

University of Groningen

## Cultuurverschillen in het gedrag van accountants

Bik, Olof

*Published in:*  
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

**IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.**

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

*Publication date:*  
2011

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

*Citation for published version (APA):*

Bik, O. (2011). Cultuurverschillen in het gedrag van accountants: Hypotheses op basis van theorie en praktijk. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 85(7/8), 358-369.

### Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

### Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

*Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.*

# Cultuurverschillen in het gedrag van accountants

## Hypothesen op basis van theorie en praktijk

Olof Bik

**SAMENVATTING** Inzicht in de invloed van nationale cultuurverschillen op het professionele gedrag van accountants is van groot belang voor internationaal opererende accountantskantoren in hun streven naar een zo hoog mogelijke en consistente kwaliteit wereldwijd. In dit artikel wordt een *grounded theory* (hypothesen) geformuleerd over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en professioneel gedrag van accountants op basis een empirische onderzoeks aanpak van 35 interviews met internationaal ervaren senior accountants wereldwijd, aangevuld met observaties en literatuuronderzoek. Dit is één van de eerste studies die de interactie tussen cultuurverschillen en gedrag van accountants op een fundamentele, gestructureerde en op de internationale praktijk gebaseerde wijze inzichtelijk maakt. In Bik (2010) wordt verslag gedaan van een (gedeeltelijke) empirische validatie van de in dit artikel geschetste *grounded theory*.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** Dit artikel illustreert de mogelijke invloed van nationale cultuurverschillen op het professionele gedrag van accountants wereldwijd. Dat betekent dat, ondanks het bestaan van wereldwijde controlestandaarden, men niet simpelweg kan aannemen dat accountants deze regels ook overal ter wereld op dezelfde manier interpreteren en toepassen. In plaats van een *'one size fits all'*-aanpak, moet onderkend worden dat er meer wegen naar Rome leiden, zonder dat daarmee de intentie van de regels per definitie geweld aan wordt gedaan. Internationaal opererende accountants en accountantsorganisaties zullen rekening moeten houden met culturele verschillen en andere gedragsbepalende factoren in de internationale aansturing, de lokale trainingen en de systemen van kwaliteitsbeheersing.

### 1 Inleiding

Het accountantsberoep is als geen ander in staat geweest zijn kernwaarden en gedragsprincipes te vatten in één set van wereldwijd geïmplementeerde standaarden, zoals de ISA's (de 'International Standards on Auditing' van de International Federation of Accountants, IFAC). Dat is van belang, onder meer, in het streven van de wereldwijd opererende accountantsorganisaties (zoals de 'Big 4') naar een zo hoog mogelijke en consistente kwaliteit wereldwijd.

Multinationals en de internationale kapitaalmarkten verwachten dat immers van accountants (Jenkins et al., 2008). Maar deze wereldwijde firma's worden geconfronteerd met een veelheid aan internationale verschillen die een indirect effect hebben op het beroep, zoals verschillen in wet- en regelgeving, verslaggevingsystemen en -praktijken, structuur van de kapitaalmarkt, corruptie, et cetera (zie bijvoorbeeld Gray, 1988; Douppnik en Salter, 1995; Cooper et al., 1998; en Kimbro, 2002).

Uiteindelijk zijn het de lokale controleteams in de vele verschillende landen die de internationale controlestandaarden toepassen. Uit studies van bijvoorbeeld Barret et al. (2005) en Arnold et al. (2009) blijkt dat accountants internationaal aanzienlijk verschillen in de wijze waarop ze hun beroep uitoefenen. Ondanks dat International Standards on Auditing dit effect juist proberen te voorkomen, leiden nationale cultuurverschillen tot multi-interpreteerbare richtlijnen waar verschillen in culturele waarden alle ruimte hebben. Het zijn, onder andere, internationale cultuurverschillen die leiden tot verschillen in het gedrag van accountants in de toepassing van regels en standaarden.

Het is om deze redenen dat onderzoekers op het gebied van accountantscontrole het belang benadrukken van internationaal onderzoek om beter te begrijpen wat de impact is van nationale cultuurverschillen op het professionele gedrag van accountants in verschillende landen en institutionele omgevingen (zie bijvoorbeeld DeFond en Francis, 2005, p. 8; en Humphrey, 2008, p. 185). Waar we al wel veel weten van individuele componenten van het gedrag van accountants (zie bijvoorbeeld Birnberg en Shields, 1989; Covalleski et al., 1998; en Nelson en Tan, 2005) en van internationale cultuurverschillen als zodanig (zie onder meer Hofstede, 2001; en House et al., 2004), weten we echter nog relatief weinig over de interactie tussen die twee: de invloed van nationale cultuurverschillen op het professionele gedrag van accountants.

In onderzoek uitgevoerd door de auteur (Bik, 2010) staat die interactie centraal. Daarin wordt geïllustreerd en empirisch aangetoond dat de wijze waarop accountants de internationale controlestandaarden toepassen en tot een accountantsverklaring komen, cultureel is bepaald. En hoe die invloed tot uiting komt in het professionele gedrag van accountants. In dit artikel wordt ingegaan op de *grounded theory* (zie bijvoorbeeld Straus en Corbin, 1998 en Suddaby, 2006) die is geformuleerd over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en professioneel gedrag van accountants. Deze *grounded theory* is gebaseerd op een empirische onderzoeksaanpak van 35 interviews met internationaal ervaren senior accountants wereldwijd, aangevuld met observaties en literatuuronderzoek. Het professioneel gedrag van accountants dat naar verwachting het meest wordt beïnvloed door nationale cultuurverschillen betreft risicobewustzijn en -analyse; het hebben van een professioneel kritische grondhouding; kennisdelen en consultatiegedrag; de betrokkenheid van de eindverantwoordelijke accountant in het controleteam; communicatie en onderhandeling met de gecontroleerde over controlebevindingen; en documentatie en verantwoording.

Dit artikel draagt niet alleen bij aan een beter inzicht in het effect van cultuur op het gedrag van accountants. Het geeft tevens een doorkijkje in de invloed van cultuur op het gedrag van professionals in internationaal opererende bedrijven en laat zien dat niet simpelweg kan worden aangenomen dat werknemers en professionals wereldwijd de regels allemaal op dezelfde manier interpreteren en in de praktijk toepassen. In Bik (2010) wordt verslag gedaan van een empirische validatie van de in dit artikel geschetste *grounded theory*.

Na deze inleiding wordt in paragraaf 2 het theoretisch kader geïntroduceerd voor een beter begrip van de definitie van en dynamiek tussen nationale cultuurverschillen en professioneel gedrag op basis van literatuuronderzoek. De *grounded theory* over de wijze waarop nationale cultuurverschillen naar verwachting het gedrag van accountants beïnvloeden, wordt geïllustreerd en opgebouwd in paragraaf 4, voorafgegaan door de uiteenzetting van de onderzoeksmethodologie en -data in paragraaf 3. Dit artikel wordt afgesloten met de belangrijkste conclusies in paragraaf 5 bestaande uit de geformuleerde *grounded theory* en valideerbare hypothesen over de verwachte interactie tussen nationale cultuurverschillen en het gedrag van accountants.

## 2 Theoretisch kader: cultuurverschillen en gedrag van accountants

### Nationale cultuurverschillen

Een nationale cultuur laat zich moeilijk vatten in een van de vele definities. Alleen al in het woord 'nationaal' zit een eigenaardigheid: een cultuur laat zich immers niet door

een landsgrens omlijnen; binnen landsgrenzen bestaan vaak veel verschillende subculturen, en tegelijkertijd bestaan culturen over de landsgrenzen heen. Als dan toch een poging gedaan wordt, fungeert de volgende definitie van House et al., 2004 als een van de meest robuuste<sup>1</sup>:

#### Definitie van cultuur

Cultuur is het geheel van gedeelde motieven, waarden, overtuigingen, identiteit en de betekenissen van belangrijke gebeurtenissen die voortvloeien uit gemeenschappelijke ervaringen en belevingen van de leden van de groep zoals die overgedragen worden van generatie op generatie.

Eerder onderzoek (zie bijvoorbeeld Cohen et al., 1993; Roxas en Stoneback, 1997; Tsui en Windsor, 2001; en Patel et al., 2002) laat zien dat met name de volgende vijf cultuurdimensies (gebaseerd op House et al., 2004) relevant zijn voor het effect van cultuur op het gedrag van accountants:

- **Hiërarchie (of afstand van de macht)**  
Deze dimensie geeft de mate aan waarin leden van een organisatie of de samenleving verwachten en er mee instemmen dat de macht ongelijk is verdeeld en is geconcentreerd op de hogere niveaus van een organisatie.
- **Onzekerheidsvermijding**  
Deze dimensie geeft de mate aan waarin leden van een organisatie of de samenleving ernaar streven om de onzekerheid van toekomstige gebeurtenissen te vermijden door gebruik te maken van vooraf vastgelegde sociale normen, rituelen en bureaucratische praktijken.
- **Assertiviteit**  
Deze dimensie geeft de mate aan waarin individuen in organisaties en in de samenleving in een bepaalde mate assertief, confronterend, en agressief mogen zijn in sociale interacties.
- **Institutioneel collectivisme**  
Deze dimensie geeft de mate aan waarin organisatorische en maatschappelijke institutionele praktijken collectieve verdeling van de middelen en collectieve actie aanmoedigen en belonen.
- **Groepscollectivisme**  
Deze dimensie geeft de mate aan waarin individuen trots, loyaliteit, en de verbanden in hun organisatie of familie benadrukken.

Nationale culturen kunnen op basis van deze dimensies van elkaar worden onderscheiden (House et al., 2004). Zo

blijkt dat veel Latijns-Amerikaanse en Zuid-Aziatische culturen gekenmerkt worden door relatief veel hiërarchie, en de Noord-Europese en Nederlandse cultuur door weinig. Waar Duitsland vooral gekenmerkt wordt door een cultuur van onzekerheidsvermijding, vinden de Italianen onzekerheidsvermijding over het algemeen minder belangrijk. En zo is institutioneel collectivisme vooral belangrijk in landen als Japan, Korea en China, en minder belangrijk in landen als Brazilië, Italië en Spanje (waar overigens groepscollectivisme wel van belang is).

Overigens neutraliseren organisatiecultuur en een professionele cultuur (zoals die van accountants) het effect van nationale cultuur op het gedrag van professionals niet (zie bijvoorbeeld Soeters en Schreuder, 1988). De cultuur binnen organisaties of professies reflecteert in belangrijke mate de cultuur van het land waarin zij gevestigd zijn.

## 2.2 Gedrag van accountants en de interactie met cultuur

Centraal in het professionele gedrag van accountants staat het proces van professionele oordeelsvorming door accountants gedurende alle fases van het controleproces (zie bijvoorbeeld Solomon en Shields, 1995). Daaronder vallen over het algemeen zes kerngedragingen van accountants (zie bijvoorbeeld Birnberg en Shields, 1989; Sorensen, 1990; Covaleski et al., 1998; Nelson en Tan, 2005; Trotman, 2005; en Bédard et al., 2008):

- risicobewustzijn en -analyse;
- het hebben van een professioneel kritische grondhouding;
- kennisdelen en consultatiegedrag;
- het werken in flexibele teams (inclusief de betrokkenheid van de accountant die eindverantwoordelijkheid heeft op de opdracht);
- communicatie en onderhandeling met de gecontroleerde over controlebevindingen;
- documentatie en verantwoording.

Ondanks dat deze gedragingen in een veelheid aan controlestandaarden, codes en andere richtlijnen zijn uitgeschreven, is consistentie hierin allerm minst vanzelfsprekend, nog los van het effect van cultuurverschillen. Immers, het gedrag van accountants - net als dat van andere professionals - wordt in belangrijke mate gedreven door een complex samenspel van psychologische, culturele en contextuele factoren (zie bijvoorbeeld Parsons en Shils, 1951; Ajzen, 1991; en Elster, 2007).

Onderzoek heeft aangetoond dat gedrag in algemene zin wordt beïnvloed door iemands 'culturele programmering' (zie bijvoorbeeld House et al., 2004). Welk effect hebben nationale cultuurverschillen vervolgens op het professio-

neel gedrag van accountants? Wie internationaal actief is, zal zelf ervaren hebben hoe verschillen in nationale 'programmering' de omgangsvormen en de wijze van communicatie en samenwerking beïnvloeden. Ook bezien vanuit de definities van professioneel gedrag en van nationale cultuur is het niet moeilijk voor te stellen dat cultuur gedrag beïnvloedt.

Er is echter relatief beperkt onderzoek gedaan naar het directe effect van nationale cultuurverschillen op het professioneel gedrag van accountants, al wordt dat effect wel degelijk verondersteld (zie bijvoorbeeld Chanchani en MacGregor, 1999, p. 26; en Patel et al., 2002, p. 3). Eerdere empirische studies hebben de invloed van nationale cultuurverschillen aangetoond op bijvoorbeeld het ethische oordeels- en besluitvormingsproces van accountants (zoals Roxas en Stoneback, 1997; Smith en Hume, 2005; en Arnold et al., 2007), de professioneel kritische houding (zoals Arnold et al., 1999) of de onderhandelingen met de gecontroleerde over controlebevindingen (zoals Patel et al., 2002).

Overigens is het zo dat deze gedragingen slechts onderdeel zijn van het gehele proces van accountantscontrole. Het effect van cultuur op gedrag kan niet zonder meer geprojecteerd worden op verschillen in de uiteindelijke uitkomst van accountantscontrole.

## 3 Onderzoeksaanpak

Zoals in de inleiding uiteengezet, staat de interactie tussen nationale cultuurverschillen en het professionele gedrag van accountants centraal in dit artikel: wordt het professioneel gedrag van accountants beïnvloed door nationale cultuurverschillen, en zo ja, hoe? Omdat relatief beperkt eerder onderzoek heeft plaatsgevonden naar deze vraag, is een grounded theory-aanpak gehanteerd<sup>2</sup> (zie bijvoorbeeld Glaser, 1992; en Strauss en Corbin, 1998) om te verkennen hoe het gedrag van accountants verschilt over de landsgrenzen en hoe internationale cultuurverschillen verwacht worden deze verschillen in gedrag te verklaren (op basis van House et al., 2004). Grounded Theory biedt een gestructureerde en robuuste kwalitatieve onderzoeksmethodiek om een praktijk te onderzoeken waarover nog niet veel bekend is, op basis waarvan hypothesen afgeleid worden (zie bijvoorbeeld Glaser, 1992; en Suddaby, 2006). De onderzoeksdata bestaan over het algemeen uit observaties en interviews, aangevuld met reeds beschikbare data uit bestaande literatuur op basis waarvan een iteratief proces van vergelijking tussen theorie en de onderzoeksdata kan plaatsvinden (Strauss en Corbin, 1998).

Ter beantwoording van de centrale vraag is in dit onderzoek een empirische grounded theory-onderzoeksstrategie toegepast van interviews en observaties, aangevuld met

literatuuronderzoek. Open-gestructureerde interviews zijn uitgevoerd met 35 internationaal ervaren senior accountants wereldwijd uit 29 verschillende landen van de internationale accountantspraktijk van een internationale accountantsorganisatie<sup>3</sup>. De interviewvragen zijn vooraf gedefinieerd en getest rondom de hoofdvraag voor het interview: watervaart de geïnterviewde accountant als de belangrijkste verschillen in professioneel gedrag van accountant uit verschillende landen? De vragen zijn zodanig geformuleerd dat ze uitnodigen tot een open reactie om te voorkomen dat de geïnterviewde in een bepaalde richting wordt gestuurd. Een samenvatting van de belangrijkste interviewvragen (in de oorspronkelijke Engelse taal) is opgenomen in appendix 1.

De 35 geïnterviewde accountants zijn geselecteerd op basis van vooraf gedefinieerde criteria, zoals langdurige internationale ervaring op senior niveau. De selectie is daarnaast ingericht om minimaal die landen te vertegenwoordigen die een belangrijke rol spelen in het internationale accountantsberoep en cultureel gezien duidelijk onderscheidend zijn (zoals gedefinieerd door House et al., 2004), zoals Australië, Brazilië, Duitsland, Engeland, Frankrijk, Japan, Nederland, De Verenigde Staten van Amerika, en Nederland of Zuid-Afrika). De omvang van de interviewpopulatie was niet vooraf gesteld, maar is gebaseerd op theoretische ‘verzadiging’ (Glaser, 1992), dat wil zeggen, tot het punt dat er geen nieuwe inzichten of punten naar voren komen uit de analyse van de interviews. Details van de interviewpopulatie zijn opgenomen in appendix 2.

De interviews hebben steeds één op één plaatsgevonden, zowel fysiek als telefonisch, voornamelijk in de Engelse taal. 83 procent van de interviews was opgenomen en vastgelegd in een transcript en vervolgens geanalyseerd. De andere interviews zijn direct na afloop van het interview door de auteur uitgewerkt en betrokken in de analyse. De interviews zijn aangevuld met observaties van de auteur zelf (dat wil zeggen, persoonlijke observaties en ‘waarnemingen ter plaatse’ van de auteur zelf, in lijn met grounded theory methodologie) en literatuuronderzoek naar internationale verschillen in het gedrag van accountants (zoals bijvoorbeeld beschreven in Suddaby, 2006). De interviewverslagen en observaties zijn geanalyseerd op basis van een iteratief proces van ‘open’, ‘axial’ en ‘selective’ codering. 25 procent van de analyse is onafhankelijk van de auteur gevalideerd.

#### 4 Interactie tussen cultuur en gedrag: hypothesen op basis van grounded theory

In deze paragraaf wordt ingegaan op de grounded theory die is geformuleerd over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en professioneel gedrag van accountants. Om redenen van duidelijkheid en structuur (en

consistent met bijvoorbeeld Suddaby, 2006) worden de resulterende analyse en hypothesen gepresenteerd in lijn met het theoretisch kader dat geschetst is in paragraaf 2. Per gedragsfactor is een samenvatting opgenomen van de resultaten van de interviews en observaties, gevolgd door de resultaten van het literatuuronderzoek en afgesloten met concrete hypothesen over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en de desbetreffende gedragsfactor<sup>4</sup>. Gezamenlijk leidt dat tot een overkoepelende grounded theory gepresenteerd in de conclusie van dit artikel. De genoemde landen zijn uitsluitend ter illustratie opgenomen.

##### 4.1 Risicobewustzijn en -analyse

Accountants in landen die gekenmerkt worden door een cultuur van institutioneel collectivisme, zoals Japan en China, neigen over het algemeen de verantwoordelijkheid en besluitvorming rond risicoafwegingen af te wentelen op anderen binnen het team of collega’s hoger in de hiërarchie. Dit betekent bijvoorbeeld ook dat zij het minder gemakkelijk vinden dan collega’s zoals in Latijns-Amerika en Nederland om risico’s tegen elkaar af te wegen. Zij lopen daardoor het risico te veel (detail)werk te doen, wat inefficiënt is en minder effectief. Daarnaast hebben accountants uit landen die gekenmerkt worden door een hoge mate van onzekerheidsvermijding, zoals Duitsland en Zweden, een lagere risicobereidheid of, beter gezegd, proberen zij de onzekerheid rondom risico’s zoveel mogelijk te minimaliseren. Hierdoor besteden zij over het algemeen meer aandacht aan de identificatie van risico’s en het plannen van werkzaamheden om die risico’s te minimaliseren. Zoals een van de geïnterviewde accountants toelichtte over collega’s in een land dat gekenmerkt wordt door een cultuur van onzekerheidsvermijding: *‘Accountants in dit land houden er niet van fouten te maken. Ze gaan eerder voor zekerheid dan voor risico.’*

Tot op heden is geen wetenschappelijk onderzoek verricht naar de invloed van nationale cultuurverschillen op het risicobewustzijn van en de risicoanalyse door accountants. Wel kan verwacht worden dat risicobewustzijn en -analyse beïnvloed wordt door:

- onzekerheidsvermijding (positief): mensen uit culturen die worden gekenmerkt door een hoger niveau van onzekerheidsvermijding zijn geneigd minder grote risico’s te nemen, ofwel hebben een lagere ‘risk appetite’ en een neiging om de onzekerheid zoveel mogelijk weg te nemen door gedetailleerde maatregelen (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 148);
- assertiviteit (negatief): mensen uit culturen die gekenmerkt worden door een hoger niveau van assertiviteit zijn van nature meer bereid een (gecalculeerd) risico te nemen (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 404); en

Figuur 1

Gedrag van de accountant	Culturele dimensie (House et al., 2004)				
	Hiërarchie	Onzekerheids- vermijding	Assertiviteit	Institutioneel collectivisme	Groeps- collectivisme
Risicobewustzijn en -analyse	.	+	-	-	.
		(H1a)	(H1b)	(H1c)	
'+' staat voor een verwachte positieve interactie tussen de variabelen; '-' staat voor een verwachte negatieve relatie; '.' betekent dat de richting van de verwachte interactie onbepaald is; en '.' betekent dat er geen interactie wordt verwacht.					

- institutioneel collectivisme (negatief): mensen uit culturen die gekenmerkt worden door een hoger niveau van institutioneel collectivisme zijn geneigd om hun eigen verantwoordelijkheid af te schuiven op de collectieve verantwoordelijkheid, wat ertoe leidt dat individuele accountants geen verantwoordelijkheid nemen voor een gedegen risicoanalyse.

Dit leidt tot de hypothesen in figuur 1 over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en het risicobewustzijn van en de risicoanalyse door accountants.

#### 4.2 Het hebben van een professioneel kritische grondhouding

Het sterke, overwegend Westerse onafhankelijkheidsdenken in de controlepraktijk reflecteert individualistische culturele waarden (Cohen et al., 1995, p. 43). Externe accountants worden op basis van de controlestandaarden verwacht professioneel kritische vragen te kunnen stellen aan de gecontroleerde. Echter, het 'impliciet in twijfel trekken van management's integriteit zal moeilijker zijn in meer collectivistische culturen' (Cohen et al., 1993, p. 6).

Dit wordt herkend door de geïnterviewde accountants: 'Ik ervaar dat het in de meer collectivistische culturen moeilijk is de cliënt te challengen.' Mensen in institutioneel collectivistische culturen, zoals een aantal Zuid-Aziatische (bijvoorbeeld de Filipijnen) en Confucianistische landen (bijvoorbeeld Japan en China), streven over het algemeen naar harmonie met de omgeving. Hierdoor onderwerpt men zich in deze culturen over het algemeen eerder aan de mening en wil van 'autoriteit' (wat een hogergeplaatste kan zijn, maar ook een oudere persoon of het zijn van de cliënt) en ontwijkt men confrontatie of het stellen van vragen die bij een ander mogelijk tot gezichtsverlies zou leiden. Zoals een geïnterviewde accountant schetste:

'Het is cultureel gezien lastig om oudere mensen uit te dagen omdat men geacht wordt de oudere of de hogere in rang te respecteren. Dat betekent dus dat we onze eigen stijl moeten gebruiken om dezelfde kritische vragen op een 'zachte' manier te stellen'.

In dergelijke culturen vinden accountants het over het algemeen moeilijker een kritische vraag te stellen of hun cliënten te confronteren met tegenstrijdige controle-informatie. Dit in tegenstelling tot landen die specifiek geken-

merkt worden door een hoge mate van assertiviteit (zoals veel van de Westerse, meer individualistische landen, zoals Nederland) waar communicatie over het algemeen directer is en men zich comfortabeler neigt te voelen met het uitspreken van een mening.

Eerder onderzoek bevestigt dat het onafhankelijkheidsdenken, als basis voor het kunnen stellen van een professioneel kritische vraag, inderdaad een andere betekenis heeft in collectivistische culturen dan bedoeld in de (Westerse) controlestandaarden (zie bijvoorbeeld McKinnon, 1984, p. 23). Patel en Psaros (2000) hebben dergelijke verschillen empirisch aangetoond tussen Engeland, Australië, India en Maleisië (de laatste twee meer collectivistisch dan de eerste twee). Daarnaast kan verwacht worden dat de professioneel kritische grondhouding beïnvloed wordt door:

- hiërarchie (negatief): medewerkers uit meer hiërarchische culturen hebben over het algemeen minder ruimte voor autonoom gedrag en hebben geleerd dat het niet gepast is kritische vragen te stellen aan mensen met autoriteit (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 529);
- assertiviteit (positief): in de meer assertieve culturen is een meer direct taalgebruik in het uiten van meningen en standpunten gebruikelijker dan in de minder assertieve culturen. Bovendien zijn mensen in de minder assertieve culturen over het algemeen meer gericht op het voorkomen van gezichtsverlies bij de gesprekspartner en op harmonie door het gebruik van indirect, niet-confronterend taalgebruik (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 164); en
- institutioneel collectivisme (negatief): diep geworteld in de collectivistische culturen is de nadruk die gelegd wordt op conformiteit met iemands omgeving en het belang van persoonlijke verplichtingen en loyaliteit naar de familie en de directe omgeving, waardoor mensen in de meer collectivistische culturen minder snel geneigd zullen zijn een kritische vraag te stellen.

Dit leidt tot de hypothesen in figuur 2 over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en de professioneel kritische grondhouding van accountants.

**Figuur 2**

Gedrag van de accountant	Culturele dimensie (House et al., 2004)				
	Hiërarchie	Onzekerheidsvermijding	Assertiviteit	Institutioneel collectivisme	Groepscollectivisme
Kritische grondhouding	- (H2a)	.	+ (H2b)	- (H2c)	- (H2d)
'+' staat voor een verwachte positieve interactie tussen de variabelen; '-' staat voor een verwachte negatieve relatie; '?' betekent dat de richting van de verwachte interactie onbepaald is; en '.' betekent dat er geen interactie wordt verwacht.					

### 4.3 Kennisdelen en consultatiegedrag

Kennisdelen en consultatiegedrag wordt enerzijds negatief beïnvloed door institutioneel collectivisme en de hiërarchische component daarin (zoals in landen als Rusland, Korea en Japan). Dit komt enerzijds doordat in dergelijke culturen kennis over het algemeen gezien wordt als macht en bescherming van de hiërarchische positie. In dergelijke omgevingen wordt consultatie veelal eerder als zwakte gezien dan als een kracht, waardoor men minder snel geneigd is anderen te consulteren bij complexe vraagstukken, zoals ook een geïnterviewde accountant illustreert:

*'Consultatie wordt gezien als teken van zwakte en angst om incompetent over te komen. Dat doet men hier dus liever niet.'*

Anderzijds wordt kennis over het algemeen juist wel gedeeld in landen die gekenmerkt worden door groepscollectivisme, zoals landen in Latijns-Amerika, Oost-Europa en het Midden-Oosten, maar dan vooral binnen de 'in-group'. Dit laatste betekent dat kennis minder snel gedeeld wordt met mensen die niet tot de 'in-group' behoren (vooral informatie die de groep zou kunnen schaden). Dit komt bijvoorbeeld tot uitdrukking in de relatie tussen de groepsaccountant en de lokale accountant, als de laatste de cliënt ziet en ook door de cliënt als 'in-group' wordt gezien, wat de informatie-uitwisseling tussen de lokale en de groepsaccountant kan beperken.

Tot op heden is geen wetenschappelijk onderzoek verricht naar de invloed van nationale cultuurverschillen op het kennisdelen en consultatiegedrag van accountants. Wel kan verwacht worden dat kennisdelen en consultatiegedrag beïnvloed wordt door:

- hiërarchie (negatief): medewerkers in meer hiërarchische landen zijn minder snel geneigd hun collega's (en zeker hun medewerkers) te zien en te gebruiken als een bron van kennis of klankbord (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 203);
- onzekerheidsvermijding (positief): mensen uit culturen die worden gekenmerkt door een hoger niveau van onzekerheidsvermijding zijn geneigd de risico's voor individuele besluitvorming te verminderen resulterend in een bereidheid om te investeren in het kennisdelen en hebben een voorkeur voor groepsbesluitvorming en management door consultatie (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 612); en
- groepscollectivisme (negatief): in culturen die worden gekenmerkt voor een hoger niveau van groepscollectivisme wordt informatie en kennis vooral behouden voor de in-group als bron van macht, ten koste van andere accountants, zoals de groepsaccountant (de out-group).

Dit leidt tot de hypothesen in figuur 3 over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en het kennisdelen en consultatiegedrag van accountants.

### 4.4 Het werken in flexibele teams (met name de partnerbetrokkenheid)

Vooraf de betrokkenheid van de accountant die eindverantwoordelijkheid heeft op de opdracht (hier genoemd: partnerbetrokkenheid) wordt beïnvloed door het niveau van hiërarchie en onzekerheidsvermijding binnen een cultuur, zo blijkt uit de interviews. Partners in meer hiërarchische culturen, zoals Argentinië, Thailand en Frankrijk, zijn over het algemeen van nature minder

**Figuur 3**

Gedrag van de accountant	Culturele dimensie (House et al., 2004)				
	Hiërarchie	Onzekerheidsvermijding	Assertiviteit	Institutioneel collectivisme	Groepscollectivisme
Kennisdelen en consultatiegedrag	- (H3a)	+ (H3b)	.	? (H3c)	- (H3d)
'+' staat voor een verwachte positieve interactie tussen de variabelen; '-' staat voor een verwachte negatieve relatie; '?' betekent dat de richting van de verwachte interactie onbepaald is; en '.' betekent dat er geen interactie wordt verwacht.					

Figuur 4

Gedrag van de accountant	Culturele dimensie (House et al., 2004)				
	Hiërarchie	Onzekerheidsvermijding	Assertiviteit	Institutioneel collectivisme	Groepscollectivisme
Partnerbetrokkenheid	- (H4a)	+ (H4b)	.	+ (H4c)	.
'+' staat voor een verwachte positieve interactie tussen de variabelen; '-' staat voor een verwachte negatieve relatie; '.' betekent dat de richting van de verwachte interactie onbepaald is; en '.' betekent dat er geen interactie wordt verwacht.					

geneigd te participeren in teamwork (in vergelijking met landen zoals Denemarken, Nederland, Amerika en Australië). 'Het is erg lastig om senior accountants echt verantwoordelijkheid te laten nemen voor "on the job" training en ontwikkeling van junior leden van het controleteam', schetst een van de geïnterviewden. Partners zijn juist meer betrokken in landen die gekenmerkt worden door een hoger niveau van onzekerheidsvermijding, vanuit een natuurlijke neiging meer controle te hebben over de uitvoering van werkzaamheden.

De invloed van nationale cultuurverschillen op de partnerbetrokkenheid is tot op heden niet wetenschappelijk onderzocht. Wel kan verwacht worden dat partnerbetrokkenheid beïnvloed wordt door:

- hiërarchie (negatief): aangetoond is dat leidinggevend in meer hiërarchische culturen minder participeren in samenwerking binnen het team (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 61); en
- institutioneel collectivisme (positief): institutioneel collectivisme is positief gerelateerd aan samenwerking binnen het team en op de collectieve teamprestatie (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 457).

Dit leidt tot de hypothesen in figuur 4 over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en de betrokkenheid van de eindverantwoordelijke accountant op de opdracht.

#### 4.5 Communicatie en onderhandeling met de gecontroleerde over controlebevindingen

Bij communicatie en onderhandeling met de gecontroleerde over controlebevindingen draait het veelal om de vertrouwensband en machtsasymmetrie tussen de accountant en zijn cliënt. De accountant is van de vertrouwensband met diezelfde persoon afhankelijk voor de toegang tot de controle-informatie. Dit betekent dat het onderhandelingsproces er veelal een is van geven en nemen. Waar in de meer individualistische, assertieve culturen dit minder moeilijk wordt gevonden (en accountants over het algemeen beter weerstand kunnen bieden tegen de druk van de cliënt, zoals in veel Westerse landen), zijn het vooral de accountants in de meer collectivistische, hiërarchische

landen die over het algemeen meer moeite hebben met een objectieve en onafhankelijke bespreking van controlebevindingen. Zoals een van de geïnterviewde accountants toelichtte: 'Zij zijn eerder geneigd in te stemmen met de positie van de cliënt, ook omdat men hier meer dan in andere landen afhankelijk is van het vertrouwen van de cliënt. dat gedurende vele jaren zorgvuldig is opgebouwd.'

Eerder onderzoek (Patel et al., 2002) heeft aangetoond dat accountants uit Australië (een land dat cultureel lager scoort op hiërarchie en institutioneel collectivisme) minder snel geneigd zijn om in te stemmen met hun cliënten dan accountants uit India en Maleisië (landen die beiden hoger scoren op deze dimensies). Ook Lin en Fraser (2008) hebben dit effect bestudeerd. Daarnaast kan verwacht worden dat de professioneel kritische grondhouding beïnvloed wordt door:

- hiërarchie (negatief): medewerkers uit meer hiërarchische culturen hebben over het algemeen minder ruimte voor autonoom gedrag en hebben geleerd dat het niet gepast is kritische vragen te stellen aan mensen met autoriteit (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 529);
- assertiviteit (positief): assertiviteit is gerelateerd aan een interne locus of control waardoor mensen in de meer assertieve culturen geneigd zijn voor zichzelf op te komen en de vaardigheden hebben om hun mening en positie duidelijk naar voren te brengen; en
- institutioneel collectivisme (negatief): mensen in culturen die worden gekenmerkt door een hoger niveau van institutioneel collectivisme passen over het algemeen een onderhandelingsstactiek toe waarin conflictvermijding, compromissen en toegeven de boventoon voeren.

Dit leidt tot de hypothesen in figuur 5 over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en de communicatie en onderhandeling door accountants.

#### 4.6 Documentatie en verantwoording

Eerzijds kan verwacht worden dat accountants in culturen die gekenmerkt worden door een hoge mate van onzekerheidsvermijding, een meer natuurlijke neiging



**Figuur 5**

Gedrag van de accountant	Culturele dimensie (House et al., 2004)				
	Hiërarchie	Onzekerheidsvermijding	Assertiviteit	Institutioneel collectivisme	Groepscollectivisme
Communicatie en onderhandeling	- (H5a)	.	+ (H5b)	- (H5c)	? (H5d)
'+' staat voor een verwachte positieve interactie tussen de variabelen; '-' staat voor een verwachte negatieve relatie; '?' betekent dat de richting van de verwachte interactie onbepaald is; en '.' betekent dat er geen interactie wordt verwacht.					

hebben om nauwkeurig en accuraat te documenteren. Dit zou vooral ingegeven zijn om daarmee zekerheid voor henzelf te creëren, zodat aangetoond kan worden dat men deugdelijk werk heeft afgeleverd. Anderzijds zijn diezelfde accountants pas geneigd iets te documenteren als ze er absoluut zeker van zijn. Overigens spelen toezicht en aansprakelijkheidsrisico's naar alle verwachting een indirecte rol in de documentatie door accountants.

Tot op heden is geen wetenschappelijk onderzoek verricht naar de invloed van nationale cultuurverschillen op de documentatie en verantwoording door accountants. Wel kan verwacht worden dat dit gedrag beïnvloed wordt door:

- onzekerheidsvermijding (positief): mensen in culturen die worden gekenmerkt door een hoger niveau van onzekerheidsvermijding houden over het algemeen nauwgezette vastleggingen en dossiervoering bij vanuit een neiging om daarmee onzekerheid te verminderen (zie bijvoorbeeld House et al., 2004, p. 329); en
- institutioneel collectivisme (negatief): de eigen verantwoordelijkheid wordt over het algemeen gemakkelijk verlegd naar anderen in culturen die worden gekenmerkt door een hoger niveau van institutioneel collectivisme; zo ook de verantwoordelijkheid voor documentatie en verantwoording.

Dit leidt tot de hypothesen in figuur 6 over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en de documentatie en verantwoording door accountants:

## 5 Conclusies

Inzicht in de invloed van nationale cultuurverschillen op het professionele gedrag van accountants is van groot

belang voor internationaal opererende accountantskantoren in hun streven naar een zo hoog mogelijke en consistente kwaliteit wereldwijd. In dit artikel is een grounded theory (hypotheses) geformuleerd over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en professioneel gedrag van accountants op basis een empirische onderzoeks-aanpak van 35 interviews met internationaal ervaren senior accountants wereldwijd, aangevuld met observaties en literatuuronderzoek. Reeds bestaand onderzoek naar het gedrag van accountants in een internationale setting illustreert dat nationale cultuurverschillen inderdaad leiden tot verschillen in het gedrag van accountants; daaraan doet deze studie een belangrijke toevoeging door een op theorie en praktijk gebaseerde verwachting te formuleren over de exacte interactie. De grounded theory kan als volgt omschreven worden:

- de culturele gebruiken die naar verwachting de grootste invloed hebben op het professioneel gedrag van accountants zijn institutioneel collectivisme, groepscollectivisme, hiërarchie, onzekerheidsvermijding en assertiviteit; en
- gedrag van accountants dat naar verwachting het meest wordt beïnvloed door nationale cultuurverschillen betreft risicobewustzijn en -analyse, het hebben van een professioneel kritische grondhouding, kennisdelen en consultatiegedrag, het werken in flexibele teams (met name de betrokkenheid van de accountant die eindverantwoordelijkheid heeft op de opdracht), communicatie en onderhandeling met de gecontroleerde over controlebevindingen en documentatie en verantwoording.

**Figuur 6**

Gedrag van de accountant	Culturele dimensie (House et al., 2004)				
	Hiërarchie	Onzekerheidsvermijding	Assertiviteit	Institutioneel collectivisme	Groepscollectivisme
Documentatie en verantwoording	? (H6a)	+ (H6b)	? (H6c)	- (H6d)	.
'+' staat voor een verwachte positieve interactie tussen de variabelen; '-' staat voor een verwachte negatieve relatie; '?' betekent dat de richting van de verwachte interactie onbepaald is; en '.' betekent dat er geen interactie wordt verwacht.					

Figuur 7

Gedrag van de accountant	Culturele dimensie (House et al., 2004)				
	Hïërarchie	Onzekerheids- vermijding	Assertiviteit	Institutioneel collectivisme	Groeps- collectivisme
Risicobewustzijn en -analyse	.	+(H1a)	-(H1b)	-(H1c)	.
Kritische grondhouding	-(H2a)	.	+(H2b)	-(H2c)	-(H2d)
Kennisdelen en consultatiegedrag	-(H3a)	+(H3b)	.	?(H3c)	-(H3d)
Partnerbetrokkenheid	-(H4a)	+(H4b)	.	+(H4c)	.
Communicatie en onderhandeling	-(H5a)	.	+(H5b)	-(H5c)	?(H5d)
Documentatie en verantwoording	?(H6a)	+(H6b)	?(H6c)	-(H6d)	.

'+' staat voor een verwachte positieve interactie tussen de variabelen; '-' staat voor een verwachte negatieve relatie; '?' betekent dat de richting van de verwachte interactie onbepaald is; en '.' Betekent dat er geen interactie wordt verwacht.

Deze grounded theory kan worden samengevat in een set van valideerbare hypothesen (zie figuur 7).

Met deze gedetailleerde formulering van een grounded theory over de interactie tussen nationale cultuurverschillen en het professionele gedrag van accountants is een basis gelegd voor toekomstig onderzoek om deze hypothesen verder empirisch te valideren. In Bik (2010) wordt verslag gedaan van een (gedeeltelijke) empirische validatie van de in dit eerste artikel geschetste grounded theory.

Natuurlijk leidt een beschrijving van de interactie tussen cultuur en gedrag tot generalisaties die niet voor iedere accountant gelden. Een nationale cultuur zegt immers iets over de wijze waarop de meeste mensen zich meestal gedragen binnen een bepaald land – niet hoe alle mensen in dat land zich altijd gedragen (Adler, 2002). Zo zullen accountants in landen die gekenmerkt worden door een relatief hoge onzekerheidsvermijding (zoals in Duitsland) over het algemeen geneigd zijn meer aandacht te besteden aan de risicoanalyse en het ontwerp van een gedetailleerd controleplan in reactie daarop. Accountants in de meer hiërarchische en collectivistische culturen, zoals China en Japan, zullen van nature minder geneigd zijn een kritische vraag te stellen. En zo heeft onafhankelijkheid over het algemeen een andere betekenis in de culturen die gekenmerkt worden door groepscollectivisme, zoals een aantal van de Zuid-Amerikaanse landen, dan in de meer individualistische Westerse landen.

Dit betekent dat internationaal opererende (externe en interne) accountants en accountantsorganisaties zich reken-

schap moeten geven van het risico van het effect van nationale cultuurverschillen op het gedrag van hun internationaal opererende collega-accountants. Immers, multinationals en hun interne en externe stakeholders rekenen op een consistent hoge kwaliteit van interne en externe accountantscontrole. Deze verwachting is wellicht gerechtvaardigd op basis van controlestandaard ISA 600 inzake de aansturing van internationale controleopdrachten. De groepsaccountant heeft uiteindelijk ongedeelde verantwoordelijkheid voor alle controlewerkzaamheden die wereldwijd zijn uitgevoerd ten aanzien van de multinationals. Daarmee dient hij te steunen op de oordeelsvorming van zijn lokale collega's, en dus rekening te houden met het mogelijke effect van cultuurverschillen op de oordeelsvorming. Bovendien worden de lokale operaties (en daarmee de algehele controleomgeving) beïnvloed door diezelfde cultuurverschillen.

In breder perspectief laat dit artikel zien dat niet simpelweg kan worden aangenomen dat werknemers en professionals wereldwijd de regels, procedures en codes consistent interpreteren en in de praktijk toepassen. De interpretatie en toepassing wordt in belangrijke mate beïnvloed door de culturele 'programmering' van de lokale professionals. Het is de kunst voor internationaal opererende organisaties, inclusief hun interne en externe accountants, rekening te houden met het effect van internationale cultuurverschillen, in de opstelling van standaarden en richtlijnen, in de communicatie en samenwerking, alsmede in de wijze waarop ze de internationale organisatie aansturen vanuit het perspectief van governance, risicomanagement en compliance. Immers, ondanks dat een (wellicht) sterke wereldwijde

organisatiecultuur bestaat, heeft onderzoek aangetoond dat lokale culturele verschillen het gedrag nog steeds belangrijk beïnvloeden. Culturele dimensies die hierin naar verwachting vooral een rol spelen zijn institutioneel collectivisme, groepscollectivisme, hiërarchie en onzekerheidsvermijding (en in mindere mate assertiviteit). ■

Dr. O.P.G. Bik RA leidt de Behavioral & Cultural Governance praktijk van PwC en is verbonden aan Rijksuniversiteit Groningen, waar hij op 9 december 2010 promoveerde op zijn onderzoek naar de invloed van cultuur op het gedrag van professionals.

## Appendix 1 – Samenvatting van de belangrijkste interviewvragen

- Please tell me something about yourself and your firm/office/environment.
- In your international experience, what differences in behavior did you run into in general (while working with auditors from different countries)?
- Referring to the differences you just pointed out, how did you deal with them?
- Drawing upon your experience, what kinds of different behaviors do you notice in working with colleagues from different countries?
- Referring to the differences we just discussed, please rank the three most important differences for me on a scale of 1 to 3.
- Looking at yourself, what behaviors are specifically ... /specific to your country?
- To what extent is your own behavior different from that of your colleagues who have the same cultural background?

## Appendix 2 - Descriptive statistics of the interview population

	Number	%
Number of invitations sent	38	
Number of invitations not responded to	3	8%
Response rate		92%
<b>Number of formal interviews conducted</b>	<b>35</b>	<b>100%</b>
Number of internationally operating auditors	27	77%
Number of expatriates	24	69%
Number of (internal) standard-setters	12	34%
Number of members of international management	9	26%
Number of countries covered through the interviews	29	88%
Number of interviewees who are national practice leaders	5	14%
Number of interviewees who are international practice leaders	10	29%
Number of interviewees who are partners	25	71%
Number of interviewees who are managers	10	29%
Number of interviewees with less than 10 years practice experience	1	3%
Number of interviewees with 10 to 19 years practice experience	12	34%
Number of interviewees with 20 to 29 years practice experience	13	37%
Number of interviewees with more than 30 years practice experience	9	26%
Number of face-to-face interviews	9	26%
Number of interviews through teleconference calls	26	74%
Number of interviewees personally met and introduced	23	66%
Number of tape-recorded interviews	29	83%
Average time per interview (estimated)	1h15	
Interviews in English with non-native speakers	22	63%
Interviews in English with native speakers	11	31%
Number of informal interviews ('chats on the side')	7	20%

Verdere demografische details zijn beschikbaar op aanvraag bij de auteur.

## Noten

**1** Een veelgebruikt alternatief voor het operationaliseren van nationale culturen is het werk van Geert Hofstede (zie onder meer Hofstede, 2001). Meer recent onderzoek maakt in steeds grotere mate gebruik van de cultuurstudie van House et al. uit 2004 (zie bijvoorbeeld Javidan et al., 2006 en zie Bik, 2010 voor een verdere vergelijking van de diverse cultuurstudies).

**2** 'Grounded Theory' biedt een gestructureerde en robuuste kwalitatieve onderzoeksmethodiek om een praktijk te onderzoeken waarover nog niet veel bekend is, op basis waarvan hypothesen afgeleid worden (zie bijvoorbeeld Glaser, 1992; en Suddaby, 2006). De onderzoeksdata bestaan over het algemeen uit observaties en interviews, aangevuld met reeds beschikbare data uit bestaande literatuur.

**3** De geïnterviewden en de internationale accountantsorganisatie hebben hun medewerking verleend op voorwaarde van anonimiteit. Deze voorwaarde is geen belemmering geweest voor de validiteit en relevantie van de analyse en onderzoeksresultaten.

**4** Voor de volledige weergave van de onderzoeksresultaten wordt verwezen naar Bik, 2010.

## Literatuur

■ Adler, N.J. (2002), *International Dimensions of Organizational Behavior*, Cincinnati: South-Western college publishers.

■ Ajzen, I. (1991), The theory of planned behavior, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, vol. 50, pp. 179-211.

■ Arnold, D.F., R.A. Bernardi en P.E. Neidermeyer (1999), The effect of independence on decisions concerning additional audit work: A European perspective, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 18, supplement, pp. 45-67.

■ Arnold, D.F., R.A. Bernardi, P.E. Neidermeyer en J. Schmees (2007), The effect of country and culture on perceptions of appropriate ethical actions prescribed by codes of conduct: A western european perspective among accountants, *Journal of Business Ethics*, vol. 70, no. 4, pp. 327-340.

■ Arnold, D.F., R.A. Bernardi en P.E. Neidermeyer (2009), Do European auditors' decisions reflect harmony? the impact of country and culture, *International Journal of Disclosure and Governance*, vol. 6, no. 1, pp. 58-68.

■ Barret, M., D.J. Cooper en K. Jamal (2005), Globalization and the coordinating of work in multinational audits, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, pp. 1-24.

■ Bédard, J.C., D.R. Deis, M.B. Curtis en J.G. Jenkins (2008), Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 27, no. 1, pp. 187-218.

■ Bik, O.P.G. (2010), *The behavior of assurance professionals – A cross-cultural perspective*, Proefschrift Universiteit van Groningen, Uitgeverij Eburon.

■ Birnberg, J.G. en J.F. Shields (1989), Three decades of behavioral accounting research: a search for order, *Behavioral Research in Accounting*, pp. 23-74.

■ Chanchani, S. en A. MacGregor (1999), A synthesis of cultural studies in accounting, *Journal of Accounting Literature*, vol. 18, pp. 1-30.

■ Cohen, J.R., L.W. Pant en D.J. Sharp (1993), Culture based ethical conflicts confronting multinational accounting firms, *Accounting Horizons*, September 1993, pp. 1-13.

■ Cohen, J.R., L.W. Pant en D.J. Sharp (1995), An exploratory examination of international differences in auditors' ethical perceptions, *Behavioral Research in Accounting*, 1995, pp. 37-64.

■ Cooper, D.J., J. Brown, R. Greenwood en C.R. Hinings (1998), Globalization and nationalism in a multinational accounting firm: the case of opening new markets in Eastern Europe, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, pp. 531-548.

■ Covaleski, M., M. Dirsmith, J. Helan en S. Samuel (1998), The calculated and the avowed: Techniques and discipline and struggles over identity in big six public accounting firms, *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, pp. 293-327.

■ DeFond, M.L. en J.R. Francis (2005), Audit research after Sarbanes-Oxley, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 24 (Supplement), pp. 5-30.

■ Douplik, T.S. en S.B. Salter (1995), External environment, culture, and accounting practice: preliminary test of a general model of international accounting development, *The International Journal of Accounting*, vol. 30,

no. 3, pp. 189-207.

■ Elster, J. (2007), *Explaining social behavior: More nuts and bolts for the social sciences*, New York, NY, Cambridge University Press.

■ Glaser, B.G. (1992), *Basics of grounded theory analysis*, Sociology Press.

■ Gray, S.J. (1988), Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *Abacus*, vol. 24, no. 1, pp. 1-15.

■ Hofstede, G. (2001), *Cultures Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organizations Across Nations*, 2e editie, Thousand Oaks, Sage Publications.

■ House, R.J., P. Hanges, M. Javidan, P. Dorfmann en V. Gupta (2004), *Culture, Leadership and Organizations: The GLOBE Study of 62 Nations*, Thousand Oaks, Sage Publications.

■ Humphrey, C. (2008), Auditing research: A review across the disciplinary divide, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 21, no. 2, pp. 170-203.

■ Javidan, M., R.J. House, P.W. Dorfman, P.J. Hanges en M.S. d. Luque (2006), Conceptualizing and measuring cultures and their consequences: A comparative review of GLOBE's and Hofstede's approaches, *Journal of International Business Studies*, vol. 37, pp. 897-914.

■ Jenkins, J.G., D.R. Deis, J.C. Bedard en M.B. Curtis (2008), Accounting firm culture and governance: A research synthesis, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 20, no. 11, pp. 45-74.

■ Kimbro, M.B. (2002), A cross-country empirical investigation of corruption and its relationship to economic, cultural, and

monitoring institutions: An examination of the role of accounting and financial statements quality, *Journal of accounting, auditing and finance*.

■ Lin, K.Z. en I.A.M. Fraser (2008), Auditors' ability to resist client pressure and culture: Perceptions in China and the United Kingdom, *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 19, no. 2, pp. 161-183.

■ McKinnon, J. (1984), Culture constraints on auditor independence in Japan, *The International Journal of Accounting*, vol. 20, pp. 17-43.

■ Nelson, M. en H. Tan (2005), Judgment and decision making research in auditing: a task, person, and interpersonal interaction perspective, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 24 (Supplement), pp. 41-71.

■ Parsons, T. en E.A. Shils (1951), The general theory of action, in N.J. Smelser (red.), *Toward a general theory of action: Theoretical foundations for the social sciences*, Harvard University Press.

■ Patel, C. en J. Psaros (2000), Perceptions of external auditors' independence: some cross-cultural evidence, *British Accounting Review*, vol. 32, pp. 311-338.

■ Patel, C., G.L. Harrison en J.L. McKinnon (2002), Cultural influences on judgements of professional accountants in auditor-client conflict resolution, *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 13, no. 1, pp. 1-31.

■ Roxas, M.L. en J.Y. Stoneback (1997), An investigation of the ethical decision-making process across varying cultures, *International Journal of Accounting*, vol. 32, no. 4, pp. 503-535.

■ Smith, A. en E.C. Hume (2005), Linking culture and ethics: A comparison of accountants' ethical belief systems in the individualism/collectivism and power distance context, *Journal of Business Ethics*, vol. 62, pp. 209-220.

■ Soeters, J. en H. Schreuder (1988), The interaction between national and organizational cultures in accounting firms, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, no. 1, pp. 75-85.

■ Solomon, I. en M.D. Shields (1995), Judgment and decision-making research in auditing, in R. H. Ashton en A.H. Ashton,

*Judgment and decision-making research in accounting and auditing*, Cambridge MA: Cambridge University Press.

■ Sorensen, J.E. (1990), The behavioral study of accountants: a new school of behavioral research in accounting, *Managerial and Decision Economics*, vol. 11, no. 5, pp. 327-341.

■ Strauss, A. en J. Corbin (1998), *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*, Sage Publications.

■ Suddaby, R. (2006), From the editors: What grounded theory is not, *Academy of Management Journal*, vol. 49, no. 4, pp. 633-642.

■ Trotman, K.T. (2005), Discussion of Judgment and decision making research in auditing: a task, person, and interpersonal interaction perspective, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 24 (Supplement), pp. 73-87.

■ Tsui, J. en C. Windsor (2001), Some cross-cultural evidence on ethical reasoning, *Journal of Business Ethics*, vol. 31, pp. 143-150.