

Wartości kulturowe w rachunkowości według koncepcji Graya i Hofstede'a

Elżbieta Hajduga*

Streszczenie: Na rachunkowość i jej system ma wpływ wiele czynników. Ogromną rolę w kształtowaniu się rachunkowości odgrywają wartości kulturowe. Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie i sklasyfikowanie tych wartości według koncepcji Hofstede'a i Graya. Hofstede zapoczątkował badania nad rolą kultury w rachunkowości i w wyniku swoich badań wyodrębnił wartości kulturowe wpływające na rachunkowość według pewnych cech społecznych. Rozwinięciem jego badań są badania Graya, który sformułował atrybuty, pozwalające doprecyzować system rachunkowości z punktu widzenia cech społecznych: profesjonalizm lub uregulowania prawne, elastyczność zasad rachunkowości, konserwatyzm lub optymizm, dyskrecja lub jawność.

Słowa kluczowe: system rachunkowości, czynniki kulturowe, cechy społeczne

Wprowadzenie

Rachunkowość ulega ciągłym wpływom wielu zewnętrznych czynników. Na system rachunkowości wpływają determinanty, które można pogrupować według różnych kryteriów¹. Wśród nich znaczącą rolę odgrywają czynniki kulturowe, które wywierają wpływ na kształtowanie się pewnych cech w obszarze rachunkowości.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie koncepcji wartości kulturowych w rachunkowości według dwóch znaczących badaczy tego zagadnienia – Graya oraz Hofstede'a. Wartości te odgrywają znaczącą rolę w rozwoju i kształtowaniu rachunkowości w poszczególnych krajach. Niejednokrotnie społeczeństwo nie ma świadomości ogromnej siły oddziaływania wartości kulturowych na system rachunkowości danego kraju.

Niniejszy artykuł ma charakter systematyzujący. Wykorzystane metody badawcze to przede wszystkim metoda analizy i krytyki literatury przedmiotu oraz analiza porównawcza wraz z jej interpretacją.

1. Koncepcja wartości kulturowych w rachunkowości według Hofstede'a

Prekursorem badań w zakresie wpływu czynników kulturowych na rachunkowość był G. Hofstede. Na podstawie swoich badań opisał wartości kulturowe mające wpływ na sys-

* Elżbieta Hajduga, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Finansów i Rachunkowości, hajdugae@wp.pl.

¹ Np. kryterium kulturowych, cech środowiska gospodarczego systemu rachunkowości, regulacji prawnych, praktyki rachunkowości (szerzej Mućko 2009: 37 i dalsze).

tem rachunkowości. W pierwszej fazie badań Hofstede wyodrębnił cztery grupy cech społecznych odnoszących się do wymiarów wartości kulturowych. Są to: indywidualizm lub kolektywizm w działaniu, siła dystansu, awersja do ryzyka, męskość lub kobiecość. Na początku lat 90. XX wieku do tych czterech grup doszła jeszcze jedna cecha: konfucjański dynamizm. Wymiary wartości kulturowych według G. Hofstede'a zaprezentowano na rysunku 1.



Rysunek 1. Wymiary wartości kulturowych według G. Hofstede'a

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (G. Hofstede, G.J. Hofstede 2007: 36; Mućko 2009: 31–32; Kortum 2001: 24; Adamek 2011: 11–12).

Indywidualizm lub kolektywizm w działaniu (aspekt niezależności lub współzależności jednostki) 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 (duży/mali dystans władzy) 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 (próba kontroli przyszłości/"poddanie" się temu, co będzie) 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 (przypisanie pewnych ról społecznych płci) jest związane z typowo męskimi i kobiecymi cechami. Męskość cechuje: heroizm, zapewnienie bytu, odniesienie sukcesu, odwaga; kobiecość natomiast: skromność, opieka nad słabszymi i starszymi, więzi rodzinne (por. G. Hofstede, G.J. Hofstede 2007: 36; Mućko 2009: 31–32; Kortum 2001: 24; Adamek 2011: 11–12).

Dynamizm konfucjański (orientacja długookresowa/krótkookresowa) jako orientacja krótkookresowa kładzie nacisk na szacunek do tradycji, spełnianie zobowiązań społecznych bez względu na koszty, awersję do oszczędzania, a tym samym finansowania inwestycji, szybki efekt. Jako orientacja długookresowa jest to przede wszystkim tradycja w połącze-

niu z aktualnymi potrzebami i warunkami społecznymi, skłonność do oszczędzania, wytrwałość w działaniu (szerzej Adamek 2011: 11–12).

Na podstawie wymienionych cech społecznych zaproponowano podział świata na dziesięć regionów kulturowych (tab. 1).

Tabela 1

Podział świata na regiony kulturowe

Region	Kraje
Kraje romańskie wysoko rozwinięte	Belgia, Francja, Argentyna, Brazylia, Hiszpania, Włochy
Kraje romańskie słabo rozwinięte	Kolumbia, Ekwador, Meksyk, Wenezuela, Kostaryka, Chile, Gwatemala, Panama, Peru, Portugalia, Salwador, Urugwaj
Kraje azjatyckie wysoko rozwinięte	Japonia
Kraje afrykańskie	Afryka Wschodnia i Zachodnia
Kraje azjatyckie słabo rozwinięte	Indonezja, Pakistan, Tajwan, Indie, Malezja, Filipiny
Kraje Bliskiego Wschodu	kraje arabskie, Grecja, Iran, Turcja oraz ówczesna Jugosławia
Kraje azjatyckie kolonialne	Hongkong, Singapur
Kraje niemieckojęzyczne	Austria, Niemcy, Szwajcaria, do tej grupy zaliczono również Izrael
Kraje anglojęzyczne	Australia, Kanada, Irlandia, Nowa Zelandia, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone, Republika Południowej Afryki
Kraje skandynawskie	Dania, Finlandia, Norwegia, Szwecja oraz Holandia

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Kortum 2001: 24).

Hofstede (2007) w dalszych rozważaniach dokonał kolejnych podziałów. Bazując na dwóch wymiarach (unikanie niepewności oraz dystans do władzy), uzyskał cztery kombinacje obszarów kulturowych (tab. 2).

Tabela 2

Macierz wymiarów kulturowych G. Hofstede'a

Kraj	Wartości kulturowe			
	Mały dystans do władzy	Duży dystans do władzy	Słabe unikanie niepewności	Silne unikanie niepewności
Kraje południowo-wschodniej Azji		X	X	
Kraje łańskie, śródziemnomorskie, islamskie oraz Japonia		X		X
Kraje germańskie, Finlandia, Izrael	X			X
Kraje anglosaskie, skandynawskie oraz Holandia	X		X	

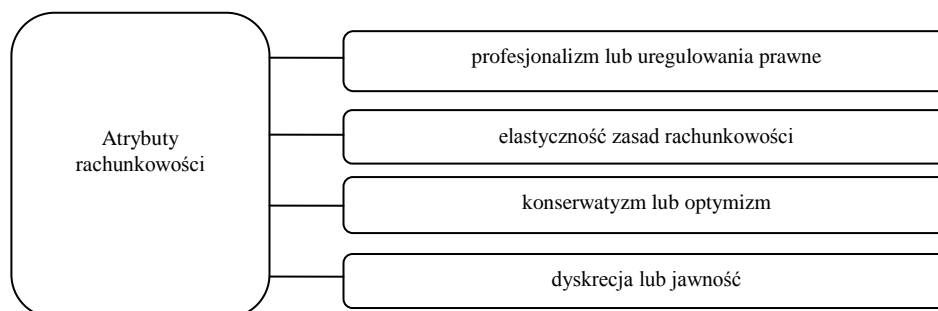
Źródło: opracowanie własne na podstawie (Jaruga 2002: 16–17).

Swoją hierarchię czynników (rozwijając badania Hofstede'a), mających wpływ na rachunkowość, a w zasadzie na krajowe rozwiązania rachunkowości, przedstawił między

innymi S.A. Zeff. Poza wartościami kulturowymi wyodrębnił również zmienne prawne, polityczne, makroekonomiczne oraz edukacyjne².

2. Koncepcja wartości kulturowych w rachunkowości według Graya

Podział wyodrębniony przez Hofstede'a, stał się polem do dalszych rozważań na temat oddziaływania czynników społecznych na kształtowanie systemu rachunkowości w poszczególnych państwach. Pozwoliło to postawić tezę, że z punktu widzenia właśnie tych cech społecznych można wyodrębnić kraje, które są do siebie podobne oraz te, które różnią się od siebie. S.J. Gray opierając się na badaniach Hofstede'a, sformułował atrybuty, które pozwalają doprecyzować system rachunkowości z punktu widzenia cech społecznych (rys. 2).



Rys. 2. Atrybuty rachunkowości według Graya

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Gray 1988: 1–3; Radebaugh, Gray, Black 2006: 45–48 za Mućko 2009: 32–33; Kortum 2001: 25).

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 nierówność, wówczas rachunkowość tego kraju podlega ścisłym uregulowaniom prawnym. W przeciwnym wypadku rachunkowość kształtowana jest przez wysoką pozycję profesjonalistów w tym zakresie.

W społeczeństwach „otwartych”, ceniących indywidualizm, niebojących się podejmować ryzyko 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 tych społeczeństwach, w których występuje większa niechęć do ryzyka, w których to ryzyko raczej się eliminuje i się go unika. W społeczeństwach natomiast, które mają bardziej optymistyczne podejście do działania, ryzyko podejmuje się chętniej. Kon-

² Więcej na temat czynników wpływających na rachunkowość w (Hajduga 2011b: 223–233; Hajduga 2011a: 403–412).

serwatyzm i optymizm, jako atrybuty rachunkowości wiążą się przede wszystkim z podejściem do metod wyceny majątku i zdarzeń gospodarczych.

Ostatni, czwarty wymiar rachunkowości pokazuje stopień jawności lub poufności ujawnianych informacji. Jawność charakteryzuje te systemy rachunkowości, w których ujawnia się duży zasób informacji, zarówno obligatoryjnych, jak i fakultatywnych. Mają one charakter informacji jawnej, powszechnej. Dyskrecja czy poufność ogranicza ujawnianie informacji tylko tym jednostkom, które tego oficjalnie wymagają.

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

Tabela 3

Stopień natężenia atrybutów rachunkowości w poszczególnych regionach świata

Region	Charakterystyka			
	Profesjonalizm	Elastyczność	Konserwatyzm	Przejrzystość
Kraje romańskie wysoko rozwinięte	umiarkowany	niska	duży	umiarkowana
Kraje romańskie słabo rozwinięte	niski (duża kontrola państwa)	niska	duży	bardzo niska
Kraje azjatyckie wysoko rozwinięte	umiarkowana kontrola państwa	niska	duży	umiarkowana
Kraje afrykańskie	umiarkowany	umiarkowana	umiarkowany	umiarkowana
Kraje azjatyckie słabo rozwinięte	niski (duża kontrola państwa)	umiarkowana	umiarkowany	umiarkowana
Kraje Bliskiego Wschodu	duża kontrola państwa	brak elastyczności stosowanych zasad	umiarkowany	mała
Kraje azjatyckie kolonialne	umiarkowany	umiarkowana	duży	umiarkowana
Kraje niemieckojęzyczne	umiarkowany	umiarkowana	duży	mała
Kraje anglojęzyczne	wysoki	wysoka	mały	duża
Kraje skandynawskie	umiarkowany	umiarkowanie wysoka	mały	umiarkowanie duża

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Mućko 2009: 33–34; Kortum 2001: 26–27).

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 preferencje do ujawniania informacji. Kraje słabiej rozwinięte charakteryzują się natomiast umiarkowaniem lub daleko posuniętą kontrolą państwa, niską elastycznością, dużym lub umiarkowaniem dużym konserwatyzmem i małą przejrzystością.

Uwagi końcowe

Zarówno Hofstede, jak i Gray skupili się nad badaniami dotyczącymi wpływu wartości kulturowych na rachunkowość. W pierwszej fazie wyodrębnili pewne wartości kulturowe i atrybuty, które z ich punktu widzenia, odgrywają największą rolę w kształtowaniu rachunkowości danego kraju/regionu. Gray definiując swoje atrybuty rachunkowości (profe-

sjonalizm, konserwatyzm, elastyczność, poufność) w aspekcie cech społecznych przedstawionych przez Hofstede'a postawił cztery hipotezy:

Hipoteza 1 – wyższa krajowa ranga indywidualizmu i niższa dystansu władzy oraz unikania niepewności będzie prawdopodobnie decydować o wyższej krajowej randze profesjonalizmu.

Hipoteza 2 – wyższa krajowa ranga unikania niepewności, dystansu władzy oraz niższa profesjonalizmu będzie prawdopodobnie decydować o wyższej krajowej randze ujednolicenia.

Hipoteza 3 – wyższa krajowa ranga unikania niepewności i niższa indywidualizmu oraz męskości będzie prawdopodobnie decydować o wyższej krajowej randze konserwatyizmu.

Hipoteza 4 – wyższa krajowa ranga unikania niepewności i dystansu władzy oraz niższa indywidualizmu i męskości będzie prawdopodobnie decydować o wyższej, krajowej randze poufności (Adamek 2011: 15).

Wzorce wynikające z tradycji lub z powszechnie stosowanych zwyczajów mają silny wpływ na system rachunkowości danego kraju. Na przykład, wrodzona awersja do ryzyka lub wręcz odwrotnie, chęć jego podejmowania jest jednym z wielu uwarunkowań kulturowych, które będą kształtowały system rachunkowości. W dwóch podstawowych modelach rachunkowości (model kontynentalny i anglosaski) występują różnice z omawianego w artykule punktu widzenia wartości kulturowych. W modelu kontynentalnym występuje orientacja państwowa, duża awersja do ryzyka (unikanie niepewności) oraz duży konserwatyzm. Model anglosaski charakteryzuje się natomiast małym dystansem do władzy (indywidualizm), otwartością na ryzyko i dużą elastycznością.

Literatura

- Adamek J. (2011), *Kulturowe uwarunkowania krajowych systemów rachunkowości w świetle koncepcji wymiarów subkultury rachunkowości S. Graya*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 62 (118), SKwP, Warszawa.
- Ding Y., Jeanjean T., Stolovy H. (2005), *Why do National GAAP Differ from IAS? The Role of Culture*, „The International Journal of Accounting” vol. 40.
- Gray S. (1988), *Towards a Theory of Culture Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, Abacus.
- Hajduga E. (2011a), *Czynniki determinujące systemy rachunkowości*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 46, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 685, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Hajduga E. (2011b), *Ekonomiczno-prawne uwarunkowania systemu rachunkowości*, w: *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 181, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Hofstede G., Hofstede G.J. (2007), *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*, PWE, Warszawa.
- Jaruga A.A. (2002), *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, w: *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, red. A.A. Jaruga, Wyd. C.H. Beck, Warszawa.
- Kortum D. (2001), *Klasyfikacja rachunkowości międzynarodowej i jej podstawowe wzorce*, w: *Rachunkowość międzynarodowa*, red. L. Bednarski, J. Gierusz, PWE, Warszawa.
- Mućko P. (2009), *Systemy rachunkowości na świecie*, w: *Rachunkowość międzynarodowa*, red. K. Winiarska, ODDK, Gdańsk.
- Mueller G.G. (1968), *Accounting principles generally accepted in the U.S. versus those accepted elsewhere*, „International Journal of Accounting”, Spring.
- Nobes C., Parker R. (1998), *Comparative international accounting – 5th ed.* Prentice Hall, London.
- Radebaugh L.H., Gray S.J., Black E.L. (2006), *International accounting and multinational enterprises, 6th edition.* John Wiley & Sons, New York.
- Zablocka S. (2001), *Czynniki determinujące rachunkowość w aspekcie międzynarodowym*, w: *Rachunkowość międzynarodowa*, red. L. Bednarski, J. Gierusz, PWE, Warszawa.

CULTURAL VALUES IN ACCOUNTING ACCORDING TO GRAY AND HOFSTEDÉ'S CONCEPT

Abstract: Many factors influence accounting and its systems. Cultural qualities play a great role in accounting. The objective of the hereby paper is to present and clarify these values according to Hofstede and Gray's concept. Hofstede initiated research on the role of culture in accounting and as the result of his research cultural values, influencing accounting by means of certain social qualities, were distinguished. Gray developed these studies and presented attributes which allowed to make accounting system more precise from the perspective of such social qualities as: professionalism or legal regulations, flexibility of accounting rules, conservatism or optimism, confidentiality or disclosure.

Keywords: accounting system, cultural factors, social features

Cytowanie

Hajduga E. (2013), *Wartości kulturowe w rachunkowości według koncepcji Graya i Hofstede'a*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 49–55; www.wneiz.pl/frfu.

