

Cultuur en externe verslaggeving

Prof. Dr. M.A. van Hoepen

Recente belangstelling¹

De belangstelling in Nederland voor het onderwerp cultuur en externe verslaggeving is van relatief recente datum. Op een enkele uitzondering na zijn de eerste publikaties op dit terrein vooral van Amerikaanse en Britse origine. Zulks is te meer opmerkelijk omdat het onderwerp buiten twijfel vooral een Nederlandse instigator heeft gehad in de figuur van G. Hofstede.² Vooral na het midden van de jaren zeventig ontstaan veel publikaties op het terrein van 'international financial accounting' en 'comparative financial accounting'. Die beiden vallen aldus te onderscheiden, dat het bij 'international financial accounting' vooral gaat om de externe financiële rapportage van transnationale ondernemingen, terwijl het bij 'comparative financial accounting' vooral gaat om de bestudering van verschillen tussen 'accounting systems' in de ruimte, met name tussen verschillende landen.³

International financial accounting

Op het terrein van 'international financial accounting' is de belangstelling voor de invloed van verschillende verslaggevingsculturen voor de hand liggend. Transnationale ondernemingen worden daar als het ware van nature mee geconfronteerd, omdat men voor zelfstandige entiteiten buiten het land van de hoofdzetel naar lokale maatstaven de verslaggeving zal moeten inrichten. Op het terrein van de 'international financial accounting' bestond er overigens in Nederland (en ook elders buiten de VS), ondanks mijn eerdere opmerking omtrent de datering van zodanige belangstelling, best kennis van wat elders gebeurde. Maar dit was wel een doorgaans nogal eenzijdige liefdebetoon voor hetgeen in de VS op het gebied van de externe verslaggeving gebeurde.

De daar bestaande omvangrijke en goed toegankelijke literatuur en regelgeving was daar ongetwijfeld mede debet aan. Voor zover er in het internationaal werkend bedrijfsleven (noodgedwongen) belangstelling bestond voor hetgeen ook buiten de VS gebeurde bleef toch veel kennis binnenskamers en leidde deze belangstelling niet of nauwelijks tot parallel wetenschappelijk onderzoek.

De oorzaak van de toegenomen belangstelling voor 'international financial accounting' lijkt met name in de confrontatie op regelgevend terrein te liggen. Het ontstaan van het International Accounting Standard Committee (IASC) is dan ook ongetwijfeld één van de belangrijkste stimulansen geweest.⁴ Als zodanig valt de toename van die belangstelling veeleer uit economische (groei van internationale zakelijke contacten) en historische motieven⁵ te verklaren dan van uit een soort cultuuromslag.⁴

Ondanks de aanvankelijk wat eenzijdige belangstelling van met name niet-Amerikaanse landen voor de VS, was het toch vooral daar, dat als eerste de belangstelling op kwam voor het hier genoemde vakgebied. Vooral zijn hier te noemen G.G. Mueller (1967) en S.A. Zeff⁶ (1972).

Comparative financial accounting

De toegenomen belangstelling voor 'international financial accounting' ging (en gaat) gepaard met en was (en is) nauw verwant aan de toegenomen belangstelling voor 'comparative accounting'. C. Nobes en R. Parker⁴ noemen vier redenen voor de toegenomen belangstelling op dit gebied:

Prof. Dr. M.A. van Hoepen, doctoraal Bedrijfseconomie, NEH 1972. Accountantsexamen EUR 1975. Promotie 1981. Hoogleraar Bedrijfshuishoudkunde en Accountancy EUR. Vennoot Deloitte & Touche. Raad-plaatsvervanger Ondernemingskamer. Lid Raad van de Jaarverslaggeving.

- 1 de historische ontwikkeling ('the historical reason');
- 2 de geweldige opkomst van multinationals ('the multinational reason');
- 3 de veranderingen in verslaggevingsomgeving en -instituten die nopen tot onderzoek naar wat elders in de wereld is ontwikkeld ('the comparative reason');
- 4 de toegenomen harmonisatiepogingen ('the harmonisation reason').

Op het eerste gezicht lijken slechts de laatste drie redenen een redelijke verklaringsgrond voor in de laatste twee decennia duidelijk toegenomen belangstelling. De eerste reden lijkt dat op het eerste gezicht nauwelijks. Nobes en Parker wijzen hierbij zelf trouwens op niet veel meer dan de ontwikkeling van de hegemonie van het 'Italiaanse systeem' naar de hegemonie van het 'Britse systeem'. Evenwel noemt M.H.B. Perera⁷ als 'historische' verklaringsgrond voor de toegenomen belangstelling op dit gebied met name de Britse toetreding tot de EG.

Daardoor werd de belangstelling vooral gericht op de beschrijving (en deels verklaring) van verschillen tussen de Angelsaksische benadering van de externe verslaggeving en de continentaal Europese (met als notoire uitzondering Nederland). Op dit terrein barsten de landenvergelijkingen (en ondernemingsvergelijkingen in verschillende landen) al snel als paddestoelen uit de grond, vergelijkende studies die in de loop van de tijd niet alleen in aantal, maar ook in omvang van de onderzochte populaties lijken toe te nemen.⁸ Als voorbeelden (uit de 'begintijd') vallen te noemen:

- Price Waterhouse International (1973, 1975, 1979): resp. 38, 46 en 64 landen⁹;
- AICPA (1975)¹⁰: 30 landen;
- OECD (1980)¹¹: 20 landen;
- Choi/Bavishi (1982)¹²: 100 ondernemingen in 24 landen;
- Cairns e.a. (1984)¹³: 250 ondernemingen in 33 landen;
- Gray e.a. (1984)¹⁴: 20-50 ondernemingen per land in 30 landen.¹⁵

Verklaringen van verschillen uit culturele factoren

De uitkomst van al deze beschrijvingen is een we-

reldwijde diversiteit van praktijken, hetgeen uitnodigt tot het zoeken van verklarende factoren. Het is hierbij dat mede culturele invloeden om de hoek komen kijken als verklarende factoren.

Hoewel een forse groep onderzoekers op het standpunt staat (blijft staan), dat externe verslaggeving in principe cultuur-neutraal is¹⁶, omdat financiële transacties en gebeurtenissen meetbaar zijn in alle samenlevingen met een universeel systeem van technieken en procedures.¹⁷ En hoewel er waarschuwingen klinken en blijven klinken over het feit dat veel van wat de 'cultuurverklaarders' te berde brengen onverifieerbare verklaringen en uitspraken ex cathedra zijn (zie bijv. J.W. Muis¹⁸ reeds in 1977!), zodat men zich met recht zou kunnen gaan afvragen of een studie naar verschillen in 'accounting systems' veel waardevoller is dan een studie van de verschillende kleuren die vlinders op hun vleugels kunnen hebben. Ondanks dat alles gooide menig onderzoeker de onderzoeksagenda om. Onderzoek gericht op de vraag van vaktechnische toereikendheid binnen een bepaalde context werd door menigeen vervangen door onderzoek gericht op de beschrijving (maar vooral op de verklaring) van verschillen in 'accounting systems' in de tijd, maar vooral in de ruimte. De verklaring van die ruimtelijke verschillen werd (en wordt) dan vooral gezocht in de sociale en institutionele context.

De verandering van de onderzoeksagenda gaat bij sommigen wat schoorvoetend, aarzelend, zoekend en tastend naar verklaringen. Uitgaande van de opvatting, dat hoewel het technische aspect van 'accounting' minder cultuur-bepaald is dan de menselijke factor, desalniettemin door de wisselwerking tussen die beide 'accounting' niet geheel cultuur-neutraal kan zijn. Anderen gaan veel verder, zoals A. Belkaoui met de uitspraak (ex cathedra): 'Culture dictates accounting'.¹⁹

Een (de) grondslag voor verklaring uit culturele factoren

De grondslag voor verklaring van verschillen tussen 'accounting systems' van uit cultureel bepaalde factoren is gelegd door G. Hofstede (1980)². Onder cultuur wordt verstaan: 'the collective programming of the mind, which distinguishes the member of one group from another'²⁰. Het uitgangspunt daarbij

is, dat uit dezelfde cultuur en een zelfde referentiekader, soortgelijke waarden, normen en symbolen enzovoort voortvloeien en dat dat referentiekader een basis zou kunnen zijn voor de verklaring van verschillen.

G. Hofstede heeft gepoogd een universeel bruikbare, empirisch gebaseerde terminologie te ontwikkelen voor het beschrijven van culturen. Zijn 'Value Survey Model' werd ontwikkeld om de effecten van nationale culturen op organisaties te kwantificeren²⁰ en is later toegepast voor landenclassificaties.²¹

In Hofstede's model worden vier cultuurdimensies onderscheiden.:

- 1 individualisme ('individualism versus collectivism');
- 2 machtsafstand ('large versus small power distance');
- 3 onzekerheidsmijding ('strong versus weak uncertainty avoidance');
- 4 masculinisatie ('masculinity versus femininity').

Het is in het bestek van deze bijdrage niet wel doenlijk met enige diepgang op deze dimensies in te gaan. Daarom de volgende korte typering. De eerste dimensie (*individualisme*) heeft vooral betrekking op de relatie tussen individuen. Individualisme staat daar vooral voor 'self interest' en zelfverwerkelijking. Terwijl de tegenpool, het collectivisme vooral staat voor groepsbelang en 'collective achievement'. Volgens Hofstede is er een statistische relatie met welvaart. De welvarende landen zijn over het algemeen meer individualistisch georiënteerd, terwijl de minder welvarende landen meer collectivistisch zijn georiënteerd.²²

Bij de tweede dimensie (*machtsafstand*) gaat het vooral om de vraag in welke mate leden van een groep een ongelijke machtsverdeling accepteren. Drie aspecten spelen daarbij een rol:

- de mate van machtsconcentratie (centralisme);
- de mate van autoritair leiderschap (paternalisme);
- de mate van acceptatie van hiërarchische verhoudingen.

Bij deze dimensie is sprake van een zekere mate

van correlatie met de eerstgenoemde dimensie (individualisme). Het onderzoek van Hofstede²² toonde aan, dat er een relatie bestaat tussen grote machtsafstand en collectivisme, in die zin dat collectivistisch georiënteerde landen steeds een grote machtsafstand vertonen. Anderzijds hebben individualistisch georiënteerde landen niet altijd een geringe machtsafstand. Ook is er een relatie met de mate van welvaart. Alle arme landen, in het onderzoek betrokken, hebben collectivistische trekken en een grote machtsafstand.

De derde dimensie (*onzekerheidsmijding*) is gericht op regels en formalisatie. In de zwak onzekerheidsmijdende landen is er weinig behoefte aan een overmaat aan regelgeving. Terwijl in de sterk onzekerheidsmijdende landen pogingen worden gedaan om de als onzeker gepercipieerde toekomst, door regelgeving, naar de hand te zetten. Ook verschillen in de strakheid van economische planning worden uit deze cultuurdimensie verklaard. Terzijde zij er op gewezen, dat ook de religie in dit verband als weg tot zekerheid wordt genoemd, soms als factor die de behoefte aan regelgeving vermindert en vaak ook welvaartsverhogend werkt,²³ soms juist als factor die de behoefte aan regelgeving versterkt.²⁴

De vierde dimensie (*masculinisatie*) is mede gerelateerd aan rolverdelingspatronen in de samenleving en de rol van de sexen in de samenleving. De mascuïene samenleving staat daarbij vooral voor begrippen als: inkomen, assertiviteit, promotie, persoonlijk eergevoel, carrière en concurrentie. De feminiene samenleving 'staat' daarbij vooral voor begrippen als: 'job-security', goede persoonlijke verhoudingen, anderen helpen, steun aan zwakkeren en solidariteit. Hofstede's onderzoek laat zelf zien dat hierbij op landenniveau maar moeilijk een identificeerbaar patroon tussen landen is op te sporen. Dat deze dimensie best een rol kan spelen is aanneemelijk gemaakt door A.M. Tinker en M.D. Neimark in hun onderzoek naar 'class and gender contradictions' in relatie tot jaarrekeningen van General Motors.²⁵ Ondanks de waarschuwing van Hofstede gaan sommigen wel erg ver in de toepassing op het gebied van de externe verslaggeving bij het toedichten van verklarende kracht aan deze dimensie, zo bijvoorbeeld G. Burrell, die in dit verband stelt: 'sexuality is a key factor'.²⁶

Externe verslaggeving en de context waarin het functioneert

Het werk van Hofstede (ook op 'accounting-gebied'²⁷) viel zeker niet in een vacuüm. 'Accounting research' was al lange tijd niet meer beperkt tot de bestudering van louter statische, technische fenomenen. De overtuiging had al veel langer post gevat dat 'accounting' een reflectie is van en invloed uitoefent op de economische, sociale, technologische en politieke context waarin het functioneert. De bewustwording daarvan had reeds in twee 'onderzoeksrichtingen' gestalte gekregen voor de publikatie van Hofstede's werk.

De eerste 'onderzoeksrichting' zou men de politiek-economische kunnen noemen. In deze onderzoeksrichting tracht men 'financial accounting' verschijnselen vooral te verklaren vanuit een politiek-economische achtergrond²⁸ of vaker van uit wat meer algemene sociale omgevingsfactoren.²⁹ Hoewel deze onderzoeksrichting in zekere zin nauw aansluit bij Hofstede's benadering is ze voor ons onderwerp toch wat minder relevant. De verklaringen van 'accounting' verschijnselen blijven veelal beperkt tot één bepaalde regionale context (veelal Britse) of tot veranderingen in de tijd binnen die regionale context.

De tweede onderzoeksrichting, ten aanzien waarvan gezegd kan worden dat Hofstede's bijdrage niet in een vacuüm viel, is die van de al eerder aangeduide ICFAR (international comparative financial accounting research) en IFAR (international financial accounting research). Op dit laatste deelgebied had G.G. Mueller reeds in 1967 een classificatie in vier stadia van ontwikkeling gegeven.⁶

- 'macro-economic framework';
- 'micro-economic approach';
- 'independent discipline (of accounting)';
- 'uniform accounting'.

Deze classificatie van Mueller uit 1967 had duidelijk een door culturele factoren bepaalde achtergrond. Nog duidelijker was dat het geval in zijn tweede classificatie uit 1968³⁰ in tien groepen. In deze classificatie komen criteria voor als 'business complexity' en 'political and social climate'.

Het uitgangspunt van de analyse, de aard van de classificatie

Hoewel niet altijd even duidelijk te onderscheiden, zijn er in de analyse van de wederzijdse beïnvloeding van 'societal values' en 'accounting' twee richtingen te onderkennen.

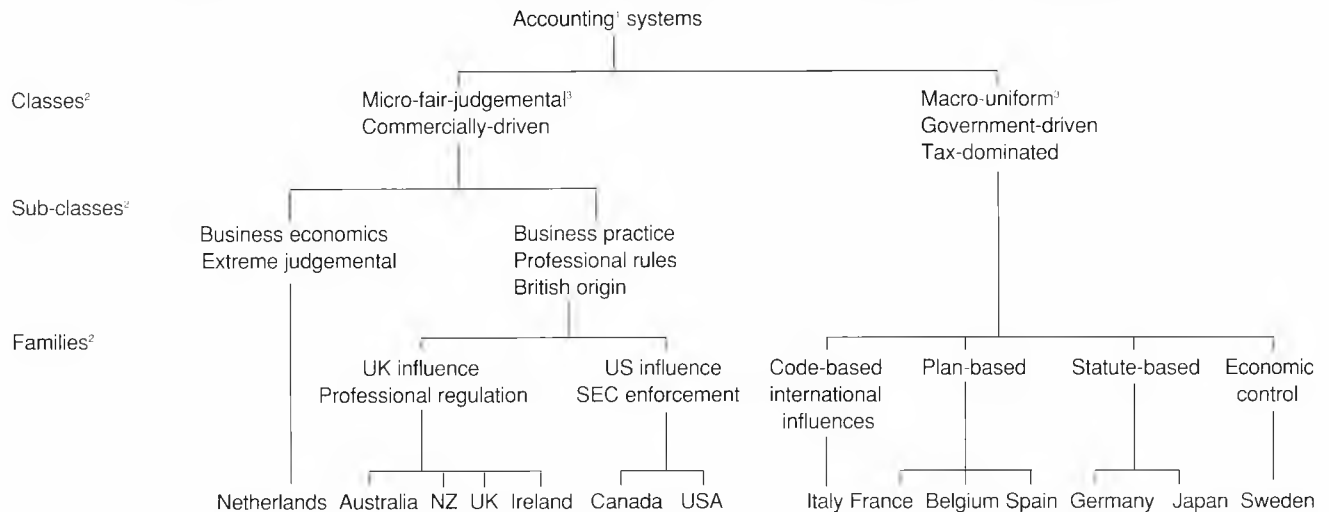
De eerste richting is die waarin de 'societal values' (waar – veelal – de culturele invloedsfactoren onder begrepen worden) het uitgangspunt zijn van waaruit men tot classificaties van een soort ideaal-typische 'accounting systems' komt, in welke klassen dan vervolgens landen worden ondergebracht. Een bekend voorbeeld van deze aanpak is vooral te vinden bij G.G. Mueller (zowel in zijn classificatie van 1967 als die van 1968). In dezelfde richting zijn ook onder te brengen, de onderzoekers die op basis van 'clustering'-technieken soortgelijke indelingen tot stand proberen te brengen. Met name S.J. Gray probeert zeer expliciet op basis van 'accounting culture' te clusteren.³¹

De ander richting is die waarin bestaande 'accounting practices' (min of meer) verklaard worden van uit culturele factoren en vervolgens een clustering naar regio's (of liever invloedssferen) plaatsvindt. Bekende classificaties zij hier die van L.J. Seidler³², de American Accounting Association³³ en (op statistische clustering gebaseerd) R.D. Nair/W.G. Frank.³⁴ Vaak lopen deze 'richtingen' dooreen. Een voorbeeld daarvan is de overbekende classificatie van C. Nobes (zie figuur 1)³⁵, waarin men naast 'accounting' classificaties ook regionale classificaties (invloedssferen) in de sub-klassen en families aantreft, getuige termen als 'Britisch origin', 'UK influence' en 'US influence'.

De relatie tussen 'societal values' en 'accounting practice'

In veel van de tot hiertoe genoemde onderzoeken wordt de relatie tussen 'societal values' en 'accounting practice' eigenlijk impliciet gelegd. Hoewel het werk van J.S. Arpan en L.H. Radebaugh hier ongetwijfeld moet worden genoemd³⁶ is het toch met name S.J. Gray³⁷ die de belangrijkste bijdrage heeft geleverd voor de ontwikkeling van een model waarbij een relatie wordt gelegd tussen 'societal values'

Figuur 1 : A suggested classification of accounting 'systems' in some developed western countries in 1980 ³⁵



- Notes:
- ¹ This is an abbreviated term for corporate financial reporting.
 - ² These terms, while borrowed from biology, should be interpreted merely as loose labels.
 - ³ The terms at these and other branching points are merely labels to be used as shorthand to try to capture some of the attributes of the members of the accounting systems below them. This classification has been prepared by a UK researcher and may contain usage of terms that will mislead those from other cultures.

en accounting values' (of 'accounting sub-culture') enerzijds en tussen 'accounting values' en 'accounting practice' anderzijds.

Gray neemt als uitgangspunt de vier cultuurdimensies van Hofstede. Op basis daarvan ontwikkelt hij vier dimensies 'accounting values' die met die cultuur dimensies verband houden. Die vier dimensies zijn:

- 'professionalism';
- 'uniformity';
- 'conservatism';
- 'secrecy'.

Als 'accounting practice' worden door Gray eveneens vier dimensies onderscheiden:

- 'authority of accounting systems' (waarbij overigens meer bedoeld wordt op 'accounting principles' dan op 'accounting systems');
- 'the force of application';
- 'measurement practices used';
- 'the extent of information disclosed'.

De relatie tussen 'societal values' (cultuurdimensies) en 'accounting values' valt volgens Gray als volgt aan te geven:

Figuur 2: Direct Associations Between Societal and Accounting Values³⁸

Values of accounting sub-culture	Relationship with societal values	
	Positive	Negative
Professionalism	Individualism	Uncertainty avoidance
Uniformity	Uncertainty avoidance	Individualism
Conservatism	Uncertainty avoidance	Individualism
Secrecy	Uncertainty avoidance	Individualism

Het is hierbij opvallend, dat de invloed van twee cultuurdimensies van Hofstede, namelijk 'masculinity' en 'power distance' nauwelijks een rol spelen. Zulks is wellicht verklaarbaar uit het feit, dat beide dimensies eerder dan een cultuurdimensie op nationaal niveau een zodanige dimensie op ondernemingsniveau zijn.

Wat de relatie tussen 'accounting values' en 'ac-

counting practice' betreft argumenteert Gray dat:

- een hoge mate van gewenst professionalisme zal leiden tot meer zelfregulering en minder regelgeving;
- een hoge mate van gewenste uniformiteit zal leiden tot minder professionalisme en meer regelgeving, ten aanzien waarvan afdwingbaarheid alsdan een belangrijke rol speelt;
- hoe meer conservatisme, hoe meer de nadruk zal liggen op traditionele waarderings- en winstbepalingsgrondslagen ('measurement')
- hoe meer de nadruk op vertrouwelijkheid ('secrecy') wordt gelegd, hoe minder informatie zal worden verstrekt ('disclosure').

Een en ander valt als volgt samen te vatten:

Figuur 3: Societal Values and Accounting Practice³⁸

Societal values/ managerial work- related values	Accounting values	Accounting practice
Individualism	Professionalism	Authority
Large vs small power distance	Uniformity	Application
Strong vs weak uncertainty avoidance	Conservatism	Measurement
Masculinity vs femininity	Secrecy	Disclosure

Ondertussen is hier geen sprake van eenduidige, lineaire relaties, in die zin dat professionalisme alleen invloed heeft op 'authority of accounting systems' en-zovoort. Zo beargumenteert Gray, dat er niet alleen een relatie tussen 'conservatism' en 'measurement' bestaat, maar dat 'conservatism' ook zal leiden tot een grote mate van terughoudendheid bij de informatieverstreking ('disclosure'). Evenzo zal een hoge mate van gewenste uniformiteit niet alleen tot grote nadruk op 'compliance' aanleiding geven maar ook aanleiding zijn tot terughoudendheid bij de informatieverstreking.

Operationalisering

Wanneer men het empirisch onderzoek¹⁵ evenwel beziet, zowel het empirisch onderzoek dat bepaalde 'national practice' (en verschillen tussen 'national

practices') tracht te verklaren uit 'omgevingsfactoren', als het empirisch onderzoek dat zich vooral richt op het (al dan niet statistische basis) onderkennen van invloedssferen dan is de oogst tamelijk teleurstellend.

Teleurstellend niet zozeer wat het aantal publikaties en (vaak) de omvang van de onderzochte populaties betreft. Wel teleurstellend wat betreft de 'kracht' van de verklarende variabelen en de mate waarin nieuwe inzichten ontstaan. Wat de verklaring van 'national practices' betreft komt men niet zoveel verder dan onverifieerbare uitspraken over met name de invloed van individualisme en risicomijding, maar of daarmee nu de verschillen tussen de 'accounting systems' van bijvoorbeeld Zweden en Nederland kunnen worden verklaard lijkt op zijn minst twijfelachtig. Wat de invloedssferen betreft blijft de hoofdindeling veelal beperkt tot hetzij de indeling Anglo-Amerikaans/continentaal Europees, hetzij de indeling 'macro uniform systems'/'micro business practice'. Een enkele onderzoeker besteedt in dit kader nog aandacht aan ontwikkelingslanden³⁹ en 'accounting' in meer of minder centraal geleide volkshuishoudingen⁴⁰, maar in deze categorie lijken toch veeleer economische en historische verklaringsgronden voor de verschillen in 'accounting systems' aannemelijk te worden gemaakt dan culturele verklaringsgronden.

Een zelfde teleurstelling bekruipt mij bij het kennisnemen van de opsomming van *oorzaken* van verschillen tussen 'accounting practice'. Een relatie met cultureel bepaalde invloedsfactoren ontbreekt (met mijns inziens als enige uitzondering de poging van S.J.Gray³⁷), wat men als verklaring aantreft zijn vrijwel zonder uitzondering de volgende zeven factoren;

- 'legal systems';
- 'providers of finance';
- 'taxation';
- 'the accounting profession';
- 'inflation';
- 'theory';
- 'the accidents of history'⁴¹.

Bij een aantal van deze factoren, zowel 'legal systems' en 'taxation' lijkt op zijn minst sprake van enige vermenging van verklarende en te verklaren variabelen. Bij een aantal van deze factoren kan

men twijfels hebben of de verklarende kracht heden ten dage nog wel zo erg groot is. (Is er bijvoorbeeld, zeker op 'accounting' terrein, binnen de EG nu echt nog zoveel verschil tussen 'common law' en 'codified Roman law'? En ondanks het feit dat er in Frankrijk en Italië – relatief – weinig beursgenoteerde ondernemingen zijn doet de invloed van de beursautoriteiten daar heden ten dage bijna Amerikaans aan). Bij een aantal van deze factoren bekruipt me het idee, dat ze er met de haren bij gesleept zijn. Waarom is de invloed van de theorie in Nederland zo manifest (zodanig manifest, dat we als klein land zelfs in ons eentje een hele 'familie' uitmaken!), terwijl toch ook in Duitsland het 'Rechnungswesen' en de 'Betriebswirtschaftslehre' gebaseerd zijn op de micro-economische theorie?

Bij al deze factoren echter is mijns inziens enige twijfel op zijn plaats over de kwestie of dit nu cultureel bepaalde invloedsfactoren zijn. Let wel, het gaat mij er niet om om verschillen in 'accounting practice' weg te redeneren, evenmin om te beweren dat er geen invloed van cultureel bepaalde factoren op 'accounting practice' zouden zijn. Wel denk ik, deze verklaringsgronden beziende, dat hier veeleer sprake is van economische en historische verklaringsgronden, dan van verklaringen van verschillen die hun grondslag vinden in een andere 'collective programming of the mind'. Verschillen in 'accounting practice' worden menigmaal tot cultuurverschillen gebombardeerd, terwijl men zich mijns inziens onvoldoende bewust is van het feit, dat men alleen nog maar verschillen in 'accounting practices' heeft beschreven (hetgeen op zich nuttig kan zijn), maar nog geen verklaring van die verschillen heeft gegeven. Laat staan de voor ons onderwerp relevante verklaring van uit cultureel bepaalde factoren.

Evaluatie

Zoals eerder opgemerkt is in het bestek van deze bijdrage onmogelijk de vele onderzoeken/publikaties op dit terrein de revue te laten passeren, voor een overzicht verwijs ik, als eerder, gaarne naar het artikel van R.S.O. Wallace en H. Gernon.¹⁵ Wel moge uit het voorgaande duidelijk zijn geworden, dat ik in hoofdzaak een drietal verschillende invalshoeken zie waarin de hier bedoelde studies en publikaties te rangschikken zijn.

- 1 De 'echte' *cultuurstudies*, waarin gepoogd wordt de verschillen in 'accounting practices' te verklaren van uit cultureel bepaalde dimensies, waarbij cultuur opgevat wordt als 'collective programming of the mind'.
- 2 De *classificatiestudies* waaronder zowel te begripen zijn classificaties naar ontwikkelingsstadium (bijvoorbeeld G.G. Mueller³⁰), de morfologische classificatie naar invloedsferen (bijvoorbeeld L.J. Seidler³² en AAA³³) als de 'gemengde' classificaties (bijvoorbeeld C. Nobes³⁵).
- 3 De *landenstudies*, waaronder zowel te begripen zijn de individuele landenstudies als de vergelijkende landenstudies. Het aantal studies in deze categorie is zo langzamerhand te veel om op te noemen, ze verschijnen van uit de universiteiten (individueel of collectief), nationale beroepsorganisaties, accountantsmaatschappen enzovoort. Hoewel aan deze categorie van onderzoek tot hier toe niet expliciet aandacht is besteed wordt ze evenwel uitdrukkelijk in deze evaluatie betrokken omdat men in menige studie op dit terrein elementen kan aantreffen van verklaringen van 'the state of the art' uit 'societal values'.

Evaluatie van cultuurstudies

Het aantal studies waarin de relatie tussen cultuur en 'financial accounting' min of meer expliciet naar voren komt is tamelijk beperkt. Het 'Value Survey Model' van Hofstede is meer toegepast in de sfeer van organisatie-cultuur op ondernemingsniveau⁴² dan in de sfeer van 'financial accounting' op landenniveau. De enige publikaties die ik ken op dit gebied zijn die van G. Hofstede zelf (Hofstede 1985²), S.J. Gray^{31,37}, en M.H.B. Perera.⁷ Dat wil niet zeggen dat de term 'culture' in relatie met de term 'financial accounting' niet in veel titels van publikaties voorkomt, integendeel. Doch bij nadere beschouwing blijkt hierbij toch vooral sprake van de hiervoor onder 2 en 3 genoemde classificatiestudies of landenstudies. De toepassing van Hofstede's 'Value Survey Model' op het hier aan de orde zijnde gebied is bepaald niet zonder haken en ogen. Het is moeilijk structuren en institutionele factoren die in de externe verslaggeving een rol spelen in de analyse in te bouwen. De statistische analyse vraagt om een niet gering (minimum-) aantal landen. Het aangeven van scores op

meer dan twee dimensies is moeilijk. Evenzeer blijkt het bijzonder lastig om de invloed van de ondernemingsgrootte in de analyse te betrekken.

Het is dan ook niet zo verwonderlijk, dat Gray en Perera op dit terrein, ondanks de waardering die voor hun poging op te brengen valt, toch eigenlijk niet veel verder komen dan speculaties over de invloed van cultuurdimensies op externe verslaggeving.

Gezien de 'oogst' tot nu toe kan men zich afvragen of verder onderzoek op dit terrein erg vruchtbaar is voor de verdere ontwikkeling van het vakgebied externe verslaggeving. Behoudens begrip voor het feit, dat 'accounting' invloed uitoefent op en zelf beïnvloed wordt door de context waarin het functioneert (maar wisten we dat al niet?) zijn we mijns inziens niet gekomen. Misschien dat er een grotere bewustheid is ontstaan van het feit dat 'accounting systems' niet zo maar van het ene naar het andere land kunnen worden getransponeerd (maar was men daar door schade en schande vaak al niet achter gekomen?⁴³). Samenvattend ben ik van mening dat we onderzoek in deze richting, hoewel op zich interessant, beter kunnen overlaten aan de beoefenaars van de cultuursociologie.

Evaluatie van classificatiestudies

Op de evaluatie van de classificatiestudies is onder het punt Operationalisering al enigszins gepreludeerd met de opmerking, dat de resultaten (mij althans) teleurstellen. De uitkomsten van de vele onderzoeken/publicaties op dit terrein beziende blijken de classificatiecriteria als zodanig (ondanks de – soms wel erg speculatief aandoende – onderbouwing) nog geen verklaring voor de geconstateerde verschillen in 'accounting systems' op te leveren. De gehanteerde classificatiecriteria lijken ook niet of nauwelijks op theoretische uitgangspunten gebaseerd. Voor zover in het onderzoek in deze richting gebruik wordt gemaakt van clustering-technieken is evenals in de cultuurstudies een niet gering (minimum-) aantal landen nodig. Bovendien blijken de toegepaste clusteringonderzoeken nogal wat verschillen in uitkomsten te vertonen, hetgeen niet zozeer aan de toegepaste technieken, als wel aan een gebrek aan accurate gegevens lijkt te wijten.⁴⁴ Hoe dat ook zij, de resultaten in deze richting lijken, of,

– het niveau van onverifieerbare uitspraken over

de invloed van (een beperkt aantal) cultuurdimensies, of

- het niveau van dichotomieën (Anglo-Amerikaans/continentaal Europees of micro/macro) waar het invloedssferen of ontwikkelingsstadia betreft, of
- het niveau van cirkelredeneringen of evidenties waar het de verklarende 'environmental factors' betreft

niet te ontstijgen.

Ondanks het feit, dat er in deze richting steeds meer publikaties verschijnen die gebaseerd zijn op zeer elegante statistische technieken en omvangrijk en indrukwekkend computergebruik, lijkt het er toch nauwelijks op dat men op dit terrein veel verder komt dan reeds door G.G. Mueller, L.J. Seidler en C. Nobes ('judgmental') bereikte resultaten.

Mijns inziens heeft het werk van de drie zojuist genoemde auteurs (met dat van S.J. Gray) in deze richting waardevolle inzichten opgeleverd; de vraag lijkt echter gewettigd of het zinvol is nog veel verdere onderzoeksinspanningen in deze richting te investeren. Ik kan me althans niet voorstellen wat we er nog wijzer van zouden kunnen worden.

Evaluatie van landenstudies

Zoals gezegd behoren mijns inziens ook de landenstudies (al dan niet vergelijkend) thuis in deze evaluatie. Bij de evaluatie van classificatiestudies volgens de clustering-techniek werd reeds aangegeven, dat het aan accurate (en 'up-tot-date') landenstudies nog al eens ontbreekt. Accurate en bijgewerkte landenbeschrijvingen met enige diepgang (eventueel op vooraf geselecteerde 'topics') kunnen een belangrijke rol vervullen bij harmonisatiepogingen (EG, IASC) en bij de vergelijking van jaarrekeningen, maar evenzeer bij pogingen om tot een beoordeling van de mate van harmonisatie te komen.⁴⁵ Ook bij het rapporteren naar 'buitenlandse' grondslagen en het beoordelen van jaarrekeningen naar zodanige grondslagen kunnen dergelijke landenstudies een belangrijke functie vervullen. Bij het ontwikkelen van eigen 'accounting standards' (bijvoorbeeld in de voormalige Oostbloklanden) of het wijzigen van eigen standaarden (bijvoorbeeld omdat men niet al te zeer uit de pas wil lopen) kan het ui-

terst nuttig zijn grondig kennis te kunnen nemen van hetgeen elders is ontwikkeld. Bij de beschrijving van 'the state of the art' kunnen 'parochiale'⁴⁶ studies volstaan. Om de (internationale) bruikbaarheid te verhogen is het dan wel wenselijk dat die studies onder de 'common denominator' van de Engelse taal verschijnen. Het produceren van dergelijke studies acht ik niet in de eerste plaats een taak voor wetenschappelijk onderzoekers (hoewel die wel met vrucht gebruik kunnen maken van dergelijke onderzoeken), maar vooral van de beroepsorganisaties⁴⁷, of van het IASC⁴⁸ of de OECD⁴⁹. Ook in het kader van een soort zelfreflectie kunnen xenofiele studies⁵⁰ een belangrijke bijdrage leveren aan en stimulan zijn tot verbetering van 'accounting systems'. De vraag zou kunnen rijzen: 'en wat dan?'. Als al die landenstudies met redelijke diepgang en 'up-to-date' beschikbaar en toegankelijk zijn, wat doe je er dan verder mee? Een aantal denkbare aanwendingsrichtingen heb ik in het voorgaande al aangegeven. Uit de evaluatie van de classificatiestudies moge duidelijk zijn geworden dat ik van hernieuwde pogingen tot classificatie, nadat 'up-to-date' gegevens beschikbaar zijn gekomen, weinig verwacht. Een mogelijk gebruik van deze gegevens ligt wat dichterbij huis (of liever vakgebied), namelijk een onderzoek naar de mogelijke relatie tussen welvaart en 'accounting systems'. Eerder een taak voor economen dunkt me dan de relatie tussen cultuurdimensies en 'accounting systems'.

Noten

1 Dit artikel is gebaseerd op de inleiding die onder gelijknamige titel werd gehouden tijdens de ochtendsessie van het derde *f ma-congres* d.d. 4 juni 1992 te Rotterdam. Het motto van de ochtendsessie luidde: 'Cultuur en beoordeling van prestaties'. Deze bijdrage zal te zijner tijd ook verschijnen in de *f ma-kroniek* 1992.

2 Zie G. Hofstede, *Culture's consequences: International differences in work-related values*, Beverley Hills: Sage publications, 1980;

G. Hofstede, Dimensions of national cultures in fifty countries and three regions in J.B. Derogowski, S. Dziurawiec en R.C. Annis (red.), *Expiscations in cross-cultural psychology*, Swets & Zeitlinger, 1983 (1), pp. 335-355;

G. Hofstede, The cultural relativity of organizational practices and theories in *Journal of International Business Studies*, najaar 1983 (2), pp. 75-89;

G. Hofstede, *The ritual nature of accounting systems*, paper gepresenteerd op de EIASM Workshop: 'Accounting and culture' (Amsterdam, juni 1985).

3 In het laatste geval is de ook veel gebruikte term 'comparative international accounting' op zijn plaats.

4 In gelijke zin C. Nobes en R. Parker, Introduction, and causes of differences in C. Nobes en R. Parker (red.) *Comparative International Accounting*, 3e druk (Prentice Hall, 1991), pp. 3-22.

5 Dat historische motieven soms een dominante verklaringsgrond voor bestaande 'accounting systems' kunnen zijn blijkt in Japan, waar naast de aan het eind van de vorige eeuw ingevoerde 'Commercial Code' (naar Duits voorbeeld en gedomineerd door het ministerie van Justitie) de door generaal McArthur na WO II ingevoerde 'Securities and Exchange Law' bestaat (naar Amerikaans voorbeeld en gedomineerd door het ministerie van Financiën).

6 G.G. Mueller, *International Accounting*, (New York, 1967); S.A. Zeff, *Forging accounting principles in five countries. A history and analysis of trends*, (Champaign, Ill. 1972).

7 M.H.B. Perera, Towards a framework to analyse the impact of culture on accounting, *The International Journal of Accounting* (Volume 24, number 1, 1989), pp. 42-56.

8 Aanvankelijk betreft het hier tamelijk globale vergelijkingen. Naar mijn stellige indruk is er de laatste jaren wel een zekere 'moetheid' op dit gebied ontstaan en wordt thans de nadruk gelegd op diepgaander en meer omvattende landenoverzichten met name voor EG lid-Staten. (Voor een – Nederlandstalig – voorbeeld van dit laatste, zie: H. Beckman e.a. (red.) *Ondernemingsvormen en verslaggeving in Europa*, Deventer/Antwerpen, 1989, losbladig).

9 Price Waterhouse International, *Accounting Principles and Reporting Practices: A Survey in 38 Countries*, Londen, ICAEW, 1973;

Price Waterhouse International, *Accounting Principles and Reporting Practices: A Survey in 46 Countries*, Londen, ICAEW, 1975;

Price Waterhouse International, *International Survey of Accounting Principles and Reporting Practices*, Ontario, Butterworths, 1979.

10 AICPA, *Professional Accounting in Thirty Countries*, New York, AICPA, 1975.

11 OECD, *Accounting Practices in OECD Member Countries*, Parijs, OECD, 1980.

12 F.D.S. Choi en V.B. Bavishi, *Financial Accounting Standards: A Multinational Synthesis and Policy Framework*, International Journal of Accounting Education and Research (najaar 1982) pp. 159-183.

13 D. Cairns, M. Lafferty en P. Mantle, *Survey of Accounts and Accountants 1983-1984*, Lafferty Publications, 1984.

14 S.J. Gray, L.G. Campbell en J.C. Shaw (red.), *International Financial Reporting (A Comparative International Survey of Accounting Requirements and Practices in 30 Countries)*, Londen, McMillan, 1984.

15 Voor een uitgebreid (en redelijk recent) overzicht van dit soort studies, zie: R.S.O. Wallace en H. Gernon, Frameworks for International Comparative Financial Accounting, *Journal of Accounting Literature*, vol. 10, 1991, pp. 209-264.

16 Zie bijvoorbeeld, M.E. Taylor, T.G. Evans en A.C. Joy, The Impact of IASC accounting standards on comparability and consistency of international accounting reporting practices, *The International Journal of Accounting Education and Research*, najaar 1986, pp. 1-9.

17 Zie met name M.J. Aitken en M.A. Islam, Dispelling arguments against international accounting standards, *The Inter-*

national Journal of Accounting Education and Research, voorjaar 1984, pp. 35-46.

18 J.W. Muis. Accounting standard setting: The pith and the pendulum, *Accounting and Business Research*, najaar 1977, pp. 291-294.

19 A. Belkaoui, *Judgment in international accounting: A theory of cognition, cultures, language, and contracts*, New York, Quorum, 1990.

20 Hofstede, 1980, p. 25 (zie noot 2).

21 Hofstede, 1983, (1) (zie noot 2).

22 Hofstede, 1983 (2) (zie noot 2).

23 Men denke aan het bekende essay van M. Weber, *Die protestantische Ethik und der Geist des Kapitalismus*, Gesammelte Aufsätze zur Religionssoziologie, 1920.

24 Zie bijvoorbeeld S. Hamid, R. Craig en F. Clarke, *The influence of Islam on the structuring and financing of business*, paper gepresenteerd op het 15th EAA Congress, Madrid, april 1992, maar ook G. Burell, No accounting for sexuality, *Accounting, Organizations and Society*, 1987, pp. 89-101, die zo ver lijkt te gaan dat hij de opkomst van het Venetiaans systeem van dubbel boekhouden mede verklaart uit het feit dat Paciolo een franciscaner monnik was en de in de tijd van Paciolo opkomende meer puriteinse levenswandel.

25 A.M. Tinker en M.D. Neimark, The role of annual reports in gender and class contradictions at General Motors: 1917-1976, *Accounting, Organizations and Society*, 1987, pp. 71-88.

26 G. Burell, *No accounting for sexuality*, *Accounting, Organizations and Society*, 1987, pp. 81-101.

27 Zie Hofstede, 1985 (voetnoot 2).

28 Manifest aanwezig in deze richting bijvoorbeeld D. Cooper.

Zie ook: D. Cooper en M.J. Sherer, The value of corporate accounting reports: Arguments for a political economy of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 1984, pp. 207-232.

29 Manifest aanwezig in deze richting bijvoorbeeld A. Hopwood, die in 1976 het initiatief nam tot het tijdschrift *Accounting, Organizations and Society*. Men zie ook zijn eerste 'Editorial Pontification' in dat tijdschrift onder de titel: 'The path ahead', *Accounting, Organization and Society*, 1976, pp. 1-4.

30 G.G. Mueller, Accounting principles generally accepted in the US versus these generally accepted elsewhere, *International Journal of Accounting*, voorjaar 1968. Zie ook: F.D.S. Choi en G.G. Mueller, *International Accounting*, Prentice Hall, 1984.

31 S.J. Gray, *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems*, *Abacus*, 1988, vol. 24, pp. 1-15.

32 L.J. Seidler, International Accounting - The ultimate theory course, *The Accounting Review*, Oct. 1967, pp. 775-781.

33 American Accounting Association, Report of the 1975-76 Committee on International Accounting, Operations and Educations, *The Accounting Review*, 1977, pp. 65-132 (supplement vol. 52).

34 R.D. Nair en W.G. Frank, The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications, *The Accounting Review*, Juli 1980, pp.426-450.

35 C. Nobes, International classification of financial reporting, in C. Nobes en R. Parker (red.), *Comparative International Accounting*, 3e druk New York, (Prentice Hall), 1991, p. 49.

36 J.S. Arpan en L.H. Radebaugh, *International Accounting and Multinational Enterprises*, New York, Wiley, 1985.

37 S.J. Gray, *Cultural influences and international classification*

of accounting systems, paper gepresenteerd op de EIASM Workshop: 'Accounting and Culture'. Amsterdam, juni 1985 (zie noot 31).

38 Ontleend aan: M.H.B. Perera, 1989, p. 47 (zie noot 7).

39 Bijvoorbeeld A.J.H. Enthoven, *Accounting systems in Third World economies*, Amsterdam (North-Holland), 1979.

40 Bijvoorbeeld: P.S. Goodrich, *Grouping national accounting policies: A Q-factor analysis*, Discussions paper no. 96. School of Economic Studies, Leeds, 1980;

P.S. Goodrich, *Accounting and political systems*. Discussion paper no. 109, School of Economic Studies, Leeds, 1982.

P.S. Goodrich, Cross-national financial accounting linkages: An empirical political analysis, *Britisch Accounting Review*, najaar 1986, pp. 42-60.

41 Ontleend aan: C. Nobes en R. Parker (noot 4). Zie ook: C. Nobes, *Interpreting European Financial Statements: Towards 1992* (Londen, Butterworth, 1989) en vele andere publikaties op dit terrein.

F.D.S. Choi en G.G. Mueller, *International accounting*, (Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1984) noemen twaalf 'environmental factors' waarvan ze zeggen te geloven(!) dat ze een direct effect op de ontwikkeling van 'accounting systems' hebben (pp. 41-45).

Een aantal van deze factoren zijn (zij het soms met andere benaming) mijns inziens identiek aan die van C. Nobes. Dat Choi en Mueller tot meer factoren komen dan Nobes en Parker wordt voornamelijk veroorzaakt door het redundante karakter van een aantal door eerstgenoemden onderscheiden factoren.

42 Zie bijvoorbeeld J. Soeters en H. Schreuder, The interaction between national and organizational cultures in accounting firms, *Accounting, Organization and Society*, 1988, no. 1, pp. 75-85.

43 Men denke bijvoorbeeld aan de introductie van het Sovjet 'accounting system' in de Volksrepubliek China. Zie: T.X. Zhang, S.S. Gao en M.A. van Hoepen, *Accounting and culture: The Chinese case study*, rapport 9202/ACC, Centre for research in business economics, Rotterdam, januari 1992.

44 G.K. Meek en S.M. Saudagaran, A survey of research on reporting in a transnational context, *Journal of Accounting literature*, 1990, pp. 145-182.

45 Een interessante aanzet hiertoe is te vinden in de Rotterdamse dissertatie van L.G. van der Tas, *Harmonization of Financial Reporting, with a special focus on the European Community*, Maastricht, 1992.

46 Met parochiale studies wordt bedoeld een beschrijving van een bepaald land door onderzoekers uit dat land. De term is ontleent aan R.S.O. Wallace en H. Gernon (noot 15).

47 Zo acht ik het te betreuren dat (nog) geen recente vertaling in de Engelse taal van de Richtlijnen beschikbaar is.

48 De aan de 'exposure drafts' voorafgaande landenstudies zouden mijns inziens een goed uitgangspunt kunnen bieden.

49 Naast het uit 1980 daterende vergelijkende overzicht (noot 11) zijn voor een beperkt aantal onderwerpen (bijvoorbeeld de verhouding tussen fiscaal en vennootschappelijk winstbegrip) tamelijk volledige overzichten beschikbaar.

50 Met xenofiele studies wordt bedoeld een beschrijving van een bepaald land door onderzoekers uit een ander land. De term is ontleend aan R.S.O. Wallace en H. Gernon (noot 15). Een goed voorbeeld zijn de onderzoeken van S.A. Zeff (zoals bekend binnenkort ook voor Nederland).