

WSTĘP

Rachunkowość staje się w coraz większym stopniu heterogeniczna, co dotyczy mnogości teorii, orientacji i metod badawczych. Zadaniem naukowców zajmujących się rachunkowością jest zarówno współtworzenie rzeczywistości, dla przykładu doskonalenie systemów rachunkowości lub proponowanie nowych metod pomiaru, jak i opisanie oraz wyjaśnianie obserwowanych zmian i procesów.

W literaturze przedmiotu przedstawiane są różne poglądy na temat, czym jest teoria rachunkowości i jaki ma zakres rachunkowość jako nauka. Można wyróżnić dwa główne podejścia do rozważań o teorii rachunkowości. W pierwszym traktuje się ją jako naukę abstrakcyjną (ilościową), ukierunkowaną na rozwój modeli pomiaru ekonomicznego, a w drugim pojmuje się ją jako naukę społeczną, umożliwiającą badanie rachunkowości w szerszym kontekście otoczenia, w którym się rozwija i jest stosowana. W Polsce przez lata dominowało podejście pierwsze, a zatem teoria rachunkowości jako pojęcia, definicje, modele pomiaru i powiązania między nimi opisujące spójny system pojęciowy rachunkowości jako nauki o pomiarze ekonomicznym (Dobija, 2005; Burzym, 2008; Gos, 2008). Badania z zakresu rachunkowości były ukierunkowane na poszerzenie tego systemu poprzez wprowadzenie nowych bytów pojęciowych i związanych z nimi kategorii pomiaru bądź opracowanie odmiennych od dotychczasowych sposobów powiązania tych kategorii w spójne modele obliczeniowe (Łada i Kozarkiewicz, 2013).

Obecnie coraz większą akceptację znajduje postrzeganie rachunkowości jako nauki społecznej, dotyczącej mechanizmów stosowania rachunkowości (Nowak, 2010; Kozarkiewicz i Łada, 2011; Masztalerz, 2011; Adamek, 2012; Bielawski, 2012). Jest to jednocześnie podejście dominujące w badaniach europejskich. Teoria rachunkowości w tym kontekście to usystematyzowany, logiczny i uniwersalny (do pewnego przynajmniej stopnia) sposób wyjaśniania zjawisk towarzyszących określonym praktykom rachunkowości. Podejście takie wymaga osadzenia i badania rachunkowości w szerszym kontekście uwarunkowań społecznych, w których jest stosowana. Badacze akademicki mają przy tym możliwość wyboru preferowanej ontologii i epistemologii badań oraz posługiwania się teoriami wypracowanymi na potrzeby innych obszarów nauk społecznych (nie tylko nauki o zarządzaniu i jakości, ekonomia i finanse, ale

również psychologia lub socjologia, a nawet etnografia czy kulturoznawstwo). Choć ta dwoistość postrzegania teorii rachunkowości może utrudniać interpretację poglądów prezentowanych w dyskusjach naukowych, definiowanie wymagań dotyczących standardów pracy naukowej w obszarze rachunkowości, a nawet publikację w czasopismach naukowych czy wybór indywidualnej drogi rozwoju naukowego, należy jednak podkreślić, że prezentowane stanowiska nie są ze sobą sprzeczne, lecz się wzajemnie uzupełniają, rozszerzając obszar potencjalnych badań z zakresu rachunkowości (Baldvinsdottir, Mitchell i Nórreklit, 2010; Łada i Kozarkiewicz, 2013). W literaturze przedmiotu podejmowane są próby powiązania obu podejść. Jako jedną z nich można potraktować na przykład popularny podział teorii rachunkowości na normatywne i pozytywne (Szychta, 2010, s. 249). Teorie normatywne są związane z nowymi koncepcjami poszerzającymi zakres rachunkowości i rekomendowanymi przez badaczy akademickich do zastosowania w praktyce. Natomiast teorie pozytywne jedynie tłumaczą rzeczywistość gospodarczą i nie noszą tym samym znamion osądu. Jednocześnie, zgodnie z wypracowaną na gruncie rachunkowości zarządczej propozycją (Malmi i Grunlund, 2009, s. 602), można mówić o teorii rachunkowości (*theory of accounting*), odnosząc ją do pierwszego podejścia i określając w ten sposób system abstrakcyjnych artefaktów składających się na ramy koncepcyjne wiedzy z zakresu rachunkowości lub teorii o rachunkowości (*theory about accounting*), gdy badacze tworzą i weryfikują różnego rodzaju teorie o rachunkowości wyjaśniające przyczyny, uwarunkowania, przebieg rozwoju i aplikacji wiedzy z zakresu rachunkowości przez ludzi i tworzone przez nich organizacje, odmiennie usytuowane w subiektywnie odbieranej rzeczywistości (Łada i Kozarkiewicz, 2013, s. 163–164).

W teoriach o rachunkowości (*theories about accounting*) duże znaczenie ma podejście kulturowe. Kultura jako zjawisko wieloaspektowe ma charakter czasowy i przestrzenny; jest zjawiskiem powtarzalnym i społecznym. Jako system każda kultura posiada własną wewnętrzną logikę. Stanowi również istotny mechanizm adaptacyjny człowieka (Cowperthwaite, 2010, s. 177–178; Velayutham i Perera, 1996, s. 66). Poprzez analogię do terminu tożsamości społecznej, która jest rozumiana jako uświadomienie sobie przez jednostkę wspólnych właściwości z grupą, w której funkcjonuje, dostrzeganie odrębności tej grupy oraz poczucie przynależności do niej (Jenkins, 1996) można mówić o tożsamości kulturowej, jako mniej lub bardziej świadomych postawach wobec wartości, których źródło stanowią kultura i tradycja (Holliday, 2010, s. 165–177; Tice, 1999, s. 43–44). Pojęcie to można rozszerzyć na państwa jako również posiadające „tożsamość kulturową”, co Hofstede uzasadniał następująco: obywatele danego kraju, urodzeni w nim i wychowani, podlegają zasadniczo temu samemu systemowi edukacji oraz egzystują w ramach tego samego systemu politycznego i prawnego.

To podobieństwo środowiska wpływa na wykształcenie się w miarę jednolitego systemu kulturowego na terenie danego państwa, z wyjątkiem krajów, w których egzystują odrębne (pod względem językowym) grupy społeczne, co zazwyczaj przekłada się także na zauważalną odrębność kulturową (Hofstede, Hofstede i Minkov, 2011). Występuje zatem względnie trwała identyfikacja grupy ludzi i pojedynczych jej członków z określonym układem kulturowym tworzoną przez zespół idei, przekonań, poglądów, z konkretnymi zwyczajami i obyczajami oraz z danym systemem aksjologicznym i normatywnym (Szczepański, 2003). Przyjmując definicję kultury sformułowaną przez Hofstede, a zatem „zbiorczego zaprogramowania umysłu odróżniającego członków jednej grupy od innej” (Hofstede, 2001, s. 9), można uznać, że kultura jest determinantą jeśli nie każdego, to niemal każdego aspektu życia ludzkiego (osobistego i zawodowego), przy czym jednostki zazwyczaj nie są świadome tego wpływu. Wobec tego również rachunkowość, jako część systemu gospodarczego wykreowanego przez człowieka, nie pozostaje wolna od wpływu kulturowego (jest kulturowo zdeterminowana). Tym, co stanowi rdzeń kultury, są pewne reguły dotyczące działań ludzkich, które można zdefiniować jako z jednej strony pewne sposoby, środki, metody postępowania prowadzące do osiągnięcia celów (normy kulturowe), z drugiej zaś wartości kulturowe – informujące, jakie cele są właściwe, godne i słuszne. Z tego powodu istotnym czynnikiem kulturowym staje się religia jako źródło wartości kulturowych. Istnieje zatem kilka istotnych przesłanek podjęcia badań dotyczących wpływu religii na rozwój rachunkowości.

Jedną z nich są postępujące procesy globalizacji w gospodarce światowej. Od kilkudziesięciu lat można zauważyć nasilającą się tendencję do prowadzenia interesów na skalę międzynarodową, przez co gospodarki krajowe stają się systemem naczyń coraz ściślej ze sobą połączonych. Postępująca w wymiarze gospodarczym globalizacja – jako długofalowy proces integracji gospodarek krajowych ponad granicami, dzięki rozszerzaniu oraz intensyfikacji wzajemnych powiązań inwestycyjnych, produkcyjnych, handlowych, kooperacyjnych, w wyniku czego powstaje ogólnoświatowy system ekonomiczny (rynek towarów, usług i kapitału) o dużej współzależności i znaczących skutkach działań podejmowanych – nie pozostaje bez wpływu na rozwój rachunkowości. Odpowiedzią na proces poszerzania i pogłębiania się współzależności między krajami i regionami wskutek rosnących przepływów międzynarodowych oraz działalności korporacji transnarodowych, co prowadzi do jakościowo nowych powiązań między firmami, rynkami i gospodarkami, jest próba standaryzacji i harmonizacji, jak również konwergencji rachunkowości jako języka uniwersalnego biznesu, przy czym, jak dowiodła praktyka, proces ten nie tylko jest niezwykle skomplikowany i długotrwały, ale napotyka trudności ze strony niektórych krajowych systemów rachunkowości. Wyjaśnienie tych trudności leży przynajmniej

częściowo w odmienności uwarunkowań kulturowych kształtujących system ekonomiczny, a w jego ramach – rachunkowość danego państwa. Lekceważenie odmienności kulturowych, w tym bagatelizowanie wpływu, jaki normy i zasady religijne wywierają na sposób postrzegania funkcjonowania gospodarki, podejście do roli pieniądza w systemie ekonomicznym, wreszcie roli i funkcji rachunkowości jako swoistego systemu informacyjnego stanowią poważne przeszkody w realizacji wspólnych projektów biznesowych i utrudniają zarówno nawiązanie współpracy, jak i zgodne z założeniami i oczekiwaniami właścicieli/akcjonariuszy funkcjonowanie międzynarodowych korporacji na rynkach lokalnych. Problem odmienności uwarunkowań kulturowych, w tym religii jako czynnika kulturowego, stał się przedmiotem zainteresowania nauk o zarządzaniu, stąd liczne studia z dziedziny kultury organizacyjnej, technik negocjacji przy uwzględnieniu odmienności kulturowych, zarządzania cross-kulturowego. Jednak nadal pozostaje on słabo rozpoznany w kontekście rachunkowości. Znaczenie wiedzy o odmiennych uwarunkowaniach prowadzenia biznesu, nie tylko geograficznych czy ekonomicznych, ale także społeczno-kulturowych, jest zaś zdaniem autorki monografii równie istotne, co równoczesna świadomość wydarzeń i trendów w każdej części świata w tym samym czasie, na którą to świadomość kładziony jest znacznie większy nacisk. Jest to szczególnie ważne, jeśli wziąć pod uwagę znaczenie w gospodarce światowej takich krajów jak Chiny czy Indie, a także Indonezja. Gospodarka Chin to od 2010 r. druga pod względem wielkości (po USA) i najszybciej rozwijająca się gospodarka narodowa świata, osiągająca średnie tempo wzrostu w wysokości 10% rocznie przez ostatnie kilkadziesiąt lat. Państwo to jest również największym eksporterem na świecie i drugim pod względem wielkości importerem. Indie, które w ostatnim czasie rozwijają się coraz dynamiczniej, według szacunków są siódmą gospodarką świata i trzecią w Azji. Według niektórych analiz gospodarka Indii może w przyszłości stać się trzecią co do wielkości gospodarką świata, po Chinach i Stanach Zjednoczonych (Bhutani i Tokarski, 2007; Kłosiński, 2008). Indie, jako jeden z największych rynków wschodzących, są członkiem G20 i znajdują się w grupie nowych potęg gospodarczych nazwanych skrótowo BRIC (Brazylia, Rosja, Indie, Chiny), które do 2040 r. mają dogonić pod względem wielkości PKB dotychczasowych liderów – grupę G6 (Stany Zjednoczone, Japonia, Wielka Brytania, Niemcy, Francja i Włochy). Indonezja (będąca również członkiem G20) jest z kolei największą gospodarką regionu Azji Południowo-Wschodniej i jedną z największych gospodarek wschodzących. Ze względu na wysoki poziom wzrostu gospodarczego jest zaliczana do grupy azjatyckich tygrysów. Chiny, Indie oraz Indonezja, będąc istotnymi graczami na globalnym rynku towarów, usług i kapitału, należą do odmiennego kręgu kulturowego niż kraje Europy czy obu Ameryk i jak dowodzi obserwacja praktyki gospodarczej, ukształtowały

zarówno swą ekonomię, jak i systemy rachunkowości w sposób zróżnicowany, a zarazem odbiegający od istniejącego w świecie zachodnim. Znajomość i zrozumienie przyczyny tego stanu rzeczy ma fundamentalne znaczenie dla praktyki gospodarczej, zacieśniania współpracy międzynarodowej, wreszcie udzielenia przynajmniej w części odpowiedzi na pytanie, dlaczego harmonizacja rachunkowości napotyka tu potencjalnie większe lub mniejsze problemy. Podejście kulturowe może w tym znacząco pomóc. Dlatego w monografii zbadano wpływ dominujących religii na rozwój rachunkowości w trzech wymienionych największych krajach Azji, których gospodarka ma duże znaczenie dla całego świata. Dodatkowym argumentem w tym przypadku jest duży odsetek przedstawicieli konkretnych religii w tych krajach (96% społeczeństwa Indonezji to muzułmanie, w Indiach hinduiści stanowią ponad 80% społeczności, w Chinach buddyści to odpowiednio 18%, podczas gdy wyznawcy religii tradycyjnych, w tym konfucjanizmu, stanowią prawie 22% społeczeństwa) (The Pew Research Center, 2019a, 2019b). W monografii pominięto zagadnienie ewentualnego wpływu postaw ateistycznych na rozwój rachunkowości (z uwagi na zachowanie większej przejrzystości wywodu), jakkolwiek autorka zdaje sobie sprawę, że zwłaszcza w Chinach, gdzie odsetek ateistów wynosi według różnych szacunków od niemal 40% do 52% (The Pew Research Center, 2019a, 2019b), postawy te mogą mieć znaczenie zarówno dla sposobu ukształtowania systemu gospodarczego, jak i rachunkowości¹.

Kolejną przesłankę podjęcia badań nad wpływem religii na rozwój rachunkowości stanowi zauważalna w nauce o rachunkowości mała rozpoznawalność teorii uwzględniających subiektywność w postrzeganiu rzeczywistości, w których istotne znaczenie jest przypisywane przyjmowanym przez ludzi systemom wartości (na przykład religii czy etyce²) oraz wynikającym z nich przekona-

¹ Za dodatkowy argument na rzecz pominięcia w rozważaniach potencjalnego wpływu ateizmu na rozwój rachunkowości w określonym środowisku społeczno-gospodarczym, w szczególności zaś rachunkowości w Chinach, autorka uznaje fakt potwierdzony licznymi badaniami (Bloom i Solotko, 2003; Hwang, 1987; Lihua, 2013; Nowakowski, 1990; Solas i Ayhan, 2007; Ying, 2000), że społeczeństwo chińskie generalnie kieruje się wartościami płynącymi z konfucjanizmu i na nich opiera porządek społeczny oraz gospodarczy, niezależnie od oficjalnych poglądów religijnych czy też deklarowanego ich braku.

² Religia oraz etyka – rozumiane jako system wartości – są obecne w każdym przejawie życia człowieka jako trwałe elementy rzeczywistości (Warchałowski i Osuchowska, 2016). Zgodnie z najbardziej podstawowym, powszechnym i ogólnym rozumieniem religia jest zbiorem osobistych lub zinstytucjonalizowanych postaw, obrzędów i wierzeń wobec niematerialnej transcendentnej rzeczywistości najczęściej określanej mianem Boga (religie monoteistyczne) lub bogów (religie politeistyczne) oraz związanych z nimi przekonań o pochodzeniu i celu życia człowieka, a także zasad obyczajowych i norm moralnych (Wielki słownik języka polskiego, 2020). Religia manifestuje się w wymiarze doktrynalnym, w czynnościach religijnych (kult, rytuały), w sferze społeczno-organizacyjnej (wspólnota religijna) i w sferze duchowości indywidualnej (mistyka). Można ją rozumieć również jako społeczno-kultu-

niom i oczekiwaniom, sposobom oceny określonych działań oraz reakcjom na określone postępowania jednostek i organizacji (Michalak, 2004; Nowak, 2010; Dobija, 2011; Kozarkiewicz i Łada, 2011; Nowak, 2016a, 2016b, 2017a, 2017b, 2018). W tym kontekście można jedynie wskazać na teorię instytucjonalną, będącą podejściem uwzględniającym oddziaływanie społeczne na zmiany obserwowane w rachunkowości, wprowadzającym do teorii o rachunkowości analizę mechanizmów społecznych, ich wpływów oraz siły, prezentowanych norm i wartości, a także kognitywnych sił sprawczych stanowiących zarówno kontekst, jak i rezultat działań związanych z tworzeniem i rozwojem systemów rachunkowości (Ogden i Clarke, 2005, s. 314). Należy również wskazać teorię legitymizacji, która jest jednym z potencjalnych czynników motywujących organizacje do rozwoju systemów rachunkowości zarządczej, a która może być analizowana zarówno w aspekcie legitymizacji strategicznej (działań podejmowanych przez organizacje w celu przekazania otoczeniu informacji o wprowadzanych innowacjach), jak i legitymizacji instytucjonalnej (działań podejmowanych, by dostosować rozwiązania do obowiązujących standardów

rowy system wyznaczonych zachowań i praktyk, moralności, wierzeń, światopoglądów, etyki lub organizacji, który łączy ludzkość z elementami nadprzyrodzonymi, transcendentalnymi i duchowymi (Merriam-Webster dictionary, 2019). Etyka (filozofia moralna) zajmuje się z kolei badaniem moralności i tworzeniem systemów myślowych, z których można wyprowadzać zasady moralne – „obejmuje systematyzowanie, obronę i rekomendowanie koncepcji dobrego i złego zachowania” (*Internet encyclopedia of philosophy*, 2020). Etyka ma zatem na celu rozwiązanie kwestii ludzkiej moralności poprzez zdefiniowanie pojęć takich jak dobro i zło, cnota i występki, sprawiedliwość i zbrodnia (Martinez, 2019). Moralność, będąc jednym ze społecznych systemów normatywnych, pozwala na rozróżnienie intencji, decyzji i działań wyróżnianych jako właściwe (słuszne) i tych, które są niewłaściwe (niesłuszne), co stanowi jednocześnie konstrukt sprawiedliwości (Long i Sedley, 1987). Etyka normatywna bada moralność w odniesieniu do zła i dobra uniwersalnego, niezależnie od wartości lub obyczajów wyznawanych i kultywowanych przez poszczególne ludy lub kultury, podczas gdy etyka opisowa zajmuje się moralnością odnoszącą się do wartości osobistych lub kulturowych, kodeksów postępowania lub obyczajów społecznych, w których ma ona zastosowanie i jest akceptowana przez jednostkę. W sensie opisowym moralność nie konotuje więc obiektywnych twierdzeń o tym, co jest dobre lub złe, a jedynie odnosi się do tego, co jest w określonym środowisku uważane za dobre lub złe (Zalta, 2016). Zwykle jednocześnie istnieje kilka konkurencyjnych (po części zgodnych, a po części różnych) systemów normatywnych funkcjonujących w obrębie danej kultury, na przykład normy postępowania dopuszczone przez prawo, normy moralne nakładane przez dany system filozoficzny lub religijny czy wreszcie normy konkretnej społeczności, którym jednostka podporządkowuje się w procesie socjalizacji (tzw. prawo obyczajowe). Zasady moralne przyjmują najczęściej formę nakazów czy też zakazów, a ich naruszenie prowadzi zwykle do wewnętrznego konfliktu psychicznego (poczucia winy) (Maryniarczyk, 2000). W odróżnieniu od zasad moralnych zasady etyczne są ogólnymi, filozoficznymi twierdzeniami wynikającymi z danego światopoglądu, a zatem przyjętego systemu pojęciowego (w niektórych wypadkach również religijnego). Na ich bazie można tworzyć konkretne nakazy i zakazy moralne. Różne zasady etyczne mogą zatem prowadzić do tych samych zasad moralnych. Etyka i moralność stanowią więc istotną część systemu społeczno-kulturowego, jakim jest religia, natomiast religia może, lecz bynajmniej nie musi stanowić podwaliny dla etyki i moralności.

profesjonalnych lub innych wymagań zewnętrznych), przy założeniu, że istotą legitymizacji jest zgodność norm i wartości związanych z działaniami organizacji z normami i wartościami akceptowanymi w społeczności, w której ona egzystuje (Łada i Kozarkiewicz, 2013). Zgodnie z podejściem instytucjonalnym legitymizacja jest istotnym mechanizmem regulującym transmisję obowiązujących społecznie norm i standardów, dlatego też instytucje wspierają te uwarunkowania, które sprzyjają tworzeniu (i rozumieniu istotności) procesów legitymizacyjnych (Ogden i Clarke, 2005, s. 313–314). W ramach obu wymienionych orientacji można wyodrębnić określone formy legitymizacji, oparte na różnych podstawach i nakierowane na różne cele organizacyjne, przy czym z punktu widzenia niniejszej pracy istotna jest szczególnie legitymizacja moralna. Opiera się ona na ocenach polityki i działań z punktu widzenia tego, czy są one korzystne (dobre) w szerokim, etycznym sensie, nie zaś w odniesieniu do określonej tylko społeczności.

Kolejną przesłanką decydującą o podjęciu tematu wpływu religii na rozwój rachunkowości jest fakt, że w Polsce zagadnienia związane z kontekstem kulturowym rozwoju rachunkowości wciąż nie stanowią przedmiotu szczególnego zainteresowania badaczy. Jest to zaledwie kilkadziesiąt pozycji (m.in. Adamek, 2012; Nowak, 2016b, 2016b; Gierusz, Koleśnik i Silska-Gembka, 2014; Gierusz i Koleśnik, 2019). Generalnie brakuje usystematyzowanych opracowań w języku polskim porządkujących tę kwestię. W szczególności aspekt religijny i jego potencjalny wpływ na ukształtowanie rachunkowości są jedynie wspomniane przez autorów, głównie przy okazji omawiania problematyki dotyczącej źródła różnic pomiędzy krajowymi systemami rachunkowości w kontekście problemu harmonizacji i istniejących modeli teoretycznych próbujących uchwycić determinanty rozwoju rachunkowości. Wątek ten nie jest jednak rozwijany. W literaturze obcojęzycznej sytuacja przedstawia się nieco inaczej – liczba pozycji poświęconych podejściu kulturowemu do rachunkowości jest znacznie większa, brakuje jednak opracowań kompleksowych. Niektórzy badacze zachodni próbują wprowadzić wymiar kulturowy do istniejących już modeli rachunkowości, takich jak na przykład model Tsakumisa (2007), poprzez budowanie kompleksowego międzynarodowego modelu uchylania się od opodatkowania, wprowadzając oprócz czynników prawnych czy politycznych również religijne (Richardson, 2008) lub badając rolę kultury w kształtowaniu wartości organizacyjnych i indywidualnych, a w konsekwencji jej wpływ na projektowanie i efektywność systemów budżetowania (Douglas i Wier, 2005, s. 159). Jest to jednak efekt uboczny rozważań na temat innych czynników warunkujących/wyjaśniających dane zjawisko, jakim jest rozwój rachunkowości. Interesującym podejściem są próby zrozumienia ontologii rachunkowości lub zjawiska konwergencji, podczas gdy w większości międzykulturowych badań podkreśla się różnice wynikające z odrębności kultu-

rowej. Tego typu badania w odniesieniu do rachunkowości zarządczej prowadzili m.in. Scheytt, Soin i Metz (2003) skupiający się na pojęciu kontroli i sposobu jej postrzegania, próbujący zrozumieć mechanizm konwergencji systemów kontroli zarządzania, zakładając, że podobieństwa tkwią w ich ontologii, oraz Merchant, van der Stede i Zheng (2003) dążący do zbadania zakresu, w jakim międzynarodowe firmy dostosowują swoje systemy kontroli do kultury lokalnych jednostek biznesowych i który z wymiarów kultury narodowej zidentyfikowanych przez Hofstede ma na to wpływ. Istotnym nurtem w badaniach nawiązujących do czynników kulturowych są próby wyjaśnienia roli kultur narodowych w takiej czy innej praktyce księgowej; rośnie bowiem liczba badań sugerujących, że reakcje interesariuszy na dane dostarczane przez system rachunkowości różnią się w zależności od kręgu kulturowego (Chow, Harrison, McKinnon i Wu, 1999, s. 562). Niektórzy autorzy starają się wnieść swój wkład w badania dotyczące relacji klient – audytor, osądu księgowych i biegłych rewidentów. Wykorzystując literaturę socjologiczną, psychologiczną i historyczną w celu identyfikacji podstawowych cech kulturowych i różnic między krajami, autorzy ci sprawdzają, czy profesjonaliści z zakresu rachunkowości prezentują każdorazowo takie samo podejście (zwłaszcza jeśli działają na podstawie tych samych lub podobnych kodeksów postępowania i procedur audytu). Pojawiające się ewentualne różnice są wyjaśniane pochodzeniem z określonego kręgu kulturowego (Patel, Harrison i McKinnon, 2002). Również Ding, Jeanjean i Stolowy (2005) starają się wyjaśnić różnice w GAAP w poszczególnych krajach w porównaniu z IAS właśnie tłem kulturowym, traktując je jako prawdopodobnie ważniejsze niż otoczenie polityczne i prawne. Takie odmienności można także znaleźć, przyglądając się problemowi różnic w wycenie firm. Nadal istnieje w tym obszarze luka badawcza, niewiele wiadomo m.in. na temat kwestii, czy osądy dotyczące sprawozdawczości finansowej dokonywane przez księgowych i audytorów w różnych krajach są spójne, gdy mają oni do czynienia z tymi samymi faktami gospodarczymi i podobnymi standardami sprawozdawczości finansowej, choć samo pytanie badawcze sformułowane zostało dawno (Schultz i Lopez, 2001, s. 272).

Jeszcze jedną z przesłanek podjęcia tematu jest brak opracowań dotyczących wpływu religii takich jak buddyzm, hinduizm czy konfucjanizm na rozwój rachunkowości. Stosunkowo najwięcej napisano jak dotąd o wpływie chrześcijaństwa lub islamu na praktykę gospodarczą, w tym w kontekście etyki biznesu i uformowania gospodarki społecznej bądź kapitalistycznej, przy czym opracowania na temat związków islamu z rachunkowością skupiają się głównie na sektorze finansów muzułmańskich. Potencjalne związki pomiędzy innymi religiami a rachunkowością pozostają wciąż bardzo słabo rozpoznane. Tymczasem hinduizm i buddyzm, podobnie jak konfucjanizm czy islam, to wielkie religie, zrzeszające ogromną liczbę wyznawców na całym świecie. Wyznawców

hinduizmu jest na świecie około miliarda, z czego 910 milionów to mieszkańcy Indii i Nepalu. Buddyzm wyznaje i praktykuje ponad 310 milionów osób, z czego większość stanowią mieszkańcy Chin, Indii, Korei oraz Japonii. Podobną liczbę wyznawców (300 milionów) mają w Chinach nauki Konfucjusza. Wreszcie islam, najmłodsza z wielkich religii świata, jest jednocześnie drugą pod względem liczby wyznawców, którą się szacuje na 1,6 miliarda. Najliczniejszym krajem muzułmańskim na świecie jest Indonezja (86% z 240 milionów jej mieszkańców deklaruje wiarę w nauki Mahometa). Pominięcie wpływu wielkich religii na kształt systemów gospodarczych, podobnie jak na rozwój rachunkowości w krajach, w których są one dominujące, powoduje, że katalog czynników kulturowych determinujących rozwój zarówno systemów gospodarczych, jak i systemów rachunkowości pozostaje niepełny.

Reasumując, większość przeprowadzonych do tej pory badań, zarówno ilościowych, jak i jakościowych, ma charakter przyczynkowy. Istnieje zatem nadal luka poznawcza, w szczególności odnośnie do religii takich jak hinduizm, buddyzm, konfucjanizm i islam, jako czynnika wpływającego na rozwój i ukształtowanie systemu rachunkowości.

Luka poznawcza w tym przypadku wiąże się z luką metodyczną i zarazem aplikacyjną, ponieważ rola religii jako kulturowego czynnika rozwoju rachunkowości nie została jeszcze dogłębnie zbadana i tym samym pozostaje praktycznie nieobecna w systemach edukacyjnych (w przeciwieństwie do zagadnień związanych z wpływem różnic kulturowych, w tym wyznawanej religii czy światopoglądu, na negocjacje biznesowe czy zarządzanie cross-kulturowe). Nie ma wystarczającej wiedzy, jak zoperacjonalizować koncepcję religijnego zdeterminowania rozwoju rachunkowości, brakuje kompleksowego podejścia wskazującego na potrzebę zdobywania i systematyzowania informacji na ten temat. Wielu praktyków i teoretyków rachunkowości nie ma świadomości korzyści, jakie płyną z pozyskania takiej wiedzy, podobnie jak potrzeby ciągłego jej doskonalenia (uzupełniania) czy rozwijania pewnych kompetencji w tym zakresie.

Uświadomienie znaczenia, jakie ma zrozumienie wartości kulturowych danego kraju, w tym wartości religijnych, oraz tego, jak przekładają się one na postawy współpracowników, klientów, kooperantów, specjalistów w dziedzinie rachunkowości i rewizji finansowej, w jaki sposób przyczyniają się do ukształtowania środowiska gospodarczego, w tym rachunkowości i jej praktyk, interpretacji danych, jakie system ten generuje, oczekiwań interesariuszy w tym zakresie, stanowiłoby istotną wartość dodaną w praktyce biznesowej. Pozwoliłoby bowiem, poprzez lepsze zrozumienie miejscowych uwarunkowań i pewnych ograniczeń, na bardziej świadome budowanie pozycji na rynkach lokalnych i ułatwiłoby globalną kooperację. Deficyt metodyki w tym zakresie wskazuje na lukę aplikacyjną zarówno w obszarze wiedzy biznesowej, jak i księgowych

i audytorów podejmujących niekiedy na własną rękę próby poznawania uwarunkowań środowiska kulturowego rachunkowości.

Mając na uwadze wpływ religii na rozwój rachunkowości, można również mówić o luce empirycznej, ponieważ przegląd istniejących prac prezentujących podejście kulturowe pozwala wysnuć wniosek, że oparte na pojedynczych studiach przypadków badania dają dalece niepełny wgląd w zagadnienie, a ich wyniki częstokroć przeczą sobie nawzajem – istnieją na przykład zarówno opracowania dowodzące, że islam odgrywa istotną rolę w kształtowaniu rachunkowości w krajach muzułmańskich, w tym oczekiwań interesariuszy odnośnie do informacji (Abdel-Magid, 1981; Gambling i Karim, 1986; Hamid, Craig i Clarke, 1993; Adnan i Gaffikin, 1997; Baydoun i Willett, 1997, 2000; Lewis, 2001), jak i negatywnie weryfikujące twierdzenia o wpływie islamu na księgowość i sprawozdawczość (Suliman, 1998; Maali i Napier, 2010; Maali, 2005).

W monografii postawiono następującą hipotezę: religia może stanowić jeden z elementów determinujących rachunkowość i jej rozwój.

Celem monografii jest ustalenie wpływu religii dominującej w danym kraju na ukształtowanie rachunkowości w wybranych krajach Azji, przy czym pominięto w rozważaniach potencjalny wpływ religii na pozycję osób zajmujących się zawodowo rachunkowością (audytorów, biegłych rewidentów i księgowych) z uwagi na rozległość i złożoność tego zagadnienia.

Dla osiągnięcia celu, mając jednocześnie na uwadze powyższe zidentyfikowane luki (poznawczą, metodyczną, aplikacyjną i empiryczną), przeprowadzono badania literaturowe, które pozwoliły zrealizować szczegółowe cele teoriopoznawcze i badawcze, którymi są:

- wskazanie zależności pomiędzy czynnikami kulturowymi a rozwojem rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem religii jako źródła wartości kulturowych;
- identyfikacja teoretycznych koncepcji i (lub) modeli rozwoju rachunkowości uwzględniających czynniki kulturowe, w tym religię;
- identyfikacja nieopisanych (lub bardzo słabo rozpoznanych) dotychczas w literaturze obszarów – kręgów kulturowych, systemów religijnych i filozoficznych oraz ich ewentualnej roli w rozwoju rachunkowości;
- identyfikacja powiązań między religią a rozwojem rachunkowości w wybranych krajach reprezentujących określone kręgi kulturowe;
- ukazanie roli religii jako czynnika wpływającego na rozwój rachunkowości w zależności od środowiska, w którym ewaluowała;
- opracowanie autorskiej definicji tożsamości kulturowej rachunkowości na podstawie definicji tożsamości społecznej i kulturowej prezentowanych w literaturze, z uwypukleniem czynnika religijnego;

- porównanie uzyskanych wyników z powszechnie znanymi i stosowanymi w celu badania wpływu kultury na rachunkowość teoriami Hofstede i Graya (Jaggi i Low, 2000; HassabElnaby i Mosebach, 2005; Askary, 2006a, 2006b; Abd-Elsalam i Weetman, 2007) pod względem ich poprawności (z uwagi na ich popularność i jednocześnie formułowane pod ich adresem zastrzeżenia).

Ostatecznym rezultatem badań, po postawieniu hipotezy, jest stwierdzenie, że skutkiem wpływu religii na rozwój rachunkowości jest istnienie tożsamości kulturowej rachunkowości i zaproponowanie autorskiej definicji tego terminu.

Niniejsza monografia nawiązuje do paradygmatu społeczno-ekonomicznego w rachunkowości, jak również paradygmatów interpretacyjnego oraz antropologicznego. Istotą paradygmatu społeczno-ekonomicznego w rachunkowości jest „przekonanie, że przedmiotem badań nauki rachunkowości są zawsze dynamiczne relacje pomiędzy rachunkowością i rzeczywistością społeczno-ekonomiczną” (Karmańska, 2013, s. 136). Tym samym szczegółowe badania naukowe pozwalają na rozpoznanie mechanizmów kształtujących poszczególne atrybuty rachunkowości (podobnie jak atrybuty rzeczywistości społeczno-ekonomicznej). Podobnie badacze operujący w ramach paradygmatu interpretacyjnego zakładają istnienie społecznie konstruowanej rzeczywistości, w której rolą naukowca jest zrozumienie i wyjaśnienie zjawisk społecznych (Masztalerz, 2018, s. 38). Badania interpretacyjne w rachunkowości mają na celu zrozumienie praktyk rachunkowych w różnych kontekstach społecznych i organizacyjnych (Hopwood, 1983). Skupiają się na praktykach, decyzjach oraz uwarunkowaniach rzeczywistości (w świecie realnym) w celu ich analizy, interpretacji i zrozumienia oraz na identyfikacji rozwiązań pragmatycznych problemów (Masztalerz, 2018, s. 38). Paradygmat interpretacyjny zmierza zatem do wyjaśnienia i zrozumienia, przy czym należy zastrzec, że „zrozumienie” jest czymś tymczasowym, niejednoznacznym (Ahrens i in., 2008), proces interpretacji, zrozumienia i wyjaśniania jest bowiem ciągły (zawsze istnieje inna możliwość, a nawet możliwości nadania sensu temu samemu zjawisku). Wkład badań interpretacyjnych w myśl rachunkową jest istotny choćby dlatego, że paradygmat interpretacyjny pozwala na zrozumienie „praktyki codziennej” rachunkowości, przy jednoczesnym ujawnieniu pewnych niedopasowań między praktyką a teorią (Masztalerz, 2018, s. 39). Ponadto badania te dostarczają niejednokrotnie oryginalnych spostrzeżeń na temat konwencjonalnych problemów rachunkowości, będących tematem rozważań „głównego nurtu”. W perspektywie interpretacyjnej rozważane są też implikacje praktyk rachunkowości dla tworzenia różnic (nierówności) społecznych, ekonomicznych, politycznych, kulturowych – i ich utrzymywania. Natomiast zgodnie z paradygmatem antropologicznym, którego twórcą jest Riahi-Belkaoui

(2000), należy badać istniejące praktyki rachunkowości, podobnie jak postawy zarządzających tymi praktykami (podejście deskryptywno-indukcyjne), budując na tej podstawie teorie.

Monografia lokuje się w dziedzinie nauk społecznych, w dyscyplinie ekonomia i finanse (specjalność rachunkowość). Obszarem badawczym jest rachunkowość. Przedmiotem badań jest wpływ religii (hinduizmu, konfucjanizmu, buddyzmu oraz islamu) na rozwój rachunkowości w wybranych krajach azjatyckich, takich jak Chiny, Indie oraz Indonezja. Zakres przedmiotowy badań został tym samym zawężony do największych religii świata – jako mających największą rzeszę wyznawców, a przy tym mogących być uznanymi za główne (dominujące) religie w największych gospodarkach Azji, jakimi są trzy wymienione państwa.

Na potrzeby realizacji celów badawczych wykorzystano literaturę krajową i zagraniczną (monografie, artykuły i inne), a także materiały źródłowe (jak fotokopie czy fotografie autentycznych zapisów księgowych z różnych krajów i epok oraz teksty religijne, jak Koran czy *Bhagawadgita*), w miarę potrzeby dokonując ich autorskiego przekładu. Autorka zapoznała się ze znaczną ilością literatury (około 800 pozycji), przy czym w bibliografii umieściła tylko pozycje istotne dla treści monografii.

Temat pracy i jej cel główny oraz cele częściowe przesądziły o doborze metod badawczych. W pracy posłużono się metodą analizy opisowej, porównawczej i krytycznej analizy literatury oraz analogii, a także metodą interpretacji i objaśniania. W odniesieniu do cytowanych oryginalnych tekstów historycznych poświęconych zagadnieniom poruszonym w monografii wykorzystano również po części hermeneutykę (zgodnie z założeniem, że może być traktowana jako sztuka lub jako metoda postępowania i że posiada swój wymiar metodologiczny³ istniejący na przykład w pojęciu koła hermeneutycznego, zwłaszcza w jego tradycyjnym ujęciu) (Duszak, 1998; Bühler, 2004).

W badaniu systemu wartości kulturowych (a tym samym również religijnych) wyróżnia się dwa podejścia: dedukcyjne oraz indukcyjne. Opracowania cechujące się podejściem dedukcyjnym badają przede wszystkim źródła historyczne pod kątem kształtowania się wartości kulturowych. Podejście indukcyjne wykorzystuje metody antropologiczne, badając ludzkie zachowania w celu identyfikacji wartości kulturowych (Zhu, 2008, s. 19). Prezentowane opracowanie wykorzystuje oba podejścia, wychodząc od podstawowych zasad i norm obowiązujących w danym kręgu kulturowym, śledząc ich ewolucję, z naciskiem na religię i jej kanon wartości i rozważając, czy można wobec tego znaleźć i uza-

³ Przy zastrzeżeniu, że współcześnie podkreśla się, że hermeneutyka nie wypracowała żadnej określonej metody, raczej wchodzi w związki z różnymi metodami – zwłaszcza z fenomenologią, strukturalizmem, semiotyką. Skądinąd metoda hermeneutyczna jest wykorzystywana we współczesnej analizie dyskursu (Spitzmüller i Warnke, 2011).

sadzić powiązanie pomiędzy nimi a rozwojem rachunkowości w danym kraju (obecnie i w ujęciu historycznym). Jednocześnie, konstatując stan faktyczny (funkcjonujący krajowy system rachunkowości, jego cechy charakterystyczne), dokonano identyfikacji wartości religijnych, poszukując następnie powiązań między rzeczywistością a tymi wartościami, uwzględniając przy tym fakt, że niektóre koncepcje i praktyki rachunkowości są z natury swej obojętne religijnie (jak i kulturowo).

Celowi i przedmiotowi badań została podporządkowana struktura monografii, która składa się z sześciu rozdziałów poprzedzonych wstępem i podsumowanymi zakończeniem. Całość uzupełnia bibliografia, spis rysunków i tabel.

Pierwszy rozdział pracy dotyczy przedmiotu badań. Rozdział ten posłużył uporządkowaniu uzyskanej wiedzy na temat potencjalnych zależności pomiędzy czynnikami kulturowymi a rozwojem rachunkowości oraz istniejących modeli uwzględniających religię jako jeden z czynników kulturowych. Udzielono w nim odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu i które teoretyczne modele rozwoju rachunkowości uwzględniają czynniki kulturowe, w tym religię.

Rozdział drugi został poświęcony wpływowi hinduizmu na rozwój rachunkowości w Indiach. Odpowiadając na pytanie o istniejące opracowania naukowe odnośnie do związków między rozwojem rachunkowości w Indiach i religią, stwierdzono, że uwaga badaczy skupia się na ekonomii buddyjskiej, opracowania na temat wpływu na ekonomię innych religii wyznawanych w tym kraju są nieliczne, pochodzą głównie z pierwszej połowy XX wieku, przy czym zdecydowanie brakuje badań na temat związków religii z rozwojem rachunkowości w tym kraju. Celem identyfikacji powiązań między religią a rozwojem rachunkowości wzięto zatem pod uwagę hinduizm jako potencjalny czynnik wpływający lokalnie na kształtowanie rachunkowości. Wychodząc od idei oraz wartości płynących z hinduizmu, podjęto próbę ukazania ich wpływu na rozwój systemów zapisów księgowych (w tym na współczesne techniki i rytuały księgowe), rachunkowości finansowej i zarządczej, rozwój mechanizmów kontrolnych oraz rozwój technik audytu. Uzyskano w ten sposób obraz rozwoju rachunkowości w Indiach w kontekście wartości, zasad i norm religijnych jako czynnika kulturowego, z uwzględnieniem specyfiki środowiska, w jakim następował ów rozwój.

W trzecim rozdziale omówiono wpływ konfucjanizmu na rozwój rachunkowości na przykładzie Chin. Opisano w nim wartości i zasady przyjęte w konfucjanizmie, wskazując na zależności pomiędzy nimi a historycznym rozwojem prowadzenia ksiąg rachunkowych (rozwojem metodyki), zakresem informacji dostarczanych przez system rachunkowości, regulacjami prawnymi oraz rozwojem rachunkowości rządowej w Chinach.

Buddyzm i jego koncepcje zostały omówione w rozdziale czwartym na przykładzie dwóch krajów azjatyckich, to jest Indii oraz Chin, w kontekście

ukształtowania swoistego środowiska ekonomicznego, w którym rozwija się rachunkowość. Przedstawiono argumenty świadczące o wpływie buddyzmu na etykę rachunkowości, a także organizację rachunkowości w ujęciu historycznym (działalność klasztorów buddyjskich).

Rozdział piąty poświęcono rozważaniom nad wpływem islamu na rozwój rachunkowości indonezyjskiej. Przegląd piśmiennictwa pozwolił na sformułowanie wniosku, że w istniejących opracowaniach dotyczących rozwoju rachunkowości tego kraju niemal nie poświęcono uwagi epoce prekolonialnej. Brakuje również opracowań poświęconych *stricte* roli religii jako kulturowego czynnika rozwoju rachunkowości. W rozdziale omówiono specyficzny wpływ islamu (wraz z jego etyką) na rozwój gospodarki społecznej i finansów, a co za tym idzie rachunkowości, uwzględniając wpływ nakazów i zakazów religijnych na kształt systemu rachunkowości islamskiej. Przedstawiono też rdzenne, tradycyjne wartości kształtujące system społeczny i ekonomiczny Indonezji. Następnie skupiono się na zależnościach pomiędzy możliwymi do wyodrębnienia wartościami kulturowymi charakterystycznymi dla Indonezji i islamu, ukazując możliwe do dowiedzenia zależności pomiędzy religią a rachunkowością. Przedstawione w rozdziale związki islamu z ideologią *pancasila*, rzutującą na ukształtowanie środowiska gospodarczego, zasad i standardów rachunkowości w Indonezji, pozwoliły na ukazanie roli religii jako czynnika wywierającego wpływ na rozwój rachunkowości w tym państwie.

W rozdziale szóstym przeprowadzono porównanie rozpoznanych wartości religijnych, które determinują w jakiś sposób rozwój systemu rachunkowości w poszczególnych krajach, z wymiarami kulturowymi sformułowanymi przez Hofstedeego oraz subkulturą rachunkowości według Graya. Pozwoliło to na ukazanie zależności pomiędzy atrybutami subkulturowymi rachunkowości danego kraju a wartościami kulturowymi, których źródło stanowi religia. Definicje kultury i tożsamości społecznej oraz – poprzez analogię – kulturowej przedstawione w tym rozdziale stanowiły podstawę do sformułowania autorskiej definicji tożsamości kulturowej rachunkowości z uwzględnieniem religii jako źródła określonych wartości.

W zakończeniu podsumowano przeprowadzone rozważania oraz płynące z nich wnioski, syntetycznie prezentując osiągnięcia w realizacji celów badawczych oraz omawiając wkład własny autorki do nauki o rachunkowości i postulowane kierunki dalszych badań.