

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling .	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
Marcin Czycherski , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy.	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Marcin Czyczerski

Sitech Sp. z o.o.

WPLYW ZJAWISKA RÓŻNIC KULTUROWYCH NA FUNKCJONOWANIE CONTROLLINGU FINANSOWEGO W SPÓLKACH ZALEŻNYCH

Streszczenie: W artykule opisano zjawisko różnic kulturowych w złożonych organizacjach o międzynarodowym charakterze. Wskazano, jak ten aspekt funkcjonowania przedsiębiorstw przekłada się na wzrost ryzyka ich działalności, a przez to determinuje rozwój systemów wspomagających zarządzanie, takich jak controlling finansowy. Artykuł ukazuje, jaki wpływ na funkcjonowanie controllingu finansowego w międzynarodowym środowisku mają różnice kulturowe.

Słowa kluczowe: controlling finansowy, spółka zależna, różnice kulturowe.

1. Wstęp

Konsekwentne znoszenie barier dla handlu oraz bezpośrednich inwestycji zagranicznych doprowadziło do znaczącego wzrostu złożoności korporacyjnej i poziomu umiędzynarodowienia przedsiębiorstw. Rozwój zarządzania opartego na wiedzy przełożył się na wzrost znaczenia zasobów ludzkich jako kluczowego czynnika sukcesu współczesnych organizacji.

Umiędzynarodowienie działalności przedsiębiorstw prowadzi do styku różnych kultur narodowych w obrębie jednej organizacji. Przekłada się to na ryzyko kwalifikowane jako dystans kulturowy lub bariery kulturowe. Ich występowanie potęguje negatywny zakres oraz skutki asymetrii informacji między pryncypałem – spółką dominującą a agentem – spółką zależną. Determinuje to rozwój systemów, takich jak controlling finansowy, wspomagających zarządzanie w złożonych organizacjach działających w międzynarodowym środowisku.

Polska niezmiennie od wielu lat należy do grona najbardziej atrakcyjnych inwestycyjnie krajów [*World Investment Report* 2009]. Ta pozycja naszego kraju wynika zarówno z kondycji makroekonomicznej, jak i sprzyjającego klimatu politycznego, który redukuje poziom ryzyka realizowanych przedsięwzięć [Gallois, Callan 2011]. Zjawisko to przekłada się na wzrost bezpośrednich inwestycji zagranicznych w Polsce, powodując, że przedmiotowe zagadnienie nabiera coraz większego znaczenia również dla rodzimej praktyki biznesowej.

Celem artykułu jest przedstawienie specyfiki funkcjonowania controllingu spółek zależnych w związku z funkcjonowaniem w międzynarodowym środowisku ze szczególnym uwzględnieniem różnic kulturowych. Analizie poddano zakres i siłę wpływu tego zjawiska na relację zależności między powiązаныmi podmiotami, która przekłada się na działalność controllingu spółek zależnych.

2. Specyfika funkcjonowania spółek zależnych w międzynarodowym środowisku

Lista zagadnień związanych z funkcjonowaniem spółek zależnych w międzynarodowym środowisku nie stanowi zamkniętego katalogu. Można jednak wskazać specyficzne aspekty charakterystyczne dla większości tych podmiotów [Czyczerski 2007, s. 73]. Z punktu widzenia controllingu finansowego najważniejsze są: różne systemy sprawozdawczości, specyficzne ryzyko kraju i odmienność kulturowa [Litkemann 2004, s. 203].

Spółki posiadające osobowość prawną zobligowane są do opracowywania sprawozdań finansowych zgodnie z przepisami kraju, w którym mają siedzibę. Spółki zależne spotykają się w ten sposób z problematyką raportowania na bazie różnych systemów sprawozdawczości [Burger, Ulbrich 2005, s. 626].

Różnice występują jednak nie tylko w kwestii sprawozdawczości zewnętrznej, ale i wewnętrznej. Bardzo często w związku z przejściem nowej zagranicznej spółki centrala styka się z potrzebą dostosowania systemu kalkulacji cen transferowych i rozliczania kosztów [Risse, Vogelpoth 2003, s. 451].

Ryzyko kraju ma wpływ na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych. Ryzyko rozumiane jest jako mierzalna możliwość nieosiągnięcia w prowadzonej działalności gospodarczej zamierzonych celów [Buk 2009, s. 34]. Controlling finansowy w spółce zależnej musi monitorować ryzyko niezrealizowania zakładanych planów finansowych i je wyceniać. Obserwacja praktyki stosowanej w tym zakresie w badanym przedsiębiorstwie dowiodła, że zarówno w procesie planowania finansowego, jak i sprawozdawczości spółki zależne wykazują w sposób skategoryzowany ryzyka i szanse (prawne, ekonomiczne i walutowe) dotyczące poszczególnych okresów.

Ryzyko kraju dzieli się na: ekonomiczne, polityczne, socjokulturowe. Ten podział odnosi się do klasyfikacji czynników otoczenia, które mają wpływ na funkcjonowanie spółek zależnych. W praktyce przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych wykorzystuje się dwa czynniki ryzyka: stabilizację polityczną i gospodarczą kraju, w szczególności w zakresie bezpieczeństwa operacji zagranicznych oraz warunków działania inwestorów zagranicznych [Sitek, Gorzeń 2003, s. 60]. Ryzyko polityczne ma niesystematyczny charakter. Wiąże się z czynnikami takimi, jak niestabilność, możliwość wywłaszczenia, zagrożenie działalności operacyjnej i transferowej. Do ryzyka ogólnej niestabilności zaliczyć można groźbę zamieszek, konflik-

tu zbrojnego i przewrotu. Z ryzykiem wywłaszczenia wiąże się przede wszystkim możliwość przejęcia aktywów przez państwo gospodarza inwestycji. Ryzyko operacyjne wynika z groźby zastosowania reglamentacji działalności, zastosowania barier ekonomicznych (celnych, podatkowych i pozostałych) oraz wprowadzenia niekorzystnych zmian w przepisach prawa handlowego i cywilnego, prawa pracy. Ryzyko transferowe wiąże się z możliwością ograniczenia w zakresie przekazywania zysków, dywidend i kapitału do centrali grupy [Sitek 1997, s. 84-85]. Ryzyko ekonomiczne dzieli się na rynkowe, transakcyjne i kursowe [Burger, Ulbrich 2005, s. 656]. Ryzyko socjokulturowe wynika przede wszystkim z występowania zjawiska dystansu kulturowego i różnic kulturowych.

3. Różnice kulturowe i ich wpływ na funkcjonowanie spółki zależnej

Pojęcie kultury jest niezwykle obszerne i trudne do zdefiniowania. Na potrzeby nauk z zakresu organizacji i zarządzania definiuje się ją w odniesieniu do określonej społeczności, charakteryzując jako zbiór dominujących wartości i norm postępowania, zachowań i reakcji jednostek oraz grup społecznych, przejawiający się w ich sądach i postawach, sposobach rozwiązywania problemów, estetyce i wyposażaniu wnętrza [Kostera, Kownacki 1996, s. 438-439].

Najbardziej rozpowszechniona jest koncepcja kultury organizacyjnej Scheina, wyodrębniająca trzy płaszczyzny kultury: symbole i artefakty, normy i standardy, założenia podstawowe. Różnią się one między sobą podatnością na zmiany i poziomem ich uświadomienia w danej społeczności [Steimann, Schreyögg 1995, s. 419]. Najłatwiej postrzegalna jest płaszczyzna symboli i artefaktów. Pozostałe są trudniej zauważalne i często wynikają z wychowania i uwarunkowań funkcjonowania danej społeczności. Wynika stąd, iż kultura kraju w sposób pośredni przenika do organizacji. W przypadku zagranicznych spółek zależnych prowadzi to do zetknięcia się dwóch różnych kultur – kraju centrali i kraju spółki zależnej.

Aby wskazać wpływ kultury narodowej na kulturę organizacyjną, wykorzystuje się najczęściej model Hofstede [Hofstede, Hofstede 2007, s. 35-43, 55, 93, 133, 179, 223], który wyróżnia pięć wymiarów kultur narodowych: dystans władzy (silny/słaby), kolektywizm i indywidualizm, kobiecość i męskość, unikanie niepewności (silne/słabe), długo-/krótkoterminowa orientacja.

Tym wymiarom Hofstede przypisuje następujące wskaźniki [Hofstede, Hofstede 2007, s. 35-43]:

- dystans władzy – PDI (*Power Distance Index* – wskaźnik dystansu władzy),
- kolektywizm i indywidualizm – IDV (*Individuality Index* – wskaźnik indywidualności),
- kobiecość i męskość – MAS (*Masculine Index* – wskaźnik męskości),

- unikanie niepewności – UAI (*Uncertainty Avoidance Index* – wskaźnik unikania niepewności),
- długoterminowa orientacja – LTO (*Long Term Orientation* – wskaźnik orientacji długoterminowej).

Wartości, jakie przyjmują poszczególne wskaźniki dla grupy wybranych przez autora rozprawy krajów, zawiera tabela 1. W odniesieniu do każdego wymiaru przedstawia ona wartość danego wskaźnika dla konkretnego kraju oraz jego pozycję w rankingu. Im wyższą wartość osiąga wskaźnik dla danego kraju, tym wyższa jest jego pozycja na liście i tym silniej dana cecha jest zarysowana.

Tabela 1. Wartość wskaźników wymiarów kultury narodowej dla wybranych krajów

Kraj	Wskaźnik dystansu władzy PDI		Wskaźnik indywidualizmu IDV		Wskaźnik męskości kultury MAS		Wskaźnik unikania niepewności UAI		Wskaźnik długoterminowej orientacji LTO	
	Wsk.	Poz.	Wsk.	Poz.	Wsk.	Poz.	Wsk.	Poz.	Wsk.	Poz.*
Polska	68	27	60	22	64	14	93	9	32	24
Niemcy	35	63	67	18	66	11	65	43	31	25
Rosja	93	6	39	37	36	63	95	7	n/a	n/a
USA	40	57	91	1	62	19	46	62	29	31
Chiny	80	12	20	56	66	11	30	68	118	1
Indie	77	17	48	31	56	28	40	64	61	8
Japonia	54	49	47	33	95	2	92	11	80	4
Francja	68	27	71	13	43	47	86	17	39	19
Malezja	104	1	26	52	50	34	36	65	n/a	n/a
Austria	11	74	55	27	79	4	70	35	31	25
Gwatemala	95	3	6	74	37	61	101	3	n/a	n/a
Słowacja	104	1	52	29	110	1	51	55	38	21
Szwecja	31	67	71	13	5	74	29	70	33	23
Grecja	60	41	35	43	57	25	112	1	n/a	n/a
Singapur	74	19	20	56	48	38	8	74	48	11
Pakistan	55	48	14	68	50	34	70	35	0	39

* Badanie jedynie na grupie 39 krajów (pozostałe wymiary – 74 kraje).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Hofstede, Hofstede 2007, s. 57, 91, 134, 182, 223].

Interpretacja badań pozwala wysnuć następujące wnioski:

- W Polsce istnieje stosunkowo duży dystans władzy, nieporównywalnie większy niż w Niemczech czy Austrii. Większy dystans władzy mają m.in.: Rosja, Chiny i Indie.
- Polska charakteryzuje się stosunkowo dużym indywidualizmem. Wskaźnik IDV dla naszego kraju jest wyższy niż w przypadku: Rosji, Grecji, Chin, Japonii i Indii.

- Polska należy do kultur męskich. Tylko 13 z badanych 74 krajów odnotowuje wyższy poziom męskości kultury. Są to między innymi: Słowacja, Japonia, Chiny, Niemcy. Najniższy wskaźnik męskości kultury osiąga Szwecja.
- W wymiarze unikania niepewności Polska również znajduje się w czołówce. Jedynie 8 krajów charakteryzuje się wyższym poziomem unikania niepewności, m.in.: Grecja, Gwatemala, Rosja. Niższy od Polski wskaźnik mają m.in. Niemcy i Austria. Unikanie niepewności jest najslabiej zarysowane w Singapurze, Stanach Zjednoczonych i Indiach.
- Wskaźnik długoterminowej orientacji lokuje Polskę w dolnej części listy. Podobnym wskaźnikiem charakteryzują się Niemcy, Austria i Szwecja. Najwyższe wskazania występują dla krajów wschodnioazjatyckich.
- Specyfika kultury narodowej ma wpływ na relację łączącą spółkę zależną i centralę grupy kapitałowej, w tym między innymi na zasięg i poziom kontroli, która towarzyszy relacji zależności. Wpływa również na efekty i dysfunkcje kontroli, co przekłada się bezpośrednio na: zadania, rolę oraz stosowane mechanizmy controllingu finansowego w obu podmiotach.

Siła wpływu poszczególnych cech kultury narodowej na kulturę organizacyjną zależy od kilku czynników. Silna ekonomia kraju spółki zależnej oraz jego kulturowa i instytucjonalna homogeniczność wzmacniają siłę oddziaływania kultury narodowej na organizację. Otwartość gospodarki, różnorodność kulturowa i heterogeniczność otoczenia instytucjonalnego kraju osłabiają jej oddziaływanie. Forma wejścia na nowe rynki w postaci inwestycji typu *greenfield*, w porównaniu z *brownfield*, wiąże się z większym wpływem kultury narodowej kraju gospodarza [Harzing, Noorderhaven 2003].

Z dystansem kulturowym w sposób pośredni wiąże się bariera językowa. Po pierwsze, wpływa ona na problemy związane z jakością komunikacji między spółką zależną a centralą grupy. Po drugie, alienuje społecznie pracowników filii, którzy nie znają języków obcych, prowadząc do niewykorzystania pełnego ich potencjału. Po trzecie, brak możliwości porozumienia się wpływa na utrwalanie stereotypów i ogranicza poczucie wspólnej tożsamości [Gallois, Callan 1995]. Prowadzi to do spadku współpracy przy realizacji nadrzędnych celów podmiotu dominującego. Pośrednio przekłada się to na wzrost kosztów poprzez zwiększenie zapotrzebowania na szkolenia językowe oraz wzrost liczby pracowników delegowanych z centrali do spółki zależnej. Duże grupy kapitałowe wprowadzają często język grupy, najczęściej jest to język angielski, aby ograniczyć negatywne efekty bariery językowej. Obserwuje się również używanie wielojęzycznych systemów informacyjnych w procesie planowania i sprawozdawczości jako środka przeciwdziałania negatywnym skutkom bariery językowej w zakresie komunikacji [Czyżerski 2007, s. 78].

Problemy natury lingwistycznej nie ograniczają zjawiska delegowania pracowników z centrali do spółek zależnych. Harzing [2001, s. 7-10] wśród kluczowych przyczyn wskazuje:

1. konieczność obsadzenia stanowiska w celu transferu wiedzy fachowej lub menedżerskiej,
2. brak wykwalifikowanego personelu na lokalnym rynku,
3. rozwój własnej kadry menedżerskiej, zwłaszcza w celu zbudowania interkulturowych kompetencji menedżerów, którzy w przyszłości mieliby zajmować kluczowe stanowiska,
4. rozwój organizacji, zwłaszcza funkcji kontroli i koordynacji oraz stworzenia/poprawy kanałów komunikacji.

Wskazane przyczyny powodują, że pomimo potencjalnej bariery językowej i dystansu kulturowego, centrale grup kapitałowych decydują się często na odsyłanie menedżerów do spółek zależnych. Dzieje się tak zwłaszcza w przypadku inwestycji typu *greenfield* oraz w grupach o silnej intensywności kontroli na poziomie operacyjnym, tj. koncernach.

Ze zjawiskiem delegowania pracowników centrali komplementarny jest proces pozyskiwania lokalnych menedżerów jako uzupełnienia kadry. Wzmaga się on zwłaszcza w sytuacji dużego dystansu kulturowego między spółką dominująca a zależną. Harzing [2001, s. 10-12] wskazuje również inne przyczyny:

1. znajomość lokalnego rynku oraz rozwiązań prawnych, istotna zwłaszcza na niektórych stanowiskach związanych ze sprzedażą, rachunkowością i funkcją personalną,
2. niższe koszty zatrudnienia,
3. brak problemów w dopasowaniu się do lokalnych warunków kulturowych.

Opisane zjawiska prowadzą do powstania konglomeratu pracowników odesłanych i pochodzących z lokalnego rynku pracy. Obie grupy muszą tworzyć zgrany zespół, aby zapewnić realizację celów grupy. Budowanie zespołu jest trudne samo w sobie, a w przypadku wielokulturowego i wielojęzykowego teamu staje się kluczowym czynnikiem ryzyka lub szans spółki zależnej.

Złożoność procesu internacjonalizacji stawia controllingowi jako systemowi zorientowanemu na koordynację szczególne wymagania. Godne polecenia jest rozwijanie – już od początku istnienia spółki zależnej – controllingu, który uwzględni zarówno oczekiwania centrali w zakresie wpływu na zarządzanie spółką zależną, jak i cele zagranicznych spółek zależnych. Pod względem organizacyjnym wymaga to dokonania wyboru między modelem scentralizowanym a zdecentralizowanym kierowania jednostką.

Działalność międzynarodowa wiąże się z wyzwaniem wynikającymi z: „międzynarodowości” rachunkowości, różnych wartości organizacyjnych i różnic kulturowych [Kütting, Heiden 2002, s. 288]. Oznacza to wyższe wymagania w odniesieniu do kompetencji fachowych służb controllingu, między innymi w zakresie prawa międzynarodowego oraz różnych systemów i rozwiązań podatkowych [Lühn, Engelsing 2004, s. 737]. Ponieważ procesy planowania i kontroli są pod silnym wpływem kultury [Hofstede, Hofstede 2007, s. 268], od kierownictwa i controlle-
rów międzynarodowych spółek zależnych oczekuje się również posiadania silnych

kompetencji społecznych i umiejętności odnalezienia się w międzykulturowym środowisku [Kleist 2004, s. 442-443].

Planowanie i kontrolowanie wzajemnie się dopełniają. Planowanie ma pomóc ograniczać niepewność, kontrolowanie zaś jest formą władzy. Oba te systemy są pod silnym wpływem właściwości kultury narodowej. Na przykład wyższy wskaźnik dystansu władzy (PDI) sprzyja bardziej indywidualnemu podejściu do planowania i kontroli niż stosowaniu bezosobowych systemów.

Podobnie jest z klasyczną alternatywą kontrola–zaufanie. Wyższe PDI oznacza większą kontrolę oraz mniejsze zaufanie i odwrotnie. Z kolei wyższy wskaźnik unikania ryzyka (UAI) oznacza mniejsze zainteresowanie planowaniem strategicznym, ponieważ wiąże się ono ze zbytnim szacowaniem przyszłości. Oczekuje się za to szczegółowego planowania w krótszej perspektywie oraz częstszych kontroli i informacji zwrotnych [Hofstede, Hofstede 2007, s. 268-269].

4. Zakończenie

Planowanie i kontrolę uważa się zazwyczaj za racjonalne funkcje controllingu, gdy tymczasem na stosowane w odniesieniu do nich metody wpływ mają normy unikania niepewności i dystansu władzy, które opisuje Hofstede. Oznacza to, że funkcjonowanie controllingu finansowego w międzynarodowym środowisku w warunkach zależności podmiotów gospodarczych znajduje się pod wpływem zjawisk związanych z kwestią różnic kulturowych. Nie mniej znaczący jest fakt, że różnorodność kulturowa generuje większą niepewność oraz potrzebę ściślejszego nadzoru. To z kolei determinuje wzrost znaczenia controllingu finansowego w spółkach zależnych działających w międzynarodowym otoczeniu, a więc w warunkach kulturowej różnorodności.

Wzrost liczby spółek zależnych w Polsce powoduje, że na znaczeniu zyskują badania nad specyfiką ich funkcjonowania. Rodzi to potrzebę budowania w naszym kraju kompetencji w zakresie zarządzania spółkami zależnymi, które są pozytywnym efektem bezpośrednich inwestycji zagranicznych i wzrostu złożoności grup kapitałowych. Oznacza to konieczność spojrzenia na wszystkie procesy pomocnicze i zarządcze realizowane w spółkach zależnych przez pryzmat zależności i jej wpływu na specyfikę funkcjonowania podległych podmiotów.

Literatura

- Borchers S., Trebes D., *Konzerncontroller in der Praxis. Eine empirische Untersuchung*, „Controlling“ 1999, Heft 1.
- Borchers, S., *Beteiligungscontrolling in der Management-Holding: ein integratives Konzept*, Wyd. DUV, Wiesbaden 2000.
- Buk H., *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Burger A., Ulbrich P., *Beteiligungscontrolling*, R. Oldenburg Verlag, München 2005.
- Czyczerski M., *Międzynarodowe aspekty controllingu w spółkach zależnych*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1174, Wrocław 2007.
- Dieckhaus O.T., *Beteiligungs-Controlling auf der Basis des Beteiligungslebenszyklus*, „Zeitschrift für Planung“ 1993, Nr. 2.
- Dieckhaus O.T., *Management und Controlling im Beteiligungslebenszyklus*, Wyd. Eul. Verlag Bergisch-Gladbach, Bergisch-Gladbach 1993.
- Gallois C., Callan V., *Communication and culture: A guide for practice*, Wyd. Wiley, Chichester 1995.
- „Harvard Business Review” 2011, no 2.
- Harzing A.W., *Acquisition versus Greenfield Investments: International strategy and management of entry modes*, „Strategic Management Journal” 2002, no. 23.
- Harzing A.W., *Who's in Charge? An empirical study of executive staffing practices in foreign subsidiaries*, „Human Resource Management” 2001, no. 2.
- Harzing A.W., Feely A., *The Language Barrier and its Implications for HQ-Subsidiary Relationships*, „Cross Cultural Management: An International Journal” 2008, no. 1.
- Harzing A.W., Noorderhaven N., *Knowledge flows in MNCs: An empirical test and extension of Gupta & Govindarajan's typology of subsidiary roles*, „International Business Review” 2003, no. 3.
- Harzing A.W., Sorge A., Paauwe J., *HQ subsidiary relationship in multinational companies: A British-German comparison*, [w:] M. Geppert, D. Matten, K. Williams (red.), *Challenges for European Management in a Global Context – Experiences from Britain and Germany*, Wyd. Palgrave, New York 2002.
- Harzing A.W., Sorge A., *The relative impact of country-of-origin and universal contingencies on internationalization strategies and corporate control in multinational enterprises: World-wide and European perspectives*, „Organisation Studies” 2003, no. 2.
- Hofstede G., Hofstede G.J., *Kultura i organizacje*, PWE, Warszawa 2007.
- Kleist S., *Internationales Beteiligungscontrolling*, [w:] J. Littkemmann, H. Zündorf (red.), *Beteiligungscontrolling*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin 2004.
- Kostera M., Kownacki S., *Kierowanie zachowaniami organizacyjnymi*, [w:] A. Koźmiński, W. Piotrowski (red.), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1996.
- Kütting H., Heiden M., *Controlling im internationalen Unternehmen*, [w:] H.-U. Küpper, A. Wagenhofer (red.), *Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling*, Wyd. Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2002.
- Littkemmann J., *Operatives Beteiligungscontrolling in der Unternehmenpraxis*, [w:] J. Littkemmann, H. Zündorf (red.), *Beteiligungscontrolling*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin 2004.
- Lühn A., Engelsing L., *Die Besteuerung laufender Beteiligungserträge und ihre Berücksichtigung bei der Rechtlichen Gestaltung von Beteiligungsstrukturen*, [w:] J. Littkemmann, H. Zündorf (red.), *Beteiligungscontrolling*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin 2004.
- Nohria N., Ghoshal S., *Differentiated fit and shared values: Alternatives for managing headquarters-subsidiary relationship*, „Strategic Management Journal” 1994, no. 15.
- Risse R., Vogelpoth U., *Integration aquirierter Unternehmen unter steuerlichen Aspekten*, [w:] H.-J. Wurl (red.), *Industrielles Beteiligungscontrolling*, Wyd. Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2003.

- Sitek E., *Determinanty bezpośrednich inwestycji zagranicznych przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 1997.
- Sitek E., Gorzeń I., *Transformacja systemowa Europy Środkowowschodniej i jej wpływ na poziom ryzyka*, [w:] H. Henzel (red.), *Diagnoza i perspektywy procesów inwestycyjnych w krajach Europy Środkowej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2003.
- Steinman H, Schreyögg G., *Zarządzanie*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 1995.
- World Investment Report 2006. FDI from Developing and Transition Economies: Implications for Development. Overview*. United Nations Conference on Trade and Development, United Nations New York/Geneva, 2006, <http://www.unctad.org/templates/webflyer.asp?intItemID=3968&lang=1>.
- World Investment Report 2009. FDI from Developing and Transition Economies: Implications for Development. Overview*. United Nations Conference on Trade and Development, United Nations New York/Geneva, 2009, <http://www.unctad.org/templates/webflyer.asp?intItemID=3968&lang=1>.

THE IMPACT OF CULTURAL DIFFERENCES ON THE FUNCTIONING OF THE FINANCIAL CONTROLLING IN SUBSIDIARIES

Summary: The article describes the phenomenon of cultural differences in complex organizations of an international character. It shows how this aspect of the business translates into an increase in the risk of their activities and thus determines the development of management systems, such as financial controlling. The article also shows the impact of cultural differences on the functioning of financial controlling in subsidiaries.

Keywords: financial controlling, subsidiary, cultural differences.