

Ingerințe culturale în contabilitatea managerială

Flavius Guinea

Lector universitar doctorand
Academia de Studii Economice București

Abstract. *From the theoretical point of view, it has been stated that there is a considerable probability that some cultural aspects could affect the economic environment and, consequently, the managerial accounting. While this statement has a certain suppositional degree, we will try to test the importance of culture within the managerial accounting. Several empirical approaches underline the existence of a powerful impact of the national culture on the managerial accounting systems. Moreover, it is clear for everybody that the companies' strategic objectives are often expressed in numerical terms, but they are chosen according to the culture.*

Key words: managerial accounting; culture; setting objectives; multinationals; management control.

1. Introducere

Originea acestei provocări poate părea, la o primă analiză, destul de simplă: studiul asemănărilor și deosebirilor între sistemele contabile nu ar trebui să reprezinte numai apanajul contabilității financiare.

S-a afirmat că sistemele contabile sunt influențate și determinate de o serie de factori cum ar fi mediul economic, financiar, politic, juridic, social și cultural. Fenomenele de creștere și globalizare au determinat o creștere accentuată a necesităților de informare financiară. În aceste condiții, contabilitatea, atât cea financiară, cât și cea managerială, diferă prin conținut și aplicabilitate de la o țară la alta. Contabilitatea reprezintă o construcție socială și, în consecință, reflectă caracteristicile unui grup cultural, deci societatea în care operează.

Mediul economic și social al unei organizații pare să afecteze strategia și controlul. Aceste elemente pot fi concretizate în două concepte, cultură și mediu. Există dovezi semnificative conform cărora obiectivul principal al unei corporații poate varia de la țară la țară și de la cultură la cultură. Deși se pot invoca numeroase motive pentru diferențele internaționale în alegerea obiectivelor, consecințele pe termen lung ale acestor condiții pot fi sintetizate într-un sistem de principii denumit generic cultură.

2. Cultura între național și internațional

Încercarea de a înțelege diversele baze culturale ale contabilității manageriale poate fi considerată un paradox, având în vedere presiunile evidente în favoarea unei uniformizări internaționale. Aparent, oriunde ne-am localiza, se pare că există interese comune privind creșterea intensității utilizării unor practici similare de contabilitate financiară. Dar, la o analiză mai atentă, pot fi relevate două tendințe: conștientizarea tot mai puternică a specificului cultural și amenințarea armonizării internaționale. Cu toate acestea, interesele locale pot fi favorizate, încălcându-se tendințele locale.

Mixajul obiectivelor locale și a celor globale este mai evident în aria contabilității financiare. Luând exemplul contabilității germane, atributul identității naționale a practicilor de contabilitate financiară a fost puțin evident atunci când acestea au fost în concordanță cu cerințele naționale. În schimb, specificul cultural și-a pus mai mult sau mai puțin amprenta vizavi de organismele internaționale de normalizare.

Odată cu dezvoltarea politicilor pieței unice a Uniunii Europene, conștientizarea diferențelor culturale a fost mult potențată. Intensificarea identificării diferențelor a creat ea însăși o mai mare conștientizare a elementelor naționale.

Politicile de armonizare și standardizare au generat o aprofundare a practicilor naționale care pot fi modificate de regulile și directivele internaționale. Presiunile standardizării regionale și, mai târziu, internaționale ale contabilității financiare au avut ca efect dezvoltarea identității naționale contabile (în condițiile în care aceasta nu exista deja). Prin urmare, specificul național și cultural nu se afla neapărat în opoziție cu internaționalizarea. Cele două pot genera relații creative una cu cealaltă.

Relația între național și global poate să nu fie înțeleasă imediat în domeniul contabilității manageriale, deși se pare că nerespectarea practicilor internaționale favorizează un anumit grad de reflecție privind specificul și prevalența practicilor naționale. În acest domeniu există, de asemenea, și alte motive privind încercarea de a înțelege diferențele național-global și a interacțiunii între acestea. Fiind profund legate de alte practici ale corporațiilor și de management, forma, funcțiile și importanța sistemelor de contabilitate managerială pot varia în funcție de poziționarea în cadrul structurilor complexe ale organizațiilor. Diferențele configurației culturale pot comporta explicații diferite ale factorilor economici și se pot concretiza în forme diferite de management, iar prin acesta, în forme diferite de calcule economice.

Un alt punct de plecare îl poate constitui acel studiu al lui Hofstede privind valorile culturale (Feleagă, 1999). Pentru a descrie culturile naționale, Hofstede utilizează următoarele criterii sau dimensiuni care afectează fiecare decizie luată de un individ, de o societate, cu referire specială la activitatea economică:

- *individualism opozabil colectivismului*. Aspectul fundamental abordat de această dimensiune se referă la gradul de independență al indivizilor în cadrul unei societăți (conceptul eu-noi).

- *distanță ierarhică mică sau mare*. Distanța ierarhică reprezintă măsura în care membrii unei societăți acceptă faptul că puterea este inegal distribuită în cadrul organizațiilor. Aceasta afectează comportamentul membrilor societății. O distanță ierarhică mare semnifică o acceptare a ordinii ierarhice în care fiecare deține o poziție ce nu trebuie justificată.

- *control puternic sau slab asupra incertitudinii*. În acest caz este vorba de gradul în care membrii unei societăți se simt amenințați de incertitudine și ambiguitate.

- *masculinitate opozabilă feminității*. Masculinitatea este dată de preferința pentru realizare, eroism, hotărâre și succes material. Prin opoziție, feminitatea constă în predilecția pentru relații umane, modestie, grija pentru cei slabi și calitatea vieții.

Într-un studiu ulterior (Hofstede, Bond, 1988) s-a adăugat o altă dimensiune celor patru. Aceasta a fost denumită dinamism confucian sau orientare pe termen lung, dimensiune care diferențiază societățile cu o viziune pe termen lung asupra problemelor (societățile asiatice) de cele cu o orientare pe termen relativ scurt (în primul rând țările europene și anglo-saxone).

Selectia scorurilor lui Hofstede

Țări	Individualism	Orientare pe termen lung	Masculinitate	Distanță ierarhică	Control incertitudine
SUA	91	29	62	40	46
Australia	90	31	61	36	51
Marea Britanie	89	25	66	35	35
Canada	80	23	52	39	48
Noua Zeelandă	79	30	58	22	49
Germania	67	31	66	35	65
Africa de Sud	65	-	63	49	49
Japonia	46	80	95	54	92
Mexic	30	-	69	81	82
Hong Kong	25	96	57	68	29
Singapore	20	48	48	74	8
Taiwan	17	87	45	58	69
Scor mediu	38	33	49	60	68
Domeniu	6-91	0-118	5-95	11-104	8-112

Sursa: Gray et al., 2001: p. 51.

Cel puțin din punct de vedere teoretic, Hofstede (1991) a afirmat că există o probabilitate considerabilă ca anumite aspecte culturale să afecteze și sistemele de contabilitate managerială.

3. Cultură și control

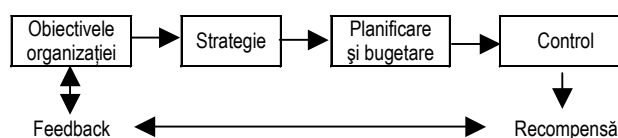
Principalele provocări ale sistemului de contabilitate managerială pot fi formalizate astfel:

- care este obiectivul strategic al organizației?
- de ce tipuri de resurse are nevoie organizația și de unde anticipează să le obțină pe termen scurt și pe termen mai lung?
- există un sistem în funcțiune care să alerteze organizația în dificultate că sunt necesare măsuri corective? Cum se demonstrează că organizația și-a atins obiectivele?
- cum se evaluează și recompensează performanța managerului?

Într-o abordare internațională se mai pot adăuga următoarele probleme:

- cum afectează mediul intern și extern necesitățile informaționale?
- există viziuni diferite în țări diferite privind răspunsurile la primele patru întrebări?

Toate aceste elemente pot fi sintetizate astfel (Gray et al., 2001: p.48):



Lanțul valorii în decizia managerială

Pentru o funcționare eficientă a sistemului de contabilitate managerială trebuie să se înțeleagă, printre altele, în primul rând comportamentul individual și modul în care indivizii interacționează în cadrul organizației. Deși organizațiile se adaptează continuu la modificările mediului extern, acestea trebuie să aibă un obiectiv foarte clar. Activitatea de control în cadrul unei organizații trebuie să corespundă cu obiectivul stabilit, să se modifice și să se adapteze acestuia. Contabilitatea și controlul manageriale nu reprezintă tot ce implică conducerea unei entități. Deși acestea sprijină atingerea obiectivului, nu indică și obiectivele care trebuie alese. De asemenea, nu pot fi împiedicate totdeauna adoptarea deciziilor strategice și operaționale care pot fi incorecte ca urmare a neînțelegerii obiectivelor sau a modului în care o anumită decizie poate afecta atingerea obiectivelor respective.

Impactul fiecărei variabile culturale, considerată în mod individual, asupra contabilității manageriale nu este întotdeauna clar. Studiile realizate sugerează faptul că valorile de bază care afectează sistemul de contabilitate managerială sunt gradul de individualism, distanța ierarhică și, posibil, orientarea pe termen lung.

Astfel, este interesant de observat că țările asiatice, care sunt mai puțin individualiste și mult mai orientate pe termen lung, manifestă tendința alegerii unor obiective ce reflectă mai puțin rezultate, efecte imediate și corespund profilului dominant al unei piețe pe termen mai lung. Aceste elemente sunt reflectate de primele lucrări în domeniul contabilității financiare, lucrări ce pun în relație contextul cultural și practica raportării financiare (cu cele patru valori ale culturii contabile: profesie contabilă-control legal, uniformitate-flexibilitate, conservatorism-optimism, discreție-transparentă).

La fel ca și alegerea obiectivelor, procesul de bugetare poate varia de la țară la țară. Societățile colectiviste tind să realizeze planificări și recompensări la nivel de grup, în timp ce în cazul culturilor individualiste se pot stabili o serie de bugete care, împreună, devin un contract ce pune în relație performanța și recompensa la nivelul fiecărui individ.

Nivelurile de participare la procesul bugetării pot fi determinate cu ajutorul dimensiunii distanță ierarhică. După cum aminteam, distanța ierarhică reprezintă gradul în care membrii unei societăți acceptă că puterea în cadrul organizației este inegal distribuită. O societate caracterizată prin distanță ierarhică mare este aceea în care cei conduși acceptă și așteaptă ca puterea să vină de la nivelurile superioare. Acest lucru pare să obstrucționeze procesul de bugetare participativ, mai ales în societățile unde puterea este distribuită într-un mod mai egal. În această situație este posibil ca feedback-ul să fie diminuat.

În ceea ce privește evaluarea performanței, recompensarea grupului, mai des întâlnită în societățile colectiviste, apare mai greu, astfel încât planificarea poate fi realizată cu ușurință pe termen mai lung. În cele din urmă, dacă necesitatea de a imputa ceva sau de a recompensa un individ anume dintr-un grup sau organizație

este mai mică, atunci și necesitatea de a defini care parte a bugetului este controlabilă de un anumit compartiment sau persoană este proporțional mai redusă. De fapt, nu este lipsit de sens să afirmăm că noțiunile occidentale de verificare și evaluare ale contabilității manageriale se bazează pe ipoteza că individul este responsabil și poate fi culpabilizat. Prin urmare, cultura individualistă se află la baza sistemului. Încadrându-se în această idee, anumite lucrări de dată recentă se întrebă dacă teoriile occidentale fundamentale behavioriste care se află la baza contabilității manageriale și controlului, cum ar fi teoria agenției, sunt relevante pe plan internațional pe fondul relativității culturale (Sharp, Salter, 1997).

Dintre dimensiunile prezentate de Hofstede, masculinitatea și feminitatea par să aibă o relevanță mai redusă în domeniul contabilității manageriale. Controlul incertitudinii pare să fie, de asemenea, puțin relevant. Este firesc să ne așteptăm ca societățile care se tem de incertitudine să elaboreze planuri detaliate pe termen mai lung. Sau organizația poate renunța la procesul de planificare generală, desemnând câteva persoane-cheie care să conducă colectivității mai mici. În plus, au existat anumite critici privind faptul că măsurile de control al incertitudinii sunt mai puțin eficiente în culturile estice.

4. Stabilirea obiectivelor în viziune internațională

De-a lungul timpului s-a scris mult despre strategia corporației. În ceea ce privește societățile multinaționale, stabilirea obiectivelor strategice presupune ca managerii să se concentreze asupra alegerii unei ținte numerice adecvate. Obiectivele pot fi cuantificate în termenii unui indicator de buget sau unei rate financiare și par să difere de la o țară la alta. Astfel, printre obiectivele posibile se pot enumera: rentabilitatea investiției (return on investment – ROI); cifra de afaceri; reducerea costurilor; obiectivele de calitate; cota de piață; profitabilitatea; analiza buget-realizări.

Fiecare dintre aceste obiective prezintă avantajele sale. Un obiectiv este cel mai bine definit prin concentrarea asupra societății din cadrul grupului pentru care se stabilește obiectivul. Vânzările sau cota de piață sunt semnificative pentru o filială care nu are control asupra costurilor intrărilor și al cărei scop principal este de a vinde bunurile produse de către o altă societate a grupului. Profitabilitatea este mai adecvată unei filiale autonome. În plus, diferitele obiective pot fi legate și de acea parte a operațiilor proprii pe care le controlează. Există dovezi importante că obiectivul principal al unei societăți diferă de la țară la țară, de la cultură la cultură. Mai multe studii empirice ilustrează acest lucru.

Societățile multinaționale din SUA

În unul din primele și cele mai importante studii ale obiectivelor întreprinderilor multinaționale, Robbins și Stobaugh au analizat aproximativ 200 de multinaționale,

reprezentând aproape toate industriile majore, cu importante investiții externe și un volum anual al vânzărilor (tot externe) de peste 20 milioane de dolari (Nobes, Parker, 1998). În ceea ce privește evaluarea performanței financiare, s-au conturat următoarele concluzii: (i) mai multe elemente corporale și necorporale care au făcut obiectul evaluării inițiale a investiției au fost rareori luate în considerare în aprecierea performanței filialelor străine (de exemplu, valoarea garanției societății mamă pentru un împrumut primit de filială, costul potențial al excluderii de pe piață ca rezultat al acțiunilor unui concurent); (ii) filialele străine au fost analizate folosind aceleași criterii ca și pentru cele locale; (iii) cea mai utilizată măsură a performanței a fost pentru toate filialele ROI; (iv) datorită problemelor de calcul și limitelor inerente privind indicatorul ROI, aproape toate multinaționalele au utilizat instrumente suplimentare pentru a măsura performanța filialelor străine; (v) cel mai utilizat instrument suplimentar a fost comparația cu bugetul.

Pe baza unui eșantion de 70 de multinaționale din industria chimică, s-a constatat că s-au utilizat obiective multiple, incluzând, în ordine descrescătoare, profitul, ROI, comparația buget-realizări pentru profit și cifra de afaceri. Abdallah și Keller, într-un studiu empiric privind 64 de multinaționale SUA, au identificat patru elemente-cheie (Abdallah, Keller, 1985): ROI; profit; comparația ROI bugetat-ROI efectiv; comparația profit bugetat-profit efectiv.

Lucru validat și de alte studii, bugetele, profitul și ROI domină lista obiectivelor.

După cercetările inițiale ale obiectivelor de performanță din cadrul multinaționalelor SUA, o serie de alte analize au examinat practicile contabilității manageriale și din alte țări. În plus, unele zone sunt destul de similare SUA din punct de vedere cultural, putându-se previziona astfel anumite concluzii.

Societățile multinaționale din Marea Britanie. Având la bază un studiu privind 11 multinaționale britanice, s-a concluzionat că acestea preferă să utilizeze comparațiile buget – realizări, urmate îndeaproape de anumite forme de ROI. De

asemenea, s-a mai constatat că societățile britanice au avut tendința de a folosi pentru filialele străine aceeași formă de ROI ca în cazul celor locale (Appleyard et al., 1990).

Societățile multinaționale din Japonia

Cercetări efectuate în țări care sunt în mod semnificativ diferite cultural față de SUA generează adesea rezultate foarte diferite. Shields (1991) a trecut în revistă obiectivele caracteristice multinaționalelor din Japonia și SUA, demonstrând existența unor diferențe majore între cele două țări. Societățile nipone tind să se bazeze pe vânzări, acesta fiind de departe cel mai important criteriu al lor, în timp ce în SUA se preferă ROI.

Într-o manieră similară, s-au studiat și comparat obiectivele a 256 multinaționale din Japonia și 80 nord-americane (Bailes, Assada, 1991). Respondenții au fost solicitați să identifice cele mai importante obiective pentru managerii filialelor. S-a constatat că majoritatea societăților nipone (86,3%) au preferat să utilizeze cifra de afaceri ca obiectiv general, în timp ce profitul net ocupă locul doi (44,7%). Din contră, companiile americane tind să utilizeze cel mai adesea ROI ca obiectiv la nivel de filială (68,4%). Este interesant de observat cât de lipsit de importanță apare ROI pentru multinaționalele japoneze.

Demirag (1994) a observat că societățile japoneze din Marea Britanie au tendința să utilizeze cifra de afaceri și cota de piață drept obiective pe termen lung.

Toate aceste studii demonstrează că impactul culturii asupra sistemelor de contabilitate managerială poate fi unul foarte puternic, iar concluzia generală este aceea că obiectivele companiilor din diferite țări variază considerabil. Națiunile asiatice sunt, în mod evident, mai puțin individualiste și mai mult orientate pe termen lung. Acestea se concentrează mai puțin asupra câștigurilor imediate și aleg obiective consecvente cu un profil dominant al pieței pe termen mai lung. Prin opoziție, societățile anglo-americane preferă, în general, un termen mai scurt și mai multe obiective bazate pe profit, ca de exemplu rentabilitatea investiției.

Bibliografie

- Abdallah, W., Keller, D. „Measuring the Multinational's Performance”, *Management Accounting*, vol. 67 (4), 1985, pp. 26-30
- Appleyard, A., Strong, N., Walton, P. „Budgetary Control of Foreign Subsidiaries”, *Management Accounting (U.K.)*, Septembrie, 1990, pp. 44-45
- Bailes, J.C., Assada, T. „Empirical Differences Between Japanese and American Budget and Performance Evaluation Systems”, *International Journal of Accounting*, vol. 26, no. 2, 1991
- Feleagă, N. (1999). *Sisteme contabile comparate*, vol. I, *Contabilitățile anglo-saxone*, Editura Economică, București, pp. 15-47
- Gray, S.J., Salter, S.B., Radebaugh, L.H. (2001). *Global Accounting and Control, A Managerial Emphasis*, John Wiley & Sons, USA
- Hofstede, G., Bond, M. (1988), *The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth*, *Organizational Dynamics* (Spring), vol. 16, pp. 5-21
- Nobes, C., Parker, R. (1998). *Comparative International Accounting*, Fifth Edition, Prentice Hall Europe, pp. 484-500
- Sharp, D., Salter, S. „Project Escalation and Sunk Costs: A Test of the International Generalizability of Agency and Prospect Theories”, *Journal of International Business Studies*, vol. 28 (1), 1997, pp. 101-121