

Jacek Adamek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KULTURA A RACHUNKOWOŚĆ

Streszczenie: Celem artykułu jest próba prezentacji różnorodnych relacji zachodzących między rachunkowością a kulturą, pozostających w zgodzie z koncepcją determinizmu i relatywizmu kulturowego rachunkowości. Realizacja tego zadania oparta jest na prezentacji zagadnień dotyczących: istoty kultury i jej wymiarów, charakterystyki wartości kulturowych rachunkowości, a także kulturowego modelu rachunkowości.

Słowa kluczowe: rachunkowość, kultura, relacje.

1. Wstęp

Traktując rachunkowość jako naukę społeczną, przyjmujemy założenie o wpływie szerokiego spektrum czynników kształtujących środowisko, w którym przychodzi jej realizować swe praktyczne cele w różnych regionach świata. Wśród elementów tych ważne miejsce, obok takich determinant jak np. system finansowy, prawny, gospodarczy, polityczny czy podatkowy, zajmuje kultura ze wszystkimi swymi obliczami i wymiarami. Jej zróżnicowanie staje się czynnikiem sprawczym odmienności krajowych modeli rachunkowości, którą odnajdujemy m.in. w obszarze pomiaru i ujawnień wielkości rachunkowych. A. Belkaoui na pierwszych kartach swej książki *Cultural Shaping of Accounting* wskazuje, że [3, s. 3] „...kultura w gruncie rzeczy określa proces orzekania w rachunkowości...”, i dalej: „...kultura, poprzez swoje komponenty, wymiary, tworzy strukturę organizacyjną, mikroorganizacyjne zachowania i funkcje poznawcze jednostek, a w ten sam sposób wpływa na ich opinie i decyzje, gdy jednostki te stają wobec fenomenu rachunkowości...”. Stwierdzenie owo może być dobrym przykładem związków, jakie zachodzą między kulturą i rachunkowością.

Mając na uwadze powyższe słowa, formułuje się cel tego artykułu, którym jest próba prezentacji różnorodnych relacji zachodzących między rachunkowością a kulturą, pozostających w zgodzie z koncepcją determinizmu i relatywizmu kulturowego rachunkowości. Realizacja tego zadania oparta będzie na prezentacji zagadnień dotyczących: istoty kultury i jej wymiarów, charakterystyki wartości kulturowych rachunkowości, a także kulturowego modelu rachunkowości.

2. Kultura i jej wymiary – istota

Pojęcie kultury jest kategorią wieloznaczną, uwzględniającą w swej treści wiele aspektów. Zwykle definiowana jest ona przez pryzmat podzielanych wartości, postaw, wierzeń, rytuałów i zachowań określonych grup ludzi. W pracy A. Kroebera i C. Kluckhohna na ponad sześćdziesięciu stronach tego opracowania odnajdujemy 168 zróżnicowanych definicji kultury, które można podzielić na sześć jednorodnych grup, tj. zbiór definicji: opisowych, historycznych, normatywnych, psychologicznych, strukturalnych i genetycznych [7, s. 77–143]. Podejmując próbę ustalenia istoty pojęcia kultury, przytacza się przykłady jej określeń, mieszczących się w wyodrębnionych przez tych autorów grupach (zob. tab. 1).

Mając na względzie wieloznaczność i wieloaspektowość pojęcia kultury, możemy stwierdzić, że wszystkie jej oblicza, wymiary i perspektywy łączą się z mental-

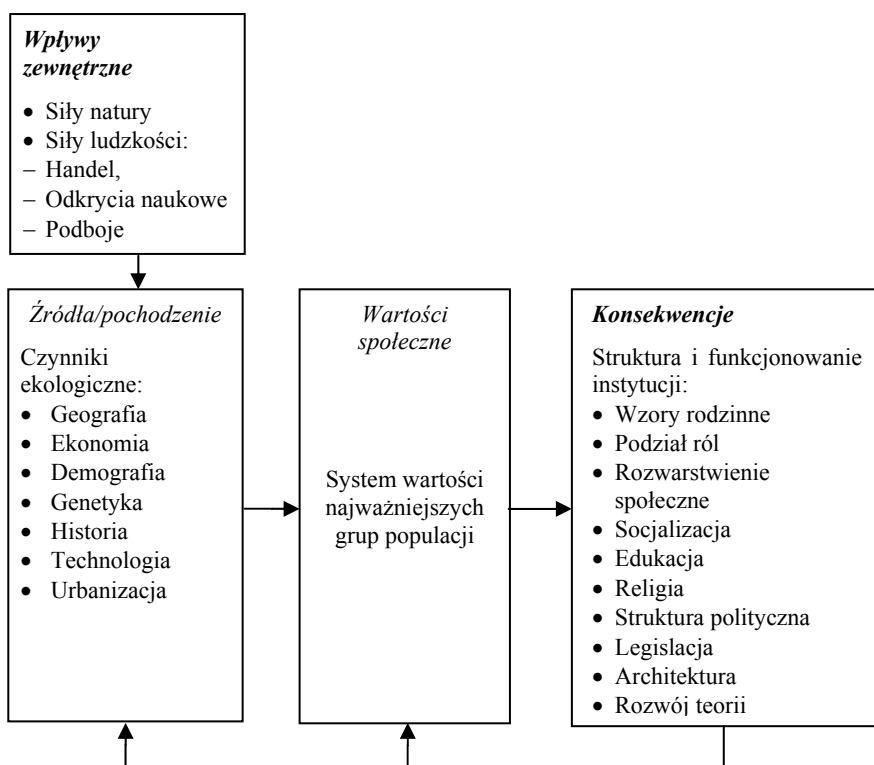
Tabela 1. Przykłady definicji kultury zebrane przez A. Kroebera i C. Kluckhohna

Grupa definicji kultury	Przykład definicji	Uwagi
Opisowe	„...Kultura lub cywilizacja [...] jest kompleksem obejmującym wiedzę, wierzenia, sztukę, prawo, moralność, nawyki i inne zdolności oraz zwyczaje nabyte przez człowieka, jako członka grupy społecznej...”	Określenie kultury oparte na wycieszeniu jej elementów składowych
Historyczne	„...jest tym, co przejmujemy dzięki kontaktom społecznym...”	Określenie kultury oparte na pojęciu spuścizny społecznej i tradycji
Normatywne	„...jest sumą dróg realizacji działań i modeli myślenia przyjmowanych przez grupę społeczną w jej historii i teraźniejszości. Stanowi sumę podawanych tradycji, wierzeń i zwyczajów...”	Określenie kultury poprzez nacisk na zasady, ideały wzorce zachowań, modele wartościowania
Psychologiczne	„...jest powszechnym modelem życia człowieka – kształtującym się poprzez jego naturalne otoczenie i potrzeby ekonomiczne...”	Określenie kultury poprzez nacisk na przystosowanie, mechanizmy uczenia się, formowania i przejmowania nawyków kulturowych
Strukturalne	„...jest ona nadawaniem nazw abstrakcyjnym, wewnętrznie skorelowanym zwyczajom grup społecznych...”	Określenie kultury poprzez nacisk na uwarunkowania i tworzenie struktury konkretnej kultury, a nie kultury w ogóle
Genetyczne	„...jest wytworem ludzkiej społeczności...” lub „...jest częścią środowiska człowieka, tworzoną przez niego, do którego musi się sam dostosować...”	Określenie kultury poprzez spojrzenie na nią przez pryzmat wytworu, artefaktu natury lub jej niższych form

Źródło: opracowanie własne na podstawie [7, s. 77–143].

nością człowieka i procesem jej kształtowania w świetle miejsca i roli jednostki w grupie społecznej. Stąd też pojęcie kultury, za słowami G. Hofstede, może być definiowane jako [9, s. 40] „...kolektywne zaprogramowanie umysłu, które odróżnia członków jednej grupy lub kategorii ludzi od drugiej...”. Podążając za przyjętym tokiem rozumowania, autor ten wskazuje, że kultura jest tym czymś, czego się uczymy, a nie dziedziczymy, tak więc jej źródeł należy się doszukiwać w środowisku społecznym, a nie w genach. Wskazując na istotę kultury, G. Hofstede przestrzega przed jej utożsamianiem z naturą ludzką i osobowością jednostki oraz przyjmuje, że różnice kulturowe obserwowane między grupami społecznymi objawiają się poprzez przyjęte przez nie symbole, bohaterów, rytuały i wartości. Ten ostatni przejaw kultury definiuje, jako „...skłonność do dokonywania określonych wyborów [...] to wektory uczuć ze znakiem dodatnim lub ujemnym...” [9, s. 44].

Przyjęte przez daną społeczność wartości stają się, zdaniem G. Hofstede, normami określającymi zachowania jej członków, dostosowujących się do nich w swym działaniu i postawach. Ostatecznie, podporządkowanie zachowań społecznym normom (wartościom) społecznym znajduje swoje odzwierciedlenie w przyjętym mo-



Rys. 1. Model rozwoju wzorców kulturowych G. Hofstede

Źródło: [10, s. 27] za [5, s. 7].

delu rozwoju narodowych wzorców kulturowych, kształtujących strukturę i funkcjonowanie różnych instytucji, które wg niego powinny wzmacniać (na zasadzie sprzężenia zwrotnego) owe wartości oraz czynniki je kształtujące (zob. rys. 1).

G. Hofstede, prowadząc w latach 70. ubiegłego wieku badania zachowań pracowników korporacji ponadnarodowych, rozpatrywanych w świetle wpływu na nie dziedzictwa kulturowego właściwego dla obszaru ich działania, zdefiniował cztery podstawowe wymiary wartości kulturowych, nazywając je: dystansem władzy, kolektywizmem i indywidualizmem, kobiecością i męskością oraz unikaniem niepewności. W roku 1991 uzupełnił ów zbiór cech kultury kolejnym jej wymiarem, którym był tzw. konfucjański dynamizm, czyli orientacja długo- lub krótkoterminowa. Charakterystyka wymiarów wartości kulturowych zdefiniowanych przez tego autora znajduje odbicie w treści tab. 2.

Inne podejście do określenia istoty wymiarów wartości kulturowych zastosowali w swych badaniach F. Trompenaars, Ch. Hampden-Turner oraz S. Schwartz i S. Schwartz, A. Bardi.

Opierając się na analizie odpowiedzi zawartych w 15 tysiącach ankiet przeprowadzonych wśród menedżerów odpowiedzialnych za zadania o charakterze międzynarodowym, F. Trompenaars, Ch. Hampden-Turner (zob. [15]) zdefiniowali siedem podstawowych relacji kulturowych, nadając im miano wymiarów wartości kulturowych, przyjmując, że droga do bogactwa analizowanych państw jest determinowana przez wartości kulturowe, jakie ich mieszkańcy reprezentują w swojej pracy. Były to relacje zachodzące pomiędzy: uniwersalizmem a partykularyzmem, analizą a syntezą, indywidualizmem a kolektywizmem, wewnątrzsterownością a zewnątrzsterownością, sekwencyjnością a synchronicznością, osiąganiem stanowiska a mianowaniem na stanowisko, równością a hierarchią. Ich charakterystykę zawarto w tab. 3.

Z kolei S. Schwartz i S. Schwartz, A. Bardi, opierając się na wynikach badań prowadzonych wśród 41 grup kulturowych i 38 narodowości w latach 1988–1992, wyodrębnili w ramach kultur narodowych siedem typów wartości kulturowych, których cechy opisano poniżej [17, s. 104; 16, s. 396; za: 4, s. 343]: *konserwatyzm* – skupianie się na: zachowaniu *status quo*, konsekwencji w respektowaniu reguł i nakazów, powściągliwość w działaniu, które mogłoby zagrozić solidarności grupowej lub tradycji, *niezależność* – nacisk na jednostkę zdolną do osiągania i realizacji swoich celów i pragnień (cecha ta może być podzielona na dwa szczegółowe wymiary: autonomii intelektualnej – nacisk na samokierowanie i elastyczność poglądów, autonomii efektywnej – skupienie na stymulacji i hedonizmie), *hierarchia* – nacisk na legitymizację hierarchizacji ról i alokacji zasobów, *dominacja* – nacisk na aktywną dominację w środowisku społecznym osiąganą poprzez asertywność, *egalitarystyczne zobowiązania* – skupienie na transcendentálnych celach osobistych przy dobrowolnym zaangażowaniu w pomnażanie dobra innych osób, *harmonia* – nacisk na zapewnienie harmonii pomiędzy człowiekiem a jego środowiskiem, jego ochronę, jedność z naturą. Cechy te zostały następnie połączone w dwa szerokie wymiary wartości kulturowych (tj. niezależność vs. konserwatyzm oraz egalitarystyczne zo-

Tabela 2. Wymiary wartości kulturowych wg G. Hofstede

Wymiar wartości kulturowej	Charakterystyka
Duży vs. mały dystans władzy (sposób radzenia sobie przez społeczeństwo z nierównością wśród ludzi)	Pomiar dystansu władzy opiera się na stopniu akceptacji przez jednostkę władzy instytucji lub organizacji. Obrazuje on: stosunek do zjawiska nierówności między ludźmi (właściwy dla różnych krajów) oraz sposób, w jaki społeczność radzi sobie z różnicami między członkami społeczeństwa w obliczu występowania tej nierówności. Ludzie w społeczeństwach o dużym dystansie władzy akceptują hierarchiczny porządek, w którym każdy człowiek i rzecz ma swoje miejsce niewymagające głębszego wytłumaczenia. Z kolei jednostki w społeczeństwie o niskim dystansie władzy dążą do wyrównania i uzasadnienia podziału nierówności.
Kolektywizm vs. indywidualizm (wymiar niezależności i współzależności jednostki)	Kolektywizm jest właściwy społeczeństwom, w których ludzie od momentu swych narodzin należą do silnych i spójnych grup. Opowiada się za ścisłymi ramami/normami społecznymi, w których jednostka oczekuje od swoich krewnych, członków klanu i innych członków danej społeczności opieki w zamian za ślepą lojalność. Indywidualizm jest właściwy społeczeństwu, w których więzy między jednostkami są luźne i każdy ma na uwadze głównie siebie i swoją rodzinę. Opowiada się za preferencją dla luźnych ram społecznych, warunkujących zachowania ludzi, w których jednostki powinny założyć konieczność dbania o własne interesy i interesy swoich najbliższych.
Silne vs. słabe unikanie niepewności (sposób reakcji społeczeństwa na fakt upływu czasu i nieznajomość przyszłości – czy podejmuje ono próbę kontroli przyszłości lub przyjmuje ją taką, jaka ona będzie)	Unikanie niepewności jest stopniem, w jakim członkowie danej społeczności odczuwają uciążliwość związaną z niepewnością i niejednoznacznością jutra. Poczucie to prowadzi do wiary w rzeczy pewne i utrzymuje instytucje chroniące konformizm. Społeczności silnie unikające niepewności utrzymują sztywne kodeksy wierzeń i zachowań oraz nie tolerują odbiegających od norm osób, ich zachowań/działań. Niski poziom unikania niepewności staje się z kolei źródłem bardziej przyjaznej atmosfery, w której bardziej liczy się praktyka niż zasady oraz bardziej toleruje się odchylenia. Tak jak dystans władzy, tak i unikanie niepewności determinuje sposób, w jaki ludzie budują swoje instytucje i organizacje.
Męskość vs. kobiecość (sposób alokacji ról społecznych i płci)	Męskość oznacza preferowanie przez społeczność: indywidualnych osiągnięć, heroizmu, asertywności, pewności siebie i sukcesów materialnych. Z kolei kobiecość preferuje relacje, skromność, opiekę nad słabszymi oraz jakość życia.
Dynamizm konfucjański orientacja długookresowa vs. krótkookresowa	Orientacja krótkookresowa kładzie nacisk na: szacunek dla tradycji, spełnianie zobowiązań społecznych bez względu na koszty, dotrzymanie poglądów, niski poziom oszczędności, a zatem ograniczone finansowanie inwestycji, szybkie rezultaty, troskę o powierzchowność, pozory, skupienie się na prawdzie, a nie na cnotcie. Orientacja długookresowa skupia się na adaptacji tradycji i łączeniu jej z aktualnymi potrzebami i uwarunkowaniami, poszanowaniu i respektacji wobec zobowiązań społecznych w ramach wyznaczonych granic, gospodarnym i oszczędnym podejściu do zasobów, wyższym poziomie oszczędności, a przez to funduszy potrzebnych do finansowania inwestycji, wytrwałości w stopniowym osiąganiu założonych wyników, trosce o prawe podejście do życia.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [9, s. 61–260].

Tabela 3. Wymiary wartości kulturowych wg F. Trompenaarsa, Ch. Hampden-Turnera

Wymiar wartości kulturowych	Charakterystyka
Uniwersalizm vs. partykularyzm	W podmiocie gospodarczym funkcjonują niepisane i pisane zasady i reguły, a ich zbiór nigdy nie jest w stanie uwzględnić bogactwa pojawiających się w praktyce przypadków, choć np. ułatwia on proces integracji. W obszarze analizy tego wymiaru kulturowego bada się postawę respondentów wobec zastosowania zasad, przepisów, kodeksów i prawa do rozpatrzenia konkretnych zdarzeń lub oparcie tego procesu na zindywidualizowanym podejściu i uwzględnieniu ich wyjątkowości, niezależnie od funkcjonujących reguł.
Analiza vs. synteza	Menedżerowie funkcjonują bardziej skutecznie poddając analizie zjawiska i problemy, poprzez ich rozłożenie na elementy pierwsze, czy też łącząc je i budując na tej podstawie nowe schematy, relacje, szersze konteksty?
Indywidualizm vs. kolektywizm	Wpływ na sukces przedsiębiorstwa ma stopień wykorzystania indywidualnych możliwości jednostki, jej predyspozycji, uzdolnień, inicjatyw, energii, ale także dostosowanie się pracowników do potrzeb przedsiębiorstwa postrzeganego przez pryzmat danej zbiorowości, na której rzecz obiecali służyć jej wszyscy członkowie. Jest to także zagadnienie etyki, w tym preferowanych wartości – ocenianie roli jednostki, dostrzeganie roli pracy zespołowej.
Wewnątrzsterowność vs. zewnątrzsterowność	Elementem wymagającym wyjaśnienia jest kwestia, skąd wywodzą się cele, wytyczne i decyzje kształtujące działanie przedsiębiorstwa. Czy powstają w jego wnętrzu, wśród jego pracowników, czy też w środowisku zewnętrznym? Objasnieniem tego wymiaru kulturowego staje się poziom zdolności pogodzenia inspiracji wewnętrznych i zewnętrznych oraz umiejętność „wehłonicia” świata zewnętrznego, determinującego skuteczność i kompetentność działania.
Sekwencyjność vs. synchroniczność	O interpretacji tego wymiaru wartości kulturowych decyduje postrzeganie czasu i sposobu jego wykorzystania. Chodzi tu o umiejętność synchronizacji coraz szybszych procesów zachodzących w organizacjach, którymi mogą być np. przedsiębiorstwa. Ostatecznie można więc postawić pytanie, czy ważniejsze jest szybkie działanie w możliwie najkrótszym czasie, czy też synchronizacja wysiłków w celu zakończenia działania w sposób skoordynowany.
Osiąganie vs. mianowanie na stanowisko	Pozycja pracownika w przedsiębiorstwie może zależeć od tego, jakie są jego osiągnięcia i zaangażowanie, ale również od innych cech łączących się w przedsiębiorstwie, takich jak: staż, wiek, płeć, wykształcenie, zdolności czy też jego rola strategiczna.
Równość vs. hierarchia	Hipotetycznie do maksymalnego wysiłku w przedsiębiorstwie może skłonić egalitaryzm w traktowaniu pracowników lub akcentowanie hierarchii i autorytetów. Zatem czy ważniejsze jest traktowanie pracowników w sposób równy, czy też, z punktu widzenia efektywności organizacji, którą jest przedsiębiorstwo, lepiej podkreślać rolę hierarchii w ocenie i zarządzaniu ich pracą?

Źródło: opracowanie własne na podstawie [15, s. 15–20; 11, s. 43–45].

bowiązanie i harmonia vs. hierarchia i dominacja), które poprzez uzupełnienie Hofstedeńskiego zbioru wymiarów kultury służyły do analizy zagadnień międzynarodowej rachunkowości i finansów.

Podjęwając próbę podsumowania zagadnień dotyczących kultury i jej wymiarów omówionych w tej części artykułu, podkreślić należy, że zarówno kultura, jak i jej wymiary stają się czynnikiem kształtującym system społeczny, właściwy dla danego obszaru charakteryzowanego przez ich różnicowanie. Wpływ ten realizowany jest w strefie tworzenia i korygowania norm i wartości tego systemu, jak i modelowania zachowań jego elementów i interakcji zachodzących między nimi. Ponadto rozpoznanie wielorakości spojrzeń na kulturę i jej wymiarów daje nam możliwość poszerzenia pola percepcji rachunkowości traktowanej jako wytwór człowieka funkcjonującego w określonym środowisku kulturowym, a więc dostosowujący się do jego zindywidualizowanej charakterystyki.

3. Wartości kulturowe w rachunkowości

Przyjmując założenie o wpływie kultury i jej wymiarów na wartości społeczne oraz o środowiskowym charakterze rachunkowości, kształtowanej przez różnicowane elementy, takie jak np. czynniki polityczne, gospodarcze, geograficzne, historyczne, prawne, kulturowe, stajemy w obliczu nierozzerwalnego związku rysującego się pomiędzy rachunkowością i kulturą. Stwierdzenie to nabiera szczególnego znaczenia, gdy rachunkowość postrzegać będziemy nie tylko jako zbiór materialnych, fizycznych działań, ukierunkowanych na realizację przypisanych jej celów, lecz także jako twór aktywności człowieka oraz proces opiniowania, doradzania i wyborów decyzyjnych, ściśle podporządkowujących się czynnikom środowiskowym, a w nich i kulturze. Potwierdzeniem tej tezy stają się słowa M. Perery, który stwierdza [13, s. 42–43]: „...kulturę traktuje się jako jeden z ważniejszych czynników środowiskowych wpływających na krajowe systemy rachunkowości. Założenie to oparte jest na przesłance, zgodnie z którą rachunkowość postrzega się jako aktywność społeczno-techniczną, obejmującą człowieka jak i inne pozaosobowe zasoby i techniki oraz interakcje zachodzące między nimi. Choć techniczny aspekt rachunkowości jest słabiej niż aspekt ludzki zależny od kultury, to z tytułu ich wzajemnej korelacji rachunkowość nie może być wolna od jej wpływu”.

Znaczenie kultury w procesie formowania praktyki rachunkowości podkreślają także przez innych autorów. Na przykład G. Hofstede, osłabiając rolę nakazów technicznych w kształtowaniu zindywidualizowanych, krajowych praktyk rachunkowości, wskazuje ich ścisłą zależność kulturową, stwierdzając [10, s. 383] „...mniejsza część aktywności determinowana jest techniczną koniecznością, większą zaś rządzą wartości, a w ten sposób i kultura. Rachunkowość jest polem, na którym imperatywy techniczne są słabe. Te historyczne, oparte na konwencjach odgrywają większą rolę niż prawa natury. Jest więc logiczne, że reguły rachunkowości

i drogi, którymi ona podąża, zmieniają się wzdłuż granic kulturowych...”. Z kolei S. Lawrence, przyjmując zależność krajowych ram rachunkowości od zróżnicowanych kombinacji czynników politycznych, prawnych, ekonomicznych i kulturowych, tym ostatnim przypisuje najważniejsze znaczenie, pisząc [12, s. 5] „...kultura, która różnicuje środowisko społeczne, jest tym czynnikiem, który powinien być rozpatrywany jako dominujący w grupie pozostałych...”.

Oddziaływanie czynników kulturowych na krajowy system rachunkowości rodzi pytania dotyczące dwóch kwestii. Pierwsza z nich odnosi się do znaczenia poszczególnych wymiarów wartości kulturowych w kształtowaniu zindywidualizowanych modeli rachunkowości, druga zaś obejmuje potrzebę rozpoznania sposobu, w jaki wpływają one na ich praktykę. Odpowiedzi na tak postawione pytania mogą prowadzić do:

- oceny wpływu środowiska kulturowego na rozwój praktyk rachunkowości,
- zrozumienia różnic krajowych modeli rachunkowości oraz wyboru dróg ich redukowania,
- poprawy porównywalności ujawnień rachunkowych, szczególnie w obliczu postępujących procesów globalizacyjnych.

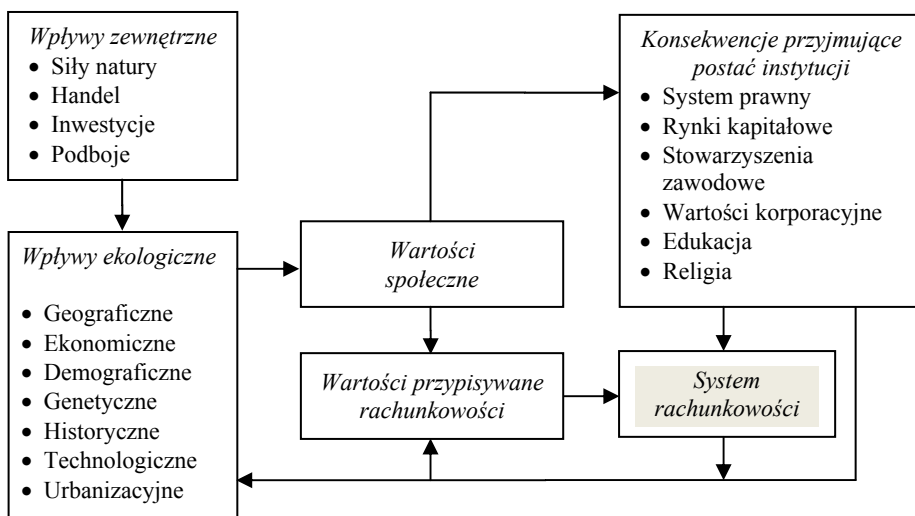
Poszukując związków wymiarów wartości kulturowych z praktyką rachunkowości, możemy posłużyć się modelem subkultury rachunkowości opracowanym przez S. Graya. Autor ten zaproponował koncepcję zidentyfikowania subkultury rachunkowości, pozostającej w ścisłej relacji z Hofstedowską koncepcją kultury narodowej oraz czynnikami ją kształtującymi, które wg niego są też determinantą zróżnicowania krajowych modeli rachunkowości (zob. rys. 2).

Rachunkowość, wg S. Graya, wraz z systemem wartości i postaw księgowych, stanowiąc pewną subkulturę funkcjonującą w ramach większego elementu, którym jest kultura narodowa, czerpie z niej określone wzorce. Stąd też związek między wartościami społecznymi, instytucjami i subkulturą rachunkowości, rozumianą jako zbiór wartości kulturowych jej przypisywanych, może służyć opisowi wpływu kultury na rachunkowość.

Podążając dalej tym tokiem rozumowania, S. Gray tworzy zbiór wartości przypisywanych subkulturze rachunkowości (zob. tab. 4) pozostający w zróżnicowanych związkach korelacyjnych z wymiarami wartości kulturowych G. Hofstede (zob. tab. 5)¹.

Ostatecznie zaproponowany przez S. Graya model wymiarów subkultury rachunkowości i ich związków z koncepcją kultury narodowej G. Hofstede pozwolił z jednej strony przedstawić relacje pomiędzy szeroko rozumianą kulturą a praktyką rachunkowości, z drugiej zaś zainicjować dyskusję i badania nad empiryczną weryfikacją jego założeń w zindywidualizowanych środowiskach kulturowych, w których funkcjonują krajowe systemy rachunkowości.

¹ Autor ten przyjmuje zarazem, że pomiar natężenia i wzajemnych zależności pomiędzy tymi wartościami pozwala klasyfikować systemy rachunkowości funkcjonujące w różnych regionach świata.



Rys. 2. Wartości społeczne i kulturowe a subkultura rachunkowości wg S. Graya

Źródło: [6, s. 7].

Tabela 4. Wartości subkultury rachunkowości wg S. Graya

Wartości subkultury rachunkowości	Charakterystyka
Profesjonalizm vs. kontrola prawna	Preferowanie indywidualnych, profesjonalnych ocen i utrzymywanie zawodowej samoregulacji, przeciwstawiane podporządkowaniu się ściśle określonym regulacjom prawnym i ustawowej kontroli.
Ujednolicenie vs. elastyczność	Preferowanie wprowadzenia zunifikowanych rozwiązań w rachunkowości przedsiębiorstw i ich ciągle stosowanie, przeciwstawiane elastyczności ich stosowania, będącej reakcją na zmieniające się uwarunkowania funkcjonowania indywidualnego podmiotu gospodarczego.
Konserwatyzm vs. optymizm	Preferowanie ostrożnego podejścia do pomiaru wartości, wychodzącego naprzeciw niepewności przyszłych zdarzeń, przeciwstawiane bardziej luźnym i ryzykownym sposobom wyceny, opartym na odejściu od kosztu historycznego.
Poufność vs. jawność	Preferowanie dyskrecji i ograniczeń w ujawnianiu informacji, kierowanych tylko do osób bezpośrednio zaangażowanych w zarządzanie podmiotem gospodarczym lub jego finansowanie, przeciwstawiane przejrzystemu, publicznie odpowiedzialnemu podejściu do zakresu informacji ujawnianych szerokiej grupie interesariuszy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6, s. 1–15].

Jest rzeczą naturalną, że koncepcja ta znalazła także swoich oponentów, podnoszących jej krytykę opartą m.in. na: negacji lub ograniczeniu wpływu czynników kulturowych na zindywidualizowanie krajowych modeli rachunkowości, sprzeczności teoretycznych hipotez korelacyjnych z praktyką funkcjonowania systemów ra-

Tabela 5. Relacja pomiędzy wartościami subkultury rachunkowości a wymiarami wartości kulturowych

Wymiary wartości kulturowych wg G. Hofstede	Wartości subkultury rachunkowości wg S. Graya			
	Profesjonalizm	Ujednolicenie	Konserwatyzm	Poufność
Dystans władzy	Słaba negatywna korelacja	Słaba pozytywna korelacja	Korelacja nieokreślona	Silna pozytywna korelacja
Unikanie niepewności	Silna negatywna korelacja	Silna pozytywna korelacja	Silna pozytywna korelacja	Silna pozytywna korelacja
Indywidualizm	Silna pozytywna korelacja	Silna negatywna korelacja	Słaba negatywna korelacja	Silna negatywna korelacja
Męskość	Korelacja nieokreślona	Korelacja nieokreślona	Słaba negatywna korelacja	Słaba negatywna korelacja
Orientacja długookresowa	Słaba negatywna korelacja	Korelacja nieokreślona	Słaba pozytywna korelacja	Słaba pozytywna korelacja

Źródło: [14, s. 49].

chunkowości czy też niemożności tworzenia pewnych uogólnień, determinowanej przez ograniczoną bazę porównawczą charakteryzującą wpływ kultury na techniczny wymiar rachunkowości². Niemniej jednak traktować ją należy jako próbę rozpoznania, opisu i praktycznego zastosowania relacji zachodzących między rachunkowością a kulturą.

4. Kulturowy model rozwoju rachunkowości

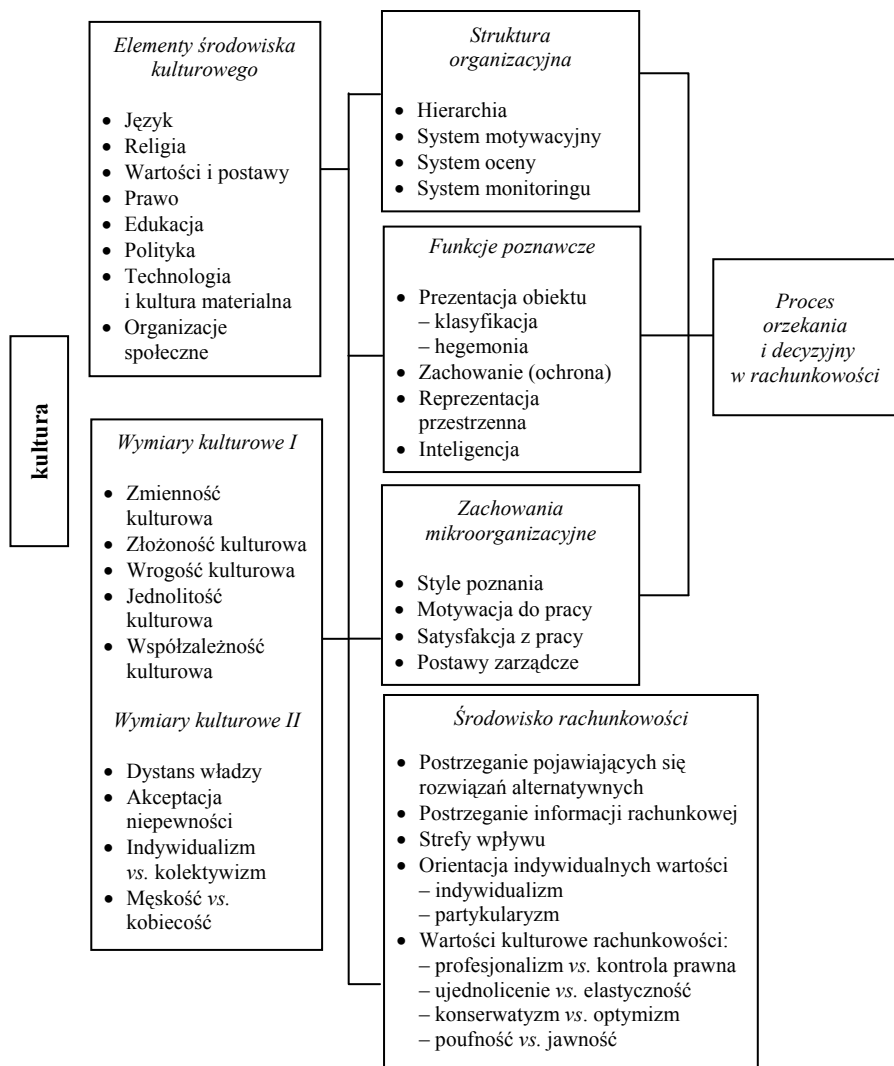
Podejmując próbę prezentacji kulturowego modelu rozwoju rachunkowości, możemy wykorzystać np. Grayowską koncepcję subkultury rachunkowości lub założenie o jej relatywizmie kulturowym.

W pierwszym przypadku łączymy kształt praktyki rachunkowości reprezentowanej przez takie elementy, jak: zwierzchnictwo, egzekwowanie, pomiar aktywów i zysków oraz ujawnianie informacji z odpowiednimi wymiarami subkultury rachunkowości, które wg S. Graya najbardziej znacząco wpływają na jej obraz. Rozwijając tę zależność, autor ów stwierdza, że praktyka rachunkowości w swym obszarze zwierzchnictwa i egzekucji w sposób najsilniejszy determinowana jest przez jej wartości kulturowe związane z poziomem profesjonalizmu i kontroli prawnej oraz ujednolicenia i elastyczności. Z kolei wymiary w postaci konserwatyizmu i poufności są wg S. Graya mocniej związane z praktykami pomiaru i zakresem ujawnień informacji. N. Baydoun i R. Willett wskazują, że ten ostatni związek odpowiada za wpływ społecznego wymiaru rachunkowości na techniczne lub fizyczne atrybuty raportów finansowych.

Bazując z kolei na idei relatywizmu kulturowego rachunkowości, która wg A. Belkaoui'ego [2, s. 29] „...odnosi się do potrzeby oceniania/osadzania każdego

² Szerzej w: [1, s. 82 i nast.].

zachowania w warunkach własnego wzorca, nie zaś w ramach innych kontekstów kulturowych. W rachunkowości relatywizm ten opiera się na podstawowym założeniu, iż koncepcja rachunkowości w danym kraju jest wyjątkowa, tak jak wyjątkowe są jego cechy kulturowe. Stąd też badanie kwestii kulturowych, międzykulturowych oraz ich wpływu na rachunkowość mają zasadnicze znaczenie dla zrozumienia czynników kształtujących narodowe różnice w rachunkowości...”, możemy zaprezentować model rozwoju rachunkowości odpowiadający powyższej koncepcji (zob. rys. 3).



Rys. 3. Relatywizm kulturowy rachunkowości wg A. Belkaoui’ego

Źródło: [2, s. 4].

Jak widać w tym wypadku, kultura, poprzez swoje wymiary i komponenty, podporządkowuje sobie proces orzekania i decydowania w rachunkowości, kształtując jej zindywidualizowane środowisko. Efekt ten uzyskiwany jest dzięki bezpośrednio oddziaływaniu na struktury organizacyjne, mikroorganizacyjne zachowania i funkcje poznawcze jednostek funkcjonujących w danym kręgu kulturowym. Stąd też kulturę z jej przejawami można traktować jako czynnik determinujący aktualny obraz oraz zmiany rozwojowe zachodzące w krajowym systemie rachunkowości.

5. Wnioski

Podsumowując rozważania prowadzone w treści tego artykułu, formułuje się dwa wnioski o różnym poziomie czynionych uogólnień.

Wniosek pierwszy – rachunkowość jako wytwór człowieka i środowiska, w którym on żyje, podporządkowuje się w swej teorii i praktyce wyzwaniom definiowanym przez historię, teraźniejszość i przyszłość właściwą dla wszystkich uwarunkowań jej rozwoju, przyjmujących postać czynników politycznych, gospodarczych, geograficznych, prawnych, społecznych czy kulturowych. Ważne jest, aby dostrzegać wielorakość elementów kształtujących zindywidualizowane charakterystyki krajowych systemów rachunkowości funkcjonujących w różnych regionach świata. Takie spojrzenie powinno (zdaniem autora tego artykułu) pozwolić na traktowanie rachunkowości jako zróżnicowanego modelu percepcji otaczającego świata, dostosowującego się do środowiska, w którym przychodzi mu realizować swe cele. Istotne jest także, by mieć świadomość, że rozpoznanie determinant definiujących zindywidualizowany, krajowy model rachunkowości, właściwy dla państw funkcjonujących w różnych regionach świata, daje, a przynajmniej dać powinno, podstawę do [18, s. 15]:

- zrozumienia złożonych uwarunkowań praktyk rachunkowości oraz czynników kształtujących krajowe relacje rachunkowości;
- dostarczania informacji użytecznych w procesie rozwiązywania problemów rachunkowości o wymiarze globalnym (np. ocena perspektyw i uwarunkowań ponadnarodowej harmonizacji rachunkowości);
- pomocy szkoleniowej niesionej księgowym i audytorom funkcjonującym w środowisku wielonarodowych korporacji;
- możliwości rozpoznania, zrozumienia i przeciwdziałania problemom napotykanym przez kraje rozwijające się w toku rozwoju ich krajowych modeli rachunkowości w świetle doświadczeń płynących z analiz krajowych systemów rachunkowości właściwych dla rozwiniętych gospodarek.

Wniosek drugi – traktowanie kultury i jej wymiarów jako czynnika formującego specyfikę systemu rachunkowości oraz jego praktykę ma swoje uzasadnienie w roli przypisywanej cechom kulturowym w procesie definiowania norm i wartości społecznych, odbijających się w systemie pomiaru i ujawnień rachunkowych. Normy te, poprzez swoje oddziaływanie na człowieka będącego członkiem grupy społecznej, decydują o każdym wymiarze jego aktywności, a więc i o tym związanym z postrzeganiem otoczenia przez pryzmat metod, narzędzi i języka właściwych dla rachunko-

wości. Stąd też można przyjąć założenie o: bliskim związku kultury i rachunkowości oraz znaczeniu wartości kulturowych w kształtowaniu jej zindywidualizowanych, krajowych modeli.

Literatura

- [1] Baydoun N., Willett R., *Cultural Relevance of Western Accounting Systems in Developing Countries*, Abacus 1995, vol. 31, no. 1.
- [2] Belkaoui A., *International Accounting Issues and Solutions*, Quorum Books, Westport–Connecticut–London 1985.
- [3] Blekaoui A., *Cultural Shaping of Accounting*, Quorum Books, Westport 1995.
- [4] Ding Y., Jeanjean T., Stolovy H., *Why do National GAAP Differ from IAS? The Role of Culture*, "The International Journal of Accounting" 2005, vol. 40.
- [5] Doupnik T., Tsakumis G., *A Critical Review of Test of Gray's Theory of Cultural Relevance and Suggestions for Future Research*, "Journal of Accounting Literature" 2004, vol. 23.
- [6] Gray S., *Towards a Theory of Culture Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, Abacus 1988.
- [7] Kroeber A., Kluckhohn C., *Culture. A Critical Review of Concepts and Definitions*, Vintage Books, New York 1952.
- [8] Hofstede G., *Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values*, Sage Publication, London 1980.
- [9] Hofstede G., *Kultury i organizacje*, PWE, Warszawa 2000.
- [10] Hofstede G., *Culture's consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations*, Sage Publication, London 2001.
- [11] Jasiński R., *Profil kulturowe a rozwój gospodarczy*, OWPW, Wrocław 2007.
- [12] Lawrence S., *International Accounting*, International Thomson Business Press, London 1996.
- [13] Perera M., *Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting*, "The International Journal of Accounting" 1989, vol. 24.
- [14] Radebaugh L., Gray S., *International Accounting an Multinational Enterprises*, 5th Edition, Wiley, New York 2001.
- [15] Trompenaars F., Hampden-Turner Ch., *Siedem kultur kapitalizmu. USA, Japonia, Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Szwecja, Holandia*, OEOPWP, Kraków 2006.
- [16] Schwartz S., Bardi A., *Influences of Adaptation to Communist Role on Value Priorities in Eastern Europe*, *Political Psychology* 1997, vol. 18.
- [17] Schwartz S., *Beyond Individualism/Collectivism: New Cultural Dimensions of Values*, [in:] U. Kim, H. Triandis, C. Kagitcibası, *Individualism and collectivism: Theory, method and applications*, Choi C. & Yoon G., Sage 1994.
- [18] Zhang G., *Environmental Factors in China's Financial Accounting Development since 1949*, *CHERC-Publication Series Erasmus University Rotterdam*, Rotterdam 2005.

CULTURE VS. ACCOUNTING

Summary: The objective of the hereby article is an attempt to present diversified relations occurring between accounting and culture which follow the concept of cultural determinism and relativism in accounting. The implementation of this task is based on the presentation of problems referring to: the concept of culture and its dimensions, characteristics of cultural values in accounting and also cultural model of accounting.