

Dissertationes Laudatissimae  
Universitas Gedanensis

Katarzyna Koleśnik

---

**Wpływ uwarunkowań kulturowych  
na zakres ujawnień  
w sprawozdaniach finansowych  
sporządzonych według  
Międzynarodowych Standardów  
Sprawozdawczości Finansowej  
w wybranych krajach świata**

---

Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego

---

**Wpływ uwarunkowań kulturowych  
na zakres ujawnień  
w sprawozdaniach finansowych  
sporządzonych według  
Międzynarodowych Standardów  
Sprawozdawczości Finansowej  
w wybranych krajach świata**

---

**Dissertationes Laudatissimae**  
**Universitas Gedanensis**

**Katarzyna Koleśnik**

---

**Wpływ uwarunkowań kulturowych  
na zakres ujawnień  
w sprawozdaniach finansowych  
sporządzonych według  
Międzynarodowych Standardów  
Sprawozdawczości Finansowej  
w wybranych krajach świata**

---

Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego  
Gdańsk 2020

Recenzenci  
dr hab. Mariusz Andrzejewski, prof. UEK  
dr hab. Stanisław Hońko, prof. US

Redakcja wydawnicza  
Sylwia Rumińska

Koncepcja graficzna serii  
Karolina Johnson

Projekt okładki i stron tytułowych  
Łukasz Gwizdała

Skład i łamanie  
Mariusz Szewczyk

Publikacja sfinansowana z funduszu Prorektora ds. Nauki Uniwersytetu  
Gdańskiego w ramach konkursu na wyróżniające się prace doktorskie  
oraz ze środków Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego

© Copyright by Uniwersytet Gdański  
Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego

ISBN 978-83-8206-046-1

Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego  
ul. Armii Krajowej 119/121, 81-824 Sopot  
tel.: 58 523 11 37, 725 991 206  
e-mail: [wydawnictwo@ug.edu.pl](mailto:wydawnictwo@ug.edu.pl)  
[www.wyd.ug.edu.pl](http://www.wyd.ug.edu.pl)

Księgarnia internetowa: [www.kiw.ug.edu.pl](http://www.kiw.ug.edu.pl)

Druk i oprawa  
Zakład Poligrafii Uniwersytetu Gdańskiego  
ul. Armii Krajowej 119/121, 81-824 Sopot  
tel. 58 523 14 49

*Kochanej Rodzinie,  
w szczególności Mamie*



## Spis treści

Wstęp .....	9
Rozdział 1. Rola kultury w kształtowaniu systemów rachunkowości na świecie .....	15
1.1. Pojęcie kultury .....	15
1.2. Filary ekonomii cywilizacji zachodniej .....	20
1.3. Fundamentalne zasady ekonomii muzułmańskiej .....	28
1.4. Modele wartości kulturowych .....	34
1.5. Oddziaływanie wartości kulturowych na krajowe systemy rachunkowości .....	56
Rozdział 2. Główne systemy rachunkowości i kierunki ich harmonizacji ..	65
2.1. Rachunkowość anglosaska i kontynentalna – Wielka Brytania, Niemcy .....	65
2.2. Rachunkowość „mieszana” – Polska .....	72
2.3. Rachunkowość islamska .....	78
2.4. Harmonizacja rachunkowości jako odpowiedź na procesy globalizacji gospodarki .....	93
2.5. Ramy koncepcyjne sprawozdawczości finansowej według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej ....	101
2.6. Perspektywa zderzeń kulturowych w procesie ograniczania różnic między systemami rachunkowości .....	108
Rozdział 3. Ujawnienia w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej .....	111
3.1. Ogólne wymagania sprawozdawczości finansowej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej ..	111
3.2. Ujawnienia wybranych pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej ..	123
3.3. Ujawnienia wybranych pozycji sprawozdania z całkowitych dochodów .....	134



---

3.4. Pozostałe ujawnienia w sprawozdaniu finansowym . . . . .	137
3.4.1. Transakcje z podmiotami powiązаныmi . . . . .	137
3.4.2. Zarządzanie ryzykiem . . . . .	139
3.4.3. Segmenty operacyjne . . . . .	141
Rozdział 4. Analiza ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych sporządzonych według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej . . . . .	145
4.1. Przedmiot badań . . . . .	145
4.2. Metodyka badań . . . . .	147
4.3. Wskaźniki ujawnień obowiązkowych oraz dobrowolnych dla spółek objętych próbą badawczą . . . . .	164
4.4. Wskaźniki ujawnień obowiązkowych oraz dobrowolnych dla poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego . . . . .	169
4.5. Analiza wpływu uwarunkowań kulturowych na zakres ujawnień obowiązkowych w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej . . . . .	202
4.5.1. Przegląd badań zagranicznych w zakresie wpływu uwarunkowań kulturowych na rachunkowość . . . . .	202
4.5.2. Wpływ uwarunkowań kulturowych na zakres ujawnień obowiązkowych w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w świetle badań własnych . . . . .	204
Zakończenie . . . . .	209
Wykaz źródeł i opracowań . . . . .	213
Literatura . . . . .	213
Akty normatywne . . . . .	222
Inne dokumenty . . . . .	222
Źródła internetowe . . . . .	223
Spis tabel . . . . .	225
Spis rysunków . . . . .	229
Spis wykresów . . . . .	231
Załączniki . . . . .	233

## Wstęp

Od dawna wielu autorów zajmuje się badaniem czynników, które determinują odmienne kształtowanie się praktyk księgowych w poszczególnych krajach (por. Mueller, 1967; Nobes, 1983; Gray, 1988). Jako jedną z przyczyn tych różnic wymienia się uwarunkowania kulturowe. Uznaje się, że kultura, jako element tożsamości narodowej, tworzy otoczenie prawne, polityczne, społeczne i ekonomiczne, w którym rachunkowość realizuje swoje funkcje. Odmienności kulturowe pomiędzy państwami mogą się zatem przekładać na zróżnicowanie w ramach systemów rachunkowości.

Jako pierwszy głos w dyskusji nad uwarunkowaniami kulturowymi rachunkowości zabrał już w 1968 r. Beazley (1968), pisząc, że „różnice pomiędzy księgowymi z różnych kultur są większe, aniżeli pomiędzy rolnikiem a księgowym pochodzącymi z tego samego kręgu kulturowego”. Ponadto autor podkreślał, że dostrzeżenie przez naukowców faktu, że wartości kulturowe kształtują wiele aspektów rachunkowości, było kluczowe dla rozwoju tej dyscypliny.

Sajay i in. (2011) udowodnili jednak, że do 1980 r. nie postrzegano kultury jako istotnego obszaru badań nad rachunkowością. Dopiero od lat 80. XX w. kultura, jako czynnik kształtujący rachunkowość, znalazła się w centrum zainteresowania naukowców. Wyodrębnia się tu dwa główne nurty: pierwszy, opierający się na podejściu do kultury od strony antropologii, oraz drugi, akcentujący definicję kultury przyjętą przez Hofstede (2007, s. 17), według którego kultura jest „kolektywnym zaprogramowaniem umysłu, które odróżnia członków jednej grupy lub kategorii ludzi od drugiej”.

Hofstede (2007) jako pierwszy sklasyfikował kultury narodowe w kilku przyjętych przez siebie wymiarach. Wymiary te, wyznaczające cechy kulturowe, dają się zmierzyć i pozwalają określić pozycję danej kultury wobec innych kultur.

O ile praca Hofstedeego stanowiła ważny impuls do badań naukowych nad związkami kultury i rachunkowości, o tyle autorem, który podjął to wyzwanie, był Gray. Wykorzystując wartości kulturowe zaproponowane przez Hofstedeego, tj. dystans do władzy, indywidualizm i kolektywizm, męskość i kobiecość oraz unikanie niepewności<sup>1</sup>, zidentyfikował cztery rozbieżne cechy kulturowe, które mogą zostać przypisane rachunkowości. Są to: profesjonalizm kontra kontrola prawna, ujednoczenie kontra elastyczność, konserwatyzm kontra optymizm oraz poufność kontra jawność (por. Gray, 1988).

Zdaniem Gray'a przedstawione wartości mają istotny wpływ na rachunkowość danego kraju. Dotyczy to zarówno samego prawa bilansowego, jak i praktycznego jego stosowania. Wynika to z faktu, że pomimo dynamicznych zmian otoczenia gospodarczego oraz coraz szybszego przepływu danych te same informacje mogą być odmiennie interpretowane przez odbiorców z różnych kręgów kulturowych.

Analizy Gray'a otworzyły zupełnie nowy rozdział w badaniach nad przyczynami różnic w systemach rachunkowości poszczególnych krajów. Zaczęto bowiem uświadamiać sobie, jak bardzo na zasady rachunkowości – tryb ich regulacji oraz zakres ujawnianych informacji sprawozdawczych – wpływ wywierają czynniki kulturowe. Zdaniem Noravesha i in. (2007, s. 254) studia nad uwarunkowaniami kulturowymi, wskazujące, że nie można traktować rachunkowości jako dyscypliny czysto technicznej, zdecydowanie wzbogaciły tę naukę. Ponadto, jak zauważył Perera (1989, s. 42, 43), „choć techniczny aspekt rachunkowości jest mniej zależny od kultury niż aspekt ludzki, to z tytułu wzajemnych relacji między nimi rachunkowość nie jest wolna od wpływów kulturowych”.

Powszechnie uważa się, że rachunkowość jest językiem biznesu. Język pozostaje fundamentem każdej kultury, jest on unikalny, jak unikalne są uwarunkowania, które go stworzyły. Przyczynia się też do rozwoju kultury. Rachunkowość, będąc formą komunikacji między podmiotami gospodarczymi a różnymi użytkownikami sprawozdania finansowego, jest językiem symbolicznym, który z jednej strony opisuje rzeczywistość ekonomiczną każdej jednostki, z drugiej zaś strony pomaga tę rzeczywistość kreować. Jako język symboliczny rachunkowość rozwija się i jest tworzona na podstawie kulturowych norm i wartości charakterystycznych

---

<sup>1</sup> Badania przeprowadzone przez Gray'a nie uwzględniają piątego oraz szóstego wymiaru wartości kulturowych, tj. orientacji długo- oraz krótkoterminowej, a także przyzwolenia – restrykcyjności, ponieważ nie były one wówczas jeszcze zdefiniowane przez Hofstedeego.

dla danego kraju. To one w znacznym stopniu determinują kształt określonych instytucji, takich jak np. system prawny, w tym prawo własności, system edukacji, organizacje zawodowe itp. Instytucje te z kolei mają bezpośredni wpływ na rachunkowość. W tym kontekście jawi się ona jako element składowy kultury, odzwierciedlając wszystkie zachodzące w niej zmiany.

Problem różnic międzykulturowych nabiera szczególnego znaczenia w trwającym obecnie procesie harmonizacji i standaryzacji rachunkowości, zmierzającym do stworzenia jednolitego systemu rozwiązań możliwych do przyjęcia w skali świata. W ostatnim czasie funkcję taką spełniają Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), przygotowywane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Celem sprawozdań finansowych sporządzonych według MSSF jest dostarczenie informacji finansowych, które są istotne, porównywalne i zrozumiałe dla użytkowników, a przede wszystkim przydatne do oceny przeszłości i podejmowania decyzji. W założeniu MSSF mają ułatwić analizę efektywności różnorodnych przedsięwzięć, w tym także w ich międzynarodowym aspekcie (por. Kamela-Sowińska, 2006). Na ile jednak uniwersalne są te standardy? Czy oparte na tradycji anglosaskiej regulacje rachunkowości można skutecznie zastosować w różnych regionach świata? Czy uwarunkowania kulturowe poszczególnych krajów są na tyle silne, że nadal znajdują odzwierciedlenie w sprawozdaniach finansowych, mimo że zasady ich sporządzania zostały ujednoczone zgodnie z MSSF? Niniejsza monografia stanowi próbę odpowiedzi na te pytania. W badaniach wykorzystano teorię subkultury rachunkowości Gray'a w powiązaniu z koncepcją wymiarów wartości kulturowych Hofstede, w odniesieniu do zakresu ujawnień dokonywanych w sprawozdaniach finansowych.

**Przedmiotem badań empirycznych** były roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych (z wyłączeniem banków, ubezpieczycieli oraz innych instytucji finansowych), sporządzone za lata 2011–2013 według MSSF. Ocenie poddano ujawnienia w zakresie:

- 1) ogólnych informacji na temat podmiotu sprawozdawczego i sprawozdania finansowego,
- 2) informacji dodatkowej,
- 3) sprawozdania z sytuacji finansowej,
- 4) sprawozdania z całkowitych dochodów,
- 5) sprawozdania ze zmian w kapitale własnym,
- 6) sprawozdania z przepływów pieniężnych,

- 7) zarządzania ryzykiem,
- 8) transakcji z podmiotami powiązаныmi,
- 9) segmentów operacyjnych.

W ramach wyróżnionych obszarów wyodrębniono wiele problemów szczegółowych. W efekcie każde z badanych sprawozdań zostało przeanalizowane pod kątem 293 zagadnień. Przy czym ocenie poddano liczbę, a nie jakość ujawnień.

Badania zrealizowane na potrzeby niniejszej monografii miały charakter porównawczy. Analiza obejmowała cztery kraje reprezentujące różne kręgi kulturowe rachunkowości, tj.:

- 1) Wielką Brytanię – model anglosaski,
- 2) Niemcy – model kontynentalny,
- 3) Polskę – model mieszany,
- 4) Kuwejt – rachunkowość islamska.

Zamierzeniem autorki było pozyskanie danych z jednostek dużych, kwalifikowanych do indeksów: WIG30 (Polska), DAX (Niemcy), FTSE100 (Wielka Brytania), oraz jednostek małych, wchodzących w skład indeksów: SWIG80 (Polska), SDAX (Niemcy), FTSEsmall (Wielka Brytania). Ze względu na brak indeksów na giełdzie papierów wartościowych w Kuwejcie wyboru dużych oraz małych spółek publicznych dokonano samodzielnie, na podstawie informacji dotyczących kapitalizacji tych jednostek.

Z każdego państwa wybrano 26 podmiotów (13 dużych oraz 13 małych), stosując losowy dobór próby. Materiał do badań pochodził zatem z 312 rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych ze 104 spółek.

Jako główny cel pracy przyjęto **ocenę wpływu uwarunkowań kulturowych na zakres ujawnień w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według MSSF w wybranych krajach świata**. Ponadto wyznaczono następujące cele cząstkowe:

- 1) wskazanie roli kultury w kształtowaniu systemów rachunkowości na świecie,
- 2) identyfikację zasadniczych cech kręgów kulturowych rachunkowości,
- 3) analizę zakresu ujawnień w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych sporządzanych według MSSF.

Na podstawie określonego celu głównego oraz wskazanych celów cząstkowych sformułowano hipotezy badawcze.

Główną hipotezą badawczą autorki jest stwierdzenie, że **uwarunkowania kulturowe mają wpływ na zakres ujawnień zawartych w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według MSSF**. W celu

jej weryfikacji ocenie zasadności zostały poddane następujące hipotezy częściowe:

- 1) narodowe wartości kulturowe determinują w różnym stopniu kształt krajowych systemów rachunkowości,
- 2) ujawnienia w sprawozdaniach finansowych spółek z państw islamskich są niepełne w stosunku do wymogów nakładanych przez MSSF; przyczyną tego są odmienne cele społeczno-ekonomiczne rachunkowości, podporządkowane w tych krajach nauce islamu.

Realizacji wskazanych celów oraz udowodnieniu hipotez badawczych została podporządkowana struktura pracy. Monografia składa się z czterech rozdziałów. Dwa pierwsze rozdziały mają charakter teoretyczny. W rozdziale trzecim i czwartym natomiast zaprezentowano wyniki badań własnych. Całość została podsumowana w ostatniej części pracy – zakończeniu.

Pierwszy rozdział stanowi punkt wyjścia do dalszych rozważań, stanowiąc tło teoretyczne dla głównych wątków badawczych przyjętych w pracy. Otwiera go przegląd opisanych w literaturze przedmiotu różnorodnych koncepcji definiowania kultury, jej elementów składowych oraz czynników rozwoju. Pozwoliło to na przedstawienie fundamentalnych zasad ekonomii cywilizacji zachodniej oraz ekonomii islamskiej ze szczególnym uwzględnieniem czynników religijnych wywierających istotny wpływ na oba systemy. Następnie omówiono podstawowe typologie kultur narodowych, sposoby opisywania i diagnozowania kultury przez pryzmat jej wymiarów oraz społeczno-kulturowe uwarunkowania systemów rachunkowości na świecie. Ważną częścią tego rozdziału jest prezentacja teorii subkultury rachunkowości Gray'a oraz klasyfikacja wartości kulturowych Hofstede'a, ponieważ zostały one wykorzystane w badaniach empirycznych do oceny wpływu czynników kulturowych na zakres ujawnień w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według MSSF.

W rozdziale drugim dokonano identyfikacji cech charakteryzujących główne kręgi kulturowe rachunkowości, przedstawiono zasady i praktyki księgowość w wybranych państwach, które przesądzają o ich zaliczeniu do określonego systemu rachunkowości. Dla realizacji przyjętego celu zastosowano analizę porównawczą regulacji i rozwiązań z zakresu prawa bilansowego w krajach, które uwzględniono w badaniach empirycznych, tj. w Wielkiej Brytanii (model anglosaski), Niemczech (model kontynentalny), Polsce (model mieszany) oraz Kuwejcie (rachunkowość islamska). Na koniec tego rozdziału zaprezentowano kwestie dotyczące globalizacji gospodarki światowej. Stanowiły one tło dla dalszych rozważań na temat

możliwości harmonizacji i standaryzacji zasad i praktyk rachunkowości w skali międzynarodowej z perspektywy odmienności międzykulturowych właściwych dla poszczególnych państw.

W rozdziale trzecim zawarto zestawienie obowiązkowych i dobrowolnych ujawnień wymaganych zgodnie z poszczególnymi MSSF dla wszystkich zagadnień objętych badaniami empirycznymi. Stanowiły one podstawę konstrukcji listy pytań kontrolnych, którą zastosowano do analizy zakresu informacji prezentowanych w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych.

W rozdziale czwartym zaprezentowano ocenę zakresu ujawnień obowiązkowych i dobrowolnych zawartych w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych badanych spółek giełdowych z wykorzystaniem listy pytań kontrolnych. W pierwszych dwóch podrozdziałach przedstawiono metodyczne założenia prowadzonych badań empirycznych, ogólną charakterystykę analizowanych przedsiębiorstw oraz zastosowane narzędzia badawcze. Na koniec ustalono, czy uwarunkowania kulturowe mają wpływ na zakres ujawnień w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według MSSF. Jak wspomniano, w tym celu wykorzystano teorię subkultury rachunkowości Gray'a oraz indeksy wartości społecznych obliczonych przez Hofstede, tj.: unikania niepewności, dystansu do władzy, indywidualizmu oraz męskości.

W monografii wykorzystano kilka metod badawczych. W rozdziałach teoretycznych zastosowano wnioskowanie dedukcyjne na podstawie obszernych studiów literaturowych, głównie anglojęzycznych i polskich. W rozdziale trzecim oraz czwartym natomiast przyjęto podejście indukcyjne, wnioskując o różnicach w zakresie ujawnień obowiązkowych i dobrowolnych pomiędzy państwami, w których przeprowadzono badania, oraz związkach pomiędzy skalą ujawnień w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych a kulturą na podstawie statystycznej analizy danych.

# Rozdział 1

## Rola kultury w kształtowaniu systemów rachunkowości na świecie

### 1.1. Pojęcie kultury

Światowa kariera pojęcia *cultura* rozpoczęła się w czasach Cycerona. Pierwotnie termin ten wiązał się z uprawą roli (z łac. *cultura agri* – uprawa ziemi) lub hodowlą i oznaczał przekształcanie poprzez ludzką pracę naturalnego stanu przyrody w inny stan, bardziej pożądaný i użyteczny dla człowieka. Cyceron natomiast użył słowa *cultura* w wyrażeniu *cultura animi* – dosłownie „uprawa umysłu” dla określenia filozofii (por. Kłoskowska, 1983, s. 9).

Na przestrzeni wieków zakres analizowanego pojęcia systematycznie się poszerzał. Kultura weszła do arsenału intelektualnego początkowo filozofii, następnie nauk społecznych i życia politycznego. Rezultatem tych procesów jest postępująca wieloznaczność tego słowa. Jest to nieunikniony los takich pojęć językowych, które zawarte w leksykonie różnych grup społecznych i zawodowych nie dadzą się ująć w sztywne ramy jednoznacznej definicji, nawet w obszarze nauk humanistycznych. Dla przykładu, Kroeber oraz Kluckhohn (1952) zebrali aż 200 definicji kultury używanych w antropologii, socjologii, psychologii i innych dziedzinach, co jednoznacznie wskazuje na wieloznaczność i wieloaspektowość tej kategorii. W swojej pracy wyróżnili oni sześć grup znaczeniowych analizowanego terminu (por. Kroeber, Kluckhohn, 1952, za: Matsumoto, Juang, 2007, s. 21). Są to definicje:

- 1) **opisowe**, w których kładzie się nacisk na rozmaite czynności i zachowania odnoszące się do kultury,
- 2) **historyczne**, nawiązujące do dziedzictwa i tradycji związanych z pewną grupą ludzi,



- 3) **normatywne**, opisujące reguły i normy kulturowe,
- 4) **psychologiczne**, w których kładzie się nacisk na uczenie się, rozwiązywanie problemów oraz inne aspekty behawioralne związane z kulturą,
- 5) **strukturalne**, akcentujące społeczne i organizacyjne elementy kultury,
- 6) **genetyczne**, dotyczące pochodzenia (genezy) kultury.

W języku potocznym słowa „kultura” używa się, aby opisywać i wyjaśniać wiele czynności, zachowań, zdarzeń i struktur obecnych w naszym życiu. Mówi się o różnorodności kulturowej czy też wielokulturowości w rozmaitych dziedzinach życia. Niektóre z nich dotyczą dóbr materialnych, takich jak jedzenie czy warunki mieszkaniowe. Inne odnoszą się do pewnych zjawisk społecznych, przykładowo organizacji rządu, gospodarki czy struktury społeczności lokalnych. Jeszcze inne nawiązują do indywidualnych zachowań bądź też działań zorganizowanych, np. religii czy nauki.

Dla archeologa kulturą jest to wszystko, co może on wykopać z ziemi, a więc zbiór rzeczy materialnych wykonanych z kamienia, drzewa, metalu itp. Dla etnografa badającego kultury ludowe różnych społeczności oraz grup etnicznych zakres kultury obejmuje nie tylko przedmioty, lecz także zachowania ludzkie (np. obyczaje, mity, wierzenia, gwarę). Z kolei psycholog traktuje kulturę jako zbiór przede wszystkim zachowań jednostki, jej myśli, uczuć oraz reakcji.

Bardzo szerokie pojęcie kultury znajduje zastosowanie w antropologii kulturowej (lub społecznej). Jeden z najwybitniejszych antropologów na przełomie XIX i XX w. – Benedict – definiował antropologię jako naukę o ludziach żyjących w społeczeństwie. Antropologia koncentruje swą uwagę na tych cechach fizycznych i technikach wytwórczych, konwencjach i wartościach, które odróżniają daną społeczność od wszystkich innych, mających różne od niej tradycje (por. Benedict, 1966, s. 63). Mówiąc w skrócie, antropologia próbuje wyjaśniać procesy społeczne. Zjawiska te powstają w wyniku wzajemnego oddziaływania jednostek i instytucji tworzących przez społeczeństwo. Antropolog włącza zatem do kultury praktycznie całość społecznego dorobku ludzi. Zalicza do niej sferę zarówno wytworów, jak i zachowań, a także instytucje, działalność gospodarczą, sztukę, język i religię. W tym znaczeniu zjawiska społeczne są produktem kultury. Sama kultura jest natomiast systemem norm i wartości w obrębie granic danego porządku społeczno-kulturowego (por. Filipiak, 2002, s. 55). Dzięki normom wiemy, jak się zachowywać wobec innych i czego należy oczekiwać z ich strony w stosunku do nas.

Poprzez przypisywanie innym jednostkom norm kulturowych ich zachowanie staje się w dużym zakresie możliwe do przewidzenia. Wartości natomiast to podzielane powszechnie idee dotyczące pożądaných celów i sposobów życia w wymiarze jednostkowym, grupowym czy też ogólnospołecznym. Są to standardy, które ludzie akceptują w danej sytuacji (por. Filipiak, 2002, s. 51).

Podobnie pojęcie kultury zdefiniował jeden z twórców antropologii społecznej – Tylor, który podał definicję kultury jako własności ludzkiej niewrodzonej, nieprzekazywanej biologicznie. Uznał, że na kulturę składają się konwencje, zwyczaje, nawyki i tradycja (Tylor 1924, s. 1, za: Jasiński 2007, s. 14):

Kultura jest tym kompleksem, który obejmuje wiedzę, przekonania, sztukę, moralność, prawo, zwyczaje oraz inne zdolności i nawyki nabywane przez człowieka jako członka społeczeństwa.

Zgodnie z tym podejściem ludzie nie tyle funkcjonują w społeczeństwach, ile je tworzą. Są oni powiązani ze sobą wzajemnymi osobistymi relacjami. To, co istotnego możemy o nich powiedzieć, dotyczy ich relacji z innymi (por. Jasiński, 2007, s. 14).

Według Kłoskowskiej (1983, s. 40):

kultura jest to względnie zintegrowana całość obejmująca zachowania ludzi przebiegające według wspólnych dla zbiorowości społecznej wzorów wykształconych i przyswajanych w toku interakcji oraz zawierająca wytwory takich zachowań.

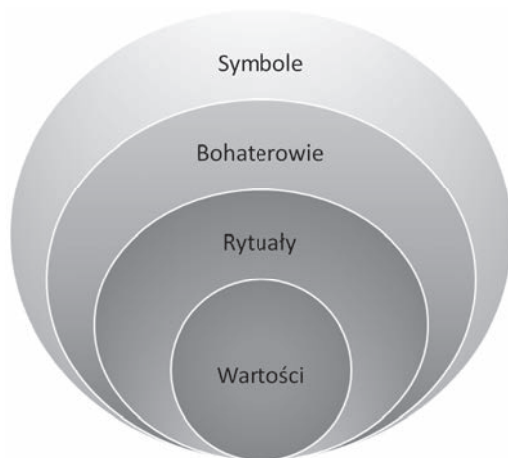
Z kolei wybitny amerykański antropolog Hall (2001, s. 54) podaje, że

kultura jest swoiście ludzkim środkiem przekazu (...) nie ma takiego aspektu ludzkiego życia, który nie stykałby się z nią i nie był zmieniany poprzez kulturę. Kultura oddziałuje na osobowość człowieka, na sposób, w jaki ludzie wypowiadają samych siebie (włączając w to okazywanie uczuć), sposób, w jaki myślą, jak się poruszają, jak rozwiązują nurtujące problemy, jak zbudowane są ich miasta, jak funkcjonuje i jak jest zorganizowany system transportu, a także na to, w jaki sposób są powiązane i funkcjonują systemy ekonomiczne i polityczne.

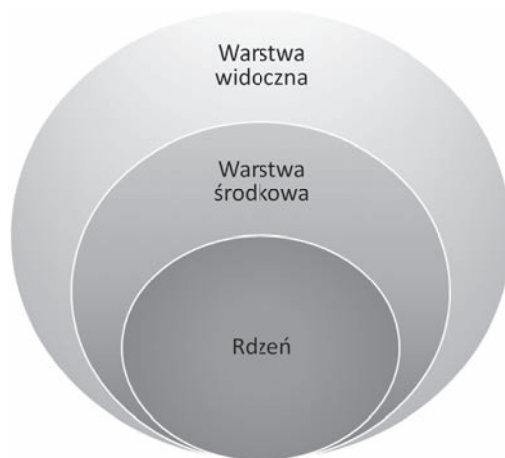
Jeszcze inaczej pojęcie kultury zdefiniował holenderski naukowiec Hofstede (2007, s. 17), zajmujący się badaniem psychologicznych wymiarów

kulturowych, podkreślając „kolektywne programowanie umysłu, które odróżnia członków jednej grupy lub kategorii ludzi od drugiej”. To zaprogramowanie obejmuje całą sferę zwykłych, codziennych zachowań, takich jak sposób pozdrawiania się, okazywanie lub skrywanie uczuć, jedzenie czy zachowywanie fizycznej odległości w kontaktach z innymi. Ostatecznie podporządkowanie zachowań społecznych określonym normom znajduje swoje odzwierciedlenie w przyjętym modelu rozwoju narodowych wzorców kulturowych, kształtujących strukturę i funkcjonowanie różnych instytucji, które według niego powinny wzmacniać owe wartości oraz czynniki je kształtujące. Hofstede (2007, s. 20) zaproponował tzw. diagram cebuli (rysunek 1.1) przedstawiający przejawy kultury na różnych głębokościach. Najgłębszą warstwą są wartości, natomiast najbardziej zewnętrzną i zauważalną dla obserwatora – symbole. Poziomymi pośrednimi są bohaterowie oraz rytuały.

Zbliżoną koncepcję przedstawiają Trompenaars i Hampden-Turner (2006, s. 37), wyróżniając w swoim modelu trzy warstwy kultury narodowej – widoczną (zewnętrzną), do której są zaliczane wytwory i zachowania człowieka, środkową, którą stanowią normy i wartości, oraz rdzeń, na który składają się podstawowe założenia (rysunek 1.2).



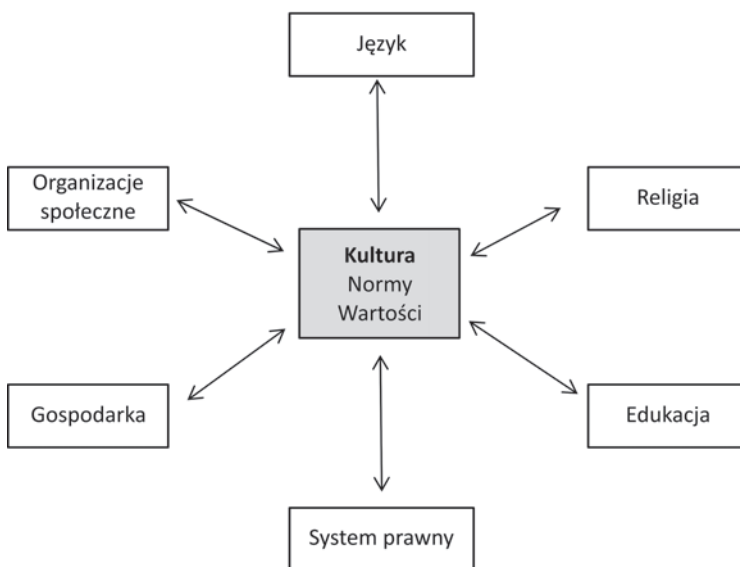
Rysunek 1.1. „Diagram cebuli” prezentujący zakres kultury według Hofstede  
Źródło: Hofstede (2007, s. 43).



Rysunek 1.2. Warstwowa struktura kultury narodowej według Trompenaarsa i Hampden-Turnera

Źródło: Trompenaars i Hampden-Turner (2006, s. 37).

Kultura nie jest statyczna, lecz bezustannie ewoluuje, a wpływ na nią ma wiele czynników (rysunek 1.3).



Rysunek 1.3. Determinanty rozwoju kultury

Źródło: opracowanie własne na podstawie Belkaoui (1995, s. 4).

Między wskazanymi czynnikami występuje ścisły związek – każdy z nich wywiera istotny wpływ na kulturę danego społeczeństwa, jednak dla rozwoju rachunkowości szczególnie ważne okazały się dwa z wyróżnionych komponentów: religia i gospodarka.

## 1.2. Filary ekonomii cywilizacji zachodniej

Analizując historię myśli ekonomicznej, należy się zgodzić z poglądem, że religie od wieków wpływały pośrednio na sposób działalności człowieka w gospodarce. Religia, jako nośnik konkretnych wartości, z pewnością kształtuje kulturę społeczeństw, także w zakresie ekonomicznym. Jak stwierdził Kietliński (2005, s. 65):

Wszędzie tam, gdzie się zajmowano wytwórczością, a także dokonywano wymiany handlowej, rodziła się konieczność wprowadzania pewnych zasad. Ludzie zadawali sobie odwieczne pytania dotyczące nie tylko tego, co należy produkować i jak sprawiedliwie dzielić zyski między uczestników procesów produkcji i wymiany, ale również kwestii ekonomicznych związanych z gospodarstwami domowymi, a także większymi grupami społecznymi. Z czasem próbowano znaleźć odpowiedź na pytanie, w jaki sposób aktywność gospodarcza wpływa na funkcjonowanie i rozwój społeczeństwa.

W literaturze można spotkać się nawet ze wzniosłymi sformułowaniami typu: „ekonomia to religia naszych czasów”, „ekonomia polityczna to religia kapitalizmu” lub „większość przedsiębiorstw wyznaje własną, specyficzną religię” (Kietliński, 2005, s. 65).

Zainteresowanie kwestiami ekonomicznymi jest również widoczne w chrześcijaństwie: kalwinizmie, katolicyzmie oraz prawosławiu.

Podstawą kalwinizmu jest koncepcja predestynacji, zgodnie z którą człowiek nie może w żaden sposób zmienić swojego losu. Na nic się zdadzą dobre uczynki i życie bez grzechu. Albo ktoś jest przeznaczony do nieba, albo jest przeklęty i po śmierci trafi do piekła. Jak zauważa Wałkuski (2012, s. 121), „wydawać by się mogło, że predestynacja powinna prowadzić do hedonizmu, zgorszenia i zachwiania norm moralnych”. Takie przekonanie jest jednak błędne. Wprawdzie kalwiniści wierzą, że ich los został przesądzony, tyle tylko, że nie znają tego losu. Stąd też nie wiedzą, czy po śmierci czeka ich niebo czy piekło. Robią zatem wszystko, by udowodnić sobie i innym, że należą do wybranych przez Boga. Przestrzegają więc zasad moralnych, dbają o porządek, starają się być dobrymi dla innych,

---

Seria wydawnicza *Dissertationes Laudatissimae Universitas Gedanensis* została utworzona w celu wspierania osiągnięć młodych naukowców, nowo wypromowanych doktorów Uniwersytetu Gdańskiego. Składają się na nią prace doktorskie wyróżnione przez władze dziekańskie i rektorskie Uniwersytetu Gdańskiego. W ramach serii ukazują się książki z bardzo różnych dziedzin i o różnej tematyce, a łączy je wszystkie fakt, że autor każdej z nich jest laureatem Konkursu Prorektora ds. Nauki Uniwersytetu Gdańskiego na dofinansowanie wydania wyróżniających się prac doktorskich w Wydawnictwie Uniwersytetu Gdańskiego. Seria ta jest zatem wyrazem wsparcia młodych naukowców, a także docenienia często bardzo ciekawych badań prowadzonych przez nich na etapie drogi do uzyskania stopnia doktora nauk.

---



Wydawnictwo  
Uniwersytetu Gdańskiego

ISBN 978-83-8206-046-1