

ELŻBIETA HAJDUKA

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

CZYNNIKI KULTUROWE JAKO DETERMINANTY MODELU RACHUNKOWOŚCI

Wprowadzenie

Trwający od wielu lat proces globalizacji różnych sfer życia gospodarczego nie ominął również rachunkowości. Liberalizacja gospodarki światowej, powstawanie ponadnarodowych korporacji wymusiło niejako rozwój rachunkowości międzynarodowej. Pojawiła się potrzeba harmonizacji i standaryzacji procesów gospodarczych i przepisów prawnych. Jest to jednak proces bardzo złożony, a rozwój rachunkowości uwarunkowany jest czynnikami: historycznymi, kulturowymi, prawnymi, ekonomicznymi, edukacyjnymi, fiskalnymi i własnościowymi. Mimo wielu podobieństw istnieją również znaczące różnice pomiędzy systemami rachunkowości funkcjonującymi w poszczególnych krajach. Celem niniejszego opracowania jest w szczególności identyfikacja kulturowych czynników charakteryzujących systemy rachunkowości.

1. Determinanty wybranych modeli rachunkowości

Jak w każdej dziedzinie nauki, tak i w rachunkowości dokonuje się różnego rodzaju podziałów i porównań. W zależności od podejścia do czynników determinujących pewne zjawiska można dokonać klasyfikacji według następujących kryteriów¹:

- kulturowych,
- cech środowiska gospodarczego,
- regulacji prawnych,
- praktyki rachunkowości,

¹ Szerzej P. Mućko: *Systemy rachunkowości na świecie* [w:] *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. K. Winiarska. ODDK, Gdańsk 2009, s. 37 i dalsze.

- formalnych w zakresie ujawniania informacji.

W literaturze przedmiotu można spotkać się z wieloma różnymi modelami rachunkowości dokonanymi z uwzględnieniem różnych czynników, co jest zaprezentowane w tabeli 1.

Tabela 1

Wybrane klasyfikacje czynników kształtujących modele rachunkowości

Autor	Determinanty modelu rachunkowości
C. Nobes, R. Parker	<ul style="list-style-type: none"> – system prawny; – źródła finansowania działalności przedsiębiorstw; – system podatkowy; – profesja księgowych; – inflacja; – teoria rachunkowości; – wydarzenia historyczne.
S. Lawrence	<ul style="list-style-type: none"> – kulturowe; – polityczne; – prawne; – ekonomiczne.
M. Z. Igbal, T. U. Melcher, A. A. Elmallah	<p>Czynniki społeczne (kulturowe) określane przez:</p> <ul style="list-style-type: none"> – system edukacyjny; – system prawny; – system polityczny; – system ekonomiczny; – religię.
G. G. Mueller	<ul style="list-style-type: none"> – rodzaj modelu makroekonomicznego państwa; – wzorce mikroekonomiczne; – niezależność rachunkowości; – oddzielenie rachunkowości od przedsiębiorczości; – zakres i forma uregulowań prawnych w rachunkowości.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: C. Nobes, R. Parker: *Comparative international accounting – 5th ed.* Prentice Hall, London 1998, s. 19 – 28; S. Lawrence: *International accounting*. International Thomson Business Press, London 1996, s. 1 - 13 za: S. T. Surdykowska: *Rachunkowość międzynarodowa*. Zakamycze, Kraków 1999, s. 46; M. Z. Igbal, T. U. Melcher, A. A. Elmallah: *International accounting, Global Perspectiv*. International Thomson Publishing, Prentice Hall, USA 1997, s. 20 za: S. T. Surdykowska: *Rachunkowość ...*, *op. cit.*, s. 50; G. G. Mueller: *Accounting principles generally accepted in the U. S. versus those accepted elsewhere*. "International Journal of Accounting", Spring 1968 za: D. Kortum: *Klasyfikacja rachunkowości międzynarodowej i jej podstawowe wzorce*, w: *Rachunkowość międzynarodowa*, red. L. Bednarski, J. Gierusz, PWE, Warszawa 2001, s.23.

W przeważającej części modeli pojawiają się czynniki prawne, ekonomiczne i kulturowe. Te ostatnie będą przedmiotem rozważań w dalszej części artykułu.

Z punktu widzenia stanowienia prawa w zakresie rachunkowości można rozpatrywać dwa skrajne przypadki. W pierwszym uregulowania mogą wpły-

wać z organów ustawodawczych w formie różnego rodzaju aktów prawnych, które obligują jednostki gospodarcze do ich bezwzględneho przestrzegania. Jako przykład, można podać chociażby Kodeks cywilny, Kodeks handlowy, czy ustawę o rachunkowości. Takie rozwiązanie jest dość skomplikowane i mało elastyczne ze względu na zbyt długi proces legislacyjny. System ten nie pozwala na szybką reakcję na zmiany rzeczywistości gospodarczej.

W drugim przypadku regulowanie zasad rachunkowości odbywa się w drodze wydawania standardów rachunkowości przez organizacje pozarządowe, niezależne od władzy państwowej. Jednak rządy mają prawo wglądu w działalność tego typu organizacji. Regulacje te „wychodzą” od przedstawicieli środowisk: księgowych, biegłych rewidentów, inwestorów giełdowych. Regulacje te mają niższy status niż prawo stanowione, w związku z czym ich charakter jest wzorcowy, a nie bezwzględnie obowiązujący.

W zakresie czynników ekonomicznych, które mają decydujący wpływ na kształt systemu rachunkowości w konkretnym państwie można wyróżnić: inflację, rozwój korporacji międzynarodowych i rynków finansowych oraz powiązania między krajami.² Inflacja ma ogromne znaczenie w zakresie wyceny składników majątku. W wypadku silnej inflacji występują duże trudności z zapewnieniem porównywalności danych z okresu na okres. W tych państwach, w których inflacja nie występuje lub jest niewielka do wyceny można zastosować zasadę kosztu historycznego. Tam, gdzie ta inflacja jest znacząca, należy przeprowadzić rewaluację³.

2. Czynniki kulturowe

Zestawienie różnic i podobieństw pozwala sklasyfikować modele rachunkowości występujące w poszczególnych krajach. Istotną rolę odgrywają przy tym czynniki kulturowe. Prekursorem badań w zakresie wpływu tych czynników na rachunkowość był G. Hofstede. Na podstawie swoich badań dokonał opisu wartości kulturowych oddziałujących na model rachunkowości (por. tabela 2).

Na podstawie wymienionych cech społecznych zaproponowano podział świata na dziesięć regionów kulturowych⁴:

- 1) kraje romańskie wysoko rozwinięte (Belgia, Francja, Argentyna, Brazylia, Hiszpania, Włochy);

² Szerzej: S. Zabłocka: *Czynniki determinujące rachunkowość w aspekcie międzynarodowym*, w: *Rachunkowość międzynarodowa*, red. L. Bednarski, J. Gierusz. PWE, Warszawa 2001, s. 18 – 19.

³ Np. we Francji rewaluacja jest obowiązkowa ze względu na przepisy podatkowe. Por. S. Zabłocka: *Czynniki determinujące rachunkowość...*, *op. cit.*, s. 18.

⁴ D. Kortum: *Klasyfikacja rachunkowości...*, *op. cit.*, s. 24.

Tabela 2

Wartości kulturowe determinujące model rachunkowości

Cechy społeczne	Charakterystyka
Indywidualizm lub kolektywizm w działaniu	Kryterium to pozwala wyodrębnić kraje na podstawie siły więzi społecznych. Indywidualizm preferuje luźne więzi społeczne. Występuje tutaj większa odpowiedzialność jednostek za siebie i swoich najbliższych. Kolektywizm natomiast zakłada ścisłe więzi społeczne, wspólną odpowiedzialność oraz lojalność wobec innych grup społecznych.
Siła dystansu	Cecha ta opisuje akceptację (lub nie) społeczeństwa w nierównym podziale władzy. W społeczeństwach o wysokim stopniu dystansu jednostki akceptują obowiązujący hierarchiczny porządek. Natomiast społeczeństwa o niskim stopniu dystansu dążą do wyrównywania podziałów dla różnych grup społecznych.
Awersja do ryzyka	Pokazuje zachowania społeczeństwa w sytuacjach niepewności. Duża awersja do ryzyka oznacza, że członkowie społeczeństw będą unikać sytuacji związanych z niepewnością nawet, jeśli wiąże się to z dużymi potencjalnymi korzyściami.
Męskość lub kobiecość	Związane jest to z typowo męskimi i kobiecymi cechami. Męskość cechuje: heroizm, zapewnienie bytu, odniesienie sukcesu, odwaga, kobiecość natomiast: skromność, opieka nad słabszymi i starszymi, więzi rodzinne.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: G. Hofstede, G. J. Hofstede: *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*. PWE, Warszawa 2007, s. 36; P. Mućko: *Systemy rachunkowości...*, *op. cit.*, s. 31 – 32; D. Kortum: *Klasyfikacja rachunkowości...*, *op. cit.*, s. 24.

- 2) kraje romańskie słabo rozwinięte (Kolumbia, Ekwador, Meksyk, Wenezuela, Kostaryka, Chile, Gwatemala, Panama, Peru, Portugalia, Salwador, Urugwaj);
- 3) kraje azjatyckie wysoko rozwinięte (Japonia);
- 4) kraje afrykańskie (Afryka Wschodnia i Zachodnia);
- 5) kraje azjatyckie słabo rozwinięte (Indonezja, Pakistan, Tajwan, Indie, Malezja, Filipiny);
- 6) kraje Bliskiego Wschodu (zaliczono tutaj kraje arabskie, Grecję, Iran, Turcję oraz ówczesną Jugosławię);
- 7) kraje azjatyckie kolonialne (Hongkong, Singapur);
- 8) kraje niemieckojęzyczne (Austria, Niemcy, Szwajcaria, do tej grupy zaliczono również Izrael);
- 9) kraje anglojęzyczne (Australia, Kanada, Irlandia, Nowa Zelandia, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone, Republika Południowej Afryki);
- 10) kraje skandynawskie (Dania, Finlandia, Norwegia, Szwecja oraz Holandia).

Powyższy podział stał się podstawą do dalszych rozważań na temat oddziaływania czynników społecznych na kształtowanie modelu rachunkowości w poszczególnych państwach. Pozwoliło to postawić tezę, że z punktu widzenia cech społecznych można wyodrębnić kraje, które są do siebie podobne oraz te,

które różnią się. J. Gray sformułował atrybuty, które pozwalają doprecyzować model rachunkowości z punktu widzenia cech społecznych⁵:

- profesjonalizm lub uregulowania prawne;
- elastyczność zasad rachunkowości;
- konserwatyzm lub optymizm;
- dyskrecja lub jawność.

Stopień profesjonalizacji rachunkowości odnosi się, przede wszystkim, do preferencji działania stowarzyszeń zawodowych księgowych i biegłych rewidentów w zakresie skłonności do podejmowania ryzyka i swobody w prowadzeniu rachunkowości jednostek. Jeśli w danym społeczeństwie przeważa awersja do ryzyka, kolektywizm oraz zgoda na nierówności, wówczas rachunkowość tego kraju podlega ścisłym uregulowaniom prawnym. W przeciwnym wypadku rachunkowość kształtowana jest przez wysoką pozycję profesjonalistów w tej dziedzinie.

W społeczeństwach „otwartych”, ceniących sobie indywidualizm, niebojących się podejmować ryzyka są większe szanse na elastyczne regulacje zasad rachunkowości. Preferencje dla niezmienności zasad wykazują społeczeństwa charakteryzujące się dużym dystansem władzy i awersją do ryzyka.

Konserwatyzm, będący wartością rachunkowości przeważa w społeczeństwach, w których występuje większa niechęć do ryzyka, w których to ryzyko raczej się eliminuje i się go unika. Natomiast w społeczeństwach, które mają bardziej optymistyczne podejście do działania, ryzyko podejmuje się chętniej. Konserwatyzm i optymizm, jako atrybuty rachunkowości wiążą się przede wszystkim z podejściem do metod wyceny majątku i zdarzeń gospodarczych.

Ostatni, czwarty wymiar rachunkowości dotyczy stopnia jawności lub poufności informacji. Jawność charakteryzuje te modele rachunkowości, w których ujawnia się duży zasób informacji zarówno obligatoryjnych, jak i fakultatywnych. Mają one charakter informacji jawnych, powszechnych. Dyskrecja (poufność) ogranicza ujawnianie informacji tylko do tych jednostek, które tego oficjalnie wymagają.

Na podstawie opisanych atrybutów rachunkowości można przedstawić stopień ich natężenia w poszczególnych regionach kulturowych (por. tabela 3).

Można zaobserwować, że kraje lepiej rozwinięte charakteryzują się w większości umiarkowanym bądź wysokim statusem profesjonalistów, co wiąże się z niską kontrolą państwa w zakresie regulacji. Wykazują się większą elastycznością w stosowaniu zasad rachunkowości, mają bardziej optymistyczne podejście, więc chętniej podejmują ryzyko oraz mają większe skłonności do ujawniania informacji. Kraje słabiej rozwinięte charakteryzują się natomiast

⁵ L. H. Radebaugh, S. J. Gray, E. L. Black: *International accounting and multinational enterprises*, 6th edition. John Wiley & Sons, New York 2006, s. 45 – 48 za P. Mućko: *Systemy rachunkowości...*, op. cit., s. 32 – 33, D. Kortum: *Klasyfikacja rachunkowości...*, op. cit., s. 25.

umiarkowanie lub daleko posuniętą kontrolą państwa, niską elastycznością, dużym lub umiarkowanie dużym konserwatyzmem i małą przejrzystością.

Tabela 3

Stopień natężenia atrybutów rachunkowości w różnych regionach świata

Region	Charakterystyka
Kraje romańskie wysoko rozwinięte (Belgia, Francja, Argentyna, Brazylia, Hiszpania, Włochy);	Profesjonalizm: umiarkowany Elastyczność: niska Konserwatyzm: duży Przejrzystość: umiarkowana
Kraje romańskie słabo rozwinięte (Kolumbia, Ekwador, Meksyk, Wenezuela, Kostaryka, Chile, Gwatemala, Panama, Peru, Portugalia, Salwador, Urugwaj);	Profesjonalizm: niski (duża kontrola państwa) Elastyczność: niska Konserwatyzm: duży Przejrzystość: bardzo niska
Kraje azjatyckie wysoko rozwinięte (Japonia);	Profesjonalizm: umiarkowana kontrola państwa Elastyczność: niska Konserwatyzm: duży Przejrzystość: umiarkowana
Kraje afrykańskie (Afryka Wschodnia i Zachodnia);	Profesjonalizm: umiarkowany Elastyczność: umiarkowana Konserwatyzm: umiarkowany Przejrzystość: umiarkowana
Kraje azjatyckie słabo rozwinięte (Indonezja, Pakistan, Tajwan, Indie, Malezja, Filipiny);	Profesjonalizm: niski (duża kontrola państwa) Elastyczność: umiarkowana Konserwatyzm: umiarkowany Przejrzystość: umiarkowana
Kraje Bliskiego Wschodu (zaliczono tutaj kraje arabskie, Grecję, Iran, Turcję oraz ówczesną Jugosławię);	Profesjonalizm: duża kontrola państwa Elastyczność: brak elastyczności stosowanych zasad Konserwatyzm: umiarkowany Przejrzystość: mała
Kraje azjatyckie kolonialne (Hongkong, Singapur);	Profesjonalizm: umiarkowany Elastyczność: umiarkowana Konserwatyzm: duży Przejrzystość: umiarkowana
Kraje niemieckojęzyczne (Austria, Niemcy, Szwajcaria, do tej grupy zaliczono również Izrael);	Profesjonalizm: umiarkowany Elastyczność: umiarkowana Konserwatyzm: duży Przejrzystość: mała
Kraje anglojęzyczne (Australia, Kanada, Irlandia, Nowa Zelandia, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone, Republika Południowej Afryki);	Profesjonalizm: wysoki Elastyczność: wysoka Konserwatyzm: mały Przejrzystość: duża
Kraje skandynawskie (Dania, Finlandia, Norwegia, Szwecja oraz Holandia).	Profesjonalizm: umiarkowany Elastyczność: umiarkowanie wysoka Konserwatyzm: mały Przejrzystość: umiarkowanie duża

Źródło: Opracowanie na podstawie: P. Mućko: *Systemy rachunkowości...*, op. cit., s. 33 – 34; D. Kortum: *Klasyfikacja rachunkowości...*, op. cit., s. 26 - 27.

Uwagi końcowe

Wartości kulturowe, na których podstawie dokonano zróżnicowania środowiska gospodarczego w poszczególnych państwach (społeczeństwach), kształtują cechy modeli rachunkowości.⁶ Cechy ich wynikają z wymiarów (atrybutów) rachunkowości, a w sposób pośredni również z czynników kulturowych. Do cech modeli rachunkowości należą:

- a) uprawnienia do regulowania rachunkowości,
- b) zasady wyceny składników majątku i pomiar wyniku finansowego,
- c) zakres ujawnień informacji.

Wzorce wynikające z tradycji, albo z powszechnie stosowanych zwyczajów mają silny wpływ na model rachunkowości w danym kraju. Wrodzona awersja do ryzyka lub wręcz odwrotnie - chęć jego podejmowania jest jednym z wielu uwarunkowań kulturowych, które będą kształtowały model rachunkowości danego kraju oraz podejście do sposobu regulowania prawa w zakresie rachunkowości. Regulacje mogą być stanowione przez rząd i parlament, co oznacza podejście bardzo sztywne, nieelastyczne, które powoduje, że proces legislacyjny jest dość skomplikowany i powolny. Z drugiej strony, uregulowania te mogą pochodzić ze środowisk księgowych i biegłych rewidentów. W takim przypadku występuje duży profesjonalizm w zakresie stosowania zasad rachunkowości.

Gospodarka światowa i jej globalizacja wymuszają konieczność ujednoczenia stosowanych zasad rachunkowości w poszczególnych państwach. Należy zauważyć, że w wyniku ciągłego procesu standaryzacji i harmonizacji zasad rachunkowości różnice pomiędzy poszczególnymi krajowymi modelami rachunkowości są coraz mniejsze. Jednak zasady, które wypływają z określonego środowiska, z jego kultury mają wciąż silny wpływ na kształtowanie krajowego (lokalnego) modelu rachunkowości.

Literatura:

- Hofstede G., Hofstede G. J.: *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*. PWE, Warszawa 2007.
- Igball M. Z., Melcher T. U., Elmallach A. A.: *International accounting, Global Perspective*. International Thomson Publishing, Prentice Hall, USA 1997.
- Kortum D.: *Klasyfikacja rachunkowości międzynarodowej i jej podstawowe wzorce*, w: *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. L. Bednarski, J. Gierusz, PWE, Warszawa 2001.
- Krasodomska J.: *Anglosaski i kontynentalny model rachunkowości na przykładzie wybranych krajów*, w: *Zeszyty teoretyczne rachunkowości. T.55*. SKwP, Warszawa 2010.

⁶ L. H. Radebaugh, S. J. Gray, E. L. Black: *International accounting and ...*, *op. cit.*, s. 48 – 52 za P. Mućko: *Systemy rachunkowości...*, *op. cit.*, s. 34.

- Lawrence S: *International accounting*. International Thomson Business Press, London 1996.
- Mućko P.: *Systemy rachunkowości na świecie*, w: *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. K. Winiarska. ODDK, Gdańsk 2009.
- Mueller G. G.: *Accounting principles generally accepted in the U. S. versus those accepted elsewhere*. "International Journal of Accounting", Spring 1968.
- Nobes C., Parker R.: *Comparative international accounting – 5th ed.* Prentice Hall, London 1998.
- Radebaugh L. H., Gray S. J., Black E. L.: *International accounting and multinational enterprises, 6th edition*. John Wiley & Sons, New York 2006.
- Surdykowska S. T.: *Rachunkowość międzynarodowa*. Zakamycze, Kraków 1999.
- Zabłocka S.: *Czynniki determinujące rachunkowość w aspekcie międzynarodowym*, w: *Rachunkowość międzynarodowa*. Red. L. Bednarski, J. Gierusz. PWE, Warszawa 2001.

dr Elżbieta Hajduga
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Gospodarki Regionalnej i Turystyki w Jeleniej Górze
Katedra Finansów i Rachunkowości
58 – 500 Jelenia Góra
ul. Nowowiejska 3

CULTURAL FACTORS AS DETERMINANTS OF ACCOUNTING SYSTEM

Summary

Accounting keeps developing under the influence of different types of factors which determine accounting system. The article presents general classification of accounting systems according to different authors. It also focuses on cultural factors established on the basis of the followed customs and traditions. S. J. Gray was an outstanding researcher in the field of cultural differences in societies, who classified accounting systems from the perspective of the above criterion. The article presents accounting attributes defined by Gray and describes the division of the world, suggested by G. Hofstede, into regions based on social features such as individualism or collectivism in functioning, the power of distance, uncertainty and avoidance, as well as masculinity and femininity. The article is concluded with short final remarks.

Translated by Elżbieta Hajduga