

# Regulation of the accounting profession in the context of the cultural dimensions of G. Hofstede

Marcin Michalak

Accounting Department, Management Faculty, University of Lodz, Poland.

Email: [marcin.michalak@uni.lodz.pl](mailto:marcin.michalak@uni.lodz.pl)

## Keywords:

Cultural Factors, Cultural Model, Accounting Profession, Regulation of the Profession.

## Article History

Received on 17<sup>th</sup> March 2023

Accepted on 14<sup>th</sup> April 2023

Published on 4<sup>th</sup> May 2023

## Cite this article

Michalak, M. (2023). Regulation of the accounting profession in the context of the cultural dimensions of G. Hofstede. *Humanities & Social Sciences Reviews*, 11(3), 01-10. <https://doi.org/10.18510/hssr.2023.1131>

Copyright @ Author

## Publishing License

This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)



## Abstract

**Research objective:** The aim of the article is to analyze and identify the relationship between the factors of G. Hofstede's cultural model and the method of regulating access to the accounting profession in the surveyed European countries. For the purposes of the study, the thesis was adopted that countries with a system of external regulation or a system of self-regulation with external control will be characterized by: 1) A large distance to power; 2) A high level of individualism; 3) A low level of masculinity (femininity); 4) A high degree of avoidance of uncertainty; 5) A low degree of long-term orientation; 6) A low level of indulgence.

In the context of dilemmas regarding the potential method of regulating the accounting profession in Poland, the cultural conditions of this country were also examined in order to position them in comparison to other countries with a system of external regulations or self-regulation with external supervision.

**Methodology:** For the purposes of the article, the *desk reaserch* method, literature studies and analysis of the content of legal provisions and other regulations regarding the principles of practicing the accounting profession in selected European countries were used.

**Main conclusions:** The results of the study allowed to conclude that countries applying external regulations or self-regulation with external supervision are characterized by a specific palette of common cultural factors according to the G. Hofstede model. In particular, the thesis that countries applying external regulation or self-regulation with external supervision of access to the accounting profession are characterized by a relatively high degree of avoidance of uncertainty and distance from power and a relatively lower degree of masculinity compared to countries based on self-regulatory mechanisms of the accounting profession proved to be true. The least important feature for the tendency to regulate the accounting profession is the feature of long-term orientation. The remaining factors - low levels of individualism and low levels of indulgence - have a moderate impact on the tendency to establish strict regulations of the accounting profession.

**Application of the study:** The results of the study allow to assess the adequacy of specific regulatory solutions in the field of the accounting profession and accounting itself and to predict and assess accounting behavior originating from specific cultural circles in the context of globalization. In practical terms, they are part of the ongoing discussion undertaken by the Ministry of Finance in Poland and the accounting community in Poland in 2022 on the return to regulation of the accounting profession in the country.

**Originality/Novelty of the study:** The research carried out in this article is a pilot study. They were aimed at preliminary verification of the truth of the thesis that there is a relationship between the cultural characteristics of selected countries and the way in which access to the accounting profession is regulated in them. The obtained research results contributed to reducing the identified research gap in this area. The undertaken research problem has the potential for further in-depth research, covering a larger number of countries, but also the study of multi-stage relationships between cultural features and the way the accounting profession is established in the world.

# Uregulowania zawodu księgowego w kontekście wymiarów kulturowych

G. Hofstede

Marcin Michalak

Dr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, Poland.

Email: [marcin.michalak@uni.lodz.pl](mailto:marcin.michalak@uni.lodz.pl)

## Słowa kluczowe

Czynniki kulturowe, model kulturowy, zawód księgowy, regulacje zawodu.

## Historia artykułu

Otrzymano 17 marca 2023

Przyjęto 14 kwietnia 2023

Opublikowano 4 maja 2023

## Cite this article

Michalak, M. (2023). Regulation of the accounting profession in the context of the cultural dimensions of G. Hofstede. *Humanities & Social Sciences Reviews*, 11(3), 01-10.  
<https://doi.org/10.18510/hssr.2023.1131>

## Copyright @Author

## Publishing License

This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)



## Streszczenie

**Cel badawczy:** Celem artykułu jest analiza i identyfikacja zależności pomiędzy czynnikami modelu kulturowego G. Hofstede a sposobem uregulowania dostępu do zawodu księgowego w badanych krajach europejskich. Na potrzeby badania przyjęto tezę, że kraje w których obowiązuje system regulacji zewnętrznych lub system samoregulacji z kontrolą zewnętrzną będą cechować: 1) Duży dystans do władzy; 2) Wysoki poziom indywidualizmu; 3) Niski poziom męskości (kobiecość); 4) Wysoki stopień unikania niepewności; 5) Niski stopień orientacji długoterminowej; 6) Niski poziom zaspokojenia potrzeb.

W kontekście dylematów dotyczących potencjalnego sposobu uregulowania zawodu księgowego w Polsce badaniu poddano także uwarunkowania kulturowe tego kraju celem spozycjonowania ich na tle innych krajów, w których obowiązuje system regulacji zewnętrznych lub samoregulacji z nadzorem zewnętrznym.

**Metodologia:** Na potrzeby artykułu wykorzystano metodę *desk reaserch*, studiów literaturowych oraz analizy treści przepisów prawa i innych regulacji dotyczących zasad wykonywania zawodu księgowego w wybranych krajach europejskich.

**Główne wnioski:** Wyniki badania pozwoliły na stwierdzenie, iż kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym cechują się określoną paletą wspólnych czynników kulturowych wg modelu G. Hofstede. W szczególności prawdziwą okazała się teza, że kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym w zakresie dostępu do zawodu księgowego cechują się relatywnie wysokim stopniem unikania niepewności i dystansu od władzy oraz relatywnie niższym stopniem męskości w porównaniu do krajów bazujących na mechanizmach samoregulacji zawodu księgowego. Najniższe znaczenie dla skłonności do wysokiego stopnia uregulowań zawodu księgowego ma cecha orientacji długookresowej. Pozostałe czynniki - niski poziom indywidualizmu i niski poziom zaspokojania potrzeb - mają umiarkowany wpływ na skłonność od ustanawiania ścisłych regulacji zawodu księgowego.

**Zastosowanie badania:** Uzyskane rezultaty badania pozwalają na ocenę adekwatności określonych rozwiązań regulacyjnych w zakresie zawodu księgowego i rachunkowości oraz do przewidywania i oceny zachowań księgowych wywodzących się z określonych kręgów kulturowych w kontekście globalizacji. W aspekcie praktycznym wpisują się w trwającą dyskusję jaką podjęło Ministerstwo Finansów w Polsce oraz środowisko księgowych w Polsce w 2022r. w kwestii powrotu do regulacji zawodu księgowego w tym kraju.

**Oryginalność badań:** Badania przeprowadzone w niniejszym artykule mają charakter pilotażowy. Miały na celu wstępną weryfikację prawdziwości tezy o istnieniu zależności między cechami kulturowymi wybranych krajów a sposobem uregulowania w nich dostępu do zawodu księgowego. Uzyskane rezultaty badań przyczyniły się do ograniczenia zidentyfikowanej luki badawczej w przedmiotowym zakresie. Podjęty problem badawczy ma potencjał do dalszych pogłębionych badań, obejmujących większą liczbę krajów, ale także badanie wielostopniowych zależności między cechami kulturowymi a sposobem funkcjonowania zawodu księgowego w świecie.

## Wprowadzenie

W literaturze przedmiotu i w praktyce gospodarczej w Polsce, zawód księgowy jest utożsamiany z profesją zajmującą się ewidencją, gromadzeniem, rozliczaniem i komunikowaniem informacji o charakterze finansowym i niefinansowym, odzwierciedlających skutki i rezultaty ekonomiczne działalności podmiotów gospodarczych. W wąskim znaczeniu księgowość i zawód księgowy (ang. *bookkeeper*) utożsamiane są z techniczno-formalnym aspektem prowadzenia ksiąg rachunkowych lub innej ewidencji finansowej w podmiotach gospodarczych (ewidencja na kontach księgowych, ewidencja podatkowa, ewidencja kadrowo-płacowa). W ujęciu *sensu largo*, zawód księgowy jest utożsamiany z zawodem specjalisty rachunkowości (ang. *accountant*), obejmując swoim zakresem nie tylko aspekty techniczno-formalne procesu ewidencji, gromadzenia i przetwarzania danych finansowych, ale także proces kształtowania

(projektowania) systemu informacji finansowej podmiotu gospodarczego, jego ciągle w czasie adaptowanie do zmieniających się uwarunkowań funkcjonowania podmiotu, w celu zapewnienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i dokonań finansowych jednostki (Walińska i in., 2016; Czubakowska, 2014).

Wykonywanie zawodu księgowego wymaga specjalistycznej i zaawansowanej wiedzy, umiejętności i doświadczenia. Jest ono związane z dostępem do danych wrażliwych jednostki gospodarczej, często stanowiących lub tworzących tajemnicę przedsiębiorstwa, a samo w sobie kształtuje i atestuje obraz ekonomiczny jednostki, na podstawie którego jej interesariusze podejmują decyzje gospodarcze, co wpływa na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego i wielu jego uczestników, wymaga dużej dozy zaufania publicznego (zawód zaufania publicznego), a nadto obwarowane jest licznymi sankcjami i karami, obciążającymi jednostkę gospodarczą, w przypadku nieprawidłowego działania księgowych. W ten sposób księgowi przyczyniają się do rozwoju przedsiębiorstw, wspierają organizacje non-profit oraz jednostki sektora publicznego w realizowaniu ich gospodarczych i społecznych celów, oddziałując na wzrost gospodarczy i dobrobyt społeczeństwa (IFAC, 2011; Carey, 1969; Czubakowska, 2014; Hońko, 2018).

Doniosła rola zawodu księgowego oraz jego wpływ na licznych uczestników obrotu gospodarczego, a w najszerszym ujęciu także na społeczeństwo jako całość, wywołuje dyskusje na świecie na temat zasadności uregulowania tej profesji, w celu ochrony interesów bezpośrednich i pośrednich odbiorców usług księgowych oraz zapewnienia najwyższych standardów jakościowych wykonywania zawodu (IFAC, 2011).

Stan uregulowania zawodu księgowego w poszczególnych krajach jest zróżnicowany. Wśród koncepcji teoretycznych i praktycznych wymienia się trzy zasadnicze modele jego instytucjonalizacji:

- 1) Samoregulacja (poprzez rynek lub organizacje zawodowe);
- 2) Samoregulacja z nadzorem zewnętrznym (poprzez organizacje zawodowe wskazane przez instytucje państwa i przez nie nadzorowane);
- 3) Regulacja zewnętrzna (przez instytucje państwa, wymogi prawne) (IFAC, 2011).

W Polsce sposób uregulowania zawodu księgowego na przestrzeni ostatnich niemal 30 lat przechodził istotne zmiany. W 1994 r. na mocy ustawy z dnia 29.09.1994 o rachunkowości (Dz. U. z 1994, nr 121 poz. 591) oraz aktów wykonawczych do niej stał się on zawodem regulowanym w ramach systemu regulacji zewnętrznej. Uregulowaniom podlegało usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Przepisy wskazywały wymagania jakie musi spełniać osoba ubiegająca się o prawo usługowego wykonywania czynności księgowych na rzecz podmiotów trzecich. Potwierdzeniem spełnienia określonych wymogów w zakresie wykształcenia, wiedzy, kompetencji lub doświadczenia był certyfikat lub świadectwo kwalifikacyjne zezwalające na usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, wydawane przez Ministra Finansów RP. W sierpniu 2014r. zawód księgowego został poddany deregulacji na skutek wejścia w życie ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. z 2014 poz. 768). Odtąd podlegał on samoregulacji w oparciu o rynek. Aktualnie, na bazie doświadczeń wynikających z deregulacji zawodu księgowego w Polsce, od kilku lat toczy się debata publiczna na temat powrotu do jego uregulowania. Prowadzone badania ujawniają krytyczny stosunek interesariuszy zawodu księgowego do jego deregulacji oraz akceptację lub oczekiwanie jego ponownego uregulowania. Czynnikiem determinującym ten stan jest dodatkowa nierównowaga regulacyjna pomiędzy trzema kluczowymi zawodami związanymi z rachunkowością – zawodem księgowego, biegłego rewidenta i doradcy podatkowego, z których dwa ostatnie są regulowane, a przez to mają zastrzeżony i zdefiniowany zakres kompetencyjny. Na tym tle dochodzi do sporów kompetencyjnych pomiędzy zawodem biegłego rewidenta i doradcy podatkowego a zawodem księgowego, którego zakres jest nieokreślony. Interesariusze zawodu księgowego oczekują wprowadzenia mechanizmów regulujących wykonywanie tego zawodu, jednakże nie ma jednoznacznego stanowiska co do sposobu jego uregulowania.

Literatura przedmiotu wskazuje, że potrzeba i sposób uregulowania zawodu księgowego są determinowane specyficznymi uwarunkowaniami gospodarczymi, społecznymi, historycznymi, kulturowymi danego kraju (IFAC, 2011).

Celem niniejszego artykułu jest analiza i identyfikacja współzależności pomiędzy czynnikami modelu kulturowego G. Hofstede (Hofstede, 2011; Czerwonka, 2015; Klimczak, 2013) a sposobem uregulowania dostępu do zawodu księgowego w wybranych krajach europejskich. W kontekście dylematów dotyczących potencjalnego sposobu uregulowania zawodu księgowego w Polsce analizie poddano także uwarunkowania kulturowe tego kraju celem spozycjonowania ich na tle innych krajów, w których obowiązuje system regulacji zewnętrznych lub samoregulacji z nadzorem zewnętrznym. Na tej podstawie ustalono czy uwarunkowania kulturowe w Polsce stanowią uzasadnioną przesłankę dla wprowadzenia systemu regulacji zewnętrznych dla zawodu księgowego.

Na potrzeby artykułu wykorzystano metodę *desk reaserch*, studiów literaturowych oraz analizy treści przepisów prawa i innych regulacji dotyczących zasad wykonywania zawodu księgowego w wybranych krajach europejskich.

### Przegląd literatury

W literaturze przedmiotu rachunkowość rozpatrywana jest w ujęciu nauki lub działalności praktycznej. Niezależnie od przyjętej perspektywy podkreśla się, że odnosi się ona do procesów gospodarowania i uwarunkowań w jakich one zachodzą (Dotkuś, 2014), przez co podlega nieustannemu oddziaływaniu ze strony czynników wewnętrznych i zewnętrznych, w jakich funkcjonuje jej podmiot (Biadacz, 2016; Sobańska, 2003). Jaruga, Szychta, (2002) zwracają uwagę, że rachunkowość w ujęciu systemowym stanowi odwzorowanie obiektów uwikłanych (uwarunkowanych

sytuacyjnie) przez otoczenie gospodarcze, społeczne, kulturowe oraz środowisko naturalne. Uwikłanie to dotyczy także aktorów systemu rachunkowości, tj. osób wykonujących zawód księgowy i innych jego interesariuszy. Istotnym atrybutem rachunkowości wynikającym już z samych jej założeń koncepcyjnych są cechy wiarygodności i rzetelności, odnoszące się do wykonywanych w ramach niej działań oraz generowanych przez nią informacji. Cechy te predestynują rachunkowość do miana systemu lub profesji „zaufania publicznego”, uwypuklając jej funkcję atestacyjną. Czynnikiem wzmacniającym przedmiotowy status jest instytucjonalizacja zawodu księgowego, w tym określenie zasad nadawania uprawnień do jego wykonywania, gwarantujących wymaganą jakość tego systemu.

W literaturze przedmiotu wskazuje się kryteria warunkujące możliwość i celowość instytucjonalizacji określonej profesji. Carey (1969) specyfikuje kryteria odnoszące się do samej istoty profesji, które obejmują:

- 1) Zdefiniowany zakres wiedzy specjalistycznej;
- 2) Kształcenie formalne w przedmiocie profesji;
- 3) Standardy wykonywania zawodu;
- 4) Standardy etyki zawodowej;
- 5) Procedury nadawania statusu zawodowego, wynikającego z licencji lub innych zezwoleń;
- 6) Istnienie interesu publicznego w przedmiocie profesji;
- 7) Świadomość odpowiedzialności społecznej.

Z kolei IFAC (2011) wskazuje na kryteria dotyczące relacji danej profesji z interesariuszami, takie jak:

- 1) Asymetria wiedzy;
- 2) Uwzględnienie interesu stron trzecich.

Pierwszy warunek odnosi się do dysproporcji wiedzy między stroną zlecającą wykonywanie usług księgowych a księgowym (wykonawcą) posiadającym wiedzę specjalistyczną i doświadczenie zawodowe. Uregulowanie zawodu ma być dla odbiorcy usług księgowych gwarantem tego, że osoba wykonująca czynności księgowe posiada niezbędne kwalifikacje i ma obowiązek przestrzegania odpowiednich standardów zawodowych, a tym samym gwarantuje odpowiednią jakość świadczonych usług i dostarczanych produktów (informacji finansowej). W drugim przypadku, regulacje zawodu księgowego mają zapewnić, że rezultaty jego pracy będą spełniać wymogi i będą użyteczne nie tylko dla podmiotu bezpośrednio zlecającego usługi księgowe, ale także dla innych interesariuszy niebędących stroną umowy (np. doradców kredytowych, przyszłych inwestorów, kontrahentów). Zabezpieczania interesu stron trzecich upatruje się w tym wypadku wprost w naturze wymogów regulacyjnych.

Jak wskazano we wprowadzeniu, w literaturze przedmiotu i w praktyce wyróżnia się trzy modele instytucjonalizacji zawodu księgowego IFAC (2011):

- 1) Samoregulacja za pośrednictwem rynku lub organizacji zawodowych;
- 2) Samoregulacja z nadzorem zewnętrznym ze strony organizacji zawodowych wyznaczonych przez instytucje państwa i przez nie nadzorowane;
- 3) Regulacja zewnętrzna - przez instytucje państwa, wymogi prawne.

Regulacja zewnętrzna cechuje się zazwyczaj najwyższym stopniem legitymizacji (Łada, 2016), ale jednocześnie istotnie ogranicza lub całkowicie wyłącza swobodę i elastyczność jednostki lub profesji w zakresie sposobu zapewniania określonych standardów zawodowych. Odmienne cechy posiada koncepcja samoregulacji.

Instytucjonalizacja zawodu w wyniku ustanowienia regulacji zewnętrznych prowadzi do powstania zawodu regulowanego. Jego wykonywanie wymaga posiadania określonych kwalifikacji i dozwolone jest dopiero po uzyskaniu zezwolenia, które można zdobyć tylko po spełnieniu wymogów określonych przepisami prawnymi danego państwa (np. zdanie egzaminu, ukończenie wymaganej praktyki zawodowej, uzyskanie wpisu na listę, ukończenie właściwego kształcenia czy szkolenia) (Krasnowolski, 2013).

Istotnym czynnikiem wpływającym na wybór lub preferencje dotyczące formy uregulowania zawodu księgowego mogą być wskazywane wyżej uwarunkowania kulturowe w jakich funkcjonuje rachunkowość. Klimczak wskazuje, że do najważniejszych z nich należą: źródła finansowania działalności przedsiębiorstw, system prawny, system podatkowy, siła i znaczenie zawodowych organizacji księgowych, system polityczny, wydarzenia historyczne, a także kultura (Klimczak, 2013). W literaturze z zakresu rachunkowości międzynarodowej stanowią one podstawę wyróżnienia dwóch przeciwstawnych modeli rachunkowości: kontynentalnego i anglosaskiego. Pierwszy z nich jest charakterystyczny dla większości krajów europejskich. Drugi obejmuje m.in. Wielką Brytanię i Holandię, a poza Europą np.: Stany Zjednoczone, Kanadę, Australię (Radebaugh & Gray, 2002; Surdykowska, 1999; Roberts i in., 1998; Gray, 1988).

Model kontynentalny cechuje się w szczególności: konserwatywnym podejściem do sprawozdawczości finansowej, unikaniem ryzyka; dużym znaczeniem wierzycieli, w tym sektora bankowego; nastawieniem na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego, dominację zasady ostrożności i wyceny w koszcie historycznym nad zasadą współmierności kosztów i przychodów. Z kolei model anglosaski rachunkowości jest zorientowany głównie na inwestora właścicielskiego



(udziałowca, akcjonariusza, rynki kapitałowe), cechuje się otwartością na ryzyko, szerszym zastosowaniem wartości godziwej, indywidualnego osądu i oszacowań.

Z punktu widzenia niniejszego artykułu kluczową cechą różnicującą wymienione modele jest podejście do sposobu, rangi i stopnia uszczegółowienia uregulowań w obszarze rachunkowości ([Radebaugh & Gray, 2002](#); [Surdykowska, 1999](#)). Model kontynentalny wyróżnia duże przywiązanie do uregulowań prawnych (ustawy, rozporządzenia), o charakterze szczegółowym i mających formę wytycznych (interpretacje, komunikaty, wzorcowe rozwiązania), przy jednoczesnym silnym oddziaływaniu prawa podatkowego. Wymienione cechy wykazują wysoce legalistyczny i nakazowy charakter tego modelu rachunkowości, co stanowi potencjalnie silną przesłankę na rzecz koncepcji zewnętrznego uregulowania zawodu. W modelu anglosaskim dominują: uregulowania środowiskowe lub branżowe, czyli swoista samoregulacja systemu rachunkowości, bazująca raczej na ogólnych zasadach (np. MSSF) niż jednoznacznych wytycznych, w większym stopniu na organizacjach zawodowych rachunkowości niż na szczegółowych zasadach i organach legislacyjnych; stawianie na osąd oraz interpretację treści ekonomicznej zdarzeń gospodarczych bez względu na ich konstrukcję formalną. Wskazane cechy stanowią potencjalną przesłankę na rzecz wyboru koncepcji samoregulacji lub samoregulacji z nadzorem zewnętrznym. Chociaż większość krajów europejskich zaliczanych jest do kontynentalnego modelu rachunkowości to natężenie poszczególnych cech w każdym z tych krajów jest inne, a przez to w różnym stopniu przekładać się może zarówno na samo uregulowanie zawodu księgowego, jak i na sposób uregulowania.

Wskazane powyżej wybrane uwarunkowania kulturowe i środowiskowe, w których kształtowany jest system rachunkowości danego kraju, przekładają się pośrednio na określone cechy osób wykonujących zawód księgowego, ich pożądane kompetencje i charakter, oczekiwania względem profesji ([Klimczak, 2013](#)). Uwarunkowania kulturowe mogą zatem wpływać na decyzje dotyczące uregulowania zawodu księgowego lub sposobu jego uregulowania ([DiMaggio, 1997](#); [Czerwonka, 2015](#), [Schultz & Lopez, 2001](#)). Do badania wpływu cech kulturowych określonych społeczności (państw) na decyzje w sferze polityczno-ekonomiczno-społecznej wykorzystywany jest często w nauce model kulturowy G. Hofstede ([Hofstede, 2011](#)). Jak wskazuje K. Klimczak ([2013](#)) „Hofstede interesował się przede wszystkim najgłębszymi przejawami kultury, a więc wartościami, które zdefiniował jako <<skłonności do dokonywania określonego wyboru>>”. Wyróżnił on sześć wymiarów narodowych wartości kulturowych ([Czerwonka, 2015](#); [Klimczak, 2013](#); [Hofstede, 2011](#)):

- 1) Dystans do władzy;
- 2) Indywidualizm vs. kolektywizm;
- 3) Męskość vs. kobiecość;
- 4) Unikanie niepewności;
- 5) Orientacja długoterminowa vs. krótkoterminowa;
- 6) Zaspokajanie potrzeb (inaczej: ugodowość / restrykcyjność).

Duży dystans do władzy oznacza akceptację hierarchicznego uporządkowania relacji podwładnych i przełożonych, co wiąże się z tolerancją wobec nakazowych systemów sterowania. Z kolei w społeczeństwach nacechowanych małym dystansem do władzy jest ona bardziej zdecentralizowana, przełożeni uwzględniają opinie i przekonania podwładnych, podwładni mają większy wpływ na podejmowanie decyzji ([Czerwonka, 2015](#); [Klimczak, 2013](#); [Hofstede, 2011](#)). Odnosząc wskazaną cechę do celu niniejszego artykułu, można wnioskować, że duży dystans do władzy będzie sprzyjał dążeniu do ustanawiania regulacji zewnętrznych w obszarze instytucjonalizacji zawodu księgowego.

Wysoki stopień kolektywizmu oznacza, że funkcjonowanie społeczeństwa opiera się na uznanych normach społecznych. Wiąże się to z rozmyciem odpowiedzialności jednostki za decyzje oraz oczekiwaniu wskazań co do sposobu działania. Wysoki stopień indywidualizmu oznacza szczere i otwarte wyrażanie swoich opinii, skoncentrowanie na jednostce oraz mniejszą akceptację dla ogólnie przyjętych norm ([Czerwonka, 2015](#); [Klimczak, 2013](#); [Hofstede, 2011](#)). W kontekście celu niniejszego artykułu można przyjąć, że niski poziom indywidualizmu (wysoki kolektywizm) będzie akceleratorem wdrażania regulacji zewnętrznych.

Wysoki stopień męskości jest właściwy dla społeczeństw cechujących się determinacją, asertywnością, rywalizacją i ukierunkowaniem na sukcesy materialne. W społeczeństwach o niskim stopniu męskości (kobiecych) występuje wyższy stopień uległości, współpracy, ugodowości ([Czerwonka, 2015](#); [Klimczak, 2013](#); [Hofstede, 2011](#)). Można uznać, że społeczeństwa o niskim stopniu męskości będą bardziej skłonne do ustanawiania mechanizmów zewnętrznego uregulowania zawodu księgowego.

Wysoki poziom niepewności (ryzyka) oznacza poczucie zagrożenia w obliczu nowych, nieznanych sytuacji, dążenie do zapewnienia przewidywalności, w tym poprzez ustanawianie praw i zwyczajów (praktyk). Jak podkreśla Czerny ([2018](#)) „w społeczeństwach silnie unikających niepewności panuje tendencja do utrzymywania sztywnych kodeksów (praktyk) i generalny brak akceptacji zachowań odbiegających od norm”. Z kolei kraje o niskim poziomie wskaźnika charakteryzują się innowacyjnością, a ludzie nierzadko odstępują od obowiązujących zasad, jeśli są one nieadekwatne do sytuacji. Na podstawie charakterystyki opisywanego kryterium można przyjąć, że w krajach o wysokim poziomie niepewności może występować wyższa skłonność do ustanawiania uregulowań zewnętrznych dla zawodu księgowego.

Niski poziom orientacji długookresowej związany jest ze skłonnością do myślenia normatywnego i umiarkowanym stopniem pragmatyzmu. Społeczeństwa takie cechuje przywiązanie do tradycji, dążenie do zdefiniowania jednej „prawdy” i osiągnięcia korzyści krótkoterminowych (Czerwonka, 2015; Klimczak, 2013; Hofstede, 2011). Można uznać, że niski poziom orientacji długoterminowej będzie sprzyjał stosowaniu regulacji zewnętrznych.

Niski poziom przyzwolenia (restrykcyjność) wiąże się z poczuciem bezradności, silniejszą kontrolą, przywiązywaniem wagi do zapobiegliwości (zachowawczości). Oznacza „poczucie, że działania jednostki ograniczone są różnymi normami społecznymi i zakazami oraz że radość z wypoczynku, wydawania pieniędzy i wszelkich form folgowania sobie jest czymś złym” (Hofstede i in., 2011; Klimczak, 2013). Z kolei wysoki poziom przyzwolenia charakteryzuje się poczuciem nieograniczoności, braku granic i swobody poczynić jednostki. Tym samym czynnikiem katalitycznym dla wprowadzania regulacji zewnętrznych będzie niski poziom przyzwolenia.

## Metodologia

Celem niniejszego artykułu jest analiza i identyfikacja zależności pomiędzy czynnikami modelu kulturowego G. Hofstede a sposobem uregulowania dostępu do zawodu księgowego w badanych krajach europejskich. W kontekście dylematów dotyczących potencjalnego sposobu uregulowania zawodu księgowego w Polsce analizie poddano także uwarunkowania kulturowe tego kraju celem spozycjonowania ich na tle innych krajów, w których obowiązuje system regulacji zewnętrznych lub samoregulacji z nadzorem zewnętrznym. Na tej podstawie ustalono czy uwarunkowania kulturowe w Polsce stanowią uzasadnioną przesłankę dla wprowadzenia systemu regulacji zewnętrznych dla zawodu księgowego.

Problemem badawczym w niniejszym artykule jest odpowiedź na pytanie czy kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym cechują się określoną paletą wspólnych czynników kulturowych wg modelu G. Hofstede?

Na potrzeby badania przyjęto tezę, że kraje w których obowiązuje system regulacji zewnętrznych lub system samoregulacji z kontrolą zewnętrzną będą cechować:

- 1) Duży dystans do władzy;
- 2) Wysoki poziom indywidualizmu;
- 3) Męskość;
- 4) Wysoki stopień unikania niepewności;
- 5) Orientacja krótkoterminowa;
- 6) Niski poziom zaspokojenia potrzeb (ugodowość).

Dla potrzeb realizacji celu artykułu i weryfikacji przyjętej tezy, oprócz studiów literaturowych, przeprowadzono badania typu *desk reaserch* z wykorzystaniem metody analizy treści dostępnych źródeł pierwotnych (aktów prawnych, standardów lub innych regulacji) oraz źródeł wtórnych (opracowania i artykuły), dotyczących zasad dostępu do wykonywania zawodu księgowego w 20 wybranych krajach europejskich.

Badaniem objęto stan uregulowań w zakresie dostępu do zawodu księgowego lub czynności księgowych, rozumianych jako identyfikacja, grupowanie, opis, pomiar, ewidencja, przetwarzanie i przekazywanie informacji o wynikach działalności firmy, zmianach w jej majątku i sytuacji finansowej.

Próbę badawczą stanowiło 20 państw europejskich:

Austria	Francja	Litwa	Rumunia
Belgia	Grecja	Niemcy	Serbia
Bułgaria	Hiszpania	Norwegia	Słowacja
Estonia	Holandia	Polska	Szwecja
Finlandia	Irlandia	Portugalia	Włochy

Dobór próby był nieprobabilistyczny, z wykorzystaniem metody doboru przypadkowego. Kryterium wyboru elementów do próby stanowiła dostępność regulacji lub innych źródeł informacji określających prawo wykonywania zawodu księgowego.

Odnosnie do charakterystyki krajów objętych próbą w przekroju wartości sześciu czynników kulturowych modelu G. Hofstede posłużono się danymi według stanu na dzień 8 grudnia 2015r., dostępnymi na stronie <https://geerthofstede.com/research-and-vsm/dimension-data-matrix/> pod adresem <https://geerthofstede.com/wp-content/uploads/2016/08/6-dimensions-for-website-2015-08-16.xls> (dostęp: 15.02.2023 r.). Biorąc pod uwagę relatywną trwałość cech kulturowych poszczególnych krajów uznano, że wskazane dane stanowią miarodajną podstawę dla niniejszego badania.

Wyniki badań w zakresie stanu i rodzaju uregulowań w dostępie do zawodu księgowego w krajach objętych próbą badawczą zestawiono z wartością czynników kulturowych z modelu G. Hofstede uszeregowanych zgodnie z przyjętymi i wyspecyfikowanymi wyżej kryteriami badania. Dla potrzeb weryfikacji prawdziwości przyjętej tezy całość próby podzielono na dwie równe pod względem liczebności części (po 10 krajów) w zakresie danego uszeregowania każdej z

cech, celem określenia czy kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym mieszczą się w medianie wartości cech predestynujących taki rodzaj uregulowań, zgodnie z logiką zaprezentowaną w poprzedniej części artykułu.

## Wyniki

Badanie wskazanych wcześniej źródeł pierwotnych i wtórnych dotyczących sposobu uregulowania dostępu do zawodu księgowego ujawniło, że uregulowania zewnętrzne lub samoregulacja z nadzorem zewnętrznym występuje w 7 z 20 badanych krajów, czyli w 35% badanej próby. Zestawienie tych krajów i sposobu uregulowania zawiera tabela 1.

**Tabela 1:** Syntetyczne zestawienie uregulowań dotyczących zawodu księgowego

Lp.	Kraj	Sposób uregulowania
1	Austria	Uregulowania zewnętrzne (ustawowe)
2	Belgia	Uregulowania zewnętrzne (ustawowe)
3	Włochy	Uregulowanie zewnętrzne (ustawowe)
4	Francja	Uregulowanie zewnętrzne (ustawowe) oraz równoległe samoregulacja z nadzorem zewnętrznym
5	Portugalia	Samoregulacja za pośrednictwem organizacji zawodowych z nadzorem zewnętrznym (ustawowym)
6	Rumunia	Samoregulacja za pośrednictwem organizacji zawodowych z nadzorem zewnętrznym (ustawowym)
7	Serbia	Samoregulacja za pośrednictwem organizacji zawodowych z nadzorem zewnętrznym (ustawowym)

**Źródło:** Opracowanie własne na podstawie badań

Jak wynika z tabeli 1 w 4 z 7 krajów występują uregulowania zewnętrzne w zakresie dostępu do zawodu księgowego. Tyle samo krajów (4 z 7) wykorzystuje samoregulację zawodu za pośrednictwem organizacji zawodowych z nadzorem zewnętrznym (ustawowym). W jednym z krajów (Francja) występują jednocześnie dwie ścieżki regulacyjne, co tłumaczy proporcję 4:4 w zakresie każdego sposobu uregulowania w grupie siedmiu państw. We wszystkich siedmiu krajach uregulowaniom podlega usługowe wykonywanie zawodu księgowego, realizowane w formie samozatrudnienia lub za pośrednictwem podmiotów gospodarczych świadczących usługi księgowe. Najczęstsze wymogi warunkujące uzyskanie dostępu do wykonywania zawodu księgowego to:

- 1) Wykształcenie wyższe;
- 2) Odpowiedni staż pracy/doświadczenie zawodowe;
- 3) Egzaminy końcowe.

W tabeli 2 przedstawiono parametry czynników kulturowych modelu G. Hofstede dla krajów stanowiących próbę badawczą. Pogrubioną czcionką zaznaczono kraje posiadające uregulowania w zakresie wykonywania zawodu księgowego. Kursywą zaznaczono Polskę, jako kraj w którym aktualnie nie obowiązują regulacje w przedmiotowym zakresie, niemniej prowadzi się szeroką debatę publiczną na temat przywrócenia uregulowań zewnętrznych bądź samoregulacji z nadzorem zewnętrznym zniesioną na mocy ustawy deregulacyjnej z 2014r. Dane zostały przedstawione w układzie alfabetycznym.

**Tabela 2:** Parametry czynników kulturowych modelu G. Hofstede dla krajów objętych próbą badawczą

Lp.	Kraj	Skrót	Dystans od władzy	Indywidualizm	Męskość	Unikanie niepewności	Orientacja długookresowa	Zaspokajanie potrzeb
<b>1</b>	<b>Austria</b>	<b>AUT</b>	<b>11</b>	<b>55</b>	<b>79</b>	<b>70</b>	<b>60</b>	<b>63</b>
<b>2</b>	<b>Belgia</b>	<b>BEL</b>	<b>65</b>	<b>75</b>	<b>54</b>	<b>94</b>	<b>82</b>	<b>57</b>
3	Bułgaria	BUL	70	30	40	85	69	16
4	Estonia	EST	40	60	30	60	82	16
5	Finlandia	FIN	33	63	26	59	38	57
<b>6</b>	<b>Francja</b>	<b>FRA</b>	<b>68</b>	<b>71</b>	<b>43</b>	<b>86</b>	<b>63</b>	<b>48</b>
7	Grecja	GRE	60	35	57	112	45	50
8	Hiszpania	SPA	57	51	42	86	48	44
9	Holandia	NET	38	80	14	53	67	68
10	Irlandia	IRE	28	70	68	35	24	65
11	Litwa	LIT	42	60	19	65	82	16
12	Niemcy	GER	35	67	66	65	83	40
13	Norwegia	NOR	31	69	8	50	35	55
14	<i>Polska</i>	<i>POL</i>	<i>68</i>	<i>60</i>	<i>64</i>	<i>93</i>	<i>38</i>	<i>29</i>

15	Portugalia	POR	63	27	31	104	28	33
16	Rumunia	ROM	90	30	42	90	52	20
17	Serbia	SER	86	25	43	92	52	28
18	Słowacja	SLK	104	52	110	51	77	28
19	Szwecja	SWE	31	71	5	29	53	78
20	Włochy	ITA	50	76	70	75	61	30

**Objaśnienie:** Im wyższa punktacja w poszczególnych zakresach tym odpowiednio – większy dystans od władzy, większy stopień indywidualizmu, niższa męskość (wyższa kobiecość), większe unikanie niepewności, niższa orientacja długoterminowa, wyższe zaspokajanie potrzeb (niski poziom przyzwolenia).

**Źródło:** Opracowanie własne na podstawie: <https://geerthofstede.com/wp-content/uploads/2016/08/6-dimensions-for-website-2015-08-16.xls> (dostęp: 15 luty 2023)

W tabeli 3 zaprezentowano uszeregowanie krajów według kolejności zgodnej z przyjętym kryterium porządkowania w zakresie każdego z czynników oddzielnie.

**Tabela 3:** Uszeregowanie krajów według kolejności zgodnej z przyjętym kryterium porządkowania

Lp.	Duży dystans od władzy	Niski indywidualizm	Niski poziom męskości	Wysokie unikanie niepewności	Niska orientacja długookresowa	Niskie zaspokajanie potrzeb
1	SLK	SER	SLK	GRE	GER	LIT
2	ROM	POR	AUT	POR	EST	BUL
3	SER	ROM	ITA	BEL	BEL	EST
4	BUL	BUL	IRE	POL	LIT	ROM
5	POL	GRE	GER	SER	SLK	SER
6	FRA	SPA	POL	ROM	BUL	SLK
7	BEL	SLK	GRE	FRA	NET	POL
8	POR	AUT	BEL	SPA	FRA	ITA
9	GRE	POL	SER	BUL	ITA	POR
10	SPA	LIT	FRA	ITA	AUT	GER
11	ITA	EST	ROM	AUT	SWE	SPA
12	LIT	FIN	SPA	GER	SER	FRA
13	EST	GER	BUL	LIT	ROM	GRE
14	NET	NOR	POR	EST	SPA	NOR
15	GER	IRE	EST	FIN	GRE	BEL
16	FIN	FRA	FIN	NET	FIN	FIN
17	NOR	SWE	LIT	SLK	POL	AUT
18	SWE	BEL	NET	NOR	NOR	IRE
19	IRE	ITA	NOR	IRE	POR	NET
20	AUT	NET	SWE	SWE	IRE	SWE

**Źródło:** Opracowanie własne

**Tabela 4:** Liczba krajów mieszcząca się w połowie próby badawczej w zakresie każdego z czynników

Lp.	Duży dystans od władzy	Niski indywidualizm	Niski poziom męskości	Wysokie unikanie niepewności	Niska orientacja długookresowa	Niskie zaspokajanie potrzeb
1	Liczba krajów bez Polski	5	4	5	6	4
2	Liczba krajów z Polską	6	5	6	7	5
3	% krajów	71,4%	57,1%	71,4%	85,7%	57,1%



---

bez Polski							
4	% krajów z Polską	75,0%	62,5%	75,0%	87,5%	50,0%	62,5%

---

Źródło: Opracowanie własne

## Dyskusja

Odnosząc się do problemu badawczego zdefiniowanego w artykule można stwierdzić, że wyniki przeprowadzonego badania (tabela 1 oraz tabela 3 i 4) dostarczają przesłanek do uznania, iż kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym cechują się określoną paletą wspólnych czynników kulturowych wg modelu G. Hofstede.

W szczególności można uznać za prawdziwą tezę, że kraje stosujące uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym w zakresie dostępu do zawodu księgowego **cechują się relatywnie wysokim stopniem unikania niepewności i dystansu od władzy** oraz **relatywnie niższym stopniem męskości** w porównaniu do krajów bazujących na mechanizmach samoregulacji zawodu księgowego.

Aż 85,7% (6 z 7) krajów stosujących uregulowania zewnętrzne lub samoregulację z nadzorem zewnętrznym znalazło się w grupie 10 krajów o **najwyższym poziomie unikania niepewności**. Ten czynnik wydaje się być jednym z najsilniej oddziałujących na skłonność do ustanowienia zawodu księgowego zawodem regulowanym. Po uwzględnieniu Polski aż 87,5% (7 z 8) krajów znalazło się w grupie państw o najwyższym stopniu czynnika awersji do niepewności. W przypadku tych krajów ściśle uregulowania prawne stanowią swoisty mechanizm niwelowania niepewności.

Wysoki wskaźnik zbieżności cech w grupie krajów stosujących silne uregulowania zawodu księgowego można dostrzec w przypadku **wysokiego dystansu od władzy** oraz **niskiego poziomu męskości**. Każdym z tych czynników cechuje się 71,4% (5 z 7) krajów stosujących silne mechanizmy regulacji zawodu księgowego, a po uwzględnieniu Polski aż 75% (6 z 8). Wysoki dystans od władzy można uznać za czynnik katalityczny dla uregulowania zawodu księgowego, co tylko potwierdza empirycznie tezę wynikającą z analizy logicznej. Wysoki dystans od władzy ogranicza skłonność jednostek do partycypacji, inicjatywy własnej w działaniu i elastyczności działania. Z kolei niski poziom męskości jako czynnik sprzyjający ścisłym uregulowaniom zawodu księgowego znajduje uzasadnienie także na gruncie analizy logicznej, jako czynnik wskazujący na większy stopień uległości i podporządkowania. Na bazie danych z tabeli 3 można zauważyć, że mimo iż obydwa czynniki osiągnęły te same liczebności i udziały procentowe to jednak w zakresie cechy wysokiego dystansu do władzy przedmiotowe 5-6 krajów o silnych uregulowaniach zawodu księgowego uplasowało się na pierwszych ośmiu miejscach w rankingu danego czynnika, podczas gdy w przypadku niskiego poziomu męskości dopiero w zakresie pierwszych dziesięciu miejsc danego czynnika. Tym samym czynnik wysokiego dystansu od władzy można uznać za istotniejszy czynnik katalityczny od czynnika męskości.

Na podstawie tabeli 3 i 4 można uznać, że najniższe znaczenie dla skłonności do wysokiego stopnia uregulowań zawodu księgowego w badanych krajach ma cecha orientacji długookresowej. Aż 3 z 4 krajów posiadających regulacje zawodu księgowego, które znalazły się w gronie dziesięciu krajów o najwyższym poziomie tej cechy, uplasowało się dopiero na miejscach od 8. do 10.

W przypadku pozostałych czynników - niski poziom indywidualizmu i niski poziom zaspokajania potrzeb -można uznać, iż posiadają one umiarkowany wpływ na skłonność do ustanawiania ścisłych regulacji zawodu księgowego.

Warto także zauważyć, że w pierwszej dziesiątce krajów o wartości czynników modelu G. Hofstede właściwej dla krajów o wysokiej skłonności do ścisłego uregulowania zawodu księgowego znajduje się Polska – kraj w którym aktualnie toczy się debata na temat powrotu do uregulowania zawodu księgowego. Polska w analizowanej kwestii mieści się w pierwszej dziesiątce badanych krajów z pięcioma spośród sześciu (5 z 6) cech kulturowych, co wskazuje na istnienie przesłanek do wdrożenia przedmiotowej regulacji. Dodać należy, że jedyny czynnik w którym kraj ten plasuje się na dalszej pozycji to orientacja długoterminowa, która z godnie z wnioskami prezentowanymi wyżej, nie stanowi czynnika o istotnym znaczeniu dla procesów regulacyjnych.

## Ograniczenia i kierunki badań

Badania przeprowadzone w niniejszym artykule mają charakter pilotażowy. Miały na celu wstępną weryfikację prawdziwości tezy o istnieniu zależności między cechami kulturowymi wybranych krajów a sposobem uregulowania w nich dostępu do zawodu księgowego. Uzyskane rezultaty badań przyczyniły się do ograniczenia zidentyfikowanej luki badawczej w przedmiotowym zakresie. Podjęty problem badawczy ma potencjał do dalszych pogłębionych badań, obejmujących większą liczbę krajów, ale także badanie wielostopniowych zależności między cechami kulturowymi a sposobem funkcjonowania zawodu księgowego w świecie.

Rezultaty niniejszego badania wpisują się w dyskusję jaką podjęło Ministerstwo Finansów w Polsce oraz środowisko księgowych w Polsce na czele ze Stowarzyszeniem Księgowy w Polsce (SKwP) w kwestii powrotu do regulacji zawodu księgowego w tym kraju.

## Bibliografia

1. Biadacz R. (2016), *Czynniki warunkujące rozwój rachunkowości w XXI wieku – wybrane problemy*.
2. Carey, John L. (1969), *"Rise of the accounting profession, v. 1. From technician to professional, 1896-1936."*. *Guides, Handbooks and Manuals*. 30.
3. Czerny, M. (2018), *Próba określenia różnic kulturowych i ich wpływu na system rachunkowości w wybranych krajach w świetle koncepcji G. Hofstede i S. Graya*, w: *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu*, nr 503, s. 98-109. <https://doi.org/10.15611/pn.2018.503.09>
4. Czerwonka M. (2015), *Charakterystyka wskaźników modelu kulturowego Hofstede*, w red. J. Ostaszewski: *„O nowy ład finansowy w Polsce. Rekomendacje dla animatorów życia gospodarczego”*. *Opracowanie naukowe z serii „Przedsiębiorczość”*, Kolegium Zarządzania i Finansów, Instytut Finansów, Oficyna Wydawnicza, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa, s. 281-292.
5. Czubakowska K. (2014), *Rachunkowość a deregulacja zawodu księgowego*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 17–23.
6. DiMaggio P., *Culture and Cognition*, “Annual Review of Sociology”, Vol. 23, 1997, s. 263-287. <https://doi.org/10.1146/annurev.soc.23.1.263>
7. Dotkuś W. (2014), *Rachunkowość jako dyscyplina naukowa oraz jej służebna rola, jaką pełni w życiu gospodarczym*, w: T. Kocowski, J. Gola (red). *Przedsiębiorca w społecznej gospodarce rynkowej*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 372, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 2(80)*, Wrocław, cz. 2, s. 21-29. <https://doi.org/10.15611/pn.2014.372.05>
8. G. Hofstede (2011), *Kultury i organizacje: zaprogramowanie umysłu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011, s. 10-11.
9. Gray S.J. (1988), *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*, „Abacus”, vol. 24, no. 1, s. 1–15. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x>
10. Hońko S. (2018): *Autoportret księgowych 2017 – raport z ogólnopolskiego badania „Portrety księgowych”* Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
11. Jaruga A., Szycha A. (2002), *Przedmowa do wydania polskiego*, w: E.A. Hendriksen, M.F. van Breda *Teoria Rachunkowości*, PWN, Warszawa, s. V.
12. Klimczak K. (2013), *Wartości kulturowe a rachunkowość – przegląd empirycznych weryfikacji teorii wartości subkultury rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 147–160. <https://doi.org/10.5604/16414381.1061653>
13. Krasnowolski (2013), *Zawody zaufania publicznego, zawody regulowane oraz wolne zawody. Geneza, funkcjonowanie i aktualne problemy*, *Opracowania Tematyczne OT-625*, Biuro Analiz i Dokumentacji, Kancelaria Senatu, Warszawa.
14. Łada M. (2016), *Teoria legitymizacji w badaniach nad zarządzaniem uczelniami wyższą*, w: *Strategie. Procesy i praktyki*, nr 420, Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, s. 207-215.
15. Radebaugh L.H., Gray S.J. (2002), *International Accounting and Multinational Enterprises*, (5th ed).
16. Roberts C., Weetman P., Gordon P. (1998), *International Financial Accounting. A Comparative Approach*, Pitman Publishing.
17. Schultz J.J., Lopez T.J. (2001), *The impact of national influence on accounting estimates: implications for International Accounting Standard-Setters*, „International Journal of Accounting”, vol. 36, no. 3, s. 271–290. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(01\)00103-0](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(01)00103-0)
18. Sobańska I. (2003), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w praktyce polskiej w latach 1991-2002*, [w:] M. Walczaka [red.] *Międzynarodowe i polskie regulacje rachunkowości w praktyce*, DIFIN, W-wa.
19. Surdykowska S. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków.
20. Ustawa z dnia 29.09.1994 o rachunkowości (Dz. U. z 1994 nr 121 poz. 591)
21. *Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych* (Dz. U. z 2014 poz. 768).