dimensões culturais, sociais e económicas às práticas contabilísticas, seguindo as recomendações iniciais de Gray (1988).

Esta investigação apresenta algumas limitações, nomeadamente no que respeita aos critérios de pesquisa propostos, onde se incluem as bases de dados utilizadas (Scopus e WoS) e a língua dos estudos (o inglês), assim como os critérios adicionais de exclusão, que contemplam alguma subjetividade. Assim, é possível que artigos não incluídos pudessem ter relevância para este estudo. As técnicas bibliométricas também apresentam potenciais restrições, nomeadamente a potencial perda de informação no processo de junção dos dados recolhidos a partir das plataformas, ainda que não se acredite suficientemente relevante para a análise das conclusões obtidas. Por fim, o maior nível de subjetividade associada às análises de conteúdo propostas no âmbito da análise sistemática também se apresenta como um constrangimento incontornável de um estudo desta natureza (revisão de literatura).

Apesar da sua aceitação global, traduzido pelo nível de referências significativas em revistas de elevado impacto, bem como da sua universalização, o estudo também aponta lacunas que podem ser transformadas em oportunidades para futuras investigações. A baixa representatividade de países não integrantes do eixo anglo-saxónico e menos desenvolvidos, em particular, tal como os países latino-americanos e africanos (exceto o norte de África), sugere a existência de barreiras culturais, linguísticas ou mesmo metodológicas e de recursos que parecem limitar a análise do modelo de Hofstede-Gray nesses contextos. A referida lacuna apresenta-se como um convite a que novos estudos ampliem o âmbito geográfico de análise para os países menos representados, à luz dos resultados desta investigação.

Adicionalmente, como sugestões para futuras investigações, sugere-se o reforço do estudo de problemáticas ainda pouco exploradas, nomeadamente, a implementação das IPSAS, relatos de sustentabilidade e ambientais, religião, bem como acerca do impacto de tecnologias emergentes, onde se incluem a implementação de sistemas baseados em *blockchain*, *big data*, inteligência artificial, entre outros. Em termos metodológicos, a análise das métricas ainda não utilizadas para a validação das variáveis culturais (construtos) e a utilização de métodos de investigação ainda pouco explorados, como os métodos experimentais ou quasi-experimentais, também se apresentam como caminhos para futuros estudos. Por fim, uma revisão de literatura que analise as conclusões específicas obtidas para cada uma das variáveis ou dimensões culturais também se apresenta como de interesse para a comunidade académica e científica, assim como a realização de mais estudos empíricos que utilizem as variáveis ou dimensões culturais menos exploradas.

Referências Bibliográficas

- Abdolmohammadi, M. J., & Baker, C. R. (2006). Accountants' Value Preferences and Moral Reasoning. *Journal of Business Ethics*, 69(1), 11-65. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9064-y>
- Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I., & Al-Saudi, L. F. (2023). Culture, language, and accounting reform: a new perspective on IPSAS implementation. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 19(2), 376 - 400. <https://doi.org/10.1108/JAOC-01-2022-0006>
- Ahmed, K. (1995). The impact of environment on disclosure practices: an empirical study. *Asian Review of Accounting*, 3(2), 90-104. <https://doi.org/10.1108/eb060661>
- Ahsan, A., Bose, S., & Ali, M. (2024). Does Islamic religiosity influence professional accountants' judgments? Evidence from global convergence of IFRS. *Advances in Accounting*, 64(1), 100723. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2023.100723>
- Akbar, Y., & Vujic, V. (2014). Explaining corruption. *Cross Cultural Management An International Journal*, 21(2), 191-218. <https://doi.org/10.1108/CCM-03-2013-0050>
- Albuquerque, F., Quirós, J., & Justino, R. (2017). Are the cultural accounting values a relevant issue for the SMEs' financing options? *Contaduría y administración*, 62(1). <https://doi.org/10.1016/j.cya.2016.04.004>
- Albuquerque, F., Rodrigues, N., Quirós, J., & Justino, M. (2019). The conservatism as a cultural value that underlies the financial reporting: Empirical evidence from listed companies in European regulated markets. *Contaduría y Administración*, 64(2), 1-21. <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2018.1673>
- Albuquerque, F., Santos, P. G., Penha, E. P., & Silva, D. (2024). Assessing the stakeholders' responses in public discussions of IPSASB standards from a cultural perspective. *Public Money & Management*, 44(2), 1-10. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2203328>

- Ammar Zahid, R., Khan, M., & Demir, V. (2024). Accounting in the shadows of tradition: the role of national culture. *Management Decision* 6(3), 1060-1083. <https://doi.org/10.1108/MD-12-2022-1748>
- Ammar Zahid, R., Taran, A., & Sigma-Mugam, F. N. (2018). Cultural values and financial reporting practices: contemporary tendencies in Eastern European countries. *Eastern Journal of European Studies*, 9(2), 89-109. <https://ideas.repec.org/a/jes/journal/y2018v9p89-109.html>
- Anagnostopoulos, I., & Buckland, R. (2007). Bank accounting and bank value: harmonising (d)effects of a common accounting culture? *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 15(4), 360-380. <https://doi.org/10.1108/13581980710835236>
- Askary, S. (2006). Accounting professionalism – a cultural perspective of developing countries. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 102-111. <https://doi.org/10.1108/02686900610634784>
- Askary, S., Pounder, J., & Yazdifar, H. (2008). Influence of culture on accounting uniformity among Arabic nations. *Education Business and Society Contemporary Middle Eastern*, 1(2), 145-154. <https://doi.org/10.1108/17537980810890329>
- Askary, S., Yazdifar, H., & Askarany, D. (2008). Culture and accounting practices in Turkey,. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation* 5(1), 66-88. <https://doi.org/10.1504/IJAAP.2008.020194>
- Bakan, I. (2008). Örgüt Kültürü ve Liderlik Türlerine İlişkin Algılamalar ile Yöneticilerin Demografik Özellikleri Arasındaki İlişki: Bir Alan Araştırması. *KMU İİBF Dergisi*, 10(14). <https://search.trdizin.gov.tr/tr/yayin/detay/78939>
- Baskerville, R. F. (2003). Hofstede never studied culture. *Accounting, Organizations and Society*, 28(1), 1-14. Obtido de <https://ssrn.com/abstract=1208863>
- Baydoun, N., & Willett, R. (1995). Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries. *Abacus*, 31(1), 67-92. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1995.tb00355.x>

- Bellucci, M., Bianchi, D. C., & Manetti, G. (2022). Blockchain in accounting practice and research: systematic literature review. *Meditari Accountancy Research*, 30(7), 121-146. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2021-1477>
- Beugelsdijk, S., Kostova, T., & Toth, K. (2017). An overview of Hofstede-inspired country-level culture research in international business since 2006. *Journal of International Business Studies*, 48(1), 30-47. <https://doi.org/10.1057/s41267-016-0038-8>
- Blanco-Zaitegi, G., Etxeberria, I. A., & Moneva, J. M. (2022). Biodiversity accounting and reporting: A systematic literature review and bibliometric analysis. *Journal of Cleaner Production*, 371(15). <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.133677>
- Booth, A., Clarke, M., Dooley, G., Gherzi, D., Moher, D., Petticrew, M., & Stewart, L. (2012). The nuts and bolts of PROSPERO: an international prospective register of systematic reviews. *Systematic Reviews*, 1(2), 1-8. <https://doi.org/10.1186/2046-4053-1-2>
- Borker, D. (2013). Is There A Favorable Cultural Profile For IFRS?: An Examination And Extension Of Gray's Accounting Value Hypotheses. *International Business & Economics Research Journal*, 12(2). <https://doi.org/10.19030/iber.v12i2.7629>
- Borker, D. (2016). Gauging the Impact of Country-Specific Values on the Acceptability of Global Management Accounting Principles. *European Research Studies Journal*, 14(1), 149-164. <https://doi.org/10.35808/ersj/511>
- Chanchani, S., & Willett, R. (2004). An empirical assessment of Gray's accounting value constructs. *International Journal of Accounting*, 39(2), 125 - 154. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2004.02.003>
- Chow, L. M., Chau, G., & Gray, S. (1995). Accounting Reforms in China: Cultural Constraints on Implementation and Development. *Accounting and Business Research*, 26(1), 29-49. <https://doi.org/10.1080/00014788.1995.9729497>
- Combs, A., Samy, M., & Myachina, A. (2013). Cultural impact on the harmonisation of Russian Accounting Standards with the International Financial Reporting Standards: A practitioner's perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(1), 26-49. <https://doi.org/10.1108/18325911311307195>

- Dahawy, K., Merino, B., & Conover, T. (2002). The conflict between IAS disclosure requirements and the secretive culture in Egypt. *Advances in International Accounting*, 15(1), 203-228. [https://doi.org/10.1016/S0897-3660\(02\)15024-0](https://doi.org/10.1016/S0897-3660(02)15024-0)
- Doupnik, T. (2008). Influence of Culture on Earnings Management: A Note. *Abacus*, 44(3). <https://doi.org/doi:10.1111/j.1467-6281.2008.00265.x>
- Doupnik, T., & Riccio, E. (2006). The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. *The International Journal of Accounting*, 41(3), 237-261. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2006.07.005>
- Doupnik, T., & Salter, S. (1995). External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development. *The international journal of accounting : TIJA*, 30(3), 189-207.
- Doupnik, T., & Tsakumis, G. T. (2004). A critical review of tests of Gray's Theory of cultural relevance and suggestions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23(1), 1-48. <https://www.proquest.com/openview/7121061381ea2d9e37ee75a1a7404210/1?pq-origsite=gscholar&cbl=31366>
- Edeigba, J., Gan, C., & Amenkhenam, F. (2020). The influence of cultural diversity on the convergence of IFRS: evidence from Nigeria IFRS implementation. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 55(1), 105-121. <https://doi.org/10.1007/s11156-019-00837-0>
- Egbunike, C. F., & Ogdodo, O. C. (2015). The Influence of Cultural Values on Accounting Practice in Nigeria. *Developing Country Studies*, 5(3), 110-122. <https://doi.org/ISSN2225-0565>
- El-Halaby, S., Hussainey, K., & Al-Maghzom, A. (2017). Multi-Disclosures in the Context of National Cultures: Evidence from Islamic Banks. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 20(1), 117-157. <https://doi.org/10.1108/S1475-148820170000020005>

- El-Helaly, M., Ntim, C., & Soliman, M. (2020). The Role of National Culture in International Financial Reporting Standards Adoption. *Research in International Business and Finance*, 54(1), 101241. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2020.101241>
- Eljammi, J., Damak, S., & Hussainey, K. (2021). The impact of conservatism and secrecy on the IFRS interpretation: the case of Tunisia and Egypt. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(2), 234-271. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2020-0016>
- Fah, F. Y. (2008). *A cross-cultural study of accounting concepts applied in International Financial Reporting Standards (A thesis for the degree of Doctor of Philosophy)*. School of Accounting and Finance Faculty of Business and Law Victoria University: Melbourne. <https://typeset.io/papers/a-cross-cultural-study-of-accounting-concepts-applied-in-hx0160jbp>
- Finch, N. (2010). Towards an Understanding of Cultural Influence on the International Practice of Accounting. *Journal of International Business and Cultural Studies*, 2(1), 1-6. <https://www.aabri.com/manuscripts/09175.pdf>
- García Sánchez, I., Cuadrado-Ballesteros, B., & Frias-Aceituno, J. (2016). Impact of the Institutional Macro Context on the Voluntary Disclosure of CSR Information. *Long Range Planning*, 49(1), 15-35. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.lrp.2015.02.004>
- Gierusz, J., Kolesnik, K., Silska-Gembka, S., & Zamojska, A. (2021). The influence of culture on accounting judgment – Evidence from Poland and the United Kingdom. *Cogent Business & Management*, 9, 1-29. <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1993556>
- Göttsche, M., Steindl, T., & Kuster, S. (2020). To Reveal or Not to Reveal? The Influence of Cultural Secrecy on Discretionary Disclosure Decisions. *The International Journal of Accounting*, 55(3), 1-47. <https://doi.org/10.1142/S1094406020500122>
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x>

- Gray, S. J., Campbell, L. G., & Shaw, J. C. (1984). *International financial reporting : a comparative international survey of accounting requirements and practices in 30 countries*. New York: St. Martin's Press.
- Gray, S. J., & Vint, M. (1995). The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 2(1), 33-43. <https://doi.org/10.1080/10293574.1995.10510476>
- Guan, L., & Pourjalali, H. (2012). Effect of Cultural Environmental and Accounting Regulation on Earnings Management: A Multiple Year-Country Analysis. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 17(2), 99-127. <https://doi.org/10.1080/16081625.2010.9720856>
- Guermazi, W., & Halioui, K. (2020). Do differences in national cultures affect cross-country conditional conservatism behavior under IFRS? *Research in International Business and Finance*, 52, 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2019.101171>
- Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. (1986). Culture and accounting change: a new perspective on corporate reporting regulation and accounting policy formulation. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 233-252. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90023-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90023-1)
- Heidhues, E., & Patel, C. (2011). A critique of Gray's framework on accounting values using Germany as a case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(1), 273-287. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.08.002>
- Hillier, D., Hodgson, A., & Ngole, S. (2016). IFRS and Secrecy: Assessing Accounting Value Relevance Across Africa. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 27(3), 237-268. <https://doi.org/10.1111/jifm.12043>
- Hofstede, G. (1980). Culture and Organizations. *International Studies of Management & Organization*, 10(4), 15-41. <https://doi.org/10.1080/00208825.1980.11656300>
- Hofstede, G., & Bond, M. (1988). The Confucius connection: From cultural roots to economic growth. *Organizational Dynamics*, 16(4), 5-21. [https://doi.org/10.1016/0090-2616\(88\)90009-5](https://doi.org/10.1016/0090-2616(88)90009-5)

- Hofstede, G., Hofstede, J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and organizations. Software of the mind. Intercultural cooperation and its importance for survival. McGraw Hill Companies.*
- Hooi, G. (2007). The Effects of Culture on International Banking Disclosures. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 14(1), 7-25. <https://doi.org/10.1080/16081625.2007.9720785>
- Hope, O., Kang, T., Thomas, T., & Yoo, Y. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis. *J. Account. Public Policy*, 27(1), 357–373. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2008.07.003>
- Jackson, T. (2020). The legacy of Geert Hofstede. *International Journal of Cross Cultural Management*, 20(1), 3 -6. <https://doi.org/10.1177/1470595820915088>
- Jaggi, B. L. (1975). The impact of the cultural environment on financial disclosures. *International journal of accounting*, 10(2), 75-84. https://www.researchgate.net/publication/222837392_Impact_of_Culture_Market_Forces_and_Legal_System_on_Financial_Disclosures
- Jeffrey, C., & Weatherholt, N. (1994). Accountants' Attitudes Toward Professionalism: USA versus Taiwan and Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 1(1), 61-72.
- Jesson, J., Matheson, L., & Lacey, F. (2011). *Doing Your Literature Review: Traditional and Systematic Techniques*. London: Sage.
- Kanagaretnam, K., Lim, C., & Lobo, G. (2014). Influence of National Culture on Accounting Conservatism and Risk-Taking in the Banking Industry. *The Accounting Review*, 89(3), 1115-1149. <https://doi.org/10.2308/accr-50682>
- Karaburun, G., & Demirci, S. D. (2020). The Relationship Between Accounting Culture and Integrated Reporting Awareness. *Journal of Economy Culture and Society*, 62, 345-364. <https://doi.org/10.26650/JECS2020-0057>

- Khelif, H. (2016). Hofstede's cultural dimensions in accounting research: a review. *Meditari Accountancy Research*, 24(4), 545-573. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2016-0041>
- Kirkman, B., & Lowe, K. (2006). A quarter century of Culture's Consequences: a review of empirical research incorporating Hofstede's cultural values framework. *Journal of International Business Studies*, 37(1), 285 - 320. <https://doi.org/10.1057/palgrave.jibs.8400202>
- Kung, F., Ting, C., & James, K. (2008). Accounting conservatism in Greater China: the influence of institutions and incentives. *Asian Review of Accounting*, 16(2), 134-148. <https://doi.org/10.1108/13217340810889933>
- Langa, E., & Albuquerque, F. (2022). Conservatism as a cultural accounting value: An empirical study from the perspective of chartered accountants and auditors in Mozambique. *Contaduría y Administración*, 69(1), 1-22. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.22201/fca.24488410e.2024.4682>
- MacArthur, J. B. (1996). An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the international accounting standards committee: The case of E32, Comparability of Financial Statements. *International Journal of Accounting*, 31(2), 213 - 237. [https://doi.org/10.1016/s0020-7063\(96\)90005-9](https://doi.org/10.1016/s0020-7063(96)90005-9)
- MacArthur, J. B. (1999). The impact of cultural factors on the lobbying of the International Accounting Standards Committee on E32, comparability of financial statements: An extension of MacArthur to accounting member bodies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(2), 315 - 335. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(99\)00018-X](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(99)00018-X)
- Makrychoriti, P., & Pasiouras, F. (2021). National culture and central bank transparency: Cross-country evidence. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 72(1), 101318. <https://doi.org/10.1016/j.intfin.2021.101318>
- Margerison, J., & Moizer, P. (1996). Auditor licensing in the European Union: a comparative study based on cultural differences. *European Accounting Review*, 5(1), 29-56. <https://doi.org/10.1080/09638189600000002>

- Mazboudi, M., & Hasan, I. (2018). Secrecy, information shocks, and corporate investment: Evidence from European Union countries. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 54(1), 166-176. <https://doi.org/10.1016/j.intfin.2017.11.002>
- Mohd Iskandar, T. and Pourjalali, H. (2000), Cultural Influences on the Development of Accounting Practices in Malaysia, *Asian Review of Accounting*, 8(2), 126-147. <https://doi.org/10.1108/eb060732>
- Ngoye, B., Sierra, V., & Ysa, T. (2019). Different Shades of Gray: A Priming Experimental Study on How Institutional Logics Influence Organizational Actor Judgment. *Public Administration Review*, 79(2), 256-266. <https://doi.org/10.1111/puar.13006>
- Noravesh, I., Dilami, Z., & Bazaz, M. (2007). The impact of culture on accounting: Does Gray's model apply to Iran? *Review of Accounting and Finance*, 6(3), 254-272. <https://doi.org/10.1108/14757700710778009>
- Nurhaeni, H., Supriatin, S., & Rosmiatin, M. (2022). Educational Effects of Stop Smoking in Adolescents in the Covid-19 Pandemic. *International Journal of Nursing Information*, 1(2), 13–19. <https://doi.org/10.58418/ijni.v1i2.28>
- Nurunnabi, M. (2017). Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(1), 108-133. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2015-0009>
- Orij, R. (2010). Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 868-889. <https://doi.org/10.1108/09513571011080162>
- Ozdasli, E., & Bitlisli, F. (2020). The Impact Of Accounting Culture Values On Internal And External Motivations Of Accounting Professionals: A Research. *Journal of Economics and Administrative Sciences Faculty*, 7(3), 832-864. <https://doi.org/10.30798/makuiibf.793267>

- Page, M., McKenzie, J., Bossuyt, P., Boutron, I., Hoffmann, T., Mulrow, C., . . . Moher, D. (2021). The PRISMA 2020 statement: an updated guideline for reporting. *BJM*, 1-9. <https://doi.org/10.1136/bmj.n71>
- Pereira, S., & Albuquerque, F. (2022). The influence of taxation on accounting from the perspective of portuguese certified accountants. *Innovar*, 32(84). <https://doi.org/10.15446/innovar.v32n84.99676>
- Perera, H., Cummings, L., & Chua, F. (2012). Cultural relativity of accounting professionalism: evidence from New Zealand and Samoa. *Advances in Accounting*, 28(1), 138–146. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2012.03.006>
- Reisch, L. (2021). Does national culture influence management's accounting behaviour and strategy? – an empirical analysis of European IFRS adopters. *Cross Cultural & Strategic Management*, 28(1), 129-157. <https://doi.org/10.1108/CCSM-04-2019-0088>
- Rodrigues, N., Albuquerque, F., Justino, R., & Quirós, J. T. (2017). Is the financial reporting of listed entities in the European markets influenced by conservatism? *Advances in Business and Management*, 12(1), 185 - 214. <https://doi.org/978-153611930-5, 978-153611910-7>
- Salter, S., & Lewis, P. (2011). Shades of Gray: An empirical examination of Gray's model of culture and income measurement practices using 20-F data. *Advances in Accounting*, 27(1), 132-142. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2010.08.008>
- Salter, S., & Niswander, F. (1995). Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray's (1988) theory. *Journal of International Business Studies*, 26(2), 379–397. <https://doi.org/10.1057/palgrave.jibs.8490179>
- Salter, S., Duong, H., & Gupta, G. (2024). The Future of National Culture in Accounting Research. *Journal of International Accounting Research*, 23(2), 173-200. <https://doi.org/10.2308/JIAR-2022-043>
- Salter, S., Kang, T., Gotti, G., & Doupnik, T. (2013). The Role of Social Values, Accounting Values and Institutions in Determining Accounting Conservatism. *Management International Review*, 53(4), 607-632. <https://doi.org/10.1007/s11575-012-0152-1>

- Saxena, S. (2018). National Open Data frames across Japan, The Netherlands and Saudi Arabia: role of culture. *foresight*, 20(4), 00-00. <https://doi.org/10.1108/FS-07-2017-0038>
- Shehata, N. (2013). How could board diversity influence corporate disclosure? *Corporate Board: role, duties and composition*, 9(3), 42-49. <https://doi.org/10.22495/cbv9i3art4>
- Sudarwan, M., & Fogarty, T. J. (1996). Culture and accounting in Indonesia: An empirical examination. *The International Journal of Accounting*, 31(4), 463–481. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(96\)90032-1](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(96)90032-1)
- Tagersson, T. (2012). Secrecy versus Transparency - A Comparative Study of Social and Environmental Disclosure Practice in Croatian and Swedish Corporations. *Journal of East-West Business*, 18(14), 321-336. <https://doi.org/10.1080/10669868.2012.747119>
- Tsakumis, G. T. (2007). The Influence of Culture on Accountants' Application of Financial Reporting Rules. *Abacus*, 43(1), 27-48. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2007.00216.x>
- United Nation. (s.d.). *Member States*. Obtido de United Nations: <https://www.un.org/en/about-us/member-states>
- Van Eck, N., & Waltman, L. (2010). Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. *Scientometrics*, 84(1), 523-538. <https://doi.org/DOI 10.1007/s11192-009-0146-3>
- Van Eck, N., & Waltman, L. (2023). *VOSviewer Manual*. Universitetit Leiden: Leiden.
- Visani, F., Di Lascio, F., & Gardini, S. (2020). The impact of institutional and cultural factors on the use of non-GAAP financial measures. International evidence from the oil and gas industry. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40(C). <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100334>
- Wijayana, S., & Gray, S. (2018). Capital market consequences of cultural influences on earnings: The case of cross-listed firms in the U.S. stock market. *International*

Review of Financial Analysis, 57(C), 134-147.
<https://doi.org/10.1016/j.irfa.2018.03.007>

- Wijayana, S., & Gray, S. (2019). Institutional Factors and Earnings Management in the Asia-Pacific: Is IFRS Adoption Making a Difference? *Management International Review*, 59(2), 307-334. <https://doi.org/10.1007/s11575-018-0371-1>
- Williams, S., & Tower, G. (1998). Differential reporting in Singapore and Australia: A small business managers' perspective. *The International Journal of Accounting*, 33(2), 263-268. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(98\)90029-2](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(98)90029-2)
- Wohlin, C. (2014). Guidelines for snowballing in systematic literature studies and a replication in software engineering. *Digital Library*, 38(1), 1-10. <https://doi.org/10.1145/2601248.2601268>
- Wronski, P. G., & Klann, R. C. (2020). Accounting Conservatism and National Culture. *BBR, Brazilian Business Review*, 17(3), 344-361. <https://doi.org/10.15728/bbr.2020.17.3.6>
- Yousuf, A., & Aldamen, H. (2021). Female representation on the board of directors and accrual quality within the context of cultural dimensions and accounting values. *Managerial Auditing Journal*, 36(4), 535-563. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2020-2723>
- Yunanda, R., Tareq, M., Mahdzir, A., & Rahman, F. (2019). National culture and transparency: evidence from islamic banks. *Journal on Innovation and Sustainability RISUS*, 10(1). <https://doi.org/10.24212/2179-3565.2019v10i1p101-109>
- Yusoff, H., Othman, R., & N., Y. (s.d.). Culture and Accountants' Perceptions of Environmental Reporting Practice. *Business Strategy and the Environment*, 23(7), 433-446. <https://doi.org/10.1002/bse.1793>
- Zarei, H., Yazdifar, H., Ghaleno, M. D., & Namazi, N. (2022). National culture and public-sector budgeting: the mediating role of country-level institutions using a structural equation modeling approach. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(3), 686-714. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2020-0102>

Zeghal, D., & Lahmar, Z. (s.d.). The effect of culture on accounting conservatism during adoption of IFRS in the EU. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26(2), 311-330. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-08-2016-0077>