

**Jacek Adamek**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## KULTUROWE UWARUNKOWANIA RACHUNKOWOŚCI CHIŃSKIEJ W ŚWIELE IDEI KONFUCJANIZMU<sup>1</sup>

---

**Streszczenie:** Przeszłość oraz aktualna postać chińskiej rachunkowości są wypadkową oddziaływania wielu determinant, wśród których tym o charakterze kulturowym przypisuje się ogromne znaczenie. Ponad pięć tysięcy lat historii Kraju Środka to także czas rozwoju systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych, podporządkowanego wyzwaniom, jakie wobec niego formułowało środowisko jego funkcjonowania, kształtowane m.in. przez taoizm, buddyzm, feng shui czy konfucjanizm. Czynniki te, tworząc tzw. przestrzeń kulturową, według wielu badaczy tej problematyki stały się ważnym elementem determinującym zarówno historyczny, jak i teraźniejszy obraz chińskiej rachunkowości. Celem powyższego artykułu jest *próba ukazania związków zachodzących pomiędzy kulturą i rachunkowością w świetle relacji, jakie występują między systemem ujawnień rachunkowych Kraju Środka a ideą konfucjanizmu, czyli systemem filozoficzno-religijnym*. Hipotezą poniższego opracowania staje się stwierdzenie, iż: *pierwiastek kulturowy jest ważnym elementem determinującym kształt rachunkowości*. Treść artykułu opiera się na studiach literatury tematu dotyczącej zagadnień będących przedmiotem prowadzonych w nim rozważań.

**Słowa kluczowe:** kultura, rachunkowość, konfucjanizm, Chiny.

### 1. Wstęp

Podejmując próbę scharakteryzowania związków rachunkowości i kultury, możemy przytaczać przykłady relacji, jakie zachodzą między systemem ujawnień rachunkowych i środowiskiem społecznym, a w nim kulturowym, w którym przychodzi mu realizować swe cele. Różne oblicza kultury, jej wartości i przejawy znajdują swoje bezpośrednie odbicie zarówno w teorii, jak i w praktyce rachunkowości traktowanej jako nauka społeczna, która opisuje sobie właściwym językiem rzeczywistość. Warto tu podkreślić, iż opis ten w różnym stopniu determinowany jest także wieloma czynnikami pozakulturowymi, kształtującymi sposób postrzegania owej rzeczywistości, tworzonymi m.in. przez środowisko prawne, gospodarcze, historyczne, spo-

---

<sup>1</sup> W treści niniejszego artykułu wykorzystano m.in. fragmenty przygotowywanej monografii pt. *Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej*.

leczne, które na zasadzie sprzężenia zwrotnego oddziałuje na rachunkowość oraz metodę, w jaki wypełnia ona powierzone jej zadania.

Dobitnym przykładem potwierdzającym powyższą tezę może być rachunkowość chińska, której historyczny rozwój oraz aktualna postać są wypadkową oddziaływania wielu determinant, wśród których tym o charakterze kulturowym przypisuje się ogromne znaczenie w kształtowaniu jej historycznego i teraźniejszego oblicza.

Ponad pięć tysięcy lat historii Kraju Środka to także czas rozwoju systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych podporządkowanego wyzwaniom, jakie wobec niego formułowało środowisko jego funkcjonowania, kształtowane m.in. przez taoizm, buddyzm, feng shui czy konfucjanizm. Czynniki te, tworząc tzw. przestrzeń kulturową, według wielu badaczy tej problematyki stały się ważnym elementem determinującym zarówno historyczny, jak i teraźniejszy obraz chińskiej rachunkowości.

Mając na uwadze powyższe, sformułowano cel artykułu, którym jest *próba ukazania związków zachodzących pomiędzy kulturą i rachunkowością w świetle relacji, jakie występują między systemem ujawnień rachunkowych Kraju Środka a ideą konfucjanizmu, czyli systemem filozoficzno-religijnym.*

Hipotezą poniższego opracowania staje się stwierdzenie, iż: *pierwiastek kulturowy jest ważnym elementem determinującym kształt rachunkowości.*

Treść artykułu opierać się będzie na studiach literatury tematu dotyczącej zagadnień będących przedmiotem prowadzonych w nim rozważań.

## 2. Kulturowy model rozwoju rachunkowości – istota

Wpływ kultury na teorię i praktykę rachunkowości podnoszony jest przez wielu badaczy zajmujących się tym zagadnieniem, niemniej jednak nie ma wśród nich konsensusu co do siły tego oddziaływania oraz roli, jaką czynnik kulturowy odgrywa w ewentualnym zbiorze innych determinant kształtujących zindywidualizowany, właściwy dla danego obszaru geograficznego, gospodarczego, prawnego czy społecznego model rachunkowości. Badania nad relacjami kultury i rachunkowości prowadzone w różnych regionach świata podlegają zwykle krytyce. Powodem tego stanu rzeczy staje się m.in.: złożoność pojęcia kultury, nieokreśloności i trudności jej pomiaru oraz wpływ na zachowania i postawy ludzi wypełniających określone funkcje społeczne i zawodowe.

W literaturze tematu znajdujemy wiele dowodów wskazujących na ścisłe związki zachodzące pomiędzy kulturą a rachunkowością opierające się na idei relatywizmu kulturowego rachunkowości<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Relatywizm kulturowy jest poglądem wskazującym na konieczność wartościowania praktyk kulturowych w ramach kontekstu, w którym one funkcjonują, co prowadzi do sytuacji, w której obserwator obcych praktyk kulturowych nie może do ich oceny stosować podejścia reprezentującego punkt widzenia jego własnej kultury. Relatywizm ten obiektywizuje postrzeganie różnych kultur przez negację możliwości wartościowania obcej kultury przez pryzmat własnych wartości kulturowych.

Na przykład A. Belkaoui wyraża pogląd, iż kultura określa sposób budowy i zarządzania instytucją, zachowanie jednostek w tej organizacji oraz to, jak te osoby myślą, wpływając ostatecznie na proces ich opiniowania i decydowania. Fakt ten wskazuje, że rezultat owych działań w sposób bezpośredni uzależnia się od środowiska kulturowego, w którym są one realizowane, a tym samym możemy mówić o relatywizmie kulturowym, w tym także o relatywizmie kulturowym rachunkowości. „(...) W rachunkowości relatywizm ten opiera się na podstawowym założeniu, iż koncepcja rachunkowości w danym kraju jest wyjątkowa, tak jak wyjątkowe są jego cechy kulturowe. Stąd też badanie kwestii kulturowych, międzykulturowych oraz ich wpływu na rachunkowość mają zasadnicze znaczenie dla zrozumienia czynników kształtujących narodowe różnice w rachunkowości (...)” [Belkaoui 1985, s. 29]. Autor ten, opisując związek kultury i rachunkowości, wskazuje, że „...kultura w gruncie rzeczy określa proces opiniowania w rachunkowości [i dalej] (...) kultura poprzez swoje komponenty, wymiary komponuje strukturę organizacyjną, mikroorganizacyjne zachowania i funkcje poznawcze jednostek, a w ten sposób wpływa na ich opinie i decyzje, gdy jednostki te stają wobec fenomenu rachunkowości (...)” [Belkaoui 1995, s. 3].

Ważnym wsparciem dla idei relatywizmu kulturowego rachunkowości były prace akcentujące duże znaczenie kultury i jej wymiarów w kształtowaniu praktyki rachunkowości G. Hofstede. Autor ten przyjął założenie, że rachunkowość jest takim rodzajem działalności, który w sposób bezpośredni wymaga oceniania i wartościowania, czego konsekwencją jest fakt, iż praktyka rachunkowości podporządkowuje się wyznawanym wartościom, a więc wpływają na nią różnice kulturowe. Ostatecznie G. Hofstede [2001, s. 383] stwierdza: „(...) rachunkowość jest polem, na którym imperatywy techniczne są słabe. Te historyczne, oparte na konwencjach grają ważniejszą rolę niż prawa natury. Jest więc logiczne, że reguły/zasady rachunkowości i drogi, którymi ona podąża, zmieniają się wzdłuż granic kulturowych (...)”.

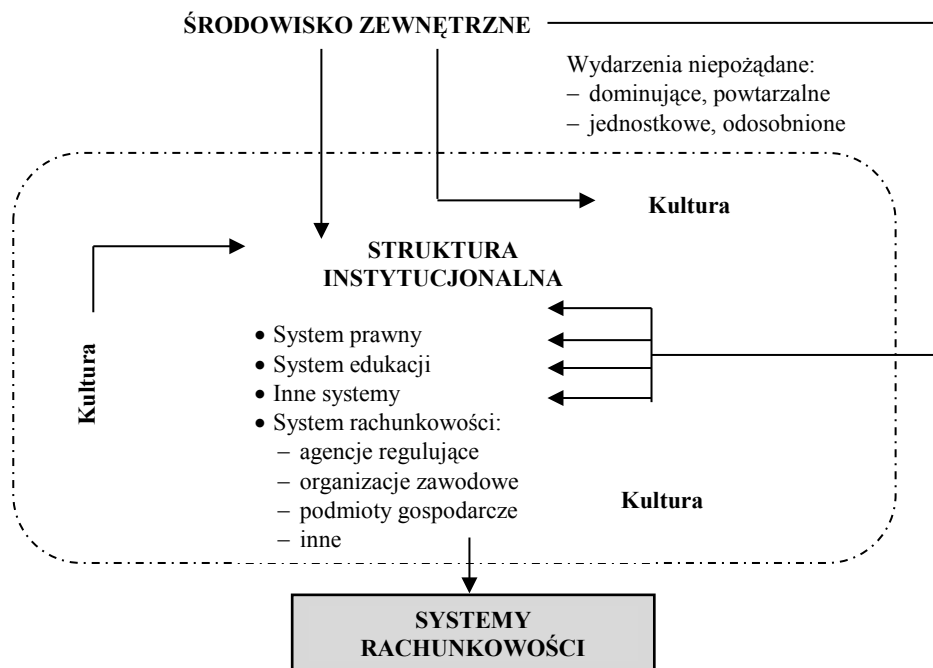
Postrzegając rachunkowość jako twór aktywności człowieka, budowany w określonym środowisku, a wiązany z procesem opiniowania, doradzania i wyboru decyzyjnego, M. Perera podkreśla, że nie można jej łączyć tylko ze zbiorem materialnych działań, ukierunkowanych na realizację przypisanych jej celów. Konsekwencją tego podejścia staje się pogląd, że [Perera 1989, s. 42-43] „(...) kulturę traktuje się jako jeden z ważniejszych czynników środowiskowych wpływających na krajowe systemy rachunkowości. Założenie to oparte jest na przesłance, zgodnie z którą rachunkowość postrzega się jako aktywność społeczno-techniczną, obejmującą człowieka, jak i inne, pozaosobowe zasoby i techniki oraz interakcje zachodzące między nimi. Choć techniczny aspekt rachunkowości jest słabiej niż aspekt ludzki zależny od kultury, to z tytułu ich wzajemnej korelacji rachunkowość nie może być wolna od jej wpływu (...)”.

Autor ten wskazuje, że materialny aspekt rachunkowości przyjmujący np. postać prowadzenia ksiąg rachunkowych może być wolny od wpływów kulturowych. Niemniej jednak to, co nazywamy rachunkowością, obejmuje także aspekt ludzki, wią-

zany z wyborem i opiniowaniem jej polityk, metod oraz sposobów i zakresów ujawnianych informacji. Właśnie ten aspekt rachunkowości będzie wpływać na wynik procesów księgowych. Stąd też M. Perera stoi na stanowisku kulturowej zależności rachunkowości, determinowanej kształtowaniem przez czynniki środowiskowe, w tym kulturowe, jej ludzkiego elementu.

O roli kultury w procesie wyjaśniania przyczyn zróżnicowania praktyk rachunkowości w różnych regionach świata, a więc także o jej relatywizmie kulturowym, świadczą wyniki badań prowadzonych przez T. Doupnika i S. Saltera. Według nich, kultura przez oddziaływanie na system prawny czy finansowy ma dominujący wpływ na praktyki rachunkowości danego kraju. Autorzy ci stwierdzają [Doupnik, Salter 1995, s. 193]: „(...) kultura przenika różne systemy, które tworzą instytucjonalną strukturę, wpływając na praktykę rachunkowości poprzez normy i wartości wyznawane przez członków systemu rachunkowości oraz normy i wartości wyznawane przez członków innych systemów, z którymi rachunkowość wchodzi w różne interakcje (...)”.

Bazując na przyjętym wyżej założeniu, T. Doupnik i S. Salter tworzą także model rozwoju rachunkowości wyjaśniający krajowe zróżnicowanie jej praktyk



Rys. 1. Model rozwoju rachunkowości według T. Doupnika i S. Saltera

Źródło: [Doupnik, Salter 1995, s. 192].

(zob. rys. 1). W modelu tym występują trzy elementy określające rozwój rachunkowości w danym kraju. Są to [Doupnik, Salter 1995, s. 192]:

- środowisko zewnętrzne, kształtowane m.in. przez kulturę społeczną i strukturę instytucjonalną, które dostarczają zewnętrzne bodźce inicjujące zmiany,
- wartości kulturowe oddziałujące na strukturę instytucjonalną, które rządzą interakcjami,
- struktura instytucjonalna, w obrębie której odpowiedzi te są formułowane.

Podsumowując dotychczas prowadzone rozważania, stwierdzić wypada, iż postrzeganie kultury jako czynnika kształtującego zindywidualizowany obraz systemu rachunkowości wraz z jego praktyką znajduje, zdaniem autora tego opracowania, pełne uzasadnienie w roli, jaką przypisuje się cechom kulturowym w procesie definiowania norm i wartości społecznych odbijających się w systemie pomiaru i ujawnień rachunkowych.

To właśnie kultura, przez swoje wymiary i komponenty, podporządkowuje sobie proces orzekania i decydowania w rachunkowości, kształtując jej zindywidualizowane środowisko. Efekt ten według A. Belkaouiego uzyskiwany jest dzięki bezpośredniemu oddziaływaniu kultury na struktury organizacyjne, mikroorganizacyjne zachowania i funkcje poznawcze jednostek funkcjonujących w danym jej kręgu. Argumenty te przemawiają za możliwością sformułowania wniosku o bliskim związku kultury i rachunkowości oraz znaczeniu wartości kulturowych w kształtowaniu jej zindywidualizowanych krajowych modeli.

### 3. Czynniki kulturowe a rozwój rachunkowości chińskiej

Przyjmując uzasadnione założenie o dużej wadze czynników kulturowych w kształtowaniu teorii i praktyki ujawnień rachunkowych, można zadać pytanie dotyczące wpływu tych elementów na historyczny i aktualny obraz chińskiej rachunkowości.

#### CHIŃSKA KULTURA A RACHUNKOWOŚĆ

##### *Kultura tradycyjna i jej przejawy*

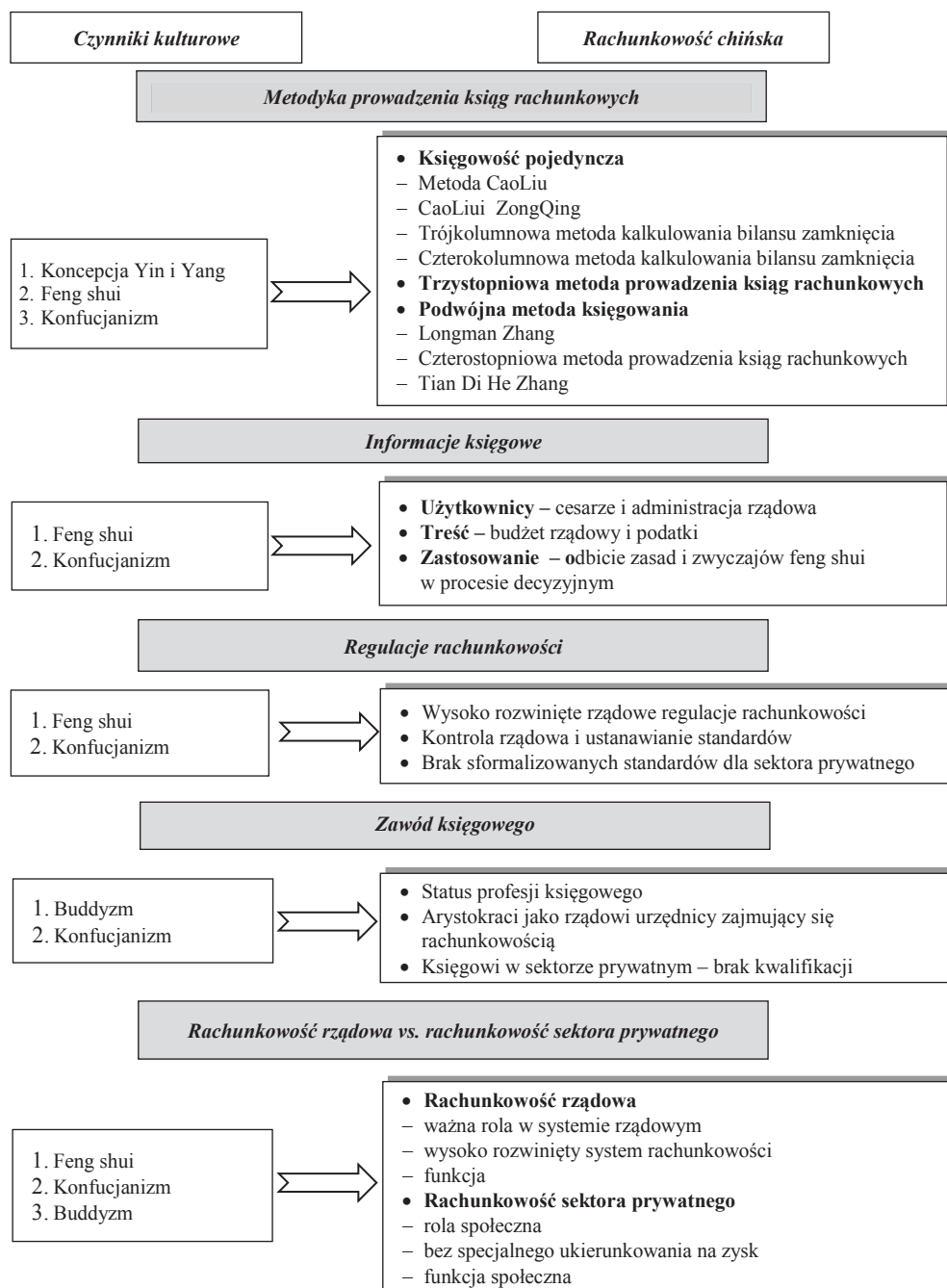
- Teoria przeciwieństw Yi (sprawiedliwość) i Li (zysk)
- Wspólnota zaufania i umów
- Dogmatyczna postawa
- Konserwatyzm
- Kolektywizm

##### *Kultura nowoczesna i jej przejawy*

- Teoria państwa – decydująca o celach, funkcjach i organizacji rachunkowości
- Teoria klas – orientująca politycznie rachunkowość
- Marksizm – który stał się podstawową koncepcją rachunkowości, jej teoretycznej struktury i wyznaczał kierunki jej rozwoju
- Rewolucja kulturalna – która silnie dyskryminowała rachunkowość i księgowych

**Rys. 2.** Kultura chińska i jej wpływ na rachunkowość

Źródło: [Zhang 2005, s. 48].



**Rys. 3.** Czynniki kulturowe i ich wpływ na rachunkowość w Chinach

Źródło: [Gao, Handley-Schachler 2003, s. 53].

I tak np. T. Zhang, S. Gao i M. van Hoepen [1992, s. 2] wskazują, że relacja pomiędzy rachunkowością i kulturą może być postrzegana przez pryzmat: powiązania jej języka z językiem społecznym, odbijania w niej tradycji i obyczajów właściwych dla danego społeczeństwa oraz jej instytucjonalizowania przez narodową kulturę. Zależności te ich zdaniem w prosty sposób prowadzą do stwierdzenia, iż: [Zhang, Gao, van Hoepen 1992, s. 2] „(...) chińska rachunkowość silnie uzależniona jest od kultury (...)”. Poparciem dla tej tezy staje się podział kultury chińskiej na dwie części. Pierwsza z nich, tzw. tradycyjna, ma swe korzenie w filozofii konfucjanizmu i buddyzmu i jest przekazywana pomiędzy pokoleniami, druga zaś, nowoczesna, stworzona jest w świetle idei socjalizmu i jego struktur. Cechy i wartości właściwe dla tych kultur bezpośrednio oddziałują na rachunkowość, co obrazuje rys. 2.

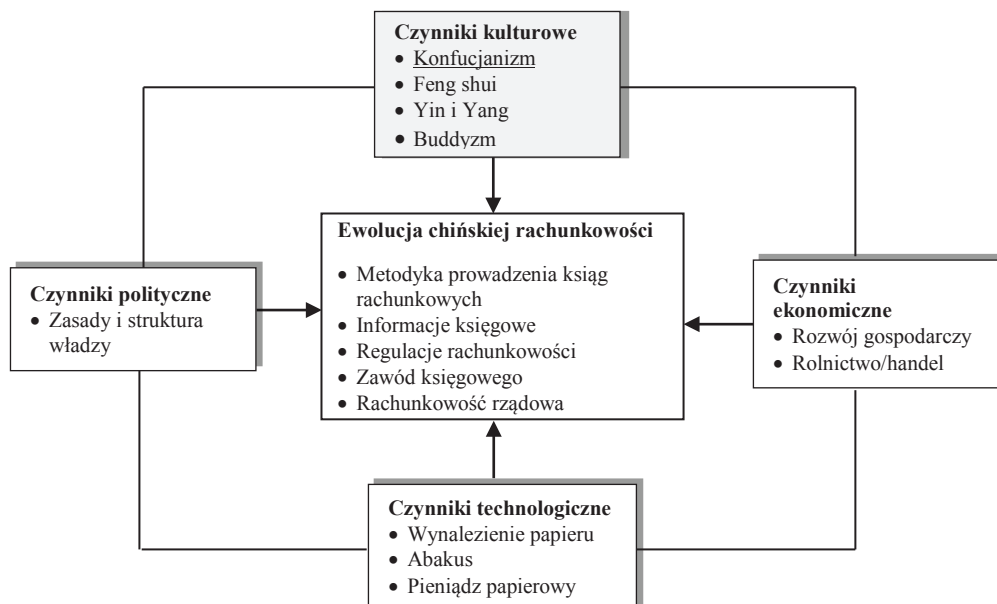
Ciekawe podejście do wyróżnienia czynników kulturowych w ewolucji chińskiej rachunkowości zaprezentowali C. Solas i A. Sinan. Autorzy ci w ramach kulturowych determinant kształtujących rachunkowość Kraju Środka wyróżnili takie elementy, jak: konfucjanizm, koncepcja Yin i Yang, feng shui oraz buddyzm. Zgodnie z ich opinią czynniki owe warunkowały rachunkowość w takich obszarach, jak (zob. rys. 3):

- metodyka prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- informacje księgowo,
- regulacje rachunkowości,
- zawód księgowego,
- relacje pomiędzy rachunkowością rządową a rachunkowością sektora prywatnego.

Podkreślić wypada, iż aktualny rozwój chińskiej rachunkowości determinowany jest nie tylko przez „rodzimą” kulturę, jej wartości i przejawy, ale także dostrzega się w jej ewolucji pierwiastki kultury zachodniej, implementowane na grunt krajowy w związku z otwarciem się tego państwa i jego gospodarki na procesy liberalizacyjne i globalizacyjne. Jest również rzeczą oczywistą, iż czynniki te nie są jedynymi kształtującymi teorię i praktykę chińskiej rachunkowości w ciągu wieków. Wśród pozostałych, pozakulturowych elementów oddziałujących na ewolucję krajowego modelu rachunkowości wskazuje się czynniki polityczne, ekonomiczne i technologiczne (zob. rys. 4).

Formułując wnioski dotyczące zagadnienia kulturowych determinant rozwoju chińskiej rachunkowości, wskazać należy, że są one, z jednej strony, głęboko osadzone w historii tego kraju, łącząc się z systemem filozoficznym, religijnym i społecznym odbijającym swoje piętno na wartościach kulturowych, z drugiej zaś, stanowią ważny element uzupełniający zbiór pozostałych uwarunkowań o charakterze politycznym, ekonomicznym czy technicznym tworzących historyczny i aktualny obraz krajowego systemu ujawnień rachunkowych.

Warto także podkreślić, że otwarcie i liberalizacja gospodarki Kraju Środka oraz proces jej globalizacji stają się m.in. przejawem zmian kulturowych zachodzących w społeczeństwie i relacjach między jego członkami i instytucjami. Niemniej jednak związki owe ciągle jeszcze podporządkowują się m.in. idei konfucjanizmu (kształ-



**Rys. 4.** Czynniki wpływające na ewolucję chińskiej rachunkowości

Źródło: [Cigdem, Sinan 2007, s. 156].

tującej system moralny, społeczny, polityczny, ekonomiczny, filozoficzny czy religijny), idei, która ze swej istoty oddziaływała i oddziałuje także na rachunkowość, traktowaną jako twór aktywności ludzkiej funkcjonujący w środowisku kulturowym obcym cywilizacji zachodniej.

#### 4. Konfucjanizm – wybrane założenia

Konfucjusz (przez Chińczyków nazywany mistrzem Kong) urodził się w 551 r. p.n.e. w mieście Qufu znajdującym się w księstwie Lu (Chiny), zmarł zaś w roku 479 p.n.e. Syn zubożałego arystokraty, wychowywany w wielodzietnej rodzinie dorastał w biedzie, pomagając matce w utrzymaniu swego rodzeństwa. Jako młodzieniec podjął naukę, samodzielnie przez siebie opłacaną, by w wieku dziewiętnastu lat, po swym ślubie, rozpocząć karierę urzędniczą.

W swej karierze zawodowej wykonywał m.in. prace związane z rachunkowością w posiadłościach wiejskich, jako naczelnik spichlerzy, nadzorca książeńcych pól. Jego wiedza i postępowość pozwoliły mu stać się autorytetem w sprawie znajomości rytuałów i teorii polityki. Podróżując pomiędzy państwami-miastami dziewięciu chińskich prowincji, propagował wśród ich władców swoją koncepcję filozofii politycznej. Po powrocie z wieloletniej tułaczki do rodzinnego księstwa Lu utworzył szkołę kształcąca przywódców politycznych. Nauczał w niej m.in. historii Chin i li-



teratury klasycznej. Nie był tylko filozofem politycznym, lecz także praktykiem, pragnącym zaszczerpić wyznawane przez siebie wartości w życiu społecznym. Jak wskazują R. Bloom i J. Solotko, jego osobiste doświadczenia oraz dynamicznie zmieniające się środowisko, w którym żył (feudalizm, brak porządku społecznego, ubogie prawodawstwo, ciągłe wojny, anarchia, pesymistyczne postrzeganie przyszłości) stały się punktem wyjścia do rozważań nad fundamentami natury ludzkiej, etyką, wyznawanymi wartościami, naturą społeczeństwa i ładu społecznego, opartych na awersji do ryzyka i niepewności [Bloom, Solotko 2003, s. 28].

Konfucjanizm jest systemem filozoficzno-religijnym, wspierającym 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 z 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.

Idea konfucjanizmu jest odbiciem lojalności, synowskiego oddania, życzliwości, prawości, uczciwości, prawdomówności i rytuału jako wartości dominujących w życiu jednostki i społeczeństwa hołdującego tej filozofii. Jako system filozoficzno-religijny konfucjanizm może być rozpatrywany przez pryzmat czterech podstawowych koncepcji. Są nimi koncepcje: hierarchicznych relacji, rodziny, Jen i edukacji. Zgodnie ze słowami G. Hofstede i M.H. Bonda koncepcje te wskazują, iż [Hofstede, Bond 1988, s. 8], za [Gao, Handley-Schachler 2003, s. 45]:

- trwałość i stabilność społeczeństwa opiera się na nierównych relacjach i powinnościach pomiędzy: władcą a poddanym, ojcem i synem, starszym i młodszym bratem, mężem i żoną oraz przyjaciółmi. Mając na uwadze powyższe relacje, wskazuje się, że wiązane z nimi powinności mają charakter wzajemny i uzupełniający się. Na przykład gdy władca okazuje w nich cnotę, talent i sprawiedliwość, to podwładny odwdzięcza się lojalnością i szacunkiem dla władzy, gdy ojciec okazuje miłość, to syn odwdzięcza się synowskim oddaniem, mąż – odgrywając rolę inicjatora wszelkich działań, oczekuje, że żona będzie mu posłuszna, starszy brat broni młodszego, który okazuje mu w zamian szacunek, a przyjaciele wzajemnie się szanują;
- rodzina jest prototypem wszystkich organizacji i struktur społecznych. Reprezentuje ona wspólnotę, w której jednostki ograniczają własną tożsamość, tworząc przez to harmonię grupy. Rodzina sama w sobie jest mikrokosmosem dla społeczeństwa, orientującym się na paternalizm, życzliwość i cnotę, w którym jednostka ma zarówno obowiązki, jak i prawa;
- zachowanie moralnie poprawne/prawe opiera się na wzajemności, miłości bliźniego, zaufaniu i samodyscyplinie. Zgodnie z pojęciem „Jen” reprezentowanym przez zbiór powyższych cech, a odnoszonym głównie do koncepcji społecznej „miłości”, stan ten może być osiągnięty przez prawość, wierność i sprawiedli-

wość relacji społecznych. Wprowadzeniu w życie Jen musi towarzyszyć dobre wychowanie, szacunek dla norm społecznych i hołdowanie rytuałom;

- edukacja, samokształcenie, samodoskonalenie, pracowitość, wytrwałość i umiar to cechy, które powinny charakteryzować działanie każdego człowieka, bez względu na jego status społeczny. Konfucjanizm podkreśla wagę edukacji w rozwoju wszystkich ludzi, akcentując brak dyskryminacji w tym obszarze i rolę, jaką edukacja odgrywa we wsparciu rozwoju gospodarczego. „(...) Rozwój ów swe źródło bierze w nabywaniu nowych umiejętności, pracowitości, cierpliwości, umiaru i wytrwałości (...)” [Bloom, Solotko 2003, s. 30]. Ważną cechą konfucjańskiej idei edukacji jest także nacisk na nauczanie i propagowanie etycznych i moralnych zachowań.

Jako doktryna filozoficzno-religijna konfucjanizm nie uznaje bezpośrednich przeciwieństw pomiędzy takimi określeniami i stanami, jak dobry–zły czy prawy–niegodny. Skupia się ona bardziej na równowadze sił i poszukiwaniu „złotego środka”, co znajduje m.in. swoje implikacje w sposobie postrzegania i rozwiązywania sporów dotyczących często sprzecznych interesów reprezentowanych przez różnych członków grup społecznych.

Doktryna ta w sposób bardzo ciekawy odnosi się także np. do kwestii:

- konkurencji,
- motywu, dla którego człowiek podejmuje działania, w tym związane z jego aktywnością gospodarczą, a także
- funkcji kontroli.

W zgodzie z założeniami konfucjanizmu konkurencja traktowana jest jako czynnik nieproduktywny. Filozofia ta akcentuje zarazem współpracę, przyjmując, że jest ona cechą i wyrazem harmonii, która winna charakteryzować społeczeństwo i relacje między jego członkami.

Zysk i posiadanie z punktu widzenia chińskiej tradycji kulturowych nie powinny być motywem działania żadnego człowieka. Koncepcja Yi i Li, czyli sprawiedliwości (Yi) i zysku (Li), jest jednym z oblicz charakteryzujących determinanty działania człowieka. Przyjmując założenie podziału populacji ludzkiej na dwie grupy, tj. na arystokratów i prostych ludzi, filozofia ta wskazuje, że arystokraci, czyli oficerowie i ludzie wykształceni, w swym działaniu powinni kierować się pierwiastkiem Yi, postępowaniem zwykłych ludzi zaś kieruje pierwiastek Li, utożsamiany z zyskiem, przy założeniu, że motywy te są swoją przeciwnością. Ostatecznie konfucjanizm przyjmuje, iż orientacja na zysk jako przesłanka działania człowieka z punktu widzenia interesu społecznego jest zła, potępiając zarazem wszelkie związki, jakie mogłyby łączyć arystokratę z działalnością handlową, inną aktywnością, której motywem jest Li.

Kontrola z kolei, w tym kontrola ksiąg rachunkowych, staje się pozornym zaprzeczeniem koncepcji zaufania, jednego z filarów konfucjanizmu. Jest to tylko zaprzeczenie pozorne, gdyż „(...) wschodnio-azjatycka koncepcja przejrzystości, w swym pragmatyzmie, usprawiedliwia weryfikowalność przekazywanych informacji, traktując ją jako wyraz otwartości (...)” [Bloom, Solotko 2003, s. 30].

## 5. Konfucjanizm a rachunkowość

Poszukując związków doktryny filozoficzno-religijnej konfucjanizmu z rachunkowością, możemy, w zgodzie z autorami zajmującymi się problematyką kulturowych uwarunkowań chińskiej rachunkowości, określić wiele wzajemnych implikacji, które definiowały i ciągle jeszcze definiują teorię i praktykę pomiaru i ujawnień rachunkowych w Chinach.

Dla przykładu R. Bloom i J. Solotko, analizując relacje powyższej doktryny i rachunkowości, wskazują obszary tych związków, do których zaliczają [Bloom, Solotko 2003, s. 30 i nast.]:

- historyczną stałość formy i struktury rachunkowości i jej przystosowanie do zwyczajów oraz tradycyjnych praktyk, wynikającą z podporządkowania się systemu ujawnień rachunkowych rytuałom i tradycjom, przeciwstawianą zarazem konieczności wprowadzania nowatorskich koncepcji i rozwiązań w tym zakresie,
- cechę nepotyzmu i dyskrecji, jaką można przypisać systemowi rachunkowości w wyniku jego podporządkowania takim wartościom, jak: lojalność wobec państwa, rodziny, przyjaciół, synowskie oddanie,
- ukonstytuowanie prawnego uregulowania rachunkowości w konieczności minimalnej kodyfikacji zasad i regulacji stojących na straży dobra społecznego, postreganego przez pryzmat 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, przybierające np. postać przywiązania do kosztu historycznego czy procesu wygładzania zróżnicowanych w czasie dochodów,
- 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. W idealnym społeczeństwie, zgodnie z założeniami omawianej doktryny, nie powinny istnieć żadne regulacje zasad rachunkowości oraz nie powinniśmy dostrzegać wpływu rządu na raporty finansowe podmiotów gospodarczych, stąd też księgowi powinni mieć w najlepszym wypadku ograniczoną rolę doradcą i niski status swego zawodu w społeczeństwie.

Pewnym uzupełnieniem i rozszerzeniem percepcji związków pomiędzy rachunkowością i konfucjanizmem mogą być badania S. Gao i M. Hanleya-Schachlera oparte na tezie, zgodnie z którą doktrynę tę uznaje się za czynnik mający najważniejszy wpływ na wartości kulturowe Kraju Środka i ich odmienność w stosunku do sposobów myślenia i zachowania się podporządkowanych filozofii zachodniej, co powoduje, że piętno konfucjanizmu odnajduje się także w systemie pomiaru i ujawnień

nień rachunkowych funkcjonującym w określonym środowisku kulturowym [Gao, Handley-Schachler 2003, s. 45]. Autorzy ci dostrzegają oddziaływanie tej doktryny na rachunkowość w obszarze technicznym, informacyjnym, zawodowym, regulacyjnym<sup>3</sup> i przedmiotowym.

I tak na przykład, mając na uwadze technikę prowadzenia ksiąg rachunkowych, wskazują oni, że technika owa w sposób bezpośredni podporządkowana była ideom konfucjanizmu przybierającym m.in. wyraz dogmatycznych i konserwatywnych postaw, które to bezpośrednio determinowały rozwój praktyki księgowej. Charakteryzując zmiany zachodzące w tym obszarze, wskazuje się, że ich naturalną cechą jest powolność występowania, czego dowodem może np. być historia stosowania trójkolunowego modelu raportowania finansowego, sięgająca 2000 lat, który to funkcjonował jeszcze w początkach XX wieku. „(...) Bez wątpienia chińska dogmatyczna postawa przyczyniła się do zwolnienia tego kursu, a sam dogmatyzm ograniczył wyobraźnię i inwencję twórczą księgowych w rozwoju chińskiej rachunkowości. Rezultatem tego było pozostawanie tradycyjnego systemu rachunkowości w modelu rachunkowości pojedynczej (...)” [Gao, Handley-Schachler 2003, s. 55].

Skupiając z kolei uwagę na związkach konfucjanizmu z szeroko rozumianą problematyką informacji rachunkowej, należy wskazać kilka podstawowych charakterystyk.

Po pierwsze, pozostając w zgodzie z ideą kolektywizmu, najważniejszym użytkownikiem informacji rachunkowej był rząd i organy administracji rządowej, dla których informacja ta w głównej mierze miała charakter makroekonomiczny.

Po drugie, w swej wielowiekowej historii podstawowym obszarem wykorzystania informacji rachunkowej było dostarczanie danych dotyczących zmian w majątku cesarza i zasobności państwa, nie zaś tworzenie podstaw informacyjnych do podejmowania decyzji maksymalizujących ekonomiczną efektywność określonych działań.

Po trzecie, informacje dostarczane przez rachunkowość miały charakter statystyczny, wypełniając funkcję spisów rządowych, bardzo rzadko obejmując pomiar i kalkulację zysków i strat, które w zgodzie z omawianą wcześniej koncepcją Yi i Li były czynnościami zabranianymi, łączonymi z niegodnym szlachetnego człowieka działaniem, u którego podstawy leży motyw Li (zysku).

Postrzeganie zawodu księgowego, jako wyraz związków rachunkowości i konfucjanizmu, charakteryzowane jest przez dualizm tego odbioru, wynikający z podziału członków społeczeństwa na arystokratów i prostych ludzi z jednej strony, z drugiej zaś – podziału rachunkowości na rachunkowość rządową i rachunkowość sektora prywatnego. Dualizm ów miał istotne znaczenie w rozwoju i percepcji profesji księgowego. I tak urzędnicy księgowi pracujący dla rządu traktowani byli jako arystokraci, których działaniem kieruje pierwiastek Yi (sprawiedliwość), księgowi

---

<sup>3</sup> Podejście do aspektu regulacyjnego wyrażane przez tych autorów jest zbieżne ze stanowiskiem zaprezentowanym powyżej przez R. Blooma i J. Solotko.

zaś zatrudniani w sektorze prywatnym uznawani byli za ludzi prostych, pozbawionych umiejętności, niedocenianych i nieuznawanych przez dwór i urzędników, kierujących się w swym postępowaniu motywem zysku (Li) [Aiken, Lu 1993, s. 182], za [Gao, Handley-Schachler 2003, s. 56]. Stąd też pozycja księgowych spoza sektora rządowego w strukturze społecznej, łączona z pozycją kupca, była lokowana na najniższym szczeblu drabiny klas społecznych.

Rozpatrując kwestię przedmiotu rachunkowości, należy podkreślić, co idee konfucjanizmu wnoszą w rozwój tzw. rachunkowości rządowej, łączonej z zabezpieczeniem interesów państwa, cesarza i rządu, i rachunkowości tzw. nierządowej, pozapaństwowej, której rozwój łączy się z rozwojem rzemiosła i handlu. O ile ten pierwszy obszar wykorzystania systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych ma swoją bogatą i długą historię sięgającą 1100 lat p.n.e. (Zachodnia Dynastia Zhou ok. 1100-771 p.n.e.), o tyle tzw. rachunkowość pozapaństwowa, choć jej załóżków upatrywać można w latach 1600-1000 p.n.e. (tj. w okresie panowania pierwszej, w pełni historycznie potwierdzonej chińskiej dynastii Shang), aż do połowy XIX wieku była bardzo słabo rozwinięta, czego przyczyny upatrywać można m.in. w: braku prawa cywilnego i niskim statusie handlu łączonego z dominacją feudalnej gospodarki, co zdaniem Z.J. Lin opóźniło i spowolniło rozwój rachunkowości pozapaństwowej w porównaniu ze zmianami, jakie obserwowano w jej rządowym odpowiedniku [Lin 1992, s. 106], za [Gao, Handley-Schachler 2003, s. 60]. Niemniej jednak głównej przyczyny tego stanu rzeczy upatruje się w promowanej przez konfucjanizm filozofii kolektywistycznej, ograniczającej potrzebę pozyskiwania informacji rachunkowych przez jednostkę, oraz koncepcji Yi i Li, w której ten obszar aktywności człowieka łączono z czymś, co nie jest godne arystokraty czy urzędnika. Ostatecznie, jak stwierdzają S. Gao i M. Handley-Schachler [2003, s. 60]: „(...) konfucjanizm odegrał negatywną rolę w rozwoju rachunkowości sektora prywatnego w Chinach (...)”.

## 6. Wnioski

Podejmując próbę podsumowania zagadnień będących przedmiotem rozważań zawartych w powyższym artykule, formułuje się dwa wnioski o różnym stopniu uogólnienia.

Wniosek pierwszy – ogólny. Analiza zależności, jakie występują między kulturą a rachunkowością, dowodzi bliskiego związku tych dwóch bytów oraz potwierdza, iż pierwiastek kulturowy jest ważnym elementem determinującym kształt systemu pomiaru i ujawnień rachunkowych. Stwierdzenie owo nabiera szczególnego znaczenia w sytuacji, gdy rachunkowości nie będziemy rozpatrywać tylko przez pryzmat technicznych i mechanicznych działań ukierunkowanych na realizację przypisanych jej celów, lecz spojrzymy na nią przez pryzmat tworu aktywności ludzkiej, budowanego w określonym środowisku, a wiążanego z procesem opiniowania, doradzania i wyboru decyzyjnego, którego działanie determinowane jest przez wiele czynników, w tym tych, które w sposób bezpośredni są łączone z kulturą i jej przejawami.

Wniosek drugi – szczegółowy. Historia i terażniejszość chińskiej rachunkowości dowodzi, że nie jest ona wolna od wpływu czynników kulturowych. Czynniki te, obok determinant technicznych, ekonomicznych i politycznych były, są i wydaje się, że będą, ważnym elementem kształtującym zarówno zadania, jakie stawia się przed rachunkowością, jak i sposoby ich realizacji właściwe dla systemów pomiaru i ujawnień rachunkowych.

Duch konfucjanizmu jako element środowiskowy krajów Dalekiego Wschodu odgrywa zblizoną do tzw. podstawowych wartości chrześcijańskich rolę kulturową, oddziałując na wszystkie wymiary i obszary życia. Ostatecznie odnajdujemy go także w tym, co nazywamy zróżnicowaniem wymiarów wartości kulturowych/wartości społecznych, jak również w charakterystyce wymiarów subkultury rachunkowości, właściwej dla obszaru, w którym był i jest on krzewiony. Chiny, charakteryzowane z jednej strony przez takie wartości kulturowe, jak: wysoki poziom kolektywizmu, dystans władzy, unikanie niepewności oraz długookresowa orientacja, z drugiej zaś opisywane przez wartości rachunkowości, takie jak: niski poziom profesjonalizmu, wysoki statutowej kontroli i ujednolicenia oraz poufności, są, zdaniem autora tego artykułu, dobitnym przykładem wpływu czynników kulturowych, w tym głównie doktryny filozoficzno-religijnej konfucjanizmu, na rachunkowość.

## Literatura

- Aiken M., Lu W., *Historical instances of innovative accounting practices in Chinese dynasties and beyond*, "The Accounting Historians Journal" 1993, vol. 20.
- Belkaoui A., *Cultural Shaping of Accounting*, Quorum Books, Westport 1995.
- Belkaoui A., *International Accounting Issues and Solutions*, Quorum Books, Westport, Connecticut, London 1985.
- Bloom R., Solotko J., *The foundation of Confucianism in Chinese and Japanese accounting*, "Accounting, Business&Financial History" 2003, vol. 13.
- Cigdem S., Sinan A., *The historical evolution of accounting in China: the effects of culture*, "Spanish Journal of Accounting History" 2007, vol. 7.
- Douppnik T., Salter S., *External environment, culture, and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development*, „International Journal of Accounting” 1995, no 3.
- Gao S.S., Handley-Schachler M., *The influences of Confucianism, feng shui and Buddhism in Chinese accounting history*, "Accounting Business&Financial History" 2003, vol. 13.
- Hofstede G., *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations*, Sage Publication, London 2001.
- Hofstede G., Bond M.H., *The Confucius connections: from cultural roots to economic growth*, "Organizational Dynamics" 1988, vol. 16.
- Perera M., *Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting*, "The International Journal of Accounting" 1989, vol. 24.
- Zhang G., *Environmental Factors in China's Financial Accounting Development since 1949*, CHERC-Publication Series Erasmus University Rotterdam, Rotterdam 2005.
- Zhang T., Gao S., van Hoepen M., *Accounting and culture: The Chinese case study*, Report 9202/ACC, Erasmus University Rotterdam 1992.

## **CULTURAL DETERMINANTS OF CHINESE ACCOUNTING IN THE PERSPECTIVE OF CONFUCIAN IDEA**

**Summary:** The past and current status of Chinese accounting is the result of many determinants' influence, among which these of cultural nature are considered especially important. Besides, over five thousand years of The Middle Kingdom history also represents the time of accounting measurement and disclosure system development subject to challenges imposed on it by the environment in which it was functioning influenced by, among others, Taoism, Buddhism, Feng Shui, or Confucianism. These factors, by establishing the, so called, cultural space, according to many researchers active in this subject matter, became an important element determining both historical and present picture of Chinese accounting. The objective of the hereby article is an attempt to present relations occurring between culture and accounting in the perspective of relations observed between the system of accounting disclosures in The Middle Kingdom and the idea of Confucianism, i.e. the philosophical and religious system. The leading hypothesis of this study is the statement that: cultural element constitutes an important component determining the accounting system. The article content is based on professional literature analysis referring to problems constituting the subject matter of the conducted discussion.

**Keywords:** culture, accountancy, confucianism, China.