

Jacek Adamek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

CZYNNIKI KSZTAŁTUJĄCE ZRÓŻNICOWANIE KRAJOWYCH MODELI RACHUNKOWOŚCI W ŚWIETLE BADAŃ LITERATUROWYCH

Streszczenie: Rachunkowość, jako nauka społeczna, kształtowana jest przez środowisko, w którym przychodzi jej realizować swe zadania. Rozmaitość systemów rachunkowości oraz modeli jej rozwoju staje się pochodną różnorodnych czynników o charakterze historycznym, ekonomicznym, politycznym czy kulturowym, determinujących z jednej strony jej kształt operacyjny, z drugiej zaś wyzwania stawiane przed nią przez praktykę. Celem artykułu jest próba ukazania szerokiego spektrum czynników kształtujących odmienność krajowych modeli rachunkowości oraz prezentacja zróżnicowanych typologii tych elementów. Ujęte w treści artykułu rozważania opierają się na studiach literatury poświęconej powyższej problematyce.

Słowa kluczowe: systemy rachunkowości, czynniki kształtujące, klasyfikacja.

1. Wstęp

Aby procesowi zrozumienia różnic pomiędzy krajowymi systemami rachunkowości nadać cechę racjonalności, należy uwzględnić w nim uwarunkowania kształtujące przeszłość, teraźniejszość i przyszłość modelu rachunkowości, właściwego dla środowiska, w którym on funkcjonuje. Podejmowane od wielu lat próby zdefiniowania czynników, z powodu których obserwujemy odmienność krajowych systemów rachunkowości, można podporządkować m.in. wyzwaniom, definiowanym w obszarze (zob. [26, 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, na jakie natrafiają kraje rozwijające się w procesie rozwoju ich krajowych modeli rachunkowości w świetle doświadczeń płynących z analiz krajowych systemów rachunkowości właściwych dla rozwiniętych gospodarek.

Mając na uwadze powyższe przesłanki, formułuje się cel artykułu, którym jest próba ukazania szerokiego spektrum czynników kształtujących odmienność krajowych modeli rachunkowości oraz prezentacja zróżnicowanych typologii tych elementów.

Ujęte w treści artykułu rozważania opierają się na studiach literatury poświęconej powyższej problematyce oraz przyjmują założenie, zgodnie z którym rachunkowość w znacznym stopniu jest produktem swego środowiska, jest przez nie kształtowana, odbijając i wzmacniając jego cechy¹.

2. Czynniki kształtujące krajowe modele rachunkowości – założenia wstępne

Próba scharakteryzowania czynników determinujących zróżnicowanie systemów rachunkowości musi, zdaniem autora, uwzględnić rozstrzygnięcia dotyczące dwóch zagadnień:

- pierwsze łączy problem wyróżnienia, zinterpretowania i zastosowania odpowiedniego podejścia do klasyfikowania przyczyn tej odmienności,
- drugie dotyczy kwestii rozłączności lub wspólnoty wyodrębnionych czynników, rozpatrywanej z punktu widzenia ich wpływu na zindywidualizowany, krajowy kształt analizowanego modelu rachunkowości.

Jeśli skoncentrujemy się na zastosowanym podejściu do klasyfikowania źródeł odmienności krajowych systemów rachunkowości, spotykamy się z dużym zróżnicowaniem podstaw klasyfikacyjnych opartych na sposobie i zakresie dokonywanych podziałów.

Dla przykładu, S. Surdykowska w opracowaniu *Rachunkowość międzynarodowa* wskazuje, że zakres zagadnień branych pod uwagę przy wyjaśnianiu różnic między systemami rachunkowości oraz ich klasyfikacjami opartymi na tym rozpoznaniu pozwala na wyróżnienie trzech podstawowych podejść. Należą do nich [24, s. 45]:

1. „Syntetyczne ujęcie różnic między systemami rachunkowości i odwoływanie się raczej do wyobraźni i wiedzy czytelnika przy prezentowaniu cech tych systemów w wybranych krajach, aniżeli szczegółowe ich wyjaśnianie;

2. Wyodrębnienie głównych czynników, które traktowane są jako przyczyny tych różnic, i ich analiza;

3. Prezentowanie rozważań dotyczących szerokiego kręgu zagadnień (ze szczególnym uwzględnieniem dziedzictwa kulturowego), które wiążą się z przyczynami różnic w systemach rachunkowości, łącznie z wynikami badań tego problemu o historycznym już znaczeniu...”

Odmienne podejście do analizy czynników różnicujących krajowe modele rachunkowości zastosowali autorzy publikacji *Rachunkowość międzynarodowa* pod red. K. Winiarskiej. Według nich poszukiwanie źródeł odmienności tych systemów

¹ Podobne stwierdzenia odnajdziemy m.in. w: [22, s. 46; 21, s. 25; 23, s. 1-3].

winno być realizowane na dwóch różnych poziomach: poziomie kulturowym oraz poziomie cech środowiska gospodarczego systemu rachunkowości [25, s. 31]. Zdaniem autora tego artykułu płaszczyzny owe i przypisane im charakterystyki można traktować jako kolejną formułę procesu typologizacji czynników determinujących szczegółowe cechy systemów rachunkowości opisywanych w tym opracowaniu.

Analiza światowej literatury dotyczącej klasyfikacji międzynarodowych systemów rachunkowości i czynników je różnicujących pozwala sformułować pewne uogólnienie, wskazujące, że wykorzystuje się do tego celu dwa przeciwstawne podejścia: dedukcyjne i indukcyjne.

I tak, zwolennicy podejścia dedukcyjnego podejmują próbę identyfikacji czynników środowiskowych decydujących o rozwoju rachunkowości, łącząc je ze zróżnicowanymi determinantami opisującymi przestrzeń, w której kształtuje się i funkcjonuje rachunkowość. Z kolei podejście indukcyjne opiera się na założeniu, że poprzez wyodrębnienie i analizę zindywidualizowanych, jednostkowych praktyk rachunkowości uzyskuje się możliwość identyfikacji jej wzorców, właściwych dla krajów o podobnych modelach rachunkowości. Za przykład zastosowania podejścia dedukcyjnego mogą służyć prace F. Choia i G. Muellera, natomiast podejście indukcyjne reprezentowane jest np. przez R. Naira i G. Wernera lub badania prowadzone przez Price Waterhouse w latach 1973-1979².

Autorowi tego artykułu bliższe jest podejście dedukcyjne, które poprzez identyfikację czynników środowiskowych determinujących kształt krajowego modelu rachunkowości umożliwia budowę pewnych uogólnień, opartych na przyjętych charakterystykach tworzących otoczenie, w którym ów model się rozwija.

Kolejne rozstrzygnięcie dotyczy wspólnego lub rozłącznego traktowania czynników determinujących krajowy model rachunkowości oraz roli tych elementów, rozpatrywanej z punktu widzenia ich wpływu na zindywidualizowanie jego kształtu i cech. Przykładem wielorakości podejść do tego zagadnienia jest próba wyjaśniania różnic pomiędzy krajowymi systemami rachunkowości, oparta na:

- prezentacji szerokiego spektrum determinant oddziałujących na rachunkowość, wiązanych np. z jej środowiskiem ekonomicznym, prawnym, społecznym, politycznym, lub
- założeniu o dominującym wpływie jednego czynnika (np. źródła pochodzenia kapitału finansującego działalność przedsiębiorstw) lub ujednocionej grupy czynników (np. tworzących i opisujących przestrzeń kulturową, w której formuje się specyficzne cechy analizowanego modelu rachunkowości).

Ilustrację wykorzystania szerokiego wachlarza czynników w analizie kształtu krajowego modelu rachunkowości odnajdujemy m.in. w pracach J. Aarpena i H. Ra-debaugha, A. Belkaouiego, M. Iqbala, A. Melchera i A. Elmallaha, T. Doupnika i H. Perery³. Opozycją do takiego postrzegania źródeł różnic modeli rachunkowości są prace np. G. Muellera, H. Gernona i G. Meeka czy S. Graya, skupiające się na do-

² Szerzej zob.: [7; 21; 18, s. 426-450; 2 za 11, s. 42].

³ Szerzej zob.: [1; 5; 14; 9].

minacji jednego czynnika lub jednolitej grupy czynników w procesie różnicowania krajowych systemów rachunkowości⁴.

Próba prezentacji elementów kształtujących zindywidualizowane modele rachunkowości podjęta w dalszej części tego opracowania opiera się na przeświadczeniu o ich zróżnicowaniu i różnorodnych powiązaniach, stających się wypadkową np. środowiska gospodarczego, politycznego, społecznego, prawnego, kulturowego, technicznego, w których modele te funkcjonują.

3. Typologia czynników kształtujących krajowe modele rachunkowości

Prezentację elementów determinujących krajowy system rachunkowości rozpoczyna przedstawienie modelu czterech wzorców rozwoju rachunkowości, zaproponowanego przez G. Muellera (zob. tab. 1). Autor ten, wskazując, iż rachunkowość i kierunek jej ewolucji determinowane są przez różnorodne, jednostkowe czynniki społeczne, prawne i ekonomiczne, stwierdza także, że zróżnicowanie środowisk, w których rachunkowość się rozwija, warunkuje zróżnicowanie jej struktur. Stąd też zasady rachunkowości funkcjonujące w danym kraju nie mogą być w sposób automatyczny i bezkrytyczny wprowadzane w życie w innym państwie, gdyż nie podporządkowują się specyficznym, zindywidualizowanym warunkom kształtującym środowisko ich funkcjonowania.

Tabela 1. Wzorce rozwoju rachunkowości według G. Muellera

Wzorzec	Charakterystyka
Podejście makroekonomiczne	<ul style="list-style-type: none"> bliskie powiązanie i podporządkowanie rachunkowości krajowej polityce gospodarczej; podejście to eksploruje wiele dotychczas niewykorzystywanych obszarów zainteresowania rachunkowości, takich jak rachunkowość społecznej odpowiedzialności biznesu, rachunkowość zasobów ludzkich, sprawozdawczość i audyt „społecznego sumienia firm”
Podejście mikroekonomiczne	<ul style="list-style-type: none"> rachunkowość postrzegana jest jako gałąź polityki ekonomicznej, a jej orientacja skupia się na pojedynczym podmiocie gospodarczym. Gospodarki zorientowane rynkowo traktują to podejście jako spuściznę zachodniej myśli ekonomicznej i jej tradycyjnej orientacji mikroekonomicznej. Rachunkowość odgrywa służebną rolę wobec przedsiębiorczości i przedsiębiorstwa
Rachunkowość jako niezależna dyscyplina	<ul style="list-style-type: none"> traktowanie rachunkowości jako niezależnej dyscypliny naukowej, postrzeganej przez pryzmat realizowanych przez nią funkcji usługowych. Nie wymaga ona żadnego wsparcia konceptualnego ze strony takich dyscyplin jak ekonomia, gdyż służy głównie biznesowi
Rachunkowość ujednolicona	<ul style="list-style-type: none"> postrzeganie rachunkowości jako skutecznego środka administracji i kontroli sprawowanej przez rząd nad biznesem

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [16, s. 1-2; 7, s. 41-44].

⁴ Szerzej zob.: [17; 12, s. 1-15].

Rozwijając koncepcję wzorców rozwoju rachunkowości, G. Mueller i F. Choi tworzą listę czynników środowiskowych, w sposób bezpośredni determinujących i kształtujących ten rozwój, opartą na przyjętej przez nich tezie, zgodnie z którą ewolucja krajowych modeli rachunkowości – obserwowana w różnych regionach świata i przyjmująca różne oblicza – kreowana jest przez czynniki nierachunkowe. Do ich zbioru autorzy ci zaliczają [7, s. 41-44]: a) system prawny, b) system polityczny, c) naturę własności w biznesie, d) różnice w złożoności i wielkości przedsiębiorstw, e) klimat społeczny, f) poziom rozwoju przedsiębiorstw, g) stopień prawnej instytucjonalizacji biznesu, h) obecność wyspecjalizowanych norm prawnych rachunkowości, i) szybkość pojawiania się i adaptowania innowacji w biznesie, j) fazę i poziom rozwoju gospodarczego, k) czynniki wzrostu występujące w gospodarce, l) status edukacji oraz organizacji zawodowych księgowych.

Mueller i Choi, badając także przesłanki rozwoju rachunkowości międzynarodowej – rozumianej przez nich jako „poszerzenie ogólnego celu wewnątrz krajowo zorientowanej rachunkowości w najszerszym tego słowa znaczeniu o: 1) międzynarodową analizę porównawczą, 2) unikalne problemy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, występujące w wielonarodowych transakcjach gospodarczych oraz formach biznesowych firm wielonarodowych, 3) potrzeby informacyjne rynków finansowych, 4) harmonizację różnorodności standardów stosowanych w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w świecie, drogą politycznych, organizacyjnych i profesjonalnych działań skierowanych na ustalenie tych standardów...” [8, s. 12; za 24, s. 38-39] – wyodrębniają czynniki, dla których znajomość zasad jednej, krajowo zorientowanej rachunkowości jest niewystarczająca, ograniczając możliwość śledzenia i zrozumienia zmian zachodzących w rachunkowości międzynarodowej. Do uwarunkowań tych autorzy zaliczają m.in. [24, s. 48-49]:

- międzynarodowe powiązania gospodarcze oraz łączącą się z nimi konieczność tzw. globalnego myślenia na szczeblu lokalnym,
- wzajemną zależność ekonomiczną poszczególnych państw,
- rozwój korporacji ponadnarodowych i globalizację rynków kapitałowych,
- możliwość zwiększenia dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej poza granicami własnego państwa,
- nienadążanie teorii ekonomii za dynamicznymi zmianami życia gospodarczego,
- umiędzynarodowienie rynku menadżerów,
- konieczność zmiany orientacji znawców rachunkowości z orientacji krajowej na globalną,
- utrudnienia w porównywalności wskaźników finansowych tworzonych na gruncie różnych systemów rachunkowości,
- brak jednolitego języka biznesu, do miana którego aspiruje rachunkowość, a co za tym idzie – zapotrzebowanie na umiędzynarodowienie standardów rachunkowości, zmniejszających różnice pomiędzy krajowo zorientowanymi systemami rachunkowości.

Analizując powyższe czynniki, można stwierdzić, że z jednej strony, tworzą one zbiór wyzwań determinujących kierunek i kształt rozwoju rachunkowości, z drugiej zaś, są opisem pewnej przestrzeni i środowiska, w którym proces ten jest realizowany.

Kolejnym zwolennikiem podejścia dedukcyjnego, opartego na wieloczynnikowej analizie zmiennych determinujących kształt krajowego modelu rachunkowości, jest C. Nobes [19, s. 1-19]. Autor ten, rozwijając muellerowską koncepcję wzorców rozwoju rachunkowości, zaproponował wyodrębnienie mikro- i makroekonomicznych wyróżników charakteryzujących praktyki pomiaru rachunkowego w rozwiniętych gospodarkach świata. W ramach orientacji mikroekonomicznej wskazał na modele rachunkowości determinowane praktyką biznesu i ich pragmatycznym pochodzeniem, przeciwstawiając im wzorce kształtowane przez teorię, ekonomię i gospodarkę. Z kolei biorąc pod uwagę wyróżniki makroekonomiczne, oparł zróżnicowanie krajowych systemów rachunkowości na przeciwstawieniu sobie ich dwóch orientacji: prawno-podatkowo-rządowej i rządowo-gospodarczej. Ostatecznie odnosząc się do międzynarodowych różnic krajowych modeli rachunkowości, wyszczególnił osiem czynników determinujących tę odmienność, zaliczając do nich:

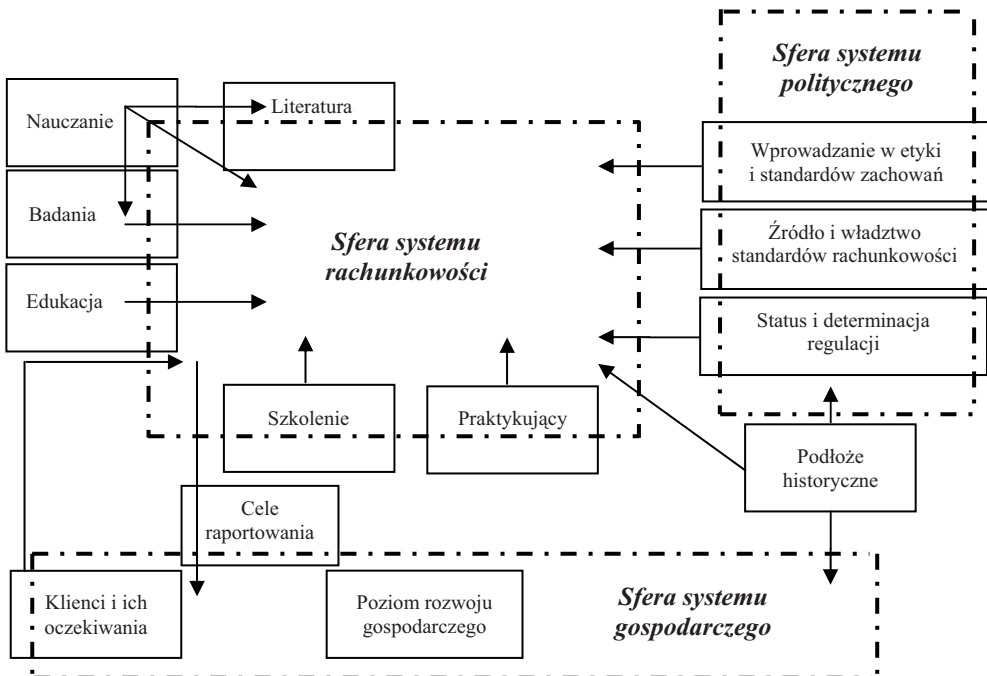
- system prawny,
- wiodących dostawców źródeł finansowania,
- system podatkowy,
- profesjonalizowanie zawodu księgowych,
- historyczne poziomy inflacji,
- stan teorii,
- kulturę,
- wydarzenia historyczne.

Bardzo szerokie spektrum czynników kształtujących różnice w krajowych modelach rachunkowości znajduje także swoje odbicie w pracach L. Radebaugha i S. Graya. Podejście tych autorów do problematyki klasyfikacji modeli rachunkowości, a także czynników je różnicujących opiera się na założeniu, że poprawne rozpoznanie uwarunkowań odmienności krajowych systemów rachunkowości może być punktem wyjścia do ograniczenia liczby możliwych rozwiązań, funkcjonujących w praktyce przedsiębiorstw różnych krajów świata⁵. Przyjmując tę podstawę, L. Radebaugh i S. Gray wskazali następujące czynniki kształtujące środowisko rachunkowości [22, s. 48]: formę własności przedsiębiorstwa, rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej, poziom rozwoju rynków kapitałowych, system podatkowy, siłę grupy zawodowej skupionej wokół rachunkowości, badania dotyczące rachunkowości i poziom edukacji rachunkowej, system polityczny, klimat społeczny, poziom wzrostu i rozwoju ekonomicznego, inflację, system prawny, regulacje dotyczące rachunkowości, kulturę oraz grupę determinant międzynarodowych. Autorzy ci stwierdzili, że wpływ wymienionych czynników staje się funkcją zarówno miej-

⁵ Zob. [24, s. 51].

sca, jak i czasu, oraz dostrzegli wzrost znaczenia czynników o charakterze międzynarodowym czy regionalnym⁶.

Podobne podejście do klasyfikacji wyróżników krajowych modeli rachunkowości odnajdujemy również w raporcie American Accounting Association (AAA), w którym skupiono się na analizie zróżnicowania i porównaniu modeli rachunkowości wykorzystywanych przez podmioty gospodarcze funkcjonujące w różnych państwach świata, tworzących bazę do poszukiwania najlepszych rozwiązań w procesie kształtowania pożądanego środowiska rozwoju rachunkowości (zob. rys. 1). W opracowaniu tym za podstawowe parametry charakteryzujące specyfikę krajowych praktyk rachunkowości przyjęto [3, s. 97]: system polityczny, poziom rozwoju gospodarczego, cele, dla których realizowane jest raportowanie finansowe, źródła i władztwo przypisywane standardom rachunkowości, edukację i szkolenia księgowych oraz licencjonowanie zawodu księgowego, stosowanie etyki i opis standardów zachowań klientów.



Rys. 1. Czynniki różnicujące postać krajowych modeli rachunkowości według AAA

Źródło: [3, s. 103].

Zaprezentowane powyżej klasyfikacje czynników determinujących zróżnicowanie krajowych systemów rachunkowości opierały się zarówno na podejściu deduk-

⁶ Zob. [22, s. 49].

cyjnym oraz indukcyjnym, jak i na założeniu, że nie wskazuje się jednej, najsilniej oddziałującej determinanty, gdyż wszystkie poprzez wzajemne relacje tworzą przestrzeń, w której kształtuje się zindywidualizowany, krajowy model rachunkowości.

W opozycji do takiego podejścia znajduje się formuła postrzegania rachunkowości właściwej danemu państwu w świetle profilowania jej przez jeden, najistotniejszy wyróżnik czy ich jednolitą grupę. Podejście takie odnajdujemy np. w teorii relatywizmu kulturowego rachunkowości, a także w założeniu, że cechy środowiska gospodarczego stanowią najważniejszy czynnik determinujący zmiany w krajowych modelach rachunkowości.

Dla przykładu, G. Mueller, H. Gernon i G. Meek, dostrzegając znaczenie uwarunkowań politycznych, ekonomicznych, prawnych, kulturowych i edukacyjnych w kształtowaniu zindywidualizowanego, krajowego modelu rachunkowości, podnoszą równocześnie, iż w grupie tych determinant najważniejsza – z punktu widzenia tego wpływu – jest cecha charakteryzująca źródło pochodzenia kapitału przedsiębiorstwa. Autorzy ci w procesie analizy i formułowania cech krajowego systemu rachunkowości poszukują odpowiedzi na pytania, dzięki którym charakteryzują jego atrybuty. Do kwestii, które ich zdaniem powinny zostać rozstrzygnięte, należą [17, s. 7-75; za 24, s. 63]:

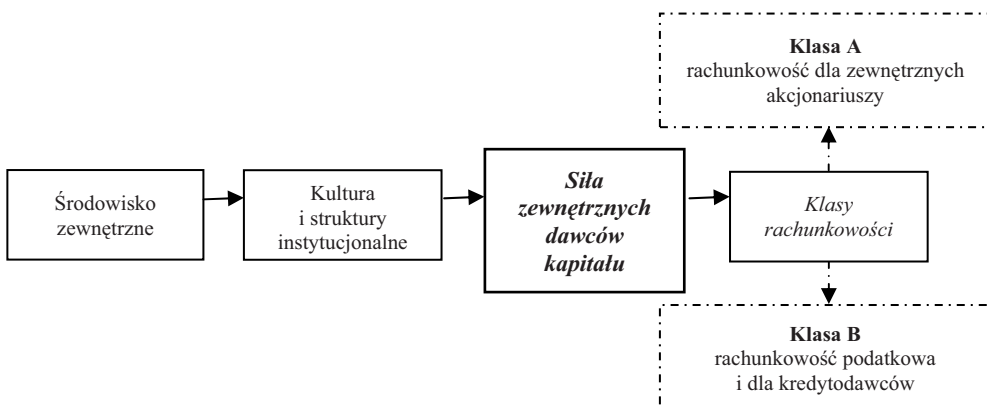
- charakterystyka inwestorów i kredytodawców (kim są, jak liczna jest ich grupa, jak silne są związki między nimi a przedsiębiorstwem),
- charakterystyka poziomu rozwoju krajowego rynku papierów wartościowych (głównie akcji i obligacji) oraz jego związków z międzynarodowymi rynkami finansowymi,
- stopień rozwoju gospodarczego państwa, którego model rachunkowości podlega analizie, a także poziom wolności w prowadzeniu działalności gospodarczej na jego terenie,
- historyczne uwarunkowania wpływu zagranicy na kształt krajowego systemu rachunkowości.

Pozyskanie odpowiedzi na powyższe pytania pozwoliło autorom dokonać podziału systemów rachunkowości finansowej na cztery modele: brytyjsko-amerykański, kontynentalny, południowoamerykański i model rachunkowości właściwy dla gospodarek mieszanych.

Bardzo podobne podejście odnajdujemy u C. Nobesa. W opracowaniu *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting* wskazuje on, iż literatura tematu oferuje charakterystyki wielu przyczyn determinujących międzynarodowe zróżnicowanie systemów rachunkowości, lecz brak jest w niej teorii łączących te czynniki⁷. Podejmując próbę udowodnienia słabości

⁷ C. Nobes wymienia tu: naturę własności przedsiębiorstwa, system finansowy, wpływy kolonialne, zbrojne najazdy, podatki, inflację, poziom edukacji, wiek oraz siłę uzawodowienia profesji księgowych, poziom rozwoju gospodarczego, system prawny, kulturę, historię, geografie, język, wpływ teorii, system polityczny, klimat społeczny, religię; zob. [20, s. 162-163].

modeli rozwoju rachunkowości opartych na oddziaływaniu cech kulturowych (wymiar subkultury rachunkowości) – model S. Graya i instytucjonalnych (tj. systemu prawnego, rynku kapitałowego, podatków, poziomu inflacji, edukacji i rozwoju gospodarczego) – model T. Doupnika i S. Saltera wskazuje, że najistotniejszym czynnikiem różnicującym systemy rachunkowości jest siła lub słabość zewnętrznych dostawców kapitałów, finansujących działalność przedsiębiorstwa. Dzięki takiej podstawie porównań Nobes buduje model przyczyn zróżnicowania klas rachunkowości ukazany na rysunku 2.



Rys. 2. Prosty model przyczyn różnic w rachunkowości międzynarodowej

Źródło: [20, s. 177-178].

Ostatnim z omawianych w tym artykule czynników kształtujących krajowy system rachunkowości jest kultura, której wpływ na standardy i praktyki rachunkowości trudno przecenić. Studia nad kulturą, jej składowymi oraz oddziaływaniem na system ujawnień rachunkowych stały się domeną badawczą wielu autorów, zwracających uwagę na znaczenie tego czynnika w procesie charakteryzowania zindywidualizowanych, krajowych systemów rachunkowości. Badania te opierały się na stwierdzeniu G. Hofstede'a [13, s. 2], że „rachunkowość jest polem, na którym imperatywy techniczne są osłabiane i konwencje historyczne są bardziej istotne niż prawa natury, ...a systemy rachunkowości różnią się między sobą wzdłuż linii kultury...”, albo były zgodne z tezą A. Belkaoui i R. Picura [6, s. 119], że „przyjmując determinizm kulturowy w rachunkowości, zakładamy, że różne grupy kulturowe tworzą różne systemy wiedzy, poznania i intra- lub interkulturowej komunikacji...”.

Przy definiowaniu kulturowej zależności rachunkowości ważne staje się m.in. poszukiwanie odpowiedzi na pytanie: który z aspektów kultury kształtuje zindywidualizowaną, krajową praktykę rachunkowości oraz w jaki sposób ten wpływ jest realizowany? Jedną z teorii dotyczących tej fundamentalnej kwestii może być model subkultury rachunkowości S. Graya, oparty na hofstede'owskiej koncepcji wy-

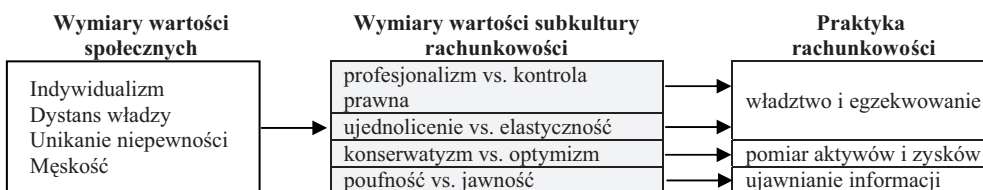
miarów wartości kulturowych. Gray, formułując tezę o funkcjonowaniu subkultury rachunkowości będącej elementem kultury narodowej, wskazuje, iż rachunkowość kształtowana jest przez zbiór czterech wartości, wywodzących się ze studiów nad jej teorią i praktyką (zob. tab. 2). Przyjmuje także, że pomiar natężenia i wzajemnych zależności pomiędzy tymi wartościami pozwala klasyfikować systemy rachunkowości funkcjonujące w różnych regionach świata.

Tabela 2. Wartości subkultury rachunkowości według 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: [12, s. 1-15].

Ostatecznie, opierając się na własnych badaniach empirycznych, Gray proponuje również model relacji pomiędzy wartościami społecznymi, wartościami subkultury rachunkowości oraz praktyką rachunkowości (zob. rys. 3), który w sposób bezpośredni prezentuje związki rachunkowości z kulturą.



Rys. 3. Relacje pomiędzy wartościami społecznymi, wartościami rachunkowości i praktyka rachunkowości według S. Graya

Źródło: [12, s. 8-11; 4, s. 67-92].

Tabela 3. Czynniki kształtujące krajowy model rachunkowości – przegląd

Autor	Czynnik															
	forma własności przedsiębiorstwa, jego typ	rodzaj prowadzonej działalności	poziom rozwoju rynków kapitałowych	system podatkowy	siła grupy zawodowej	poziom edukacji	system polityczny	poziom wzrostu i rozwoju	inflacja	system prawny	regulacje rachunkowości	kultura	determinanty międzynarodowe	klimat społeczny	system ekonomiczny	Inne
F. Choi, G. Mueller	x	x			x	x	x	x		x	x			x		a
C. Nobes				x	x				x	x		x				b
L. Radebaugh, S. Gray	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x		-
AAA						x	x	x			x					c
A. Belkaoui				x			x			x		x			x	d
S. Gray												x				e
J. Aarpen, L. Radebaugh						x	x	x		x		x		x		f
T. Douppnik, H. Perera				x			x		x	x					x	-
M. Iqbal, T. Melcher						x	x			x		x			x	g
G. Mueller, H. Gernon i in.						x	x		x			x	x		x	h
S.M. Saudagaran	X		x	x	x	x			x		x		x			i
T. Douppnik, S. Salter			x	x		x		x	x	x		x				j
K. Winiarska (red.)				x		x				x		x				k
B. Jaggi, P.Y. Low			x							x		x				l

a) poziom rozwoju przedsiębiorstw, stopień prawnej instytucjonalizacji biznesu, szybkość pojawiania się i adaptowania innowacji w biznesie, czynniki wzrostu występujące w gospodarce; b) główne źródła finansowania, stan teorii, wydarzenia historyczne; c) cele, dla których realizowane jest raportowanie finansowe, szkolenia i licencjonowanie zawodu księgowego, stosowanie etyki i standardów zachowań, klienci; d) relatywizm demograficzny; e) wartości subkultury rachunkowości: profesjonalizm vs. ustawowa kontrola, jednolitość vs. elastyczność, konserwatyzm vs. optymizm, poufność vs. jawność; f) czynniki środowiska gospodarczego; g) religia; h) źródło pochodzenia kapitału finansującego działalność, wielkość i poziom złożoności przedsiębiorstw; i) system raportowania finansowego, funkcjonujące ramy konceptualne rachunkowości; j) w ramach cech kulturowych autorzy ci opierają się na hofstede'owskich wymiarach kulturowych: indywidualizmie, dystansie władzy, męskości i skłonności do unikania niepewności; k) dominująca forma finansowania przedsiębiorstw; l) rozmiar prowadzonej działalności, poziom zadłużenia, umiędzynarodowienie działalności.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [8, s. 39-40; 22, s. 48 i n.; 3, s. 97; 5, s. 29-48; 12, s. 8-11; 1, s. 13 i n.; 9, s. 31-34; 14, s. 20; 17, s. 10-15; 23, s. 3-7; 11, s. 189-207; 25, s. 34-35; 15, s. 497-504].

Podsumowaniem rozważań prowadzonych w tej części artykułu jest tabela 3., w której ujęto literaturowy przegląd czynników kształtujących krajowy system rachunkowości. Z uwagi na pewne uproszczenia nazwy wyodrębnionych determinant oddziałujących na zindywidualizowany system rachunkowości – zawarte w tytule tabeli – mogą nie pokrywać się z treścią sformułowaną przez poszczególnych autorów. Niemniej jednak przyjęto, że nazwy podane w zestawieniu odpowiadają ogólnemu znaczeniu tych czynników.

4. Podsumowanie

Analiza literatury na temat czynników determinujących kształt zindywidualizowanych systemów rachunkowości funkcjonujących w różnych regionach świata pozwala na sformułowanie kilku wniosków.

Po pierwsze, rachunkowość jako nauka społeczna kształtowana jest przez środowisko, w którym funkcjonuje, odbijając i wzmacniając jego cechy. Krajowy, zindywidualizowany system rachunkowości staje się pochodną różnorodnych uwarunkowań historycznych, gospodarczych, politycznych czy kulturowych, a wyznaczniki te można traktować także jako jego atrybuty, charakteryzujące specyficzne środowisko, w którym przychodzi mu wypełniać powierzone zadania.

Po drugie, studia literaturowe dają możliwość odnalezienia wielu pozycji potwierdzających lub odrzucających znaczenie zindywidualizowanych czynników środowiskowych wpływających na kształt krajowej praktyki rachunkowości, wraz z ich różnorodnymi klasyfikacjami. Niemniej jednak odczuwalny jest brak empirycznych badań charakteryzujących ich współzależność, wyjaśniającą odmienność krajowych modeli rachunkowości formowanych przez rozmaite determinanty środowiskowe.

Po trzecie, wszystkim badaniom nad problematyką czynników środowiskowych kształtujących systemy rachunkowości funkcjonujące w różnych regionach świata przyświeca wiązka celów, obejmująca m.in. wyzwania w obszarach: zrozumienia złożonych uwarunkowań praktyk rachunkowości, dostarczania informacji użytecznych w procesie rozwiązywania problemów rachunkowości o wymiarze globalnym, edukacji księgowych i audytorów funkcjonujących w środowisku wielonarodowych korporacji oraz rozpoznania, zrozumienia i przeciwdziałania problemom napotykanym przez kraje rozwijające się w procesie rozwoju ich krajowych modeli rachunkowości, w świetle doświadczeń płynących z analiz krajowych systemów rachunkowości właściwych dla rozwiniętych gospodarek.

Literatura

- [1] Aarpen J., Radebaugh H., *International Accounting and Multinational Enterprises*, John Wiley & Sons Inc., New York 1985.
- [2] *Accounting principles and reporting practices: A survey in 38 countries*, Price Waterhouse, London 1973.

- [3] *American Accounting Association 1975-1976. Committee on International Accounting Operations and Education – committee Reports*, “The Accounting Review” 1977, vol. 52.
- [4] Baydoun N., Willett R., *Cultural Relevance of Western Accounting Systems in Developing Countries*, “Abacus” 1995, vol. 31, nr 1.
- [5] Belkaoui A., *International Accounting Issues and Solutions*, Quorum Books, Westport, Connecticut, London 1985.
- [6] Belkaoui A., Picur R., *Cultural determinism and perception of accounting concepts*, “The International Journal of Accounting” 1991, vol. 26.
- [7] Choi F., Mueller G., *International Accounting*, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1984.
- [8] Choi F., Mueller G., *International Accounting*, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1992.
- [9] Douplik T., Perera H., *International Accounting*, McGraw-Hill International Edition, Singapore 2009.
- [10] Douplik T., Salter S., *External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development*, “International Journal of Accounting” 1995, nr 3.
- [11] Douplik T., Salter S., *An Empirical Test of a Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices*, “Journal of International Business Studies” 1993, vol. 24, nr 1.
- [12] Gray S., *Towards a theory of Culture Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, “Abacus” 1988, March.
- [13] Hofstede G., *The Culture Context of Accounting*, Plenary Session Papers and Discussants Comments from 1986 Annual Meeting of the American Accounting Association, American Accounting Association, Sarasota 1987.
- [14] Iqbal Z., Melcher T., Elmallah A., *International Accounting, A global Perspective*, Thomson Publishing Company, Cincinnati 1997.
- [15] Jaggi B., Low P.Y., *Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures*, “The International Journal of Accounting” 2000, vol. 35, nr 4.
- [16] Mueller G., *International Accounting*, The Macmillan Company, New York 1967.
- [17] Mueller G., Gernon H., Meek G., *Accounting – An International Perspective*, Irwin, London–San Francisco–Kuala Lumpur–Johannesburg 1997.
- [18] Nair R., Werner G., *The Impact of Disclosure and measurement Practices on International Accounting Classifications*, “Accounting Review” 1980, vol. VL, nr 3.
- [19] Nobes C., *A judgmental international classification of financial reporting practice*, “Journal of Business Finance & Accounting” 1983, vol. 10, nr 1.
- [20] Nobes C., *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting*, “Abacus” 1998, vol. 34.
- [21] Nobes Ch., Parker R., *Comparative International Accounting*, FT Prentice Hall, Harlow 2008.
- [22] Radebaugh L., Gray S., *International accounting and Multinational Enterprises*, John Wiley & Sons Inc., New York 1997.
- [23] Saudagaran S.M., *International Accounting A User Perspective*, CCH Wolters Kluwer business, Chicago 2009.
- [24] Surdykowska S., *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków 1999.
- [25] Winiarska K., *Rachunkowość międzynarodowa*, ODDK, Gdańsk 2009.
- [26] Zhang G., *Environmental Factors in China’s Financial Accounting Development since 1949*, CHERC-Publication Series Erasmus University Rotterdam, Rotterdam 2005.

FACTORS INFLUENCING THE DIVERSITY OF NATIONAL ACCOUNTING MODELS BASED ON LITERATURE STUDIES

Summary: Accounting, as social science, is influenced by the environment in which it carries out its tasks. The diversity of accounting systems, as well as its development models, is the derivative of different factors of historical, economic, political or cultural nature determining, on the one hand, its operational structure and on the other the challenges put forward before accounting by real life practice. The objective of the hereby article is an attempt to illustrate the broad spectrum of factors influencing the diversity of national accounting models and also the presentation of such components diversified typology. The discussion constituting the article content is based on analysing literature referring to these problems.

Key words: accounting systems, shaping factors, classification.