

Subkultura systemów rachunkowości w Rosji i państwach nadbałtyckich w świetle koncepcji G. Hofstede i S. Graya

The accounting subculture of Russia and the Baltic states in the light of Hofstede and Gray's concept

MAŁGORZATA CZERNY*

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest porównanie teoretycznych założeń kierunku rozwoju subkultury systemów rachunkowości zgodnie z modelem Graya, na podstawie wyników osiąganych w wymiarach kulturowych Hofstede i rzeczywistej ewolucji systemów rachunkowości w Rosji i krajach nadbałtyckich – Estonii, Litwie i Łotwie, będących dawnymi republikami radzieckimi (co implikuje wieloletnie funkcjonowanie w ramach takiego samego systemu prawnego i gospodarczego, podobnie jak rynku finansowego).

Metodyka/podejście badawcze: Zastosowano analizę krytyczną piśmiennictwa i porównawczą.

Wyniki: Ustalono charakterystykę wstępną subkultury rachunkowości rosyjskiej jako cechującej się silną skłonnością do konserwatyizmu i dyskrecji ujawnień, preferującej kontrolę prawną i ujednoczenie rozwiązań oraz subkulturę rachunkowości krajów nadbałtyckich – konserwatywną, lecz z tendencją do transparentności, skłaniającą się raczej ku profesjonalizmowi, a jednocześnie doceniającą rolę kontroli ustawowej, o ambiwalentnym podejściu do elastyczności rozwiązań. Analiza rozwoju systemów rachunkowości w wybranych krajach ujawniła ogólną zgodność z założeniami teoretycznymi modelu Graya, najwyższą w przypadku Rosji.

Oryginalność/wartość: Artykuł zawiera potwierdzenie prawidłowości założeń modelu Graya w odniesieniu do wybranych krajów i ewolucji ich systemów rachunkowości, wypełniając istniejącą lukę poznawczą, ponieważ były republiki radzieckie rzadko stanowią przedmiot badań w kontekście kulturowym, zwłaszcza w porównaniu z Rosją. Zazwyczaj porównanie dotyczy samej Rosji lub byłej republiki radzieckiej z państwami Europy Zachodniej lub innym państwem Europy Środkowo-Wschodniej.

Słowa kluczowe: uwarunkowania kulturowe, determinanty rachunkowości, subkultura rachunkowości, systemy rachunkowości.

* Dr Małgorzata Czerny, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Instytut Rachunkowości Zarządzania Finansami, Katedra Rachunkowości Zarządczej, <https://orcid.org/0000-0002-5838-8322>, malgorzata.czerny@ue.poznan.pl

Abstract

Purpose: The purpose of the article is to compare the theoretical assumptions of Gray's model based on Hofstede's cultural dimensions and the actual evolution of accounting systems in Russia and the Baltic countries, as former Soviet republics (which implies decades of functioning within the same legal and economic system, as well as the financial market).

Methodology: A critical analysis and comparative analysis of the literature.

Results: The initial characteristics of the Russian accounting subculture were characterized by a strong inclination towards conservatism and discretion, preferring statutory control and uniformity. This is also true of the accounting subculture of the Baltic countries – conservative, but with a tendency towards transparency and professionalism, but at the same time appreciating the role of statutory control, with an ambivalent approach to flexibility. An analysis of the development of accounting systems in these countries revealed general compliance with the theoretical assumptions of Gray's model, and highest in the case of Russia.

Originality/value: The article confirms the correctness of the assumptions of Gray's model regarding the evolution of selected countries' accounting systems. It fills the existing cognitive gap, because former Soviet republics' accounting systems are rarely studied in a cultural context, especially compared to Russia. Typically, a comparison is made between Russia/the former Soviet republic and Western European countries or another Central/Eastern European country.

Keywords: cultural dimensions, determinants of accounting, subculture of accounting, accounting systems.

Wstęp

Kultura, obok takich składowych jak system prawny i gospodarczy czy poziom rozwoju rynku finansowego, odgrywa istotną rolę w kreowaniu oczekiwań formułowanych wobec rachunkowości funkcjonującej w danym środowisku kulturowym, a jednocześnie wpływa na sposoby realizacji zadań przed nią stawianych (Biadacz, 2016). Tym samym za jedną z przyczyn odmiennego kształtowania się zasad (a co za tym idzie systemów) rachunkowości w różnych krajach można uznać odmienne uwarunkowania kulturowe. Założenie, że systemy ekonomiczne poszczególnych państw są determinowane przez wpływy kulturowe, sformułował i weryfikował m.in. G. Hofstede. Jego prace wywarły niepodważalny wpływ na objaśnienie przyczyn różnic w podejściu do kwantyfikacji w rachunkowości w wymiarze międzynarodowym (Koleśnik, 2010; Czerny, 2018), wykorzystywane są także powszechnie (również w Polsce) w badaniach dotyczących kultury organizacyjnej przedsiębiorstw (np. Żakowska, 2007) czy zarządzania przedsiębiorstwami (np. Wolniak, 2015).

Opierając się na wymiarach kulturowych G. Hofstede, S. Gray zidentyfikował cztery subkulturowe wymiary rachunkowości – profesjonalizm a ustawowa kontrola, jednolitość a elastyczność, konserwatyzm kontra optymizm i dyskrecja kontra transparentność. Pierwsze dwa wymiary opisują stosunek do regulacji oraz rodzaj i poziom preferowanej kontroli. Trzeci wymiar związany jest z postawami wobec pomiaru wartości, podczas gdy czwarty wymiar wiąże się z zakresem ujawnień księgowych.

Celem artykułu jest porównanie teoretycznych założeń kierunku, w którym ewoluować powinny systemy rachunkowości Rosji i państw nadbałtyckich opartych

na modelu subkultury rachunkowości S. Graya, z rzeczywistym przebiegiem rozwoju systemów rachunkowości w tych krajach. W artykule przedstawiono subkulturę systemów rachunkowości wybranych państw (Rosja i kraje nadbałtyckie) w świetle koncepcji S. Graya, w powiązaniu z wymiarami kulturowymi G. Hofstede. Założenia teoretyczne modelu Graya dotyczące tego, jak w świetle wymiarów kulturowych powinna ukształtować się subkultura rachunkowości w tych krajach, porównano następnie z rozwojem ich systemów rachunkowości. W przypadku państw nadbałtyckich skupiono się na ewolucji rachunkowości po odzyskaniu niepodległości, w przypadku Rosji na okresie po upadku ZSSR. Zastosowano przy tym metodę analizy krytycznej piśmiennictwa (literatura poświęcona kulturowym uwarunkowaniom rozwoju rachunkowości, w szczególności wymiarom kulturowym Hofstede i teorii subkultury rachunkowości Graya oraz rachunkowości analizowanych w artykule państw – zmianom w systemie rachunkowości i ustawodawstwie) i porównawczą. Kraje będące dawnymi republikami radzieckimi nie stanowią szczególnego przedmiotu zainteresowania badaczy, jeśli chodzi o podejście kulturowe. W literaturze przedmiotu spotkać się można głównie z analizą zmian prawnych i praktycznych problemów dotyczących rachunkowości w tych państwach, w kontekście transformacji gospodarczej po odzyskaniu niepodległości (Vaclovas, 1994; Keish, 2002; Cernius, 2011; Kim, 2013; Faitusa i in., 2020; Kanapickiene i in., 2021). Nieliczne opracowania dotyczące tych państw, a wykorzystujące elementy podejścia kulturowego skupiają się zazwyczaj na możliwościach wdrożenia MSSF (Borker, 2012, 2013; Aletkin, 2014), przy czym nie dokonuje się zazwyczaj porównań byłych republik z Rosją. Rzadko następuje również w literaturze przedmiotu zestawienie kilku państw będących byłymi republikami radzieckimi, zazwyczaj porównanie przebiega w kontekście: Federacja Rosyjska lub była republika radziecka/państwo tzw. byłego Bloku Wschodniego a państwa Europy Zachodniej (Borker, 2013). Tym samym artykuł wypełnia nadal istniejącą w tej dziedzinie lukę poznawczą.

1. Zastosowanie modelu wymiarów kulturowych G. Hofstede i modelu subkultury rachunkowości S. Graya

G. Hofstede jako pierwszy sklasyfikował kultury narodowe w kilku przyjętych przez siebie wymiarach, odzwierciedlających pewne normy, wartości i zachowania charakterystyczne dla danej kultury. Według niego istnieje sześć głównych wymiarów narodowych wartości kulturowych (G. Hofstede, G.J. Hofstede, 2007):

- 1) duży *vs* mały dystans władzy, określający poziom przestrzeni emocjonalnej oddzielającej podwładnych od przełożonych. Społeczeństwa o dużym dystansie władzy charakteryzuje hierarchiczny porządek i tym samym znaczna zależność podwładnych od przełożonych, która jest zjawiskiem powszechnie akceptowanym; z kolei społeczeństwa nacechowane małym dystansem władzy odczuwają silną potrzebę wzajemnych konsultacji;

- 2) kolektywizm *vs* indywidualizm – wymiar opisujący stopień współzależności/niezależności jednostek. Kolektywizm oznacza, że społeczeństwo aprobuje ściśle normy społeczne, a jednostki, mając poczucie wspólnoty, oczekują (niejako w zamian) większej pomocy od społeczeństwa. Indywidualizm wiąże się natomiast z preferencją luźnych więzi społecznych;
- 3) „męskość” *vs* „żeńskość” społeczeństwa, odnoszące się do alokacji ról społecznych i płci. W społeczeństwach „męskich” podział ról społecznych dokonuje się według kryterium płci, z tradycyjnymi ich atrybutami. Męskość określa zatem stopień, w jakim dane społeczeństwo akceptuje determinację jednostki do osiągnięcia postawionych celów (zorientowanie na sukces). Realizacja zadań w społeczeństwie „męskim” jest znacznie istotniejsza aniżeli budowanie relacji. Akceptowane są funkcjonujące powszechnie podwójne standardy (odrębne dla kobiet i mężczyzn) (Aniszewska, 2014). W społeczeństwach „żeńskich” role społeczne obu płci wzajemnie się przenikają, stąd znamienne jest dla nich większe poszanowanie innych wartości aniżeli materialne;
- 4) silna *vs* słaba skłonność do unikania niepewności, wyznaczająca poziom poczucia zagrożenia w obliczu nowych, nieznanych sytuacji, co wiąże się z odczuwaną potrzebą przewidywalności, którą można zaspokoić przez wprowadzenie określonego rodzaju prawa i zwyczajów (praktyk). W społeczeństwach silnie unikających niepewności panuje tendencja do utrzymywania sztywnych kodeksów (praktyk) i generalny brak akceptacji zachowań odbiegających od norm, inaczej niż w społeczeństwach o niskim poziomie nasilenia tej cechy;
- 5) długo- lub krótkoterminowa orientacja wiązana m.in. z wytrwałością w stopniowym osiąganiu założonych efektów i oszczędnym gospodarowaniem w przypadku społeczeństw zorientowanych długoterminowo oraz nastawieniem na szybkie rezultaty w przypadku społeczeństw zorientowanych krótkoterminowo;
- 6) pobłażliwość *vs* powściągliwość – powściągliwość (czy też restrykcyjność) społeczeństwa (w odróżnieniu od przyzwolenia) wyraża się w przekonaniu, że czerpanie radości z życia powinno być regulowane normami społecznymi. Powściągliwość wiąże się z większym poczuciem bezradności, mniejszym znaczeniem czasu wolnego, silniejszą kontrolą, przywiązywaniem większej wagi do zapobiegliwości (zachowawczości), ścisłym określaniem ról płci (G. Hofstede i in., 2011; Aniszewska, 2014).

Wymiary kultur narodowych zidentyfikowane przez G. Hofstede’go wywierają wpływ na rachunkowość i jej lokalny system. Można to logicznie uzasadnić – w krajach o małym dystansie władzy normy przyjmują zazwyczaj postać profesjonalnych standardów, wychodzących naprzeciw potrzebom praktyki. Duży dystans władzy przekłada się natomiast na jednolitość zasad i procedur rachunkowości (Kabalski, 2009) oraz „postrzeganie danych liczbowych jako wiarygodnego narzędzia służącego zaprezentowaniu pożądanego wizerunku” (G. Hofstede, G.J. Hofstede, 2007; Silska-Gembka, 2013). Społeczeństwa „męskie” mają tendencję, by przywiązywać większą wagę do wyników czysto finansowych, w przeciwieństwie do „żeńskich”, a te o orientacji krótkoterminowej zainteresowane są ich szybszym osiągnięciem, niż ma to miejsce w społecznościach zorientowanych długoterminowo

(Silaska-Gembka, 2013). Ponadto „w kulturach indywidualistycznych wszelkie dane rachunkowe są traktowane z większym namaszczeniem i wydają się bardziej niezastąpione niż w kulturach kolektywistycznych” (G. Hofstede, G.J. Hofstede, 2007). Co więcej, praktyki rachunkowości mogą pełnić rolę „rytuałów zmniejszających niepewność” (tamże), co prowadzi do stwierdzenia, że stopień unikania niepewności cechujący poszczególne społeczeństwa wywiera wpływ na przyjęte tam sposoby prowadzenia rachunkowości (Akman, 2011; Silaska-Gembka, 2013).

Wyodrębnione przez G. Hofstede wymiary kulturowe stały się dla S. Graya (1988) podstawą do podjęcia próby ich połączenia z praktyką rachunkowości (regulacjami, zakresem ujawnień itp.) celem zdefiniowania zbioru cech kulturowych odnoszących się do rachunkowości. Ostatecznie S. Gray sformułował cztery z takich cech, wprowadzając jednocześnie do literatury przedmiotu pojęcie „subkultury rachunkowości” i w sposobie ich prezentacji nawiązując do ustaleń G. Hofstede. Cechy te to:

- 1) profesjonalizm a kontrola prawna – zawodowa samoregulacja jako alternatywa dla konieczności podporządkowania się określonym przepisom, kontroli ustawowej;
- 2) ujednoczenie a elastyczność – preferencja dla ujednoczonych rozwiązań lub elastyczność ich zastosowania w zależności od zmieniających się okoliczności i warunków działania;
- 3) konserwatyzm a optymizm – ostrożne podejście do pomiaru wartości (w warunkach niepewności), przeciwstawione agresywnemu, optymistycznemu stosowaniu metod wyceny;
- 4) poufność a jawność – dyskrecja i ograniczenia ujawnień, przy alternatywnym podejściu, jakim jest transparentność, szeroki zakres ujawnień informacji w sprawozdawczości finansowej.

Podejście danego społeczeństwa do zagadnień profesjonalizmu i elastyczności zdaniem Graya przesądza o kształcie określonych instytucji oraz regulacji systemu rachunkowości (Silaska-Gembka, 2013, s. 5), konserwatyzm zaś to najstarszy i zarazem najbardziej dominujący wymiar, wraz z poufnością najmocniej wpływający na wycenę i poziom ujawnień w sprawozdaniu finansowym (Gray, 1988). Konserwatyzm jako najistotniejszy wymiar kulturowy w klasyfikacji S. Graya wyraźnie różnicuje krajowe modele rachunkowości w zależności od części świata, poczynając od mocno konserwatywnych (kraje arabskie i romańskie, a spośród krajów azjatyckich – Japonia), poprzez niższy jego poziom w krajach germańskich, aż po optymizm charakteryzujący rachunkowość w krajach anglosaskich i skandynawskich. Analogiczne różnice zauważa się w wykazywanej tendencji do poufności (dyskrecja, ograniczone ujawnianie informacji sprawozdawczych) (Hajduga, 2013; Silaska-Gembka, 2013). Te dwie cechy (konserwatyzm i poziom poufności) są też najczęściej wykorzystywane przy prowadzeniu badań z zakresu porównywalności międzykulturowej sprawozdań finansowych (Doupnik, Riccio, 2006).

Gray wykorzystał wymiary kulturowe Hofstede do zbadania zakresu ujawnień księgowych, wykazując, że rachunkowość w kraju o niskim poziomie unikania niepewności i wysokim indywidualizmem jest wysoko oceniana pod względem profesjonalizmu i bardziej transparentna w ujawnianiu informacji, podczas gdy

w krajach o wysokim czynniku unikania niepewności i niskim indywidualizmie dominuje podejście, by ujawniać mniej informacji i zachować ostrożność przy pomiarze wartości (Radebaugh, Gray, 2002). Argumentów na poparcie tej tezy dostarczyły m.in. badania, które prowadzili J. Archambault i M. Archambault (2003), a w Polsce K. Koleśnik (2020), zawierające sugestię, że kultura może wpłynąć na decyzję o ujawnieniach. Również według G. Tsakumisa (2007) i R. Orija (2010) istnieje korelacja między stopniem ujawnień a wnioskami płynącymi z analizy teorii Hofstede'a i Graya.

Ustalenia Graya wskazujące na związek pomiędzy wartościami kulturowymi a wartościami księgowymi, co w konsekwencji wywiera wpływ na praktyki rachunkowe na całym świecie, potwierdzone zostały (przynajmniej w części) przez liczne badania (Gray, Vint, 1995; Salter, Niswander, 1995; Ball i in., 2000; Watts, 2003; Goh, Li, 2011).

Model Hofstede'a, podobnie jak oparty na nim model Graya były wielokrotnie wykorzystywane dla zbadania wpływu kultury na rachunkowość (m.in. Jaggi, Low, 2000; Dahawy i in., 2002; Askary, 2006a; Perera i in., 2012), również w Polsce (Adamek, 2011; Nowak, 2016; Czerny, 2018; Koleśnik, 2020). J. MacArthur (1996) udowodnił, że czynniki subkulturowe wpływają na preferencje księgowe kierownictwa firmy. K. Dahawy (2009) potwierdził wpływ wartości kulturowych na stopień ujawnień w sprawozdaniach firm egipskich, z kolei W. Qu i P. Leung (2006) dowiedli, że na ujawnianie informacji przez chińskie korporacje wywierają wpływ normy kulturowe i społeczne oraz ich ewolucja.

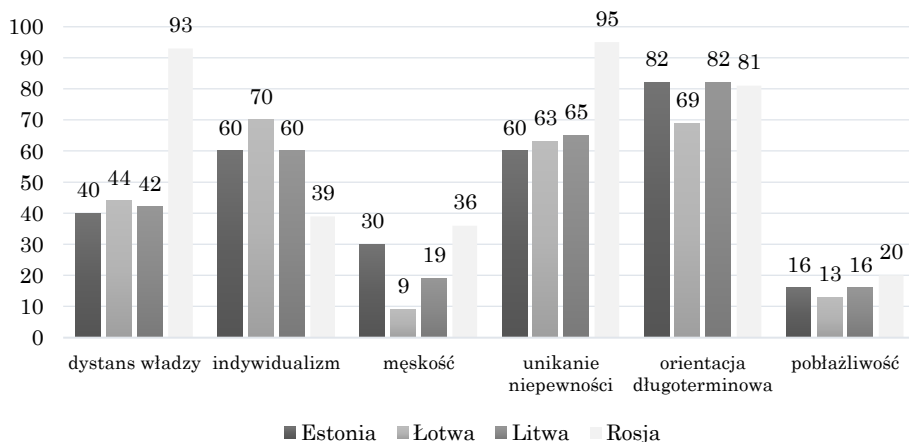
Wartości kulturowe mogą również wpływać na praktyki księgowe, jeśli prześledzić je w kontekście historycznym i politycznym (Nobes, Parker, 2000). Tym samym podejście kulturowe może ujawniać wpływ obcych kultur na praktykę księgową danego kraju (podbój, kolonizacja, okupacja) (Cerne, 2009).

Również wpływ kultury na harmonizację rachunkowości był przedmiotem dociekań naukowych, przy wykorzystaniu teorii Graya i Hofstede'a. J. Archambault i M. Archambault (2003), D. Zeghal i K. Mhedhbi (2006), C. Baker i E. Barbu (2007) oraz S. Perumpral i in. (2009) podkreślali związki pomiędzy uwarunkowaniami kultury lokalnej a procesami harmonizacji rachunkowości. S. Askary (2006b), definiując środowisko kulturowe jako system narodowy (lub regionalny) obejmujący język, religię, moralność, wartości, postawy, prawo, edukację, politykę, społeczeństwo, organizację, technologię i kulturę materialną, argumentował, że różne formy kultury uniemożliwiają praktycznie ujednoczenie praktyki rachunkowości w skali globalnej.

2. Rosja i kraje nadbałtyckie w świetle wymiarów kulturowych G. Hofstede'a

Wykres 1 prezentuje cztery wybrane kraje znajdujące się na pozór w tym samym, europejskim kręgu kulturowym (w dodatku stanowiące niegdyś jeden organizm państwowy), pod kątem sześciu wymiarów kulturowych zdefiniowanych przez Hofstede'a.

Wykres 1. Wymiary kulturowe – Rosja i kraje nadbałtyckie



Źródło: opracowanie własne na podstawie <https://geert-hofstede.com/countries.html> (dostęp 4.02.2021).

Dalej przedstawiona została krótka charakterystyka poszczególnych krajów w kontekście wymiarów zidentyfikowanych przez Hofstede, będąca interpretacją wyników i informacji uzyskanych ze strony internetowej, gdzie jego zespół publikuje rezultaty swych badań (<https://geert-hofstede.com/countries.html>).

Pod względem dystansu władzy kraje nadbałtyckie uzyskują w modelu Hofstede wynik zbliżony, pomiędzy 40–44. Wymiar ten wyraża stosunek kultury do nierówności społecznych. Wskazuje to na skłonność do decentralizacji władzy, w przeciwieństwie do wyniku uzyskanego przez Rosję (93), sugerującego bardzo silną centralizację władzy i jednocześnie akceptację tego stanu rzeczy przez społeczeństwo.

W wymiarze indywidualizmu zarysowują się ponownie znaczne różnice pomiędzy Rosją a dawnymi republikami radzieckimi. Według interpretacji Hofstede, wynik 39 w przypadku Rosji oznacza, że jest to społeczeństwo kolektywistyczne, podczas gdy Litwa, Łotwa i Estonia osiągają w tym wymiarze wyniki 60–70, co świadczy, że kulturę państw nadbałtyckich cechuje indywidualizm.

Wszystkie analizowane kraje w koncepcji Hofstede jawią się jako „żeńskie”, choć wyniki są tu znacznie zróżnicowane, najniższy osiąga Łotwa (9), stosunkowo najwyższy Rosja (39), co sugeruje (<https://geert-hofstede.com/countries.html>), że Łotysze przywiązują zdecydowaną największą wagę do komfortu rozumianego jako zrównoważenie pracy i życia prywatnego oraz unikania konfliktów, natomiast społeczeństwo rosyjskie – spośród badanych – jest stosunkowo najbardziej zorientowane na sukces i napędzane przez konkurencję.

Wymiar orientacji długoterminowej pozwala wyodrębnić społeczeństwa normatywne, podejrzliwe wobec zmian społecznych, przywiązane do tradycji, oraz pragmatyczne, wykazujące zdolność łatwego dostosowywania się do zmieniających

się warunków. W tym wymiarze wszystkie analizowane kraje osiągają wyniki pozwalające określić je jako społeczeństwa pragmatyczne, przy czym Łotwa w porównaniu z pozostałymi osiąga wynik najniższy, bo 69, podczas gdy wyniki Litwy, Estonii i Rosji są pod tym względem bardzo wyrównane (81–82).

Wymiar unikania niepewności ukazuje ponownie znaczącą różnicę pomiędzy Rosją a państwami nadbałtyckimi. Jakkolwiek wszystkie kraje zakwalifikować można pod względem uzyskanych wyników jako takie, których społeczeństwa cechuje awersja do ryzyka, to wyniki krajów nadbałtyckich w tym wymiarze są wyrównane (60–65), podczas gdy wynik Rosji (95) sugeruje bardzo silny lęk społeczny przed nowymi, nieprzetestowanymi dotąd sytuacjami.

Ostatni z wymiarów według teorii Hofstede, pozwalający wyodrębnić społeczeństwa restrykcyjne (powściągliwe) bądź pobłażliwe, jednoznacznie wskazuje, iż zarówno Rosja, jak i kraje nadbałtyckie należą do społeczności powściągliwych (13–20), a tym samym raczej pesymistycznych. Restrykcyjność oznacza w tym przypadku, że postawy hedonistyczne, podobnie jak zdecydowane nastawienie na realizację własnych potrzeb, są postrzegane w tych społeczeństwach jako egoizm. Jednostki mają poczucie, że ich działania są (i być powinny) ograniczane przez normy społeczne (dobro społeczne jest dobrem, jeśli nie nadrzędnym, to w każdym razie „wyższym” niż dobro jednostki).

3. Wymiary kulturowe G. Hofstede’a a subkultura rachunkowości państw nadbałtyckich i Rosji w świetle koncepcji S. Graya

Biorąc pod uwagę model Graya, czyli podejście do elastyczności rozwiązań w rachunkowości i preferencję dla kontroli prawnej lub jej brak, na równi z konserwatyzmem i skłonnością do ujawnień, subkultura rachunkowości analizowanych w artykule krajów powinny prezentować się następująco:

- społeczeństwo rosyjskie, jako cechujące się wysokimi wskaźnikami dystansu władzy oraz unikania niepewności, powściągliwością, „żeńskością” i kolektywizmem, zorientowane długoterminowo, ma wszelkie dane, by wykazywać silną skłonność do konserwatyzmu i dyskrecji ujawnień, powinno też raczej preferować kontrolę prawną niż zawodową samoregulację, podobnie jak wykazywać skłonność do ujednoczonych rozwiązań;
- subkultura rachunkowości w krajach nadbałtyckich, które cechuje relatywnie niewielki dystans władzy oraz znaczny indywidualizm przy jednoczesnej silnej (choć nie tak jak w przypadku Rosji) awersji do ryzyka, powściągliwości i wyraźnej orientacji długoterminowej, a które to jednocześnie wszystkie prezentują się jako społeczeństwa „żeńskie” (co jest szczególnie wyraźne w przypadku Łotwy i Litwy) może być scharakteryzowana jako konserwatywna (jako że o tym aspekcie przesądza poziom poczucia niepewności i orientacja długoterminowa), jednak z wyższą niż w przypadku Rosji tendencją do transparentności. Jedy-

nie wysoki poziom niepewności przekłada się tu na ewentualny brak tendencji do ujawnień, pozostałe cechy tych społeczeństw – ich „żeńskość”, indywidualizm i niewielki dystans władzy przemawiają na korzyść transparentności. Byłaby to subkultura skłaniająca się raczej ku profesjonalizmowi (dzięki niskiemu dystansowi władzy i wysokiemu poczuciu indywidualizmu), lecz doceniająca jednocześnie rolę kontroli ustawowej (co wynika zapewne po części z wysokiej awersji do ryzyka, po części stanowi być może nieprzewyciężony jeszcze spadek po wieloletniej dominacji władzy radzieckiej z jej strukturami biurokratycznymi i na co pewien wpływ może wywierać także „kobiecość” analizowanych społeczeństw). Podobna ambiwalencja powinna się ujawnić w odniesieniu do ujednoczenia oraz elastyczności – za ujednoczeniem przemawia wyraźna skłonność do unikania ryzyka; indywidualizm i niski dystans władzy wskazywałyby raczej na preferencję elastyczności.

Przegląd literatury dotyczący ewolucji rachunkowości w Rosji i analiza aktów prawnych z dziedziny rachunkowości w tym kraju wskazują, że ogólną cechą tego systemu jest daleko posunięty formalizm (zdecydowana przewaga kontroli ustawowej nad samoregulacją praktyk, nie tylko w rachunkowości, ale ogólnie – praktyk gospodarczych), co wynika w dużej mierze z uwarunkowań historycznych (Enthoven, Sokolov, 1994; Sokolov, Bychkova, 2004). W Rosji rachunkowość nadal postrzegana jest przede wszystkim przez pryzmat księgowości. Jak pisze V. Molchanova (2020), rachunkowość regulowana jest w Federacji Rosyjskiej przez akty prawne o następującej hierarchii: ustawę federalną o rachunkowości z 12.06.2011 roku, rozporządzenie Ministerstwa Finansów N 94H w sprawie prowadzenia rachunkowości i sprawozdań finansowych w Federacji Rosyjskiej z 31.10.2000 roku (zmienione 8.11.2010 r.), a ponadto instrukcje i wytyczne dotyczące aplikacji niektórych przepisów dotyczących rachunkowości. Rosyjskie Standardy Rachunkowości (RAS) są regulowane wspomnianą ustawą federalną o rachunkowości nr 402-FL i obowiązujące na terytorium Federacji. Struktura RAS obejmuje plan kont oraz instrukcję jego użytkowania, a także szczegółowe regulacje w sprawie księgowości i sprawozdawczości finansowej (strukturę, prezentację i procedury stosowane przy sporządzaniu statutowych sprawozdań finansowych). Ogólne wytyczne metodologiczne dotyczące rachunkowości, w tym kolejność zapisów w rejestrach księgowych określają podstawowe wytyczne i zalecenia zatwierdzone rozporządzeniami rosyjskiego Ministerstwa Finansów (Molchanova, 2020). Stanowi to wyraźne świadectwo skłonności do ujednoczenia (brak elastyczności), według modelu Graya.

Funkcjonowanie biegłych rewidentów w Federacji Rosyjskiej datuje się od 1993 roku, kiedy to kontrola finansowa uzyskała podstawę prawną (Przejściowe zasady kontroli wprowadzone dekretem Prezydenta Rosji nr 2263 z 22.12.1993 r.). Wcześniejsze próby utworzenia instytucji audytowej (jak Instytut Księgowych Państwowych – Ekspertów), podejmowane od czasu do czasu w ZSRR, zakończyły się niepowodzeniem z powodu braku mechanizmów funkcjonowania tych organów kontroli finansowej oraz ekonomicznych przesłanek działalności kontrolnej (Molchanova, 2020; Sokolov, Bychkova, 2004). W 2001 roku weszła w życie federalna ustawa o czynnościach rewizyjnych nr 119-ФЗ. Tryb wydawania i cofania licencji

określa komisja rewizyjna, która zajmuje się również opracowaniem i wydawaniem standardów i zaleceń w zakresie audytu, rachunkowości, analizy ekonomicznej. Licencję audytora uzyskać można na audyt ogólny, a osobno na audyt bankowy, audyt organizacji ubezpieczeniowych; audyt giełdowy, funduszy pozabudżetowych i inwestycji w instytucje. Takie podejście jest również zgodne z cechą, jaką sugeruje model Graya na podstawie wyników uzyskanych w wymiarach kulturowych przez Rosję, czyli przewagą kontroli ustawowej nad profesjonalizmem rozumianym jako zawodowa samoregulacja.

Również pod względem konserwatywności i braku tendencji do transparentności system rachunkowości w Rosji generalnie spełnia założenia modelu Graya. Do momentu wdrożenia MSSF obligatoryjne w Federacji Rosyjskiej były jedynie bilans oraz rachunek zysków i strat. W dalszym ciągu wiele podmiotów gospodarczych podlega krajowym standardom sprawozdawczym, odzwierciedlającym ostrożne podejście do pomiaru wartości. Standardy MSSF w Federacji Rosyjskiej weszły w życie od 2012 roku zgodnie z ustawą federalną 208-FZ o skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Oddzielne sprawozdania finansowe spółki muszą być sporządzone zgodnie z rosyjskimi standardami. Sprawozdania finansowe niektórych spółek, które nie stanowią grupy, zgodnie ze standardami MSSF, ale które są określone w ustawie federalnej 208-FZ (na przykład spółki giełdowe, banki, firmy ubezpieczeniowe itp.), muszą być przygotowane zgodnie ze standardami MSSF. Należą do nich również przedsiębiorstwa federalne państwowe oraz spółki akcyjne, których udziałowcem jest Federacja Rosyjska (zgodnie z decyzją rządu rosyjskiego). Przyjęto, że organizacje, kierując się ustawodawstwem Federacji Rosyjskiej w zakresie rachunkowości i aktami regulacyjnymi organów regulacyjnych rachunkowości, niezależnie formułują swoje zasady rachunkowości opierając się na ich strukturze, branży i innych cechach działalności (Kim, 2013; Talas, Tutcu, 2020).

System rachunkowości na Łotwie w latach 90. XX wieku budowany był właściwie od zera, odziedziczone po ZSRR rozwiązania nie odpowiadały wymogom gospodarki rynkowej. W ramach nowego systemu przewidziano odrębne regulacje rachunkowości dla organizacji publicznych, kredytowych i przedsiębiorstw handlowych. Dla każdej grupy opracowano osobny zestaw przepisów, jednak wspólne warunki sformułowane zostały w ustawie o rachunkowości (14.11.1992 r.). Przyjęto też ustawę o sprawozdaniach rocznych przedsiębiorstwa (14.11.1992 r.) (Brūna, Šneidere, b.d). Powyższe ustawy zawierały odniesienia do osób prawnych, dla których ich przepisy były wiążące, podstawowe warunki dotyczące sporządzania informacji finansowych, treść raportów rocznych, zasady wyceny aktywów i pasywów oraz inne ważne informacje. Zastrzeżono, że rząd łotewski podejmuje decyzje w szczególnie ważnych kwestiach księgowych, określa kompetencje organów rządowych w zakresie metodologicznym prowadzenia rachunkowości oraz powołuje Radę Metodologii Rachunkowości podległą Ministerstwu Finansów (rozporządzeniem Rady Ministrów LR nr 34 z dnia 21.12.1993 r.). Do podstawowych zadań Rady należało zajęcie się redakcją 399 aktów prawnych i regulacji z zakresu rachunkowości; przedstawianie propozycji przepisów ustawowych i wykonawczych w kontekście wymogów księgowych i wykonalności, propozycji szkoleń kadr księgowych; wydawanie koncesji dla biegłych rewidentów; ocena oprogramowania

księgowego i systemów przetwarzania danych. W 1995 roku przygotowano i przyjęto rozporządzenie Rady Ministrów LRLR nr 339 „Zasady dotyczące procedury i organizacji rachunkowości przedsiębiorstwa” (Brūna, Šneidere, b.d.).

Istotnym punktem zwrotnym w rozwoju polityki rachunkowości na Łotwie była nowelizacja ustawy o rachunkowości, która przewidywała niezbędne zmiany w procedurze księgowej i rozpoczęcie standaryzacji łotewskiej rachunkowości. W artykule 15 ustawy stwierdzono, że projekty lokalnych standardów rachunkowości (zharmonizowane z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości i odpowiednimi dyrektywami UE) zostaną opracowane przez Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów Łotwy. Jednocześnie powołano Radę Konsultacyjną ds. Standardów Rachunkowości Republiki Łotewskiej, kończąc tym samym działalność Rady Metodologii Rachunkowości. Koncepcja łotewskich standardów rachunkowości (LAS) została włączona do ustawy o rocznych sprawozdaniach przedsiębiorstwa z dnia 6.11.1996 roku. Do obligatoryjnych sprawozdań finansowych dołączono rachunek przepływów pieniężnych oraz określono, że formularze sprawozdań finansowych powinny być zgodne z wymogami ustawy o rachunkowości i LAS oraz innych aktów prawnych. Zmiany te miały na celu uelastyczenie polityki rachunkowości w związku z dynamicznymi zmianami w krajowej gospodarce, minimalizując wpływ władzy ustawodawczej na opracowywanie standardów w tej dziedzinie (rozdzielenie funkcji doradczej i standaryzacyjnej). W porównaniu z kompetencjami Rady Metodologii Rachunkowości wpływ Rady Konsultacyjnej został znacznie ograniczony, ponieważ jej zadaniem była tylko ocena i formułowanie zaleceń dotyczących projektów aktów prawnych z dziedziny rachunkowości i projektu łotewskich standardów opracowanego przez Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów (Paupa, Prauliņš, 2005). Kolejna nowelizacja art. 15 ustawy o rachunkowości w 1999 roku stanowiła, że Rada Ministrów powinna wydać rozporządzenie dotyczące obowiązkowych standardów rachunkowości LR, natomiast przygotowanie, zatwierdzenie i rejestracja standardów powinny być regulowane przez Ministerstwo Gospodarki (jako instytucję koordynującą). Ten podział odpowiedzialności w obszarze standardów rachunkowości został skrytykowany w Sprawozdaniu z postępów 2000 Komisji Europejskiej. Od 1999 roku na Łotwie rozpoczął się proces dostosowywania standardów lokalnych do międzynarodowych. Uchwalono ustawę w sprawie skonsolidowanych rocznych sprawozdań finansowych przedsiębiorstw, dodając jednocześnie oświadczenie o zmianach w kapitale własnym do raportu rocznego. Dopiero 12.04.2000 roku uchwalono ustawę *Prawo gospodarcze*, regulującą działalność przedsiębiorstw na Łotwie (wyróżniając pięć ich rodzajów zamiast dotychczasowych 17). Celem uszczegółowienia zasad rachunkowości wydano nowe rozporządzenie Rady Ministrów nr 243 „Organizacja rachunkowości” (25.07.2000 r.). W 2001 roku rozpoczęła na Łotwie działalność Komisja Finansów i Rynków Kapitałowych.

Ostatni etap rozwoju systemu rachunkowości na Łotwie rachunkowości wiązał się z kolejną nowelizacją ustawy o rachunkowości (15.02.2002 r.), na mocy której powołano nową instytucję – Radę Rachunkowości (dla zapewnienia lepszej jakości sprawozdań finansowych i przygotowania standardów rachunkowości, które byłyby zharmonizowane z międzynarodowymi). W porównaniu z poprzednim etapem proce-

dura adopcynjna LAS zasadniczo pozostała taka sama, jednak etapy przygotowań do wdrożenia z czasem międzynarodowych standardów były precyzyjniej określone (Paupa, Prauliņš, 2005). Jako istotne wyróżnienie tego etapu można wymienić poszerzony krąg użytkowników standardów, który generalnie został określony przez Radę Rachunkowości, jednak to rozporządzenie Rady Ministrów nr 776 określa, które z LAS są obowiązkowe. Do końca 2005 roku starania Rady Rachunkowości zaowocowały zatwierdzeniem ośmiu standardów, z czego tylko pięć było obowiązkowych. Trwający od tego czasu proces stopniowego zastępowania LAS przez MSSF napotyka na Łotwie na przejściowe trudności, związane ze specyfiką tamtejszej działalności gospodarczej (jak konieczność zastosowania wyceny w wartości godziwej do aktywów biologicznych i inwestycji w nieruchomości) (Brūna, Millere, 2007; Būmane, 2014). Zasadniczo nadal na Łotwie są jednocześnie brane pod uwagę zarazem normy krajowe, jak i międzynarodowe, a zatem w niektórych sytuacjach mogą pojawić się problemy zarówno dla osób przygotowujących raporty roczne, jak i dla interesariuszy.

Prześledzenie procesu rozwoju systemu rachunkowości na Łotwie po odzyskaniu niepodległości pozwala na sformułowanie wniosku, że odzwierciedlone w nim zostały zarówno skłonność do kontroli ustawowej, jak i ujednolicenia, jako cechy subkultury rachunkowości (szczegółowe, liczne, często nowelizowane akty prawne, kilka organów uprawnionych do ich wydawania, zatwierdzania, wycofywanie się z podjętych prób uelastyczenia systemu). Trudności z zastosowaniem wyceny w wartości godziwej sugerują podejście raczej konserwatywne, które zmienia się wraz z aplikacją MSSF, lecz powoli. Stopniowe rozbudowywanie zakresu obligatoryjnych sprawozdań finansowych świadczy o postępującym zakresie ujawnień (choć np. w dalszym ciągu 99% firm z sektora małych i średnich przedsiębiorstw ma na Łotwie status małych i nie musi wobec tego składać rocznych sprawozdań poddanych audytowi) (Brūna, Millere, 2007).

Z analizy danych źródłowych, na które składają się akty prawne i opracowania naukowe, wynika, że na Litwie prawne regulacje dotyczące rachunkowości i obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej zostały wprowadzone dopiero w 2001 roku (przedtem opierano się na prawie podatkowym celem przygotowania sprawozdania z działalności) (Legenzova, 2007). Litewskie krajowe standardy rachunkowości były opracowane od początku jako uproszczona wersja MSSF, dzięki czemu Litwa uniknęła w dużej mierze ponownego ich ustalania; niektóre litewskie spółki wybrały wcześniejsze przyjęcie MSSF, inne przyjęły zmiany przepisów dotyczących rachunkowości dopiero wtedy, gdy stały się one obowiązkowe w 2005 roku. Do tego czasu ponad połowa przedsiębiorstw przygotowywała sprawozdania w oparciu o przepisy prawa krajowego lub sporządzała dwa zestawy raportów finansowych, według prawa krajowego i według MSSF (Legenzova, 2007; Christauskas, 2005). Pozwala to na sformułowanie przypuszczenia, że przepisy nie są jedynym czynnikiem wpływającym *de facto* na wybór standardów rachunkowości przez firmy litewskie, pewną rolę odgrywać mogą preferencje menedżerów, zależne przynajmniej w pewnym stopniu od kultury organizacyjnej, która może być rozpatrywana w kontekście wymiarów Hofstedeego. Niechęć do wprowadzania zmian

i natychmiastowego przejścia na MSSF może być wyjaśniona awersją do ryzyka, stosunkowo wysoką (wynik 65 odnotowany przez Litwę jest najwyższym wynikiem wśród państw nadbałtyckich w tym wymiarze), co mogłoby przekładać się jednocześnie u zarządzających spółkami przejawianiem tendencji raczej w kierunku kontroli ustawowej i ujednoczenia.

Tym niemniej obecna orientacja w zakresie ujawniania informacji na Litwie wskazuje na przesunięcie w kierunku otwartej orientacji korporacyjnej i modelu anglosaskiego (Legenzova, 2007), co świadczyłoby o większej skłonności do transparentności i profesjonalizmu niż poufności i kontroli ustawowej (i co jest zgodne z teoretycznymi założeniami modelu Graya w odniesieniu do tego, jak wyglądać powinna subkultura rachunkowości w państwach nadbałtyckich). Natomiast co do konserwatyizmu lub optymizmu, krajowe prawo zaleca ostrożność w wycenie (Christauskas, 2005), jednak jego postępujące dostosowanie do MSSF sugeruje zmiany również w tym zakresie.

Estoński system rachunkowości przez lata podporządkowany był zasadom gospodarki planowej, podobnie jak to miało miejsce w innych republikach radzieckich. Metody i techniki rachunkowości zostały podporządkowane celom planowaniu i kontroli budżetowej, służąc nie tyle potrzebom przedsiębiorstw, co państwa. W warunkach gospodarki planistycznej rachunkowość miała stosunkowo niski status, system był nieelastyczny i niereagujący na innowacje rynkowe (Haldma, Lääts, 2012).

W lipcu 1990 roku, a więc na rok przed odzyskaniem niepodległości, Estonia przyjęła rozporządzenie o rachunkowości, będące podstawą do stworzenia systemu rachunkowości uwzględniającego zasady gospodarki rynkowej. Pierwsza ustawa o rachunkowości (EAOA) weszła w życie w Estonii w 1994 roku (Tikk, 2010). Stanowiła ona do pewnego stopnia próbę połączenia dwóch podstawowych modeli rachunkowości, kontynentalnego z anglosaskim (Haldma, Lääts, 2012). Estońska ustawa o rachunkowości reprezentowała tu podejście europejskie, podczas gdy Estońskie Standardy Rachunkowości (EAS) wprowadzone w 1995 roku, a opracowane przez Estońską Radę Standardów Rachunkowości (EASB) odzwierciedlały podejście anglo-amerykańskie (Haldma, 2003). To rozwiązanie miało szereg zalet, w szczególności w początkowym okresie reform, przyspieszając je i umożliwiając elastyczny proces transformacji.

Główną rolę w rozwoju systemu rachunkowości w Estonii po odzyskaniu niepodległości odgrywała EASB, początkowo jako wydział Ministerstwa Finansów, z każdym etapem reformy coraz bardziej niezależna od ministerstwa w swoich decyzjach dotyczących rozporządzeń w dziedzinie rachunkowości. Do 2000 roku EASB opracowała 16 lokalnych standardów rachunkowości. Otwarcie giełdy w Tallinie w 1996 roku, podobnie jak reforma prawa podatkowego w 2000 roku, dały impuls potrzebie wprowadzania standardów akceptowalnych na arenie międzynarodowej i ulepszenia przepisów w sprawie ujawniania i raportowania wyników przez spółki giełdowe (Haldma, 2003; Tikk, 2010; Handma, Lääts, 2012). Nowelizacja ustawy o rachunkowości rozszerzająca jej przepisy na wszystkie podmioty publiczne i gospodarze w Estonii i wdrożenie zmienionej wersji EAS, mające rozpocząć proces harmonizacji prawa krajowego z MSSF, miały miejsce od-

powiednio w 2002 i 2003 roku. Nowe prawo ujednoczało dotychczasowe standardy rachunkowości z MSSF, pozwalając jednocześnie wszystkim spółkom krajowym na stosowanie MSSF zamiast krajowych standardów rachunkowości (w odniesieniu do sprawozdań skonsolidowanych, jak i jednostkowych, dla celów statutowych) (Haldma, Lääts, 2012). W konsekwencji, począwszy od 2003 roku, nie ma znaczących różnic w polityce ujmowania i wyceny między MSSF a EAS.

W Estonii pierwszy krok w kierunku stworzenia zawodowego środowiska audytorów miał miejsce już w 1990 roku (Rozporządzenie w sprawie audytu i komisji rewizyjnej). W 1994 roku został uchwalony pierwszy zestaw wytycznych dotyczących audytu. Estońska Izba Biegłych Rewidentów uzyskała zezwolenie na podstawie ustawy o rewizji finansowej w 1999 roku. Izba nadzoruje rejestrację, edukację, certyfikację biegłych rewidentów oraz działania dyscyplinarne, ustala standardy rewizji finansowej i regulacje praktyki audytu. Estońskie Stowarzyszenie Księgowych zostało założone w 1996 r. jako otwarte dla każdego, bez żadnych wymagań kwalifikacyjnych. W styczniu 2001 roku w Estonii weszło w życie prawo zawodowe, które stworzyło podstawowe warunki dla organizacji certyfikacji księgowych. Główne cele Stowarzyszenia to rozpowszechnianie wiedzy i praktycznego doświadczenia z zakresu rachunkowości oraz reprezentowanie środowiska w dyskursie publicznym, zgłaszanie komentarzy i sugestii dotyczących projektów EAS. Estońskie Stowarzyszenie Księgowych nie jest bezpośrednio zaangażowane w tworzenie prawnych regulacji, ale jego przedstawiciel jest członkiem EASB (Haldma, Lääts, 2012).

W powyższym kontekście można stwierdzić, że rozwój systemu rachunkowości w Estonii jako państwie już niezależnym ewoluował zasadniczo zgodnie z założeniami teoretycznymi modelu Graya. Jest to system, w którym relatywnie niewielki dystans władzy i znaczny indywidualizm kreuje subkulturę rachunkowości składającą się ku profesjonalizmowi i transparentności (wpływ na nasilenie skłonności do ujawnień ma także „kobiecość” społeczeństwa Estonii). Próba połączenia dwóch modeli rachunkowości, kontynentalnego z anglosaskim, świadczy o pewnej ambiwalencji w odniesieniu do ujednoczenia a elastyczności, konserwatyzmu a optymizmu (co ma związek z dość wysokim wynikiem Estonii w wymiarze poczucia niepewności i wyraźną orientacją długoterminową, a jednocześnie wyraźnym indywidualizmem i niskim dystansem władzy).

Podsumowanie

Przeprowadzona analiza wskazuje wstępnie, iż kultura wywiera wpływ na ewolucję systemów rachunkowości wybranych krajów (w warunkach dalece posuniętej homogeniczności pozostałych determinant ich rozwoju). Informacje odnośnie do rozwoju systemu rachunkowości w Rosji płynące z analizy aktów prawnych oraz literatury przedmiotu wskazują na dużą zgodność tego rozwoju z teoretycznymi założeniami modelu Graya. System rosyjskiej rachunkowości jawi się jako ujednoczony, z preferencją kontroli prawnej, poufny i konserwatywny, zgodnie z założeniami, jakie można poczynić analizując zarówno wyniki Rosji w wymiarach

Hofstede, jak i ich związek z cechami subkulturowymi wyróżnionymi przez Graya. Proces harmonizacji i standaryzacji rachunkowości w Federacji Rosyjskiej, zainicjowany w 2011 roku, nie wpłynął zasadniczo na zmianę cech systemu rachunkowości, choć zapewne przyczynia się do zwiększenia transparentności.

Natomiast porównanie informacji odnośnie do ewolucji systemów rachunkowości w krajach nadbałtyckich (po odzyskaniu przez nie niepodległości) z modelem Graya wykazuje co prawda ogólną zgodność z jego założeniami, jednak zarysowują się tu pewne odmienności, w zależności od kraju. Teoretycznie kraje nadbałtyckie powinny rozwijać systemy rachunkowości bardziej w kierunku profesjonalizmu i transparentności, cechując się jednocześnie raczej konserwatyżmem. Na podstawie analizy wyników osiągniętych przez kraje nadbałtyckie w wymiarach kulturowych trudno jednoznacznie stwierdzić, czy ich systemy rachunkowości powinny cechować elastyczność, czy raczej ujednolicenie. Wśród krajów nadbałtyckich najlepiej założenia teoretyczne modelu Graya wydaje się odzwierciedlać system rachunkowości Estonii. System łotewski wykazuje tendencję rozwoju w kierunku transparentności, jest subkulturowo raczej konserwatywny (jednak postępujący proces harmonizacji i standaryzacji rachunkowości zapewne będzie wywierał tu wpływ w kierunku nasilenia z czasem cechy optymizmu), skłaniający się bardziej ku kontroli prawnej i ujednoliceniu. Na Litwie system rachunkowości ewoluuje w kierunku anglosaskiego, a zatem transparentności, z przewagą preferencji profesjonalizmu nad ustawową kontrolą, natomiast wykazuje nadal tendencje w kierunku konserwatyżmu i przewagą ujednolicenia nad elastycznością. Zapoczątkowany w XXI wieku proces dostosowania rachunkowości litewskiej do wymogów MSSF wpłynął znacząco na ewolucję systemu rachunkowości w tym kraju.

Dalsze, bardziej szczegółowe badania zarówno jakościowe, jak i empiryczne systemów rachunkowości w omawianych krajach, pod kątem np. ewolucji rozwiązań prawnych, zawartości sprawozdań finansowych i zgłaszanych w tym względzie oczekiwań interesariuszy pozwolą na weryfikację powyższych wniosków, a być może ujawnienie bardziej subtelnych różnic czy też przeciwnie, wykazanie daleko idących podobieństw w obszarze samej grupy państw nadbałtyckich.

Literatura

- Adamek J. (2011), *Kulturowe uwarunkowania krajowych systemów rachunkowości w świetle koncepcji wymiarów subkultury rachunkowości S. Graya*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 62 (118), s.7–22.
- Aletkin P.A. (2014), *International Financial Reporting Standards Implementation into the Russian Accounting System*, „Mediterranean Journal of Social Sciences”, 5 (24), s. 33–37.
- Akman N.H. (2011), *The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure: Does Culture Still Play a Role?*, „American International Journal of Contemporary Research”, 1 (1), s. 6–17.
- Aniszewska G. (2014), *Kultura organizacyjna przedsiębiorstw produkcyjnych w Polsce – hipotezy badawcze*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 366, s. 28–36.
- Archambault J.J., Archambault M.E. (2003), *A Multinational Test of Determinants of Corporate Disclosure*, „The International Journal of Accounting”, 38, s. 173–194.

- Askary S. (2006a), *Accounting professionalism – a cultural perspective of developing countries*, „Managerial Auditing Journal”, 21, s. 101–111.
- Baker C.R., Barbu E.M. (2007), *Evolution of research on international accounting harmonization: A historical and institutional perspective*, „Socio-Economic Review”, 5 (4), s. 603–632.
- Ball R., Kothari S.P., Robin A. (2000), *The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings*, „Journal of Accounting and Economics”, 30 (2), s. 1–51.
- Biadacz R. (2016), *Czynniki warunkujące rozwój rachunkowości w XXI wieku – wybrane problemy*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 2 (80), s. 21–29.
- Borker D.R. (2012), *Accounting, Culture And Emerging Economies: IFRS In Central And Eastern Europe*, „International Business & Economics Research Journal”, 11 (9), s. 1003–1017.
- Borker D.R. (2013), *Is There A Favorable Cultural Profile For IFRS?: An Examination and Extension of Gray's Accounting Value Hypotheses*, „International Business & Economics Research Journal”, 12 (2), s. 167–177.
- Būmane I. (2014), *Politika Buhgalterского Учёта В Латвий – Существующие Главные Правила И Актуальные Тенденции*, „Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika”, 15, s. 15–29.
- Brūna I., Millere I. (2007), *The Development Of Accounting System In Latvia Since The Regaining Of Independence And The Impact Of Globalization On It*, „Economics and Management”, 12, s. 19–25.
- Cernius G. (2011), *Confusion Of Accounting Terminology In Lithuania*, „European Journal of Business and Economics”, 3, s. 12–16.
- Christauskas Č. (2005), *Lithuanian Accounting System Integration Into European System*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, 195, s. 279–296.
- Czerny M. (2018), *Próba określenia różnic kulturowych i ich wpływu na system rachunkowości w wybranych krajach w świetle koncepcji G. Hofstede i S. Graya*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 503, s. 98–109.
- Dahawy K. (2009), *Company characteristics and disclosure level: the case of Egypt*, „International Research Journal of Finance and Economics”, 34, s. 194–208.
- Dahawy K., Conover T., Merino B. (2002), *The conflict between IAS disclosure requirements and the secretive culture in Egypt*, „Advances in International Accounting”, 15, s. 203–228.
- Douplik T.S., Riccio E.L. (2006), *The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas*, „The International Journal of Accounting”, 41, s. 237–261.
- Enthoven A., Sokolov Y. (1994), *Accounting Practices and Education in Russia and Other Republics of the C.I.S.*, [w:] Burns J.O., Needles B.E. (eds.), *Accounting Education for the 21st Century. The Global Challenges*, Pergamon Press, Dallas, TX.
- Faitusa I., Macerinskiene A., Subačienė R. (2020), *Challenges of outsourcing accounting in Latvia and Lithuania*, „Journal of Entrepreneurship and Sustainability Issues”, 7 (4), s. 2883–2896.
- Gierusz J., Koleśnik K. (2019), *The influence of culture on disclosures in financial statements prepared under International Financial Reporting Standards*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 101 (157), s. 111–132.
- Goh B.W., Li D. (2011), *Internal controls and conditional conservatism*, „The Accounting Review”, 86 (3), s. 975–1005.
- Gray J. (1988), *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally*, „Abacus”, 24, s. 1–15.
- Gray S.J., Vint H.M. (1995), *The impact of culture on accounting disclosures. Some international evidence*, „Asia-Pacific Journal of Accounting”, 2 (1), s. 33–43.
- Hajduga E. (2013), *Wartości kulturowe w rachunkowości według koncepcji Graya i Hofstede'a*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 757, s. 49–55.

- Haldma T., Lääts K. (2012), *Accounting tradition in Estonia: The reflections of accounting changes in the dynamic context*, „EAA Newsletter”, 1, s. 16–19.
- Hofstede G., Hofstede G.J. (2007), *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Hofstede G., Hofstede G.J., Minkov M. (2011), *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Jaggi B., Low P. (2000), *Impact of Culture, Market Forces, and Legal System of Financial Disclosures*, „The International Journal of Accounting”, 35, s. 495–519.
- Kabalski P. (2009), *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, SKwP, Warszawa.
- Kanapickiene R., Keliuotyte-Staniuleniene G., Deimante T. (2021), *Disclosure of Non-Current Tangible Assets Information in Private Sector Entities Financial Statements: The Case of Lithuania*, „Economies”, 9 (78), s. 1–64.
- Keish S. (2002), *Development of Accounting and Audit System in Latvia*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, 961, s. 198–205.
- Kim O. (2013), *Russian Accounting System: Value Relevance of Reported Information and the IFRS Adoption Perspective*, „The International Journal of Accounting”, 48 (4), s. 525–547.
- Klimczak K. (2013), *Wpływ kultury na harmonizację rachunkowości na świecie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 765 (61), s. 119–126.
- Koleśnik K. (2010), *Wartości kulturowe a kształt systemów rachunkowości*, „Rachunkowość – wybrane problemy”, 4, s. 105–120.
- Koleśnik K. (2020), *Wpływ uwarunkowań kulturowych na zakres ujawnień w sprawozdaniach finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- MacArthur J.B. (1996), *An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the International Accounting Standards Committee: The case of E32, Comparability of Financial Statements*, „The International Journal of Accounting”, 31, s. 213–237.
- Molchanova V. (2020), *Comparative Analysis of Accounting Systems in Russia, Spain and Germany*, „Norwegian Journal of Development of the International Science”, 38, s. 4–6.
- Nobes C., Parker R. (2000), *Comparative International Accounting*, Pearson Education Ltd., Harlow.
- Nowak M. (2016), *Cultural Determinants of Accounting, Performance Management and Costs Problems. A View From The Polish Perspective Using G. Hofstede's and GLOBE Culture Dimensions*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 441, s. 134–149.
- Orij R. (2010), *Corporate Social Disclosures in the Context of National Cultures and Stakeholder Theory*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 23 (7), s. 868–889.
- Paupa V., Prauliņš A. (2005), *Организации методического руководства бухгалтерским учетом в Латвии после восстановления независимости*, The Papers of International Conference, Vilnius, s. 175–191.
- Perera H., Cummings L., Chua F. (2012), *Cultural Relativity of Accounting Professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa*, „Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting”, 28, s. 138–146.
- Perumpral S.E., Evans M., Agarwal S., Amenkhienan F. (2009), *The evolution of Indian accounting standards: Its history and current status with regard to International Financial Reporting Standards*, „Advances in Accounting”, 25 (1), s. 106–111.
- Radebaugh L.H., Gray S.J. (2002), *International Accounting and Multinational Enterprises*, Wiley, Hoboken, NJ.

- Salter S., Niswander F. (1995), *Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: a Test of Gray's Theory*, „Journal of International Business Studies”, 26, s. 379–397.
- Talas H., Tutcu B. (2020), *Conceptual Comparison Of Turkish And Russian Accounting Systems*, „Journal of Economics, Finance and Accounting”, 7 (4), s. 355–361.
- Tikk J. (2010), *The Internationalization of The Estonian Accounting System*, „Annals of the University of Petrosani, Economics”, 10 (2), s. 341–352.
- Tsakumis G.T. (2007), *The Influence of Culture on Accountants' Application of Financial Reporting Rules*, „Abacus”, 43 (1), s. 27–48.
- Qu W., Leung P. (2006), *Cultural impact on Chinese corporate disclosure – a corporate governance perspective*, „Managerial Auditing Journal”, 21, s. 241–264.
- Watts R.L. (2003), *Conservatism in accounting part I: Explanations and implications*, „Accounting Horizons”, 17 (3), s. 207–221.
- Wolniak, R. (2015), *Dystans wobec władzy według typologii Hofstede'a a implementacja koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu w organizacjach*, „Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie. Politechnika Śląska”, 82, s. 343–351.
- Vaclovas L. (1994), *Zmiany w litewskiej rachunkowości ostatnich lat*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, 690, s. 101–103.
- Zeghal D., Mhedhbi K. (2006), *An analysis of the factor affecting the adoption of international accounting standards by developing countries*, „The International Journal of Accounting”, 41, s. 373–386.
- Żakowska M. (2007), *Kultura organizacyjna polskiego biznesu według kryteriów zaprogramowania kulturowego Geerta Hofstede*, [w:] Mucha J., Nawojczyk M., Woroniecka G. (red.), *Kultura i gospodarka*, Śląskie Wydawnictwo Naukowe, Tychy.

Źródła internetowe

- Askary S. (2006b), *Accounting Measurement in the Religious Perspective: Conservatism or Optimism?* IPA 2006 Conference papers, Cardiff, Wales, <https://dro.deakin.edu.au/view/DU:30005935> (dostęp 2.06.2021).
- Brūna I., Šneidere R. (2006), *Assesment of Accounting Policy Trends in Latvia*, <https://docplayer.net/9247915-Assessment-of-accounting-policy-trends-in-latvia-inta-bruna-ruta-sneidere-university-of-latvia.html> (dostęp 4.06.2021).
- Cerne K. (2009), *Influential Factors of Country's Accounting Systems Development*, <https://hrcak.srce.hr/38213> (dostęp 1.10.2020).
- Haldma T. (2003), *Harmonization of Estonian Accounting System with The European Framework*, <https://docplayer.net/9683621-Harmonization-of-estonian-accounting-system-with-the-european-framework-toomas-haldma-tartu-university.html> (dostęp 4.06.2021). <https://geert-hofstede.com/countries.html> (dostęp 5.02.2021).
- Legenzova R. (2007), *Accounting Regulation Changes in Lithuania: an Assessment*, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1021192> (dostęp 4.06.2021).
- Silaska-Gembka S. (2013), *Kulturowe uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, <https://www.researchgate.net/publication/310844114> (dostęp 7.04.2017).
- Sokolov Y., Bychkova S. (2004), *Russian accounting in the XX-th century*, 27th Annual Congress of the European Accounting Association, https://www.researchgate.net/publication/330503217_Russian_accounting_in_the_XX-th_century (dostęp 3.06.2021).