

**Celina Bójkzuk**

## **EWOLUCJA RACHUNKOWOŚCI CHIŃSKIEJ NA TLE CZYNNIKÓW KULTUROWYCH DETERMINUJĄCYCH JEJ ROZWÓJ**

**Słowa kluczowe:** Chiny, księgowość, rachunkowość, kulturowe uwarunkowania rachunkowości.

## **THE EVOLUTION OF ECCOUNTING IN CHINA AGAINST THE BACKGROUND OF CULTURAL FACTORS THAT DETERMINE ITS DEVELOPMENT**

**Keywords:** China, bookkeeping, accounting, culture determinants of accounting.

### **Wstęp**

Rachunkowość jest językiem biznesu, a niektórzy naukowcy mówią nawet, że międzynarodowym językiem biznesu, który umożliwia porozumiewanie się wszystkich uczestników życia gospodarczego, przede wszystkim dzięki procesowi harmonizacji i standaryzacji. Niemniej jednak krajowe systemy rachunkowości są ściśle uzależnione od czynników środowiskowych, które w sposób bezpośredni determinują ich kształt i wpływają na ich zmiany. Wszelkie badania naukowe prowadzone w zakresie charakterystyki tych czynników i ich wpływu na kształt rachunkowości w danym kraju mają na celu zrozumienie złożonych uwarunkowań praktyk rachunkowości, dostarczenia informacji użytecznych w procesie rozwiązywania problemów rachunkowości o wymiarze globalnym, edukacji księgowych i audytorów funkcjonujących w środowisku wielonarodowych korporacji.

Wśród badań w zakresie czynników środowiskowych coraz częściej pojawiają się te, które dotyczą kultury jako jednego z czynników, który najbardziej różni kraje między sobą. Zatem wpływy kulturowe są kluczem do zrozumienia zakresu krajowego system rachunkowości.

Dobitnym przykładem wpływu kultury na system ujawnień rachunkowych oraz odwzorowania w tym systemie cech środowiska kulturowego jest rachunkowość chińska. Chiny, jako jedna z pierwszych wysoce rozwiniętych cywilizacji, w porównaniu do tzw. cywilizacji zachodniej, mogą się poszczycić długą i barwną historią rachunkowości, sięgającą 3000 lat wstecz. Jest to przykład ukazujący podporządkowanie rachunkowości od najdawniejszych czasów wyzwaniom, stawianym przed nią przez społeczeństwo funkcjonujące zgodnie z przyjętymi normami, zwyczajami i relacjami.

Celem niniejszego opracowania jest próba prezentacji czynników wpływających na kształt rachunkowości Kraju Środka oraz prezentacja zmian w rachunkowości chińskiej na przestrzeni wieków na ich tle.

## 1. Czynniki determinujące kształt rachunkowości

Od dziesięcioleci wielu naukowców zajmuje się badaniem czynników, które pozwalają wyjaśnić odmienne ukształtowanie się w poszczególnych krajach koncepcji zasad rachunkowości mających wpływ zarówno na pomiar majątku, zobowiązań oraz wyniku w sprawozdaniu finansowym, jak i zakres ujawnianych w nim informacji [Koleśnik 2010, s. 105].

Analizując literaturę przedmiotu i badania naukowe można zauważyć dwa podejścia do klasyfikowania czynników wpływających na kształt rachunkowości: podejście dedukcyjne i podejście indukcyjne. W podejściu dedukcyjnym, którego przedstawicielami są G.G. Mueller, Ch. Nobes czy F. Choi zwraca się uwagę na uwarunkowania i czynniki środowiska mające wpływ na system rachunkowości stosowany w danym kraju, natomiast w podejściu indukcyjnym, prezentowanym przez W. G. Frank'a, R. D. Nair'a [Juchewicz 2011, s. 342] czy też badania prowadzone przez Price Waterhouse w latach 1973–79 [Adamek 2012.3, s. 9], wskazuje się, że charakterystyka systemów rachunkowości opiera się na praktyce rachunkowości danego kraju [Juchewicz 2011, s. 342].

G. Mueller i F. Choi utworzyli listę czynników środowiskowych, które wg nich w sposób bezpośredni determinują i kształtują rozwój koncepcji rachunkowości. Do tych czynników zaliczyli: system prawny i polityczny, naturę własności w biznesie, różnice w złożoności i wielkości przedsiębiorstw, klimat społeczny, poziom rozwoju przedsiębiorstw, stopień prawnej instytucjonalizacji biznesu, obecność wyspecjalizowanych norm prawnych rachunkowości, szybkość pojawiania się i adaptowania innowacji w biznesie, fazę i poziom rozwoju gospodarczego, występujące czynniki wzrostu w gospodarce, status edukacji oraz organizacji zawodowych księgowych [Adamek 2012.3, s. 11]. C. Nobes i R. Parker wyróżnili siedem głównych czynników oddziałujących na system rachunkowości: systemy prawne, źródła finansowania działalności przedsiębiorstw, systemy podatkowe, profesję księgowych, inflację, stan teorii oraz wydarzenia historyczne. Natomiast S. Lawrence dokonał podziału czynników wpływających na model rachunkowości w danym kraju na: kulturowe, prawne i ekonomiczne [Juchewicz 2015, s. 191]. Warto także przytoczyć czynniki, które jako determinujące rozwój systemów rachunkowości wymienia S. J. Gray. Są to: czynniki zewnętrzne (siły przyrody, handel, inwestycje), czynniki ekologiczne, czynniki geograficzne, ekonomiczne, demograficzne, historyczne, technologiczne, urbanizacyjne oraz czynniki związane z ukształtowaniem się określonych instytucji: system prawny, wartość korupcji, rynki kapitałowe, stowarzyszenia zawodowe, edukacja i religia [Juchewicz 2015, s. 192].

Aktualnie, w czasach trwającego procesu harmonizacji standardów rachunkowości, coraz częściej podkreśla się wagę czynników kulturowych mają-



cych wpływ na kształtowanie rachunkowości w danym kraju. G. Hofstede wskazuje na ścisłą zależność pomiędzy rachunkowością a kulturą stwierdzając: „mniejsza część aktywów determinowana jest techniczną koniecznością, większą zaś rządzi 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” [Adamek 2012.3, s.28]. G. Hofstede zdefiniował początkowo cztery wartości kulturowe mające wpływ na kształtowanie się systemów rachunkowości w poszczególnym państwach: dystans do władzy, indywidualizm i kolektywizm, męskość i kobiecość oraz unikanie niepewności, a w toku prowadzonych prac zdefiniował jeszcze piąty wymiar wartości kulturowych – orientację długo i krótkoterminową [Hofstede 2011, s. 46]. Kolejne badania przy wykorzystaniu wyżej wymienionych cech kulturowych przeprowadził S. J. Gray. Uważał on, że wymienione cechy mają istotny wpływ na rachunkowość danego kraju, na proces tworzenia prawa bilansowego, jego praktycznego zastosowania czy też interpretowania informacji wynikających ze sprawozdań finansowych [Koleśnik 2010, s. 111]. W toku swych prac stworzył zbiór wartości<sup>1</sup>: profesjonalizm, ujednolicenie, konserwatyzm i poufność, a następnie zestawiał je z hofstedowskimi wymiarami kultury. Badając powyższe relacje wskazał m.in., że indywidualizm i podejście do unikania niepewności to najważniejsze z wymiarów wartości kulturowych wpływających na subkulturę rachunkowości<sup>2</sup>.

Podsumowując tę część opracowania, można stwierdzić, że zasady i reguły rachunkowości stosowane w danym kraju są uwarunkowane wieloma różnymi czynnikami wynikającymi z systemu ekonomicznego, społecznego, prawnego czy edukacyjnego kształtowanego w nim przez lata.

## 2. Historia rachunkowości w Chinach

Badania naukowców stwierdzają, że historia chińskiej rachunkowości może, podobnie jak rachunkowość starożytnego Egiptu, sięgać trzech tysięcy lat. Pierwotnie została ona opracowana dla zarządzania i ochrony majątku zgromadzonego w procesie produkcji.

Na okres 200–1500 p.n.e. przypada w Chinach czas przekształcania społeczności z prymitywnej do niewolniczej. Funkcjonowały wówczas pierwotne zapisy, obejmujące dane dotyczące zgromadzonych przez władców dóbr i po-

---

<sup>1</sup> Szerzej wartości te zostały omówione w punkcie 3 niniejszego opracowania

<sup>2</sup> Pojęcie subkultury przyjęte przez S. Gray'a tłumaczone jest w następujący sposób: „słowo kultura jest zarezerwowane dla społeczeństwa jako całości, podczas gdy „subkultura” używane jest na poziomie organizacji, zawodu lub rodziny. Choć stopień integracji kulturowej pomiędzy społeczeństwami jest różny wiele subkultur w obrębie danego społeczeństwa podziela wspólne charakterystyki różniące je od innych subkultur” [Adamek 2012.3, s. 29].



równywanie ich między sobą. Można zatem uznać, że rachunkowość miała swój początek w tych właśnie zapisach. W kolejnych okresach (około 1500 r.p.n.e) postać dokonywanych zapisów stała się bardziej złożona. Oprócz spisu majątku dokonywano także zapisów dotyczących ilości dóbr rozdawanych urzędnikom czy też oferowanych bogom i przodkom w postaci zwierząt lub innych nagród. Był to również czas opanowania systemu dziesiętnego i stosowania liczb dochodzących do wielkość 30.000 [Cigdem, Sinan 2007, s. 18].

Lata 1100–771 p.n.e to czas panowania Dynastii Zhou. Wraz z rozwojem rolnictwa rosły roczne korzyści osiągane z plonów zatem ich spis i kalkulacja stawały się trudniejsze niż we wcześniejszych okresach [Cigdem, Sinan 2007, s. 18]. Tym czasom przypisuje się powstanie **modelu księgowości trójfilarowej**, który jest traktowany jako historycznie pierwsza, sformalizowana i usystematyzowana metodyka księgowego ujęcia zdarzeń gospodarczych [Adamek 2012.2, s. 61]. Podstawowym równaniem wykorzystywanym w tej metodzie księgowości, potocznie zwanej Ru-Chu, była formuła oparta na zależności [Cigdem, Sinan 2007, s. 18]:

$$\begin{aligned} & \text{Ru (wpływ dochodów)} \\ & - \text{Chu (płatność wydatków)} \\ & = \text{Yu (aktualne zasoby)} \end{aligned}$$

Metoda Ru-Chu będąc formą tzw. księgowości pojedynczej była modelem sekwencyjnym, umożliwiającym ustalenie i śledzenie zmian w majątku królewskim. Jako tak zwana księgowość rządowa, zainicjowała historyczny rozwój chińskich formuł zapisu księgowego i stała się podwaliną budowy jej modeli wykorzystywanych w rejestracji zdarzeń gospodarczych inicjowanych i dotyczących sektora prywatnego. Była też ona najdłużej wykorzystywaną metodą księgowości, używaną do około 1100 roku n.e., a więc blisko 2000 lat” [Adamek 2012.2, s. 62].

Kolejnym etapem w historycznym rozwoju księgowości w Chinach było przekształcenie Modelu księgowości trójfilarowej w **model księgowości czterofilarowej**. Model ten po raz pierwszy został zastosowany w okresie Dynastii Tang (618–907) a sporą popularnością cieszył się w czasie panowania dynastii Song (960–1279), Ming (1368–1644) oraz Qing (1644–1911). Był standardem księgowego zapisu zdarzeń gospodarczych w ujęciu państwowym oraz prywatnym [Cigdem, Sinan 2007, s. 20]. Wagę tego modelu dla kształtowania rozwoju modelu pomiaru i ujawnień rachunkowych podkreśla J. Adamek [2012.3] pisząc „Księgowość czterofilarowa, poprzez ujęcie właściwych dla tej formuły zdarzeń i stanów gospodarczych traktowana jest jako bardzo istotny element rozwoju chińskiego modelu pomiaru i ujawnień rachunkowych, odbijający w swej treści i założeniach zmiany zachodzące w środowisku, w którym przyszło mu realizować swe cele”.



Metoda czterokolumnowa, ostatnia z formuł wykorzystujących tzw. ideę księgowości pojedynczej, jest opisywana formułą opartą na następującej zależności [Cigdem, Sinan 2007, s. 19]:

$$\begin{aligned} & \text{Jinguang (saldo otwarcia)} \\ & + \text{Xinshou (nowe wpływy)} \\ & - \text{Kaichu (płatności wydatków)} \\ & = \text{Shizai (saldo zamknięcia)} \end{aligned}$$

Dalszy rozwój gospodarczy Chin, wzrost aktywności gospodarczej kupców, rozwój banków i lombardów, zastosowanie finansowania zwrotnego jako wsparcia działalności gospodarczej i realizacji potrzeb państwa wiązały się z koniecznością rejestracji coraz bardziej skomplikowanych transakcji dokonywanych pomiędzy stronami obrotu gospodarczego. Ta potrzeba wymusiła pojawienie się kolejnego modelu księgowości – **Księgowość Bramy Smoka** [Adamek 2012.3, s. 106]. Model ten powstał na przełomie XV i XVI wieku, i był pierwszą formą podwójnej księgowości. Nie mniej jednak metody podwójnego zapisu nie były w Chinach powszechnie stosowane aż do XIX wieku [Cigdem, Sinan 2007, s. 19].

Podstawową cechą Księgowości Bramy Smoka jest formułowanie następującej zależności:

$$\begin{aligned} & \text{Jin (wpływy)} - \text{Jiao (wydatki)} \\ & = \text{Cun (aktywa)} - \text{Gai (kapitał właściciela i zobowiązania)} \end{aligned}$$

oraz ujmowanie każdej operacji gospodarczej w ujęciu dualnym, powodując tym samym zmiany w kategoriach znajdujących się po przeciwnych stronach opisanej zależności [Cigdem, Sinan 2007, s. 19].

Kolejnym ważnym wydarzeniem w rozwoju chińskiej rachunkowości było powstanie **Księgowości Shou-Fu**, XIX-sto wiecznego modelu, który jest rozwinięciem modelu Bramy Smoka i w niektórych sektorach gospodarki miał zastosowanie aż do 1990 roku. Był to bardziej zaawansowany system, oparty na tzw. formule czterech stóp, istotą którego była rejestracja zdarzeń gospodarczych gotówkowych i bezgotówkowych na dwóch korespondujących ze sobą kontach w dziennikach lub księgach głównych. System ten pozwalał na kalkulację zysków i strat oraz prezentację aktywów i roszczeń do nich. Efektem końcowym zastosowania księgowości Shou-Fu była możliwość przygotowania dwóch sprawozdań [Cigdem, Sinan 2007, s. 19]: Cai Xian Jie Ce (rachunek zysków i strat) oraz Cun Chu Jie Ce (bilans).

Następny milowy krok w zmianach rachunkowości chińskiej wiąże się z dużymi zmianami w funkcjonowaniu gospodarki w Kraju Środka. Tradycyjny dla rachunkowości europejskiej **model księgowości podwójnej** pojawia się bowiem w Chinach po zakończeniu Pierwszej Wojny Opiumowej, tj po 1840 r,



czyli w okresie zmian zamkniętej, feudalnej i autarkicznej gospodarki Chin w gospodarkę otwierającą się na świat, bazującą już nie tylko na rolnictwie, ale i na przemyśle, handlu oraz działaniu szybko rozwijających się instytucji finansowych [Adamek 2012.1, s. 9]. To otwarcie Chin na zachód wiąże się z przejściem zachodniej formuły księgowości podwójnej. Początkowo została ona zastosowana w podmiotach i instytucjach kontrolowanych i zarządzanych zgodnie z wzorcami zachodnimi, takich jak urzędy państwowe, bank narodowy, kolej, poczta, a następnie została także zaadoptowana do sektora przemysłowego i biznesu prywatnego [Adamek 2012.3, s. 107]. **Pierwszy etap** wykorzystywania w Chinach podsystemu ewidencyjnego rachunkowości opartego na modelu księgowości podwójnej, właściwej dla kultury zachodniej zbiega się z okresem implementacji społeczno-politycznej i gospodarczej idei socjalizmu i komunizmu (1949–1963)[Adamek 2012.1, s. 9].

Kiedy w 1949 roku utworzono Chińską Republikę Ludową zastosowano system rachunkowości zaczerpnięty od Związku Radzieckiego – tzw. Ujednolicony System Rachunkowości, który to został zaprojektowany przede wszystkim jako narzędzie informacji, planowania i kontroli dla chińskiego rządu [Lee, Walker, Zeng 2013, s. 8]. Jak precyzuje Adamek [2012.3, s. 153]: „model ten opierał się na ujednoliconych regulacjach właściwych dla każdej z wyodrębnionych branż przemysłu i wykorzystywał szczegółowe normy rachunkowości, odnoszone do pomiaru i ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych wraz z ich ujęciem w procesie ustalania zobowiązań podatkowych”. Kiedy nastąpił czas upadku idei wielkiego skoku Mao Zedonga oraz zaostrzenia relacji chińsko-sowieckich Kraj Środka stał się zwolennikiem samowystarczalności i samodzielności, której wyrazem było poszukiwanie przez teoretyków i praktyków rachunkowości nowego systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych. Jak przytacza Adamek [2012.1, s. 12]: „W 1963 r w jednym z branżowych chińskich periodyków, w odpowiedzi na krytykę zachodniej formuły księgowości podwójnej, ukazał się artykuł wskazujący na możliwość praktycznej implementacji tzw. **księgowości wzrostów i spadków**, opartej na obserwacji ruchu i roszczeń. Pozycja ta wyznaczyła historyczny początek wykorzystania owej metodyki w krajowym systemie rachunkowości.” W 1964 roku Ministerstwo Handlu wprowadziło pilotażowy program, mający na celu wdrożenie tzw. księgowości zmniejszeń i zwiększeń w praktykę gospodarczą, a po dwóch latach jego realizacji wydało dokument opisujący metodykę przejścia ze stosowanej dotychczas formuły księgowości podwójnej na formułę opisującą ruch roszczeń i zasobów gospodarczych. Nowa formuła opierała się na 5 podstawowych założeniach [Adamek 2012.2, s. 64]:

1. oparcie na teorii przepływu funduszy jako zapisu operacji gospodarczych rozpatrywanej z perspektywy źródeł i wykorzystania funduszy;
2. konta w Księdze głównej są podzielone na zbiory kont Funduszy posiadanych i wykorzystanych z wewnętrznym ich uszczegółowieniem;



3. zapis w dzienniku opiera się na wykorzystaniu chińskich znaków wskazujących jednocześnie na rodzaj transakcji (zwiększenie/zmniejszenie funduszy), pozwalając jednocześnie zdefiniować także jej wewnętrzną treść;
4. zasada zapisu: zwiększenie funduszy jest ujmowane, gdy transakcja wiąże się z napływem aktywów lub zobowiązań, a zmniejszenie funduszy łączy się z księgowym ujęciem wpływu zasobów gospodarczych lub zmniejszeniem zobowiązań;

Powstały cztery typy transakcji i zapisu księgowego:

- I. równoległe zwiększenie funduszy posiadanych i wykorzystywanych,
  - II. równoległe ich zmniejszenie,
  - III. równoległe zmniejszenie i zwiększenie pomiędzy kategoriami ujmowanymi w ramach zbioru kont księgi głównej odnoszących się do funduszy wykorzystanych,
  - IV. równoległe zmniejszenie i zwiększenie pomiędzy kategoriami ujmowanymi w ramach zbioru kont Księgi głównej odnoszonych po Funduszy posiadanych.
5. formuła zamknięcia ksiąg rachunkowych opiera się na równaniu:

$$\begin{aligned} & \text{Bilans początkowy} + \text{Suma zwiększeń} - \text{Suma zmniejszeń} \\ & = \text{Bilans zamknięcia} \end{aligned}$$

System ten przestał spełniać przypisane mu funkcje kiedy na początku lat osiemdziesiątych ubiegłego wieku przyjęto politykę „otwartych dni” i pojawił się dynamiczny rozwój gospodarczy Chin oraz chińskich przedsiębiorstw a boom inwestycyjny spowodował wzrost liczby zagranicznych podmiotów gospodarczych, funkcjonujących na chińskim rynku w sposób samodzielny lub jako joint-venture. Model oparty o tzw. księgowość zmniejszeń i zwiększeń przestał być adekwatny do wyzwań, jakie przed rachunkowością formułuje model ekonomiczny orientujący się na rynek. Od tego okresu można datować powrót w chińską przestrzeń rachunkowości **tradycyjnego modelu księgowości podwójnej i drugi etap** jego historycznej ewaluacji. Rząd Kraju Środka, mając na względzie rozwój własności prywatnej oraz inwestycji zagranicznych, zaczął stopniowo wprowadzać zmiany oparte na wykorzystaniu i adoptowaniu anglo-amerykańskich zasad rachunkowości w regulacjach kształtujących model pomiaru i ujawnień rachunkowych stosowany przez spółki joint venture [Lee, Walker, Zeng 2013, s. 8]. Efektem tych zmian było utworzenie w 1985 r. tzw. Regulacji Rachunkowości dla Spółek Joint Venture, zastępującej sztywny i szczegółowy Ujednolicony System Rachunkowości [Adamek 2012.3, s. 153].

Rozpoczęcie procesu standaryzacji z przepisami międzynarodowymi stało się faktem. Kolejnym ważnym krokiem w tym kierunku było powołanie do życia pierwszego chińskiego standardu rachunkowości w grudniu 1992 roku. Był



to tzw. Podstawowy Standard Rachunkowości dla Przedsiębiorstw przygotowany i opublikowany przez Ministerstwo Finansów. Jego konstrukcja opierała się na doświadczeniach IASC i FASB, wskazując jednoznacznie na wykorzystanie ponadnarodowych doświadczeń w procesie przygotowywania narodowych regulacji rachunkowości. Treść tego dokumentu wypełniała funkcję ram conceptualnych, w obszarze których dokonano budowy krajowych standardów rachunkowości, zbliżających się swymi rozwiązaniami do rozwiązań stosowanych w krajach anglo-amerykańskich” [Adamek 2012.3, s. 153].

W kolejnych latach Ministerstwo Finansów podjęło prace mające na celu przygotowanie kolejnych Krajowych Standardów Rachunkowości. Do końca 2001 roku opublikowano 16 standardów, a kolejne prace zakończyły się 15 lutego 2006 roku, kiedy to chińskie Ministerstwo Finansów ogłosiło wydanie nowego zestawu standardów rachunkowości – Chińskich Standardów Rachunkowości dla Podmiotów Gospodarczych, który zawiera Standard podstawowy i 38 Standardów szczegółowych. Tym samym Ujednolicony System Rachunkowości przestał istnieć. Nowe regulacje w znaczący sposób zbliżyły normy krajowe do międzynarodowych, chiński model pomiaru i ujawnień rachunkowych ukierunkował się na rolę informacyjną dla interesariuszy właściwym gospodarce rynkowej. Było to więc istotnym działaniem w kierunku rozwoju chińskiej gospodarki i jej miejsca na rynkach kapitałowych świata [Lee, Walker, Zeng 2013, s. 9].

Proces pełnej zbieżności Chińskich Standardów Rachunkowości dla Podmiotów Gospodarczych z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości zgodnie z dokumentem wydanym przez Ministerstwo Finansów w 2006 roku zakończył się w 2011 roku.

Aktualnie wśród naukowców i badaczy dużym zainteresowaniem cieszą się badania w zakresie pomiaru jakości sprawozdań finansowych, przed i po dostosowaniu standardów chińskich do międzynarodowych. Przejrzystość sprawozdań finansowych jest niezmiernie istotna z punktów widzenia zewnętrznych inwestorów. Badania takie przeprowadzone zostały przez ACCA w 2013 roku i jednoznacznie pokazują, że jakość sprawozdań finansowych, ich przejrzystość znacznie się poprawiła, ale zmiana ta w większym stopniu dotyczy tych firm, w których zapotrzebowanie na kapitał zagraniczny jest większe. Oznacza to, że konwergencja standardów i ich stosowanie jest wciąż trwającym procesem. Zatem przestrzeń do różnego rodzaju badań na tym tle jest wciąż otwarta i niezmiernie ciekawa.

### **3. Uwarunkowania kulturowe rachunkowości Kraju Środka**

Oddziaływanie czynnika kulturowego jest istotne i widoczne w całym, ponad trzy tysiącletnim okresie rozwoju rachunkowości Kraju Środka. W odniesieniu do wpływu na kształtowanie rachunkowości można kulturę chińską podzielić na dwie części: tradycyjną oraz nowoczesną. Nowoczesna tworzona jest w świetle idei socjalizmu i jej struktur. Wśród tradycyjnych determinant





S.Cigdem i A.Sinan wyróżnili konfucjanizm, koncepcję Yin i Yang, Feng Shui oraz buddyzm. Zgodnie z ich opinią czynniki te warunkowały rachunkowość w takich obszarach jak: metodyka prowadzenia ksiąg rachunkowych, informacje księgowo, regulacje rachunkowości, zawód księgowego oraz relacje pomiędzy rachunkowością rządową a rachunkowością sektora prywatnego [Adamek 2002.3, s. 86]. W dalszej części artykułu scharakteryzowano wspomniano wyżej wymienione determinanty.

**Konfucjanizm**<sup>3</sup> jest systemem filozoficzno-religijnym, którego idea jest odbiciem lojalności, synowskiego oddania, życzliwości, prawości, uczciwości, prawdomówności i rytuału jako wartości dominujących w życiu jednostki i społeczeństwa hołdującego tej filozofii. Może być rozpatrywany przez pryzmat czterech podstawowych koncepcji: hierarchicznych relacji, rodziny, Jen i edukacji [Adamek 2012.3, s. 89].

Jako doktryna filozoficzno-religijna w bardzo ciekawy sposób odnosi się do kilku kwestii. Konkurencja traktowana jest jako czynnik nieproduktywny a mocno akcentowana jest współpraca, jako wyraz harmonii, która powinna charakteryzować społeczeństwo i relacje między jego członkami. Zysk i posiadanie nie powinny być motywem działania żadnego człowieka, gdyż z punktu widzenia interesu społecznego jest złem. Koncepcja Yi i Li ma być właściwą dla działania człowieka. Arystokrację czyli ludzi wykształconych ma charakteryzować pierwiastek Yi (sprawiedliwość) natomiast zwykłych ludzi pierwiastek Li (zysk)[Adamek 2012.4, s. 52]. Kontrola, w tym kontrola ksiąg rachunkowych jest pozornie zaprzeczeniem koncepcji zaufania ale właściwie usprawiedliwia weryfikowalność przekazywanych informacji, traktując ją jako wyraz otwartości [Bloom, Solotko 2003, s. 30], za [Adamek 2002.3, s. 91].

Analizując kulturowe uwarunkowania, które definiowały i wciąż jeszcze definiują teorię i praktykę pomiaru i ujawnień rachunkowych w Chinach można za R. Bloom i J. Solotko przytoczyć następujące obszary związków i wzajemnych implikacji [Bloom, Solotko 2003, s. 30], za [Adamek 2002.3, s. 91]:

- historyczna stałość formy i struktury rachunkowości i jej przystosowanie do zwyczajów oraz tradycyjnych praktyk, wynikająca z podporządkowania się systemu ujawnień rachunkowych rytuałom i tradycjom,

---

<sup>3</sup> Konfucjanizm jest systemem filozoficzno-religijnym, opierającym się na założeniu, że budowa idealnego społeczeństwa oraz osiągnięcie pokoju na świecie staje się możliwe tylko pod warunkiem podporządkowania się obowiązkom wynikającym z przyjętej i uznanej hierarchii społecznej, zachowania i pielęgnowania tradycji, czystości, ładu i porządku. Jako mieszanka pojęć zakresu m.in. religii, etyki, ekonomii tworzy określony światopogląd rozpowszechniony w Chinach, Korei, Japonii, na Tajwanie, w Singapurze i Wietnamie, stając się zarazem dominującą doktryną, podporządkowującą sobie politykę i obyczaje tych państw. [Adamek 2012.3, s. 89]



- cecha nepotyzmu i dyskrecji, jaką można przypisać systemowi rachunkowości w wyniku jego podporządkowania takim wartościom, jak: lojalność wobec państwa, rodziny, przyjaciół,
- ukonstytuowanie prawego uregulowania rachunkowości w konieczności minimalnej kodyfikacji zasad i regulacji stojących na straży dobra społecznego, postrzeganego jako przyzmat relacji, jakie zachodzą pomiędzy rolą i znaczeniem lojalności i osobistego rozwoju a etyką i moralnością jednostki, jako czynników determinujących i zwiększających korzyści odnoszone przez społeczeństwo,
- konserwatyzm oraz podejście do ryzyka i poszukiwania „złotego środka” pomiędzy nadmiernym a niewystarczającym unikaniem ryzyka,
- podejście do ujawniania raportów finansowych oparte na konfucjańskich wartościach uczciwości i prawdomówności,
- słabe zapotrzebowanie na zawód księgowego i dyskryminowanie go wynikające z hierarchizacji pozycji społecznej każdego członka społeczeństwa oraz założenia, że winien on umieć dbać o swoje finanse i transakcje handlowe.

Uzupełnieniem percepcji związków pomiędzy rachunkowością i konfucjanizmem mogą być badania S. Gao i M. Hanley-Schachlera. Autorzy ci, dostrzegają oddziaływanie tej doktryny na rachunkowość w obszarze technicznym, informacyjnym, zawodowym i przedmiotowym. Technika prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób bezpośredni podporządkowana była ideom konfucjanizmu przybierającym m.in. wyraz dogmatycznych i konserwatywnych postaw, które to bezpośrednio determinowały rozwój praktyki księgowej, której naturalną cechą jest powolność występowania. Zgodnie z ideą konfucjanizmu najważniejszym użytkownikiem informacji rachunkowej był rząd i organy administracji rządowej, a informacje dostarczone przez rachunkowość miały charakter statystyczny, bardzo rzadko obejmując pomiar i kalkulację zysków i strat, które ze wspomnianą wcześniej koncepcją Yi i Li, były działaniem zabranianym. Postrzeganie zawodu księgowego charakteryzował dualizm. Urzędnicy księgowi, pracujący dla rządu traktowani byli jako arystokraci, których działaniem kieruje pierwiastek Yi (sprawiedliwość), zaś księgowi zatrudniani w sektorze prywatnym uznawani byli za ludzi prostych, kierujących się w swym postępowaniu motywem zysku (Li). Rozpatrując kwestię podmiotu wspomniani autorzy przytaczają uwagę, jaką idee konfucjanizmu wnoszą w rozwój tzw. rachunkowości rządowej, łączonej z zabezpieczeniem interesów państwa, cesarza i rządu oraz tzw. nieurzędowej, pozapaństwowej. Ta druga aż do połowy XIX wieku była bardzo słabo rozwinięta, czego przyczyną upatruje się w promowanej przez konfucjanizm filozofii kolektywistycznej, ograniczającej potrzebę pozyskiwania informacji rachunkowych przez jednostkę oraz koncepcji Yi i Li [Adamek 2002.4, s. 53].



**Buddyzm** to religia, która pojawiła się w Chinach ok 65 roku n.e. Od IV w szybko rozpowszechniała się wśród inteligencji, by na przełomie VI i VII wieku stać się wyznaniem dostępnym dla wszystkich ludzi. Istotą buddyzmu jest studiowanie, praktykowanie i rozwijanie nauki Buddy [Adamek 2002.3, s. 94].

Nauki Buddy zostały ujęte w Czterech Szlachetnych Prawdach, które tworzą i wyjaśniają związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy zjawiskami wszechświata i faktami życia. Prawdy te, są najbardziej identyfikowalnymi charakterystykami idei buddyjskiej doktryny religijnej. Pierwsza z nich to prawda o bólu. Cała egzystencja jest dukkha. To słowo bywa tłumaczone jako „cierpienie”, „udręka”, „ból” lub „niezaspokojenie”. Zawsze będziemy się borykali z przeciwnościami losu i nic, czego doświadczamy, nie jest w stanie dać nam ostatecznego i trwałego szczęścia czy usatysfakcjonować nas w pełni. Drugą jest prawda o przyczynie cierpienia. Przyczyną dukkhi jest żądza. Naturalną ludzką tendencją jest szukać winnego własnych kłopotów na zewnątrz. Budda twierdzi jednak, że ich korzenie tkwią w rzeczywistości w naszym umyśle. W szczególności nasza tendencja do chwytania (lub odpychania) wszystkiego sprawia, że znajdujemy się w konflikcie nie do pogodzenia z życiem. Kolejna to prawda o ustaniu cierpienia. Dukkha wygasa, gdy wygasa żądza. Ponieważ w ostatecznym rozrachunku sami powodujemy swoje trudności, tylko my możemy je też rozwiązać. Nie da się zmienić tego, co nam się przydarza, ale możemy zmienić nasze reakcje na to. Ostatnia to prawda o ośmiorakiej ścieżce. Istnieje ścieżka wyprowadzająca z dukkhi. Choć Budda przyznaje, iż każdy z osobna jest za siebie odpowiedzialny, to naucza on także metod, dzięki którym możemy się zmienić. Jedną z tych metod to Szlachetna Ośmioraka Ścieżka, w skład której wchodzi: właściwe widzenie rzeczy, właściwe emocje, właściwe działania, właściwa mowa, właściwe źródła zarabiania, właściwy wysiłek, właściwa uważność oraz właściwa medytacja [www.buddyzm.info.pl]

Chcąc wskazać wpływ buddyzmu na rachunkowość chińską można przytoczyć J. Adamka, który stwierdza, że w głównej mierze relacja to dotyczy związków, jakie zachodzą pomiędzy etyką buddyzmu a etyką rachunkowości, rozumiana jako zbiór określonych zasad i wartości podporządkowujących i porządkujących reguły funkcjonowania chińskiego systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych. W głównej mierze dotyczy to buddyjskiej koncepcji/idei moralności i tego, co w tzw. szlachetnej ośmiorakiej ścieżce łączy się z należytą mową, należytych postępowaniem. Oddziaływanie buddyzmu na chiński model pomiaru i ujawnień rachunkowych dotyczyło głównie takich problemów jak: nakaz ujawniania informacji rachunkowych, społeczna rola rachunkowości czy funkcja informacyjna rachunkowości wspierająca możliwość ostatecznego osiągnięcia celów duchowych [Adamek 2002.3, s. 96].



## Feng shui<sup>4</sup> i koncepcja Yin i Yang

Rozważając różne wpływy na jakość życia, Chińczycy mają ważne powiedzenie: „Po pierwsze przeznaczenie, po drugie szczęście, po trzecie Feng Shui, po czwarte filantropia, po piąte edukacja”. Nie ma możliwości, aby zmienić swe przeznaczenie czy szczęście więc pomimo tego, że Feng Shui zajmuje trzecie miejsce w tej ważnej formule, jego znaczenie dla chińskiej świadomości sprawia, że staje się pierwszym wśród elementów, które mogą być modyfikowane i za jego pomocą mogą prowadzić lepsze życie. Uważa się również, że przy prawidłowej orientacji lokali własnych domowych lub firmowych, człowiek jest w stanie współgrać z niebem i ziemią. Feng shui odnosi się do fizycznego otoczenia aby przyciągnąć pożądane kosmologiczne wpływy poprzez interwencję za pomocą Feng Shui [Cigdem, Sinan 2007, s. 156].

Feng shui nierozzerwalnie łączy się z **koncepcją Yin i Yang**.

Starożytni Chińczycy wierzyli, że kosmos był w ciągłym ruchu i zmieniał się. Kosmos jest zorganizowany według dwóch koncepcji znanych jako Yin i Yang. Są one traktowane jako dwie kosmiczne siły, które kształtują i zarządzają życiem. Te dwie przeciwstawne siły wzajemnie zmieniają się wraz z upływem czasu. Yin stanie się Yang, Yang stanie się Yin, tworzą zatem koncepcję równowagi. Koncepcja Yin i Yang jest także swoista wskazówką dla człowieka, poszukującego podstaw rozumienia tego, co dzieje się w jego otoczeniu oraz podejmującego wysiłek kształtowania rzeczywistości, poprzez dążenie do równowagi pomiędzy Yin i Yang oraz poszukiwanie tzw. „drogi środka”, która oznacza zrozumienie nieuniknionej konieczności zmian, które przygotowują człowieka na dokonanie niezbędnych działań w życiu po to, aby utrzymać harmonię i równowagę [Cigdem, Sinan, 2007, s. 156].

Związki pomiędzy Feng Shui oraz Yin i Yang są wielopłaszczyznowe i wielorakie. Zostały one omówione w zamieszczonej poniżej tabeli.

---

<sup>4</sup> Feng shui to chiński system geomancji, stosowany pierwotnie do planowania i lokacji budynków i budowli, oparty na mieszance racjonalnych przesłanek wykorzystujących wiedzę astronomiczną, fizyczną, geograficzną oraz astrologii, wierzeń i przesądów. Historycznie znaczenie tego pojęcia wiąże je z wiatrem i wodą, czyli czymś czego nie można zobaczyć i czego nie można uchwycić. Feng shui jest siłą kierującą życiem człowieka, wyrażającą i opartą o związek przyrody i jednostki ludzkiej, poddany świętej, nadprzyrodzonej kontroli. Siłę tę człowiek może wzmacniać i osłabiać tworząc określone warunki sprzyjające poprawie jego życia [Adamek 2002.3, s. 97]



Tabela 1. Wpływ Feng Shui oraz koncepcji Yin i Yang na rachunkowość chińską

Księgowość	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Filozofia księgowego ujęcia zdarzeń gospodarczych wykorzystująca ideę dualności postrzegania tej samej rzeczy (Yin i Yang) bez np. wyraźnego oddzielenia kapitału i zobowiązań czy kapitału i zysku, z dużym naciskiem na zachowanie równowagi pomiędzy wpływami i wpływami pieniądza.</li> <li>– Nazewnictwo systemów księgowych, kont i działań na nich dokonywanych oparte na Feng shui oraz Yin i Yang.</li> <li>– Powolność zmian księgowych modeli ujmowania operacji gospodarczych będącą pochodną dogmatycznego podejścia do rzeczywistości.</li> </ul>
Informacje księgowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Podporządkowanie informacji rachunkowej zasadzie, zgodnie z którą społeczeństwo kierujące się w swym życiu zasadami Feng shui, podejmując decyzje oparte na tym samym systemie wiedzy, wiary i przekonań wymusza na rachunkowości dane, które pozwalałyby opisać to, co niesie dobre i złe Feng shui dla człowieka, jego aktywności gospodarczej czy środowiska.</li> <li>– Informacja rachunkowa w tym wypadku ma odzwierciedlać zjawiska i zwyczaje Feng shui, a użytkownicy informacji mają być w stanie poznać status Feng shui danego zdarzenia czy procesu gospodarczego. Stąd też zasada wiernego i rzetelnego obrazu nie mogła być atrybutem tradycyjnych, chińskich modeli księgowości, podporządkowujących się wyzwaniu oceny zjawisk i procesów gospodarczych pod względem ich złego lub dobrego Feng shui.</li> </ul>
Regulacje rachunkowości	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ograniczenie prawnych regulacji rachunkowości, wyływające z etycznych i kulturowych uwarunkowań oraz zasad i standardów moralnych, odgrywających silne znaczenie w kształtowaniu i przebiegu procesów odzwierciedlanych przez rachunkowość. Wiara w dobroć natury człowieka, wzajemne zrozumienie i zaufanie stojąca w opozycji do wymogów kodyfikacji i zapisu zasad kształtujących określone relacje, jako demonstracji nieufności i niewiary w naturę jednostki ludzkiej. Podążanie za nauką uczonych nie zaś sztywne trzymanie się zasad.</li> </ul>
Rachunkowość rządowa	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wykorzystanie nazw stanowisk urzędników rządowych i struktur rządowych związanych z rachunkowością rządową</li> </ul>

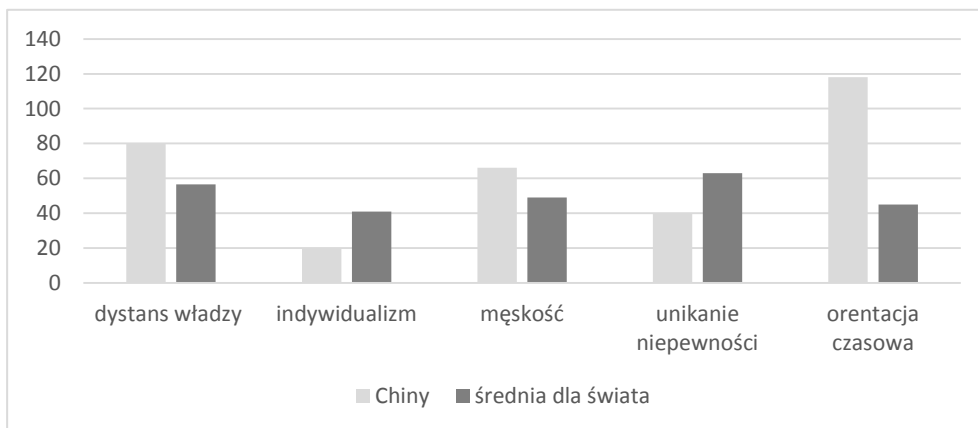


	<p>opartych na Feng shui oraz koncepcji Yin i Yang (np. nadanie nazwy Niebo i Ziemia dwóm głównym urzędnikom zajmującym się problemami rachunkowości oraz nazw czterech pór roku innym).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Użycie szczęśliwej z punktu widzenia Feng shui liczby 9, jako wyznacznika ilości obowiązujących podatków czy podstaw wydatków rządowych, znajdujących odbicie w systemie rachunkowości.</li> <li>– Zastosowanie symboliki pozostającej w zgodzie z Yin i Yang w księgowości rządowej.</li> </ul>
--	--

Źródło: Adamek J.: „Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej”, CeDeWu.PL, Warszawa 2012, s. 98

Dokonując charakterystyki chińskiej kultury w odniesieniu do jej wpływu na rachunkowość konieczna jest jej prezentacja w świetle wartości kulturowych zdefiniowanych przez G. Hofstede takich jak: dystans władzy, indywidualność, męskość, unikanie niepewności i orientację czasową, o czym wspomniano w punkcie 1 niniejszego opracowania. Poniżej za pomocą wykresu przedstawiono poziom wymiarów wartości kulturowych Chin w porównaniu do średniej wartości tych wymiarów dla świata.

Wykres 1. Wymiary wartości kulturowych Chin na tle średniej dla świata



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Adamek J.: „Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej”, CeDeWu.PL, Warszawa 2012, s. 111.

Jak zaprezentowano na przedstawionym powyżej wykresie wszystkie wymiary wartości Chin odbiegają od średniej dla świata. Wysoki poziom dystansu władzy właściwy dla kultury chińskiej, jest pochodną historycznych



korzeni tkwiących w tysiącach lat władzy monarchicznej, doktrynie filozoficzno-religijnej konfucjanizmu i ideologii socjalizmu oraz tego, co czynniki te wniosły do kształtowania stosunków społecznych i krzewienia określonych wartości kulturowych. Niski poziom indywidualizmu lokuje Chiny na pozycji lidera pod względem cech kolektywistycznych przypisywanych kulturze tego kraju, w której jednostka działa w interesie grupy, podporządkowując się jej celom i relacjom w niej zachodzącym. Społeczeństwo chińskie postrzegane jest przez pryzmat wzajemnego przenikania się kulturowych cech męskości i kobiecości, z przewagą atrybutów męskich. W swym wymiarze historycznym kultura tego kraju była podporządkowana z jednej strony kobiecości wyływającej z tzw. agrokultury, z drugiej przez tysiące lat panowania Cesarzy, ojców wszystkiego i wszystkich, promowane były i rozwijane jej cechy męskie. Pomiar wymiaru unikania niepewności jako wartości kulturowych dokonany przez G.Hofstede wykazał 40 punktów, co wskazuje, że społeczeństwo chińskie charakteryzuje niski poziom unikania niepewności. Istotą tej charakterystyki jest przestrzeganie przepisów i zasad [Adamek, 2002.3, s. 113]. Ciekawe jest, że np. R. Patrik stwierdza, że Chiny powinny mieć wysoki poziom unikania niepewności, wynikający z krzewionych wartości odnoszących się choćby do oparcia każdej aktywności na rozpoznaniu jej podstaw, zasad i konsekwencji oraz niepodejmowania działań ryzykownych, których rezultat nie jest znany [Patric 2009, s. 130], za [Adamek 2002.3, s. 114]. Najbardziej charakterystyczną cechą kulturową dla Chin jest długookresowość orientacji społecznej, opartej na wytrwałości i uporze w realizacji celów stawianych przed jednostką i społeczeństwem. W przypadku tej cechy różnica pomiędzy jej wymiarem średnim dla świata i Chin jest największa (średnia dla świata to 45 punktów, dla Chin 118) [Adamek 2002.3, s. 114].

Gray rozszerzył model Hofstede poprzez hipotezę istnienia podsystemu rachunkowości i opracował cztery wartości rachunkowości oparte na modelu Hofstede. Wartościom księgowym zostały przypisane następujące cechy [Cigdem, Sinan 2007, s. 166]:

- profesjonalizm kontra kontrola ustawowa – preferencja wykonywania indywidualnego profesjonalnego osądu i utrzymywania profesjonalnej samoregulacji, w przeciwieństwie do zgodności z wymaganiami prawnymi i normatywnymi kontroli ustawowej,
- równomierność kontra elastyczność – preferencja egzekwowania jednolitych praktyk rachunkowości wśród spółek oraz do konsekwentnego stosowania takich praktyk w czasie, w przeciwieństwie do elastyczności zgodnie z postrzeganymi okolicznościami poszczególnych firm,
- konserwatyzm kontra optymizm – preferencja ostrożnego podejścia do pomiaru tak, aby poradzić sobie z niepewnością co do przyszłych zdarzeń, w przeciwieństwie do bardziej optymistycznego podejścia, czyli do podejmowania ryzyka,



- tajemnica kontra przejrzystość – preferencja poufności i ograniczania ujawniania informacji o działalności gospodarczej jedynie do tych, którzy są mocno zaangażowani w jej zarządzanie i finansowanie, w przeciwieństwie do bardziej przejrzystego, otwartego i odpowiedzialnego podejścia, czyli podawania informacji do wiadomości publicznej.

Przedstawiona charakterystyka Kraju Środka w odniesieniu do hofsted'owskich wartości kulturowych umożliwia ukazanie zależności, jakie występują pomiędzy tymi wartościami kulturowymi a wymiarami subkultury rachunkowości, które zostały wyartykułowane przez s.Graya, w opracowanej przez niego teorii. Przyjmując zdefiniowane powyżej charakterystyki kultury chińskiej można przyjąć, iż subkultura rachunkowości w analizowanym państwie opisana jest przez takie cechy jak: niski profesjonalizm, wysoki poziom ujednolicenia i kontroli ustawowej oraz konserwatyzm i poufność, które to w bezpośredni sposób znajdują swoje odzwierciedlenie w praktyce działania krajowego systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych.

**Niski poziom profesjonalizmu** (wg Gray'a łączy się z niskim poziomem indywidualizmu, dużym dystansem władzy, silną awersją do niepewności oraz kobiecością, jako charakterystyką kulturową) chińskich księgowych jest konsekwencją zdarzeń i uwarunkowań historycznych, łączonych z niską pozycją społeczną kupców czy też pozbawioną prestiżu i uznania społecznego rolą księgowych w gospodarce socjalistycznej. Praktyczną konsekwencją staje się oparcie rachunkowości na szczegółowych, rządowych regulacjach kształtujących działanie systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych oraz odgórnie formułowanych sposobach rozwiązywania problemów rachunkowych [Adamek 2002.3, s. 117].

**Wysoki poziom ujednolicenia** jest konsekwencją wyższej rangi unikania niepewności, dystansu władzy i niższej rangi profesjonalizmu. Chińska rachunkowość jest rachunkowością zunifikowaną, jednorodną, silnie podlegającą kontroli ustawowej. Jej zależność rządowa oraz ścisłe podporządkowanie regulacjom ustawowym decyduje, iż jej rozwiązania, w całej historii Chińskiej Republiki Ludowej są rozwiązaniami autorytatywnymi, ściśle skodyfikowanymi i obowiązującymi wszystkie podmioty rachunkowości działające na terenie tego państwa [Adamek 2002.3, s. 117].

**Konserwatyzm** potwierdza w sposób oczywisty jego historyczne i filozoficzne umocowanie, wypływające z konfucjanizmu i koncepcji „środkowej drogi”, promującej zrównoważone podejście wobec niepewności oraz przestrzeganie i dostosowywanie się do historycznych tradycji i rytuałów. Konsekwencją tego podejścia staje się m.in. aktywne podejście do procesu wygładzania dochodów oparte na koncepcji ich stabilizacji poprzez łagodzenie punktów szczytowych (zgodna z ideą konfucjanizmu jeśli skupia się na długookresowych a nie na krótkookresowych wynikach) [Adamek 2002.3, s. 118].



W przypadku Chin wysoki poziom unikania niepewności i dystansu władzy wraz z niską rangą indywidualizmu, odpowiadając hipotezie korelacyjnej Gray'a łączy się z dużą **poufnością** przyjmującą praktyczny wyraz niskiego poziomu ujawnień rachunkowych. Cecha poufności, podobnie jak pozostałe cechy, staje się funkcją historycznej ewolucji rachunkowości i środowiska, w którym przychodziło jej realizować swe cele. Jedną z cech nadawanych przez konfucjanizm rachunkowości był nepotyzm i poufność, przyjmujące postać ukrywania informacji rachunkowej i wykorzystywania jej tylko przez wąskie grono urzędników państwowych. Jednakże rozpatrując cechę poufności należy wziąć pod uwagę dynamiczne zmiany zachodzące w gospodarce Chin związane z jej urynkowaniem, otwarciem na świat oraz umiędzynarodowieniem podmiotów w niej funkcjonujących a także proces standaryzacji i harmonizacji rachunkowości. Czynniki te bezpośrednio definiują wyzwania wobec głębokości i zakresu ujawnień rachunkowych, zwiększając zarazem spektrum interesariuszy wykorzystujących dane przygotowane przez rachunkowość w procesach decyzyjnych [Adamek 2002.3, s. 119].

Chiński model pomiaru i ujawnień rachunkowych to wytwór wielu uwarunkowań, wśród których czynnik kulturowy jest jednym z wyraźniejszych i ważniejszych. Można przyjąć, że do przeobrażeń ustrojowych w 1949 roku do tego modelu przenikały w bezpośredni sposób wartości kulturowe związane z ideą konfucjanizmu, Feng Shui czy buddyzmu.

## Podsumowanie

Rachunkowość to system będący wypadkową wielu różnych uwarunkowań, wśród których wartości kulturowe pełnią istotną rolę. Niniejsze opracowanie przedstawia opinie i wnioski naukowców, badających wagę czynników kulturowych, mających wpływ na kształtowanie rachunkowości w danym kraju oraz wskazuje ścisły związek pomiędzy rachunkowością a kulturą. Przedstawiono zdefiniowane przez G. Hofstede wartości kulturowe mające wpływ na kształtowanie się systemów rachunkowości w poszczególnym państwach, czyli: dystans do władzy, indywidualizm i kolektywizm, męskość i kobiecość, unikanie niepewności, a także orientację długo i krótkoterminową. Badania rozszerzył S.J. Gray, który uważał, że wymienione cechy mają istotny wpływ na rachunkowość danego kraju i stworzył zbiór wartości rachunkowości: profesjonalizm, ujednolicenie, konserwatyzm i poufność, a następnie zestawiał je z hofstedowskimi wymiarami kultury.

Jako przykład przedstawiono Chiny, które mogą się poszczycić długą i barwną historią rachunkowości, sięgającą 3000 lat wstecz. Jest to przykład ukazujący podporządkowanie rachunkowości od najdawniejszych czasów wyzwaniom, stawianym przed nią przez środowisko jej funkcjonowania, kształtowane m.in. przez konfucjanizm, buddyzm czy feng shui. Ta przestań kulturowa jest wg wielu badaczy ważnym elementem determinującym historyczny i teraźniejszy kształt chińskiej rachunkowości. Kraj Środką scharakteryzowano



z jednej strony za pomocą takich wartości kulturowych jak: wysoki poziom kolektywizmu, dystans władzy, unikanie niepewności oraz długookresowa orientacja, z drugiej zaś przypisując mu wartości rachunkowości takie jak: niski poziom profesjonalizmu, wysoki poziom statutowej kontroli i ujednolicenia oraz poufności.

W całej zaprezentowanej historycznej ewolucji chińskiej rachunkowości w sposób znaczący odbija się wpływ czynników kulturowych. Czynniki te (obok innych determinant) były, są i wydaje się, że nadal będą ważnym elementem kształtującym zadania, jakie stawiane są przed rachunkowością oraz sposoby realizacji tych zadań, właściwe dla systemów pomiaru i ujawnień rachunkowych.

### **Bibliografia:**

1. Adamek J. (2012.1): „Rachunkowość a ideologia na przykładzie chińskiego modelu księgowości wzrostów i spadków”, [w:] Zeszyty teoretyczne rachunkowości, tom 66 (122), SKwP, Warszawa 2012, s. 7–15
2. Adamek J. (2012.2): „Historia księgowości w Chinach – rys”, [w:] Studia Ekonomiczne/ Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, 2012, Nr 7: „Finanse w nieustabilizowanym otoczeniu – dylematy i wyzwania: finanse przedsiębiorstw”, s.59–67
3. Adamek J. (2012.3): „Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej”, CeDeWu.PL, Warszawa 2012.
4. Adamek J. (2012.4): „Kulturowe uwarunkowania rachunkowości chińskiej w świetle idei konfucjanizmu”, [w:] Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, „Nauki o finansach”, Nr 3(12), Wrocław 2012.
5. Bloom R., Solotko J. (2003): „The foundation of Confucianism in Chinese and Japanese accounting” , [w:] Accounting, Business & Financial History, 2003, vol. 13.
6. Cigdem S., Sinan A. (2007): „The Historical Evolution of Accounting in China: The Effects of Culture”, [w:] Spanish Journal of Accounting History, 2007, No. 7.
7. Hofstede G., Hofstede G.J., Minkov M. (2011): „Kultury i organizacje”, PWE, Warszawa 2011.
8. Koleśnik K. (2010): „Wartości kulturowe a kształt systemów rachunkowości”, [w:] Rachunkowość – wybrane problemy, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”, Nr 4/4, Sopot 2010.
9. Lee E, Walker M, Zeng C (2013): „Does IFRS Convergence Affect Financial Reporting Quality in China?”, The Association of Chartered Certified Accountants, Londyn 2013.



10. Patric R. (2009): „21st Century Japanese Management”, *New Systems, Lasting Value*, *Pacific Affairs* 2009, No. 82.
11. Zuchewicz J. (2011): „Perspektywy rozwoju modeli rachunkowości na świecie”, [w:] *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, Nr 41 (668): „Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia”, Szczecin 2011.
12. Zuchewicz J. (2015): „Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości”, *Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 388: „Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa”, Wrocław 2015.

#### **Źródła internetowe:**

[www.buddyzm.info.pl](http://www.buddyzm.info.pl)

#### **Streszczenie**

Rachunkowość jest złożonym systemem, którego kształt uwarunkowany jest wieloma czynnikami, także czynnikami środowiska, w którym realizuje swoje zadania. Wśród tych czynników ważne miejsce zajmuje kultura, właściwa dla danego kraju, która odbija swe piętno na celach i sposobie funkcjonowania systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych. Dobitym przykładem występowania korelacji pomiędzy kształtem rachunkowości a czynnikami kultury są Chiny, które mogą się poszczycić długą i barwną historią rachunkowości. W całym okresie ewolucji chińskiej rachunkowości ukazuje się jej podporządkowanie wyzwaniom stawianym przed nią przez środowisko jej funkcjonowania, kształtowane m.in. przez konfucjanizm, buddyzm czy feng shui. Celem niniejszego opracowania jest próba prezentacji czynników wpływających na kształt rachunkowości Kraju Środka oraz prezentacja na ich tle zmian w rachunkowości chińskiej na przestrzeni wieków.

#### **Summary**

Accounting is a complex system whose shape is determined by many factors, including factors of environment, where it is performed. Among these factors important is culture, appropriate for the country, which reflects on the objectives and the functioning of the system of measurement and disclosure of accounting. A prime example of the occurrence of the correlation between the form of accounting and the cultural factors is China, which can boast a long and colorful history of accounting. In the whole period of the evolution of Chinese accounting it appears in its subordination to the challenges posed to it by the environment of its functioning, created among others by Confucianism, Buddhism or feng shui. The purpose of this study is to present the factors affecting the shape of the Middle Kingdom accounting and presentation of changes in Chinese accounting over the centuries.

