

***IMPACT OF INTERNATIONAL CULTURE AND ACCOUNTING TOWARDS  
IFRS ADOPTION AND HARMONIZATION***

**Juwianto Halim<sup>1</sup>**  
**R. A. Widyanti Diah Lestari<sup>2</sup>**  
**Sumantri<sup>3</sup>**

<sup>1,2,3</sup> Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Batam  
louroux11@gmail.com

***Abstract***

*This study aims to investigate the impact of culture on financial reporting disclosures prepared using the International Financial Reporting Standards (IFRS) by reviewing articles and/or research journals from various countries. The focus is on observing cultural influences from different regions such as Anglo, Germanic, Eastern European, and Arabic cultures. This literature review examines the various changes in financial reporting driven by cultural factors and how culture influences financial transparency in each country. The review contributes to the development of concepts in international accounting and cross-cultural studies. The contribution of this research lies in providing a deeper understanding of international accounting and cultural concepts, as well as their implications for corporate financial reporting in culturally diverse countries.*

***Keywords:*** *International Accounting, Culture, Financial Statements.*

***Abstrak***

Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi dampak dari Budaya pada pengungkapan laporan keuangan yang disusun menggunakan International Financial Reporting Standards (IFRS) dengan me-review artikel-artikel dan/atau jurnal penelitian, dari berbagai negara, dengan fokus pengamatan dari sisi Budaya dari berbagai negara seperti budaya Anglo, Germanic, Eropa Timur dan Arabic. Kajian literasi dilakukan atas berbagai perubahan pelaporan keuangan yang disebabkan oleh budaya dan pengaruh budaya terhadap pelaporan transparansi keuangan di negara tersebut. Tinjauan literasi ini mengembangkan konsep akuntansi internasional dan budaya internasional. Kontribusi penelitian ini untuk mengkaji lebih dalam berbagai konsep akuntansi internasional dan budaya serta dampaknya terhadap pelaporan keuangan perusahaan di negara dengan budaya yang berbeda.

***Keywords:*** *International Accounting, Culture, Financial Statements.*

**PENDAHULUAN**

Selama bertahun-tahun, akuntansi telah membantu manusia dalam perkembangan peradaban. Sebagai bagian dari sistem informasi, sebagai sumber dari data yang dapat diandalkan sebagai basis regulasi, sosial, ekonomi, dan tujuan lingkungan. Jenis dan jangkauan informasi di laporan keuangan dapat berubah-ubah tergantung pada negara. Budaya merupakan salah satu alasan dari perbedaan tersebut. Seperti dalam penelitian Gray & Vint (1995) dinyatakan bahwa “Akuntansi dibentuk oleh lingkungan operasionalnya. Seperti negara memiliki nilai, sejarah dan sistem politik yang berbeda, mereka juga memiliki pola yang berbeda dalam perkembangan akuntansi keuangan”. Budaya adalah salah satu pengaruh yang kuat yang menggarisbawahi perilaku manusia dan nilai-nilai sosial, sehingga pengaruh terhadap praktik akuntansi tidak dapat disingkirkan.

Masalah dari perbedaan budaya memiliki pengaruh yang signifikan terhadap harmonisasi akuntansi, yang bertujuan untuk menyediakan solusi sistem pelaporan yang seragam secara global. Banyak negara yang sudah mengadopsi International Financial Reporting Standards (IFRS) yang dikembangkan oleh International Accounting Standards Board (IASB), dan negara-negara lain memiliki rencana untuk mengadopsi ataupun mengkonversi terhadap IFRS pada masa yang akan mendatang. Menyadari dampak dari perbedaan budaya terhadap kehidupan ekonomi, lebih mudah juga untuk memahami tugas-tugas kompleks dalam proses harmonisasi dan seberapa sulit, ataupun tidak mungkin, untuk memberikan suatu negara solusi akuntansi yang secara esensial berbeda dari esensi mereka dan berbeda jauh dari unsur negara tersebut (Australia Accounting Standards Board, 2022). Harus ditekankan bahwa harmonisasi tidak menggunakan prinsip kompromi, tetapi merupakan cara untuk memaksakan satu sudut pandang – sudut pandang Anglo Saxon – kepada seluruh dunia. Ini dapat ditangkap sebagai membuang sudut pandang lainnya, seperti Jerman dan Perancis. Di dalam lingkup dunia modern, (Doupnik *et al.*, 2020) menyatakan bahwa dimensi dan/atau sudut pandang dari Inggris dan Amerika Serikat adalah dimensi global, dan apa yang datang dari negara lainnya adalah dimensi lokal.

Tujuan utama dari penelitian ini adalah untuk menginvestigasi apakah budaya (Hofstede, 1980) masih memainkan peran yang besar dalam pengungkapan keuangan perusahaan dari penggunaan IFRS. Penelitian terdahulu telah menunjukkan bahwa dimensi budaya yang dikembangkan oleh (Hofstede, 1980) memiliki dampak terhadap pengungkapan keuangan ((Zarzeski, 1996), (Sudarwan & Fogarty, 1996), (Wingate, 1997), (Jaggi & Lowy, 2000), (Archambault & Archambault, 2003), (Hope, 2003), dan (Akman, 2011)), tetapi kebanyakan dari penelitian ini dilakukan sebelum berbagai negara mengadopsi IFRS secara meluas.

## **TINJAUAN LITERATUR DAN HIPOTESIS**

### **Kajian Literatur Budaya**

Budaya dijelaskan oleh Hofstede & Fink (2007) sebagai sebagai sebuah pemikiran secara kolektif yang membedakan satu kelompok manusia sama lainnya. Dalam survei karyawan terhadap subsidiari global perusahaan IBM di antara tahun 1968 dan 1973 yang meliputi 60 (enam puluh) lebih negara, telah ditemukan bahwa dimensi budaya dapat dijelaskan dalam 4 (empat) kelompok kontras budaya yang dapat menjelaskan persamaan dan perbedaan budaya secara global, yaitu dijelaskan sebagai berikut ini

#### **1. Jarak kekuasaan (*power distance*)**

Jarak kekuasaan (*power distance*) yang besar dan kecil menjelaskan bahwa seberapa bersedia anggota dari suatu masyarakat menerima perbedaan kekuasaan dalam suatu institusi dan/atau organisasi yang dimana kekuasaan tersebut telah dibagikan secara tidak merata. Jarak kekuasaan yang tinggi menerima perbedaan hirarki dimana setiap orang memiliki tempat kekuasaan dan perbedaan dari kekuasaan ini tidak ditantang, dan sebaliknya, untuk masyarakat dengan jarak kekuasaan yang relatif rendah, mereka mencari keadilan dan pemerataan dalam perbedaan kekuasaan dan meminta justifikasi untuk ketidaksetaraan kekuasaan. Isu utama dalam dimensi ini adalah bagaimana manusia menghadapi ketidaksetaraan antara mereka sendiri pada saat ketidaksetaraan itu terjadi. Hal ini memiliki konsekuensi yang jelas dalam pembentukan institusi dan juga organisasi- organisasi yang dalam proses pembangunan.

## **2. *Uncertainty avoidance (penghindaran ketidakpastian).***

Dimensi ini mengukur tingkat dimana seseorang merasa terancam oleh situasi yang tidak familiar atau tidak diketahui. Masyarakat yang memiliki tingkat tinggi dalam penghindaran ketidakpastian cenderung lebih tegas dalam mengikuti aturan dan lebih menolak terhadap ide dan perilaku yang tidak konvensional. Sedangkan negara-negara dengan tingkat penghindaran ketidakpastian yang lebih rendah menunjukkan bahwa praktik lebih penting jika dibandingkan dengan prinsip-prinsip. Isu fundamental dari dimensi ini adalah bagaimana masyarakat bereaksi terhadap suatu masa depan yang tidak diketahui, apakah mereka mencoba untuk mengarahkan masa depan atau membiarkannya terjadi. Seperti Power Distance, dimensi ini memiliki konsekuensi dalam cara manusia membangun institusi dan organisasinya.

## **3. *Individualisme versus Kolektivisme.***

Individualisme merupakan preferensi atau kecenderungan untuk ikatan sosial yang lebih rendah dimana individual seharusnya bertanggung jawab dan menjaga diri mereka sendiri. Sedangkan kolektivisme merupakan budaya dimana masyarakat memiliki ikatan sosial yang kuat dan memiliki ekspektasi bahwa keluarga ataupun anggota dari suatu kelompok untuk saling menjaga dengan loyalitas yang tidak dapat dipertanyakan. Dimensi ini membedakan antara “saya dan kita” dalam suatu masyarakat yang fungsional.

## **4. *Masculinity versus Femininity.***

Maskulinitas menekankan nilai-nilai maskulinitas tradisional seperti pencapaian, aksi-aksi berkepalhawan, ketegasan dan kesuksesan yang diukur dari materialitas. Sedangkan feminitas merupakan representasi kecenderungan terhadap kerjasama, kesopanan, peduli terhadap yang lebih lemah atau yang lebih kurang beruntung, dan standar kualitas hidup. Isu utama dari dimensi ini adalah bagaimana masyarakat mengalokasikan peran terhadap jenis kelamin dari anggota masyarakat tersebut yang telah ditempatkan dalamnya.

Pada penelitian selanjutnya Hofstede & Fink (2007) memberikan dimensi kelima dan keenam dari dimensi budayanya, yaitu :

## **5. *Orientasi jangka pendek versus Orientasi jangka panjang.***

Dimana masyarakat lebih menghargai tradisi dan budaya serta norma-norma yang telah berlaku selama ini di dalam masyarakat tersebut dalam menghadapi perubahan masyarakat dengan curiga jika lebih cenderung berorientasi terhadap jangka pendek. Sementara masyarakat dengan orientasi jangka panjang cenderung lebih pragmatis dalam menerima perubahan dan persiapan edukasi modern dalam persiapan untuk menghadapi tantangan yang akan datang.

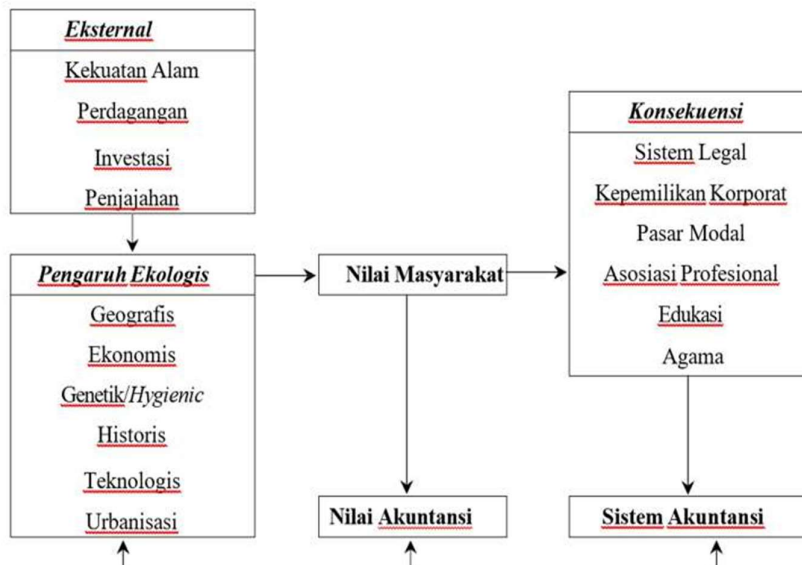
## **6. *Indulgence versus Restraint.***

Masyarakat yang indulgent menjalani hidup dengan gratifikasi yang lebih tinggi terhadap kepuasan hidup yang merupakan motivasi utama dalam menjalani kehidupan serta bersenang-senang selama masa hidup. Sementara masyarakat yang restraint merupakan masyarakat yang menghindari gratifikasi dan kebutuhan tersebut dan menggunakan norma-norma sosial untuk menghindari gratifikasi yang berlebihan.

## **Pola Budaya dalam Perkembangan Sistem Akuntansi**

Model yang ditemukan Hofstede tentang pola-pola budaya kemudian diteliti lebih lanjut oleh Gray (1988) yang menyediakan kerangka pemikiran budaya dalam menganalisa perkembangan sistem akuntansi berdasarkan sistem nilai-nilai yang berlaku dalam suatu masyarakat dalam menerima sub-budaya akuntansi yang diambil dari nilai-

nilai yang berlaku di dalam masyarakat. Nilai-nilai dalam masyarakat tersebut dibentuk oleh faktor eksternal dan pengaruh ekologis seperti perdagangan, investasi, geografi, sistem ekonomi, sejarah dan lain-lain. Nilai-nilai yang berhubungan dengan sistem akuntansi; merupakan faktor budaya yang memiliki pengaruh terhadap perkembangan dan sistem keuangan pada tingkat nasional. Hubungan-hubungan tersebut digambarkan dalam Gambar 1,



**Gambar 1. Original Framework**

**Sumber:** Gray (1988)

Gray (1988) mengajukan 4 (empat) konsep perkembangan nilai-nilai dalam profesi akuntansi sebagai berikut:

1. *Professionalism* dan *Statutory Control*. Kecenderungan terhadap penggunaan penilaian profesional individu dan mempertahankan integritas profesional melalui regulasi diri sendiri daripada kepatuhan terhadap kebutuhan legal dan pengendalian hukum
2. *Uniformity* dan *Flexibility*. Kecenderungan terhadap praktik akuntansi yang seragam antara perusahaan-perusahaan dan penggunaan praktik akuntansi yang konsisten dibandingkan dengan fleksibilitas yang tergantung pada situasi yang dipersepsi oleh perusahaan-perusahaan secara individu.
3. *Conservatism* dan *Optimisme*. Kecenderungan terhadap mengambil pendekatan yang lebih berhati-hati untuk mengukur untuk menghadapi ketidakpastian kejadian yang akan datang dibandingkan dengan pendekatan yang lebih optimis dan mengambil risiko yang lebih tinggi.
4. *Secrecy* dan *Transparency*. Kecenderungan untuk kerahasiaan dan pembatasan dari pengungkapan informasi tentang bisnis hanya untuk yang memiliki kepentingan manajemen dan keuangan dibandingkan dengan pendekatan yang lebih transparan dan pertanggungjawaban terhadap masyarakat umum.

Gray (1988) juga menjelaskan bahwa nilai kerahasiaan dalam nilai-nilai akuntansi sebagai preferensi terhadap kerahasiaan dan batasan dalam pengungkapan informasi tentang bisnis tersebut. Kerahasiaan menampakkan dirinya melalui batasan yang dibatasi oleh kecenderungan dalam batasan skopus pengungkapan informasi yang tersedia untuk pihak-pihak eksternal. Mempertimbangkan interaksi antara dimensi

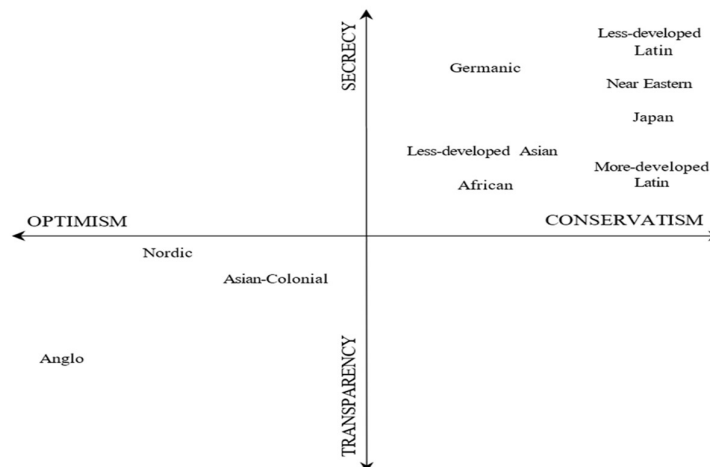
Budaya Hofstede dan nilai- nilai akuntansi, Gray (1988) selanjutnya memberikan hipotesa sebagai berikut:

**Hipotesa:** Semakin tinggi tingkat *Uncertainty Avoidance* dan *Power Distance* dan semakin rendah dalam *Individualism* dan *Masculinity*, maka terdapat kemungkinan bahwa suatu masyarakat akan memiliki budaya *Secrecy* yang lebih tinggi.

Menurut Gray (1988) beberapa interaksi antar dimensi sebagai berikut:

1. *Power Distance* memiliki korelasi positif dengan *Secrecy* karena adanya kekurangan informasi untuk mempertahankan ketidak setaraan kekuasaan.
2. Terdapat korelasi positif antara *secrecy* dan *uncertainty avoidance* karena dengan lebih sedikit informasi ada ekspektasi untuk mempertahankan rasa keamanan yang palsu dan mencegah konflik dan kompetisi dari para anggota-anggota masyarakat tersebut.
3. Dalam masyarakat yang individualistik ada lebih sedikit kerahasiaan, masyarakat individualistik meminta pertanggungjawaban dan akuntabilitas dan membutuhkan pengungkapan yang ekstensif jika dibandingkan dengan kebutuhan informasi masyarakat kolektivis.
4. Terdapat korelasi negatif antara maskulinitas dan kerahasiaan. Masyarakat yang lebih peduli antara satu sama lainnya seperti masyarakat feminim cenderung lebih terbuka, terutama dalam pengungkapan informasi yang memiliki hubungan dengan dinamika sosial

Hofstede (1980) mengidentifikasi 10 (sepuluh) daerah budaya dengan pola yang berbeda jika diukur dari segi nilai-nilai budaya. Contohnya, budaya Anglo seperti Inggris Raya, Kanada dan Amerika Serikat memiliki individualisme tinggi, *uncertainty avoidance* yang rendah, *power distance* yang rendah dan Maskulinitas yang moderat. Daerah budaya Latin seperti Kolombia, Ekuador, Meksiko dan Venezuela memiliki individualisme yang rendah, *uncertainty avoidance* yang tinggi, *power distance* yang tinggi dan maskulinitas yang lebih tinggi. Gray menggunakan hipotesanya terhadap daerah budaya dan menggunakan Optimisme dan konservatisme di sumbu X dan kerahasiaan dan transparansi di Sumbu Y seperti di Gambar 2.



**Gambar 2.** Gray's accounting system: disclosure and measurement practices  
**Sumber:** Hofstede (1980)

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode systematic literature review dengan menganalisis berbagai publikasi ilmiah yang relevan dengan topik akuntansi. Langkah yang dilakukan adalah melalui pengamatan beberapa jurnal penelitian yang terkait dengan pengembangan konsep dan penerapan budaya dan berbagai negara dengan budaya yang berbeda-beda. Tentang bagaimana budaya dapat mengubah negara-negara untuk mengadopsi International Financial Reporting Standards (IFRS) di negaranya masing-masing, serta perbedaan dari praktik akuntansi dalam hal pelaporan dan pengungkapan laporan keuangan yang telah dihasilkan dari literatur yang telah meneliti perusahaan-perusahaan di negara yang berbeda-beda.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Budaya dan pengungkapan**

Hasil dari penelitian literatur telah menunjukkan bahwa biasanya budaya diukur menggunakan Mandatory Disclosure Index atau indeks pengungkapan yang diwajibkan untuk daerah-daerah budaya yang diselidiki, dengan nilai maksimal mencapai 90% (sembilan puluh persen) sedangkan nilai minimum ditemukan dari 70,97% di negara Polandia dan 81.31% di negara Jerman. Penelitian telah dilakukan dengan menggunakan nilai signifikan 0,05 atau 5% (lima persen) dalam penelitian-penelitian yang telah ditinjau, dan kebanyakan memutuskan bahwa budaya memiliki pengaruh tetapi tidak signifikan terhadap standar akuntansi, terutama negara-negara yang tidak kental dengan budaya, sedangkan, perusahaan-perusahaan besar dari negara yang memiliki budaya yang kuat seperti Kuwait memiliki korelasi signifikan antara budaya dan MDI jika dibandingkan dengan negara-negara lainnya.

Keberagaman budaya memengaruhi dampak dan perbandingan serta konsistensi dari pelaporan keuangan dibawah IFRS dari berbagai yurisdiksi dan daerah pengelompokan budaya. Interaksi antara budaya nasional dengan adopsi IFRS memengaruhi praktik keuangan, termasuk tingkat kepatuhan serta manajemen Laba. Kompleksitas ini timbul dari nilai-nilai budaya yang berbeda menyebabkan pembentukan keputusan akuntansi dan praktik pengungkapan informasi keuangan.

### **Pengaruh budaya terhadap kepatuhan dan ketaatan IFRS**

Diversitas etnis pada dewan direksi secara positif berkorelasi dengan pengungkapan IFRS, terutama jika direksi dengan etnis minoritas tidak memiliki kesibukan lainnya (Tawiah *et al.*, 2024). Sedangkan budaya nasional memengaruhi manajemen laba setelah adopsi IFRS, dengan dimensi budaya seperti individualisme dan *uncertainty avoidance* memainkan peran yang penting (Fourati *et al.*, 2024).

### **Volatilitas dalam interpretasi**

Nilai-nilai budaya, seperti konservatisme dan kerahasiaan, memengaruhi bagaimana standar IFRS diinterpretasi, menyebabkan ketidakkonsistensi dalam pengakuan laba dan pengungkapan dalam beberapa negara (Ayadi *et al.*, 2020). Sementara tingkat sinkronitas harga saham melalui perusahaan-perusahaan yang terdaftar berdasarkan karakteristik budaya memberikan indikasi bahwa konteks budaya dapat meningkatkan ataupun menurunkan efektifitas IFRS dalam meningkatkan informasi yang khusus untuk suatu perusahaan (Abdallah *et al.*, 2022).

Walapun adanya upaya untuk mengharmonisasikan pelaporan keuangan dengan menggunakan standar akuntansi yang seragam seperti IFRS, namun perbedaan budaya

masih tetap memberikan tantangan. Perbedaan tersebut memberikan gagasan bahwa pendekatan sebuah standar untuk semua ukuran mungkin bukanlah jawaban terbaik dalam mendapatkan komparabilitas asli dari semua pelaporan keuangan secara global (De Luca & Phan, 2022).

### **KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN**

Pengaruh budaya terhadap penerapan standar internasional seperti *International Financial Reporting Standards* (IFRS) masih merupakan salah satu tantangan, baik dari penolakan secara tidak sengaja dari budaya yang telah dimiliki negara tersebut dari awalnya dan/atau disebabkan oleh perbedaan interpretasi dalam beberapa hal seperti pengakuan laba dan tingkat secrecy yang diminta oleh IFRS dibandingkan dengan implementasi akhirnya. Dimensi budaya seperti *Power Distance*, *Uncertainty Avoidance*, *Individualism/Collectivism*, *Masculinity/Femininity* serta orientasi jangka pendek atau jangka panjang serta *Indulgence/Restraint* dari Hofstede serta *Professionalism/Statutory Control*, *Uniformity/Flexibility*, *Conservatism/Optimism*, *Secrecy/Transparency* dari Gray merupakan suatu dimensi dan faktor yang sulit diukur jika tidak memiliki sesuatu untuk dibandingkan karena budaya adalah sesuatu yang sangat personal, pribadi dan subjektif.

Dapat dilihat dari penelitian-penelitian yang telah ditinjau di dalam tinjauan literatur ini bahwa budaya dapat menjadi sesuatu yang membantu ataupun menjadikan sesuatu yang menghasilkan masalah dan/atau tantangan dalam adopsi dan/atau harmonisasi suatu standar akuntansi yang baru. Untuk penelitian selanjutnya, yang dapat dilakukan adalah memberikan peringkat pengaruh terhadap negara-negara serta dampak dari budaya kepada IFRS, serta melakukan secara lebih mikro untuk memahami apakah dimensi budaya yang paling berpengaruh terhadap penolakan dari harmonisasi IFRS ataupun interpretasi yang berbeda dari budaya Anglo-Saxon.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Abdallah, A. A. N., Abdallah, W., & Saad, M. (2022). The impact of national culture on the synchronicity of cross-listed firms. *Finance Research Letters*, 46, 102293. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2021.102293>
- Akman, N. H. (2011). The effect of IFRS adoption on financial disclosure: Does culture still play a role? *American International Journal of Contemporary Research*, 1(1). <http://www.ajjcrnet.com>
- Archambault, J. J., & Archambault, M. E. (2003). A multinational test of determinants of corporate disclosure. *International Journal of Accounting*, 38(2), 173–194. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(03\)00021-9](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(03)00021-9)
- Australian Accounting Standards Board. (2022). *Compiled AASB conceptual framework for financial reporting*. <https://www.ifrs.org>
- De Luca, F., & Phan, H. T. P. (2022). Criticalities along the path to global comparability of financial reporting. In *SIDREA Series in Accounting and Business Administration* (pp. 33–62). Springer. [https://doi.org/10.1007/978-3-031-15156-9\\_2](https://doi.org/10.1007/978-3-031-15156-9_2)
- Doupnik, T. S., Finn, M., Gotti, G., & Perera, M. H. B. (2020). *International accounting* (5th ed.). McGraw-Hill Education.
- Eljammi Ayadi, J., Damak, S., & Hussainey, K. (2020). The impact of conservatism and secrecy on the IFRS interpretation: The case of Tunisia and Egypt. *Journal of*

- Financial Reporting and Accounting*, 19(2), 234–271.  
<https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2020-0016>
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1–15.
- Gray, S. J., & Vint, H. M. (1995). The impact of culture on accounting disclosures: Some international evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 2(1), 33–43.  
<https://doi.org/10.1080/10293574.1995.10510476>
- Hofstede, G. (1980). Culture and organizations. *International Studies of Management & Organization*, 10(4), 15–41. <https://doi.org/10.1080/00208825.1980.11656300>
- Hofstede, G., & Fink, G. (2007). Culture: Organisations, personalities and nations. Gerhard Fink interviews Geert Hofstede. *European Journal of International Management*, 1(2), 14–22.
- Hope, O. K. (2003). Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14(3), 218–248. <https://doi.org/10.1111/1467-646X.00097>
- Jaggi, B., & Lowy, P. Y. (2000). Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures. *International Journal of Accounting*, 35(4), 495–519.
- Makni Fourati, Y., Zalila, M., & Alqatan, A. (2024). Does culture still matter post-IFRS? *Journal of Financial Reporting and Accounting*, ahead-of-print(ahead-of-print).  
<https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2023-0530>
- Sudarwan, M., & Fogarty, T. J. (1996). Culture and accounting in Indonesia: An empirical examination. *The International Journal of Accounting*, 31(4), 463–481.
- Tawiah, V. K., Gyapong, E., & Wang, Y. (2024). Does board ethnic diversity affect IFRS disclosures? *Journal of Accounting Literature*, ahead-of-print(ahead-of-print).  
<https://doi.org/10.1108/JAL-03-2024-0043>
- Wingate, M. L. (1997). An examination of cultural influence on audit environments. *Research in Accounting Regulation*, 11(1), 115–132.  
<https://cir.nii.ac.jp/crid/1370290617593515033>
- Zarzeski, M. T. (1996). Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. *International Journal of Accounting*, 31(2), 293–315.