

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

287

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka



Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
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 Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-349-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Zewnętrzne źródła informacji o czynnikach sukcesu w branży motoryzacyjnej	9
Piotr Bednarek: Wpływ kultury narodowej na systemy budżetowania w przedsiębiorstwach	25
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Wpływ Solvency II na koszty zakładów ubezpieczeń	38
Michał Dyk: Wdrażanie systemów informatycznych rachunkowości zarządczej przy użyciu metodyki AADII	47
Anna Glińska: Synergia między zakładem pracy chronionej a klientem	58
Zdzisław Kes, Mariola Kotłowska: Analiza zależności stopnia znajomości MS Excel wśród studentów kierunków ekonomicznych przy wykorzystaniu badań ankietowych	69
Marcin Klinowski: Jakość wobec kosztów projektu	80
Mariola Kotłowska: Rola zrównoważonej karty dokonań w wycenie przedsiębiorstwa	89
Robert Kowalak: Koncepcja rachunku kosztów w zakładzie gospodarowania odpadami	102
Marcin Kowalewski: Adaptacja zrównoważonej karty wyników do specyfiki sektora publicznego – przypadek Kanadyjskiej Komisji Turystyki .	112
Wojciech Dawid Krzeszowski: Pojęcie „zorganizowanej części przedsiębiorstwa” w prawie podatkowym	123
Maria Nieplowicz: Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Mazowieckiego	131
Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość wewnętrzna w procesie zarządzania ryzykiem	140
Edward Nowak: Decyzyjna przydatność informacji prezentowanych w zestawieniu zmian w kapitale własnym	152
Piotr Oleksyk: Zagrożenia wiarygodności pomiaru efektywności w procedurze budżetowania zadaniowego	164
Michał Poszwa: Moment uznania kosztów w rachunku wyniku podatkowego .	173
Małgorzata Wasilewska: Porównanie wartości kapitału intelektualnego przedsiębiorstw notowanych na warszawskiej GPW – ujęcie sektorowe	183

Summaries

Anna Balicka: External sources of information about success factors in the automotive industry	24
Piotr Bednarek: Impact of national culture on budgeting systems in companies – literature review	37
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Influence of Solvency II on costs in insurance companies	46
Michał Dyk: Implementation of IT management accounting systems with the use of AADII methodology	57
Anna Glińska: Synergy between a sheltered workshop and a client	68
Zdzisław Kes, Mariola Kotłowska: Dependency analysis of MS Excel level knowledge among students of economic studies using questionnaire survey	79
Marcin Klinowski: Quality towards project costs	88
Mariola Kotłowska: Role of the Balanced Scorecard to measure corporate value	101
Robert Kowalak: Cost accounting for the waste disposal plants	111
Marcin Kowalewski: The Balanced Scorecard adaptation to public sector organization. The case of Canadian Tourism Commission	122
Wojciech Dawid Krzeszowski: The concept of “an organised part of an enterprise” in the tax law	130
Maria Nieplowicz: Functioning of the Balanced Scorecard for Mazowieckie Voivodship Marshal’s Office	139
Bartłomiej Nita: Internal reporting in the process of risk management	151
Edward Nowak: Statement of changes in equity and its utility for decision-making purposes	163
Piotr Oleksyk: Threats of reliability of measurement of efficiency in performance-based budgeting procedure	172
Michał Poszwa: Moment of recognition of expenses in the tax result bill	182
Małgorzata Wasilewska: Comparison of value of Intellectual Capital of Polish joint stock companies	191

Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WPLYW KULTURY NARODOWEJ NA SYSTEMY BUDŻETOWANIA W PRZEDSIĘBIORSTWACH

Streszczenie: Od 1980 roku na podstawie koncepcji G. Hofstede'go przeprowadzono wiele badań empirycznych w różnych dziedzinach nauki, które miały wykazać, że istnieje związek między wartościami a różnymi zmiennymi. Celem tego artykułu było dokonanie przeglądu badań empirycznych, w których analizowano, jaki wpływ ma kultura narodowa na system budżetowania w przedsiębiorstwie. Z badań tych wynika, że kultura narodowa ma znaczenie, ale nie jest łatwo wyciągnąć jednoznaczne wnioski co do relacji między wartościami zaproponowanymi przez G. Hofstede i jego naśladowców oraz zmiennymi dotyczącymi systemów budżetowania. W przyszłości badania powinny obejmować kilka systemów kontroli zarządczej jednocześnie, aby uchwycić interakcyjny charakter tych systemów. Ponadto uwzględnienie różnych czynników instytucjonalnych także może okazać się pomocne w wyjaśnieniu różnic występujących w systemach budżetowania w różnych kulturach.

Słowa kluczowe: budżetowanie, kultura narodowa, controlling, system kontroli zarządczej.

1. Wstęp

Ponad trzydzieści lat temu G. Hofstede [1980] opublikował wyniki badań poświęconych wartościom charakterystycznym dla różnych kultur oraz ich wpływowi na jednostki i organizacje. Ogólnie z tych badań wynikało, że kultura odgrywa istotną rolę. Na bazie tej koncepcji przeprowadzono dziesiątki badań empirycznych w różnych dziedzinach nauki, które miały wykazać, że istnieje związek między wartościami a różnymi zmiennymi. W odniesieniu do budżetowania, które jest uważane za jeden z systemów kontroli zarządczej, Otley i in. [1995] stwierdzają, że „różne wpływy kultury narodowej i kultury korporacyjnej wydają się warte uwagi”. Ponadto w najnowszym przeglądzie literatury Berry i in. [2009] zauważają, że „do tej pory przeprowadzono tylko kilka badań w zakresie kultury i kontroli”. Ponadto, ci sami autorzy zwracają uwagę na to, że Chapman i in. [2007/2009] w swoim podręczniku na temat badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej dokonują oceny różnych krajów, ale nie poruszają zagadnień międzykulturowych.

G. Hofstede, G.J Hofstede i M Minkov [2011, s. 21] zdefiniowali kulturę jako „kolektywne zaprogramowanie umysłu, które odróżnia członków jednej grupy lub kategorii ludzi od drugiej”. Wartości jako główne elementy kultury są podstawą do ustanawiania norm w społeczeństwie i co ważniejsze, te normy są podstawą do tworzenia instytucji, czyli prawa, przepisów i organizacji. Można zatem oczekiwać, że różne wartości będą powodem projektowania różnych rozwiązań w zakresie systemów kontroli zarządczej, w tym systemów budżetowania [Hofstede 2001]. Na przykład w kulturze silnie unikającej niepewności, normy społeczne wyrażają oczekiwanie, aby sytuacje były wysoce ustrukturyzowane i sformalizowane. Zatem można oczekiwać bardziej sformalizowanych systemów budżetowania w kulturach silnie unikających niepewności w porównaniu z tymi, które słabo unikają niepewności. Ten problem jest istotny dla przedsiębiorstw, które prowadzą działalność w różnych krajach. Dla nich istotne jest to, czy powinno się dostosowywać zaprojektowany w kraju macierzystym system budżetowania do kultury narodowej charakterystycznej dla krajów, w których znajdują się ich oddziały, czy też należy tam próbować narzucić praktyki typowe dla swojej kultury narodowej. W końcu warto też podkreślić, iż wartości mogą wpływać na to, w jakim stopniu ustanowione normy społeczne są przestrzegane. Wartości mogą też wzajemnie na siebie oddziaływać lub się zakłócać, a niektóre z nich mogą być ważniejsze od innych [Gelfand, Raver, Nishii 2006]. Zatem zamiast badać tylko wybrane wartości, bardziej uzasadnione wydaje się kompleksowe badanie systemów wartości oraz wzajemnych relacji pomiędzy różnymi wymiarami kultury.

Celem tego artykułu jest dokonanie przeglądu badań empirycznych, w których wykorzystano model G. Hofstede do określenia wzajemnych relacji między kulturą narodową i systemem budżetowania. Chociaż podobne przeglądy literatury i rozważania o relacjach między kulturą a rachunkowością można znaleźć zarówno w publikacjach krajowych, jak i zagranicznych (Adamek [2011a, 2011b, 2012], Kurek [2004], Koleśnik [2010], Koleśnik i Silska-Gembka [2012], Zabłocka [1998] oraz Harrison i McKinnon [1999]), to z kilku względów zasadne wydaje się, aby na nowo przyjrzeć się tym zagadnieniom. Po pierwsze, pomimo dużej ilości badań empirycznych przeprowadzonych w tym zakresie na świecie, tylko kilku polskich autorów odwołuje się do modelu Hofstede, z czego żaden z nich nie analizował wpływu kultury narodowej na system budżetowania. Po drugie, od ukazania się artykułu Harrisona i McKinnona [1999] w języku angielskim minęło już 14 lat i od tamtego czasu pojawiło się już kilkanaście badań, które dostarczyły na ten temat nowej wiedzy.

2. Koncepcja kultury narodowej według G. Hofstede

Najbardziej znany i akceptowany wśród badaczy jest sposób postrzegania kultury narodowej zaproponowany przez G. Hofstede. Zakłada on, że kulturę narodową

można oceniać przez pryzmat jej wymiarów (cech), co pozwala na bardziej szczegółowe badanie tego abstrakcyjnego pojęcia. Taras i in. [2009] ocenili 121 różnych konceptualizacji i pomiarów kultury, po czym stwierdzili, że „istniejące miary kultury są dość spójne pod względem ich podejścia i są bardzo podobne do metodologii stosowanej przez Hofstede’go” [1980, s. 369]. Mimo że koncepcja kultury według G. Hofstede’go została w literaturze bardzo skrytykowana (np. przez [Baskerville-Morley 2005; Baskerville 2003; McSweeney 2002a, b; Smith 2002]), to jest najczęściej stosowana w badaniach nad kulturą narodową i systemami budżetowania.

Zdaniem Hofstede’go, Hofstede’go i Minkova [2011, s. 23-24], kulturę, a zwłaszcza wartości, przyswajamy sobie w dzieciństwie, nie otrzymujemy ich w spadku. Jej źródłem jest środowisko społeczne. Zatem należy odróżnić ją od natury ludzkiej i osobowości. Ta pierwsza jest wspólna wszystkim istotom ludzkim i otrzymujemy ją wraz z genami. Druga jest zbiorem wyjątkowych cech specyficznych tylko dla danej jednostki. Kultura przejawia się za pomocą symboli, bohaterów, rytuałów i wartości. Najbardziej widoczne są symbole, czyli słowa, gesty, obrazy lub przedmioty, które mają szczególne znaczenie i są rozpoznawalne tylko przez członków danej kultury. Do tej kategorii zalicza się m.in. język, żargon, sposób ubierania się i fryzurę. Bohaterowie to postacie współczesne lub historyczne, realne lub fikcyjne, które utożsamiają pewne cechy szczególnie cenione w danej kulturze. Natomiast rytuały są zbiorowymi działaniami, które choć powierzchowne w swej naturze, są postrzegane przez członków danej grupy jako społecznie niezbędne. Wszystkie te trzy pojęcia tworzą szerszą kategorię praktyk, które w przeciwieństwie do wartości są widoczne na zewnątrz, ale ich znaczenie jest trafnie interpretowane tylko przez członków danej kultury. Wartości stanowią trzon kultury. Są to głęboko zakorzenione w naszych umysłach skłonności do dokonywania określonego wyboru. Mogą być uważane za umowy społeczne określające, co jest dobre, a co złe.

Ze względu na to, iż każdy człowiek należy do więcej niż jednej grupy lub kategorii społecznej, zatem nosi w sobie wiele różnych warstw zaprogramowania umysłu. Zdaniem Hofstede’go, Hofstede’go i Minkova są to następujące poziomy kultury [2011, s. 32]:

- poziom kultury narodowej,
- poziom kultury związanej z przynależnością do grupy regionalnej, etnicznej, religijnej lub językowej,
- poziom kultury związanej z przynależnością do danej płci,
- poziom kultury pokoleniowej,
- poziom kultury klasy społecznej,
- poziom kultury organizacyjnej lub korporacyjnej.

Dalsze rozważania dotyczą wyłącznie badań nad kulturą narodową. W tym nurcie badawczym, w pierwszej połowie XX wieku antropologowie społeczni doszli do wniosku, że społeczeństwa, zarówno te tradycyjne, jak i współczesne, borykają się z takimi samymi problemami. Różne są jedynie sposoby rozwiązywania

Tabela 1. Wymiary (cechy) kultur narodowych

Dystans władzy	Według tego wymiaru narody są klasyfikowane jako posiadające mały lub duży dystans władzy. Osoby reprezentujące kultury o dużym dystansie władzy akceptują scentralizowaną władzę, zależność od zwierzchników, struktury i zasady postępowania. Stąd też w tych krajach najbardziej efektywny będzie autorytarny styl podejmowania decyzji i przywództwa. Na przeciwnej stronie skali plasują się kraje z małym dystansem władzy. Kultury takie charakteryzują się silną potrzebą konsultacji w procesie podejmowania decyzji, poleganiem na doświadczeniu własnym i swoich podwładnych oraz decentralizacji zarządzania. W tym przypadku najbardziej pożądanym będzie partycypacyjny lub konsultacyjny styl zarządzania.
Indywidualizm/kolektywizm	Kultury narodowe można klasyfikować na kultury o wysokim wskaźniku indywidualizmu (indywidualistyczne) oraz o niskim wskaźniku indywidualizmu (kolektywistyczne). Indywidualizm zakłada, że każdy powinien mieć własne zdanie, interes jednostki jest ważniejszy od interesu grupy, a prawa i zasady powinny być takie same dla wszystkich. W pracy relacje między pracodawcą a pracownikiem są kontraktem zawierającym na rynku pracy, a realizacja zadań jest ważniejsza od relacji międzyludzkich. Z kolei w kulturach kolektywnych, jednostka silnie identyfikuje się ze społeczeństwem jako całością. Opinie jednostki zależą od przynależności grupowej, interes grupy jest ważniejszy od interesu jednostki, a prawa i zasady różnią się w zależności od grupy. W pracy relacje między pracodawcą a pracownikiem są postrzegane w kategoriach moralnych i przypominają więzy rodzinne, a relacje międzyludzkie są ważniejsze od realizacji zadań.
Męskość/kobiecość	Kolejny wymiar, według którego można klasyfikować kultury narodowe, to faworyzujące męskość lub faworyzujące kobiecość. Męskość to cecha społeczeństw, w których role społeczne związane z płcią są klarownie określone, to znaczy od mężczyzn oczekuje się asertywności, twardości i nakierowania na sukces materialny, natomiast od kobiet skromności, czułości i troskliwości o jakość życia. Kobiecość charakteryzuje te społeczeństwa, w których role społeczne obu płci wzajemnie się przenikają, to znaczy zarówno od mężczyzn, jak i od kobiet oczekuje się skromności, czułości i troski o jakość życia.
Unikanie niepewności	Wskaźnik ten ma pokazać, do jakiego stopnia społeczeństwo czuje się zagrożone przez niepewne sytuacje oraz jak toleruje niepewność przyszłości. Członkowie kultur silnie unikających niepewności odczuwają silny niepokój i wysoki poziom stresu. Stąd próbują unikać sytuacji dwuznacznych i z trudnym do określenia ryzykiem przez usilne ujmowanie wszystkiego w ramy praw i przepisów, nawet jeśli nie będą się one sprawdzać w praktyce. Rzadziej zmieniają pracodawcę i lepiej sprawdzają się we wdrożeniach. Członkowie kultur słabo unikających niepewności traktują ją jako naturalną część życia. Nie odczuwają dużego stresu i niepokoju, stąd nie unikają sytuacji dwuznacznych. Uważają, że liczba praw i przepisów powinna być ograniczona do niezbędnego minimum. Częściej zmieniają pracodawcę i lepiej radzą sobie w wynalazczości.
Orientacja krótkoterminowa/długoterminowa	Kultury narodowe można też poklasyfikować na kultury o orientacji krótko- i długoterminowej. Osoby reprezentujące kultury o krótkoterminowej orientacji uważają, że wysiłki powinny przynosić szybkie efekty i dbają o wypełnienie zobowiązań wynikających z więzi społecznych i statusu. Główne wartości związane z pracą to: wolność, prawa jednostki, osiągnięcia i myślenie o sobie. Osoby reprezentujące kultury o długoterminowej orientacji uważają, że ważna jest wytrwałość i systematyczne wysiłki w celu stopniowego osiągania rezultatów. Gotowe są podporządkować się osiągnięciu celu. Główne wartości związane z pracą to: możliwość uczenia się, uczciwość, zdolność adaptacji i samodyscyplina.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Hofstede, Hofstede, Minkov 2011, s. 86, 132, 149, 210, 223, 258].

tych problemów. W rezultacie wyników wcześniejszych badań A. Inkelesa i D. Levinsona oraz na podstawie przestudiowania ogromnej bazy danych ankietowych dotyczących wartości zebranych w 50 krajach świata wśród pracowników międzynarodowego koncernu IBM oraz późniejszych badań [Hofstede, Bond 1984] G. Hofstede określił pięć wymiarów kultur narodowych, które zostały przedstawione w tabeli 1.

Badania Hofstede [2001] pokazały, że kultury można porównywać za pomocą tych wymiarów kultury, a miary, które stworzył, mogą być wykorzystane, aby określić, do jakiego stopnia są one zróżnicowane.

3. System budżetowania a motywowanie i ocena wyników działalności

Współcześnie budżetowanie uważane jest za podstawowy system kontroli zarządczej w większości przedsiębiorstwach [Bednarek 2012a, s. 24]. Jego zastosowanie jest niemal uniwersalne. To stwierdzenie wynika z faktu, iż budżetowanie pozwala spleść wszystkie zasadniczo różne działania w przedsiębiorstwie w jeden kompleksowy plan, który ma wiele zastosowań, w szczególności służy planowaniu działalności i ocenie w trybie *ex-post* odchyień od planu [Hansen, Otley, Van der Stede 2003]. Najważniejsza rola budżetowania, z punktu widzenia kontroli zarządczej, polega na planowaniu akceptowalnego poziomu działalności oraz ocenie wykonania tego planu.

Ponadto budżety mogą pełnić też inne funkcje w przedsiębiorstwie [Nowak 2011, s. 269]. Jedną z nich jest motywowanie, czyli wykorzystanie ustalonych w budżecie kwot jako wielkości docelowych, które należy osiągnąć. Wyniki badań psychologicznych dostarczają wielu dowodów na to, że lepsze wyniki osiąga się wówczas, gdy cele są określone ilościowo, niż wtedy gdy nie są one określone [Tosi 1975]. Ponadto, jeśli cele są bardziej ambitne i trudniejsze do osiągnięcia, to istnieje szansa, że również wyniki będą lepsze. Przy czym w momencie, gdy cele są postrzegane przez podwładnych jako nieosiągalne, to przestają być dla nich bodźcem motywującym ich do działania [Emmanuel, Otley, Merchant 2004, s. 172].

Podstawowy problem z zastosowaniem budżetu w motywowaniu kierowników do poprawy ich wyników pracy polega na trudności w uzyskaniu ich akceptacji na określone z góry cele budżetowe. Jednym ze sposobów, który pozwala przezwyciężyć ten opór, jest przyzwolenie, aby kierownicy odpowiedzialni za dany obszar działalności brali udział w procesie tworzenia budżetu. Badania Hofstede [1967] dowodzą, że współtworzenie budżetu może poprawić wyniki pracy, bowiem:

1) pomaga zapewnić, że budżet jest zaakceptowany przez podwładnego i w ten sposób staje się motywującym celem,

2) usprawnia komunikację i w ten sposób prowadzi do lepszych i bardziej odpowiednich standardów budżetowych,

3) zmniejsza prawdopodobieństwo manipulowania informacjami oraz ich zniekształcania.

Dwie pierwsze tezy są sformułowane wprost, ale ta ostatnia zakłada, że współtworzenie budżetu zarówno zniechęca kierowników do bycia stronniczym oraz ułatwia naczelnemu kierownictwu wykrycie przypadków manipulowania informacjami i ich zniekształcania. To może być prawdą, ale współtworzenie budżetu również stwarza kierownikom odpowiedzialnym za dany obszar działalności większą możliwość wpływania na poziom wyznaczanych celów. Zatem w zależności od intencji kierownika budżet może być ustalony stronniczo. Efektem prowadzenia takiej gry przez pracowników jest tworzenie pewnego luzu w budżecie. Zjawisko to powoduje nadmierne zużycie zasobów w stosunku do potrzeb wynikających z wyznaczonych celów.

Ponadto Lau i Buckland [2012] twierdzą, że przyjęty w przedsiębiorstwie styl oceny wyników pracy może mieć wpływ na postawę, zachowania i wyniki pracy kierowników. Na przykład duża presja na osiąganie celów budżetowych jako kryterium oceny wyników pracy może powodować duży stres w pracy [Hopwood 1972]. Kierownika, który z różnych przyczyn nie wykona budżetu, czeka perspektywa ingerencji ze strony przełożonego, utraty zasobów, premii lub szansy na podwyżkę, a nawet pracy. Nic dziwnego, że w tych okolicznościach, kierownicy mogą myśleć o tym jak zabezpieczyć się przed ewentualnymi negatywnymi skutkami niewykonania budżetu lub przynajmniej ograniczyć to ryzyko. Jednym z takich rozwiązań jest wynegocjowanie z przełożonym łatwych do osiągnięcia celów. Zatem luźny budżet chroni kierowników przed trudnymi do przewidzenia okolicznościami, zwiększa prawdopodobieństwo, że budżet będzie wykonany i w ten sposób zwiększa szansę na otrzymanie pozytywnej oceny oraz premii.

Na ogół nie można zapobiec temu zjawisku. Teoretycznie, luz w budżecie jest możliwy tylko wówczas, gdy występuje asymetria informacji, czyli przełożeni nie mają tak kompleksowej wiedzy o tym, co można osiągnąć w danym obszarze działalności, a podwładnym pozwala się brać udział w wyznaczeniu celów budżetowych. Zatem tam, gdzie wyniki można dokładnie przewidzieć lub cele mogą być ustalone odgórnie, powinno się udać wyeliminować lub przynajmniej ograniczyć to zjawisko. Jednak takie sytuacje występują bardzo rzadko w wysoce stabilnym otoczeniu. W przeciwnym razie trzeba się liczyć, że tworzenie luźnych budżetów jest nieuniknione [Merchant, Van der Stede 2012, s. 190].

Jednak wpływ przyjętego stylu oceny na uzyskiwane wyniki pracy oraz zachowania podwładnych może zależeć też od wielu innych zmiennych moderujących [Otley 1978]. Zatem zasadne wydaje się pytanie o to, jaki wpływ ma kultura narodowa na sposób tworzenia budżetu i jego wykorzystanie w przedsiębiorstwie. W literaturze spotyka się dwa podstawowe sposoby zaprojektowania badań w tym obszarze: wartości są zmienną niezależną lub wartości są zmienną moderującą.

4. Kultura narodowa jako zmienna niezależna

Chociaż systemy planowania i kontroli powszechnie traktuje się jako racjonalne narzędzia, to Hofstede, Hofstede i Minkov [2011, s. 322, 324] twierdzą, że są to zachowania rytualne. W związku z tym ich efektywność trudno jest obiektywnie ocenić. Wiedząc, że rytuały są uznawane za efektywne przez tych, którzy w nie wierzą, zawsze można znaleźć ich zwolenników i oponentów. Jako pierwszy tezę o rytualnym charakterze tworzenia budżetu potwierdził G. Hofstede [1967] w swoim doktoracie pt. *The Game of Budget Control* (Granie kontrolą budżetową). Z badań tych wynikało, że wpływ budżetu na wyniki przedsiębiorstwa jest pozytywny tylko wówczas, gdy jego ustalanie traktuje się jak grę. Ponadto, aby ten swoisty rytuał miał korzystny wpływ na wyniki przedsiębiorstwa, to musi być odprawiony w odpowiedni sposób. Natomiast kwestie natury merytorycznej czy technicznej mają tutaj mniejsze znaczenie.

Od tamtej pory przeprowadzono już wiele badań, które miały na celu określić, jaki wpływ ma kultura narodowa na stworzone w przedsiębiorstwach systemy budżetowania. Zdaniem Hofstede, Hofstede i Minkova [2011, s. 322] procesy planowania i kontroli w organizacjach pozostają pod silnym wpływem kultury. Podczas gdy planowanie pozwala ograniczyć niepewność, kontrolowanie jest formą sprawowania władzy. Harzing i Sorge [2003] zauważają, że procesy planowania i kontroli różnią się w zależności od norm unikania niepewności i dystansu władzy dominujących w danym kraju. W kulturach o dużym dystansie władzy bardziej preferuje się indywidualne planowanie i kontrolę niż bezosobowe systemy oraz mniej ufa się podwładnym niż w kulturach o małym dystansie władzy. Ponadto w kulturach cechujących się silnym unikaniem niepewności planowanie pozostawia się specjalistom, jest mniejsze rozeznanie na temat tego, jakie informacje są potrzebne kierownictwu, oraz istnieje większa potrzeba podejmowania szczegółowego planowania i otrzymywania szybkiej informacji zwrotnej.

Kolejny nurt badań dotyczy określenia wpływu wartości na stopień, w jakim podwładni współuczestniczą w tworzeniu budżetu. Najczęściej te wartości ocenia się z punktu widzenia dwóch wymiarów kultur narodowych, tj. dystansu władzy oraz indywidualizmu/kolektywizmu. Na przykład Efferein i Hopper [2007] twierdzą, że „dziedziczenie” ma decydujący wpływ na stopień współuczestniczenia w budżetowaniu, bowiem jedną z konsekwencji „dziedziczenia” jest posłuszeństwo podwładnych, zjawisko typowe dla kultur o dużym dystansie władzy. Zatem w kulturze o dużym dystansie władzy kierownicy niechętnie biorą udział w procesie tworzenia budżetu, wiedząc, że przełożeni niezwykle dzielić się z nimi tymi uprawnieniami. Od kierownictwa wyższego szczebla wręcz oczekuje się, że samo podjęcie decyzje dotyczące budżetu bez konsultowania się z podwładnymi.

Z kolei Lau i in. [1997] zauważają, że w społeczeństwie o niskim poziomie indywidualizmu nie osoba, ale grupa jest uważana za podstawową jednostkę spo-

łączną. Zatem zawsze bardziej preferuje się wspólne, a nie samodzielne podejmowanie decyzji. Lau i Caby [2010] następnie zauważają, że w kulturach o niskim poziomie indywidualizmu zarówno przełożeni, jak i podwładni są uważani za tak samo ważnych, więc razem uczestniczą w podejmowaniu decyzji. Z jednej strony można oczekiwać, że kierownicy będą współuczestniczyć w procesie budżetowania w większym stopniu w krajach o kulturze kolektywistycznej niż indywidualistycznej. Z drugiej strony podstawowa hipoteza sformułowana przez Tsui [2001] sugeruje, że istnieje pozytywny związek między indywidualizmem i udziałem w budżetowaniu, bowiem jednostki w społeczeństwie zdominowanym przez indywidualistów czują potrzebę współuczestniczenia w procesie podejmowania decyzji. Reasumując, badacze wydają się zgodni co do istnienia wzajemnej relacji między udziałem w budżetowaniu i dystansem władzy, ale sytuacja nie jest już tak oczywista w przypadku indywidualizmu i kolektywizmu.

Lau i Buckland [2000] przyjęli zgoła inne podejście do badania wpływu różnic kulturowych na system budżetowania. Badaczy interesowało nie tylko to, w jakim stopniu podwładni współuczestniczą w procesie budżetowania, ale też jak bardzo ten stopień jest zróżnicowany wśród kierownictwa przedsiębiorstw w danym kraju. Zatem ich hipoteza głosiła, że im bardziej różnorodna jest kultura narodowa w danym kraju (np. im więcej występuje w niej subkultur), tym bardziej jest zróżnicowany stopień, w jakim podwładni współuczestniczą w budżetowaniu.

Z punktu widzenia empirycznej weryfikacji, wszystkie te jednokierunkowe hipotezy o wpływie dystansu władzy w danej kulturze na stopień udziału w procesie budżetowania zostały potwierdzone [Lau, Eggleton 2004; Douglas i in. 2007; oraz studium przypadku Efferina i Hoppera 2007]. Podobnie hipotezy zawierające indywidualizm jako zmienną deterministyczną, zarówno w badaniach Lau i in. [1997], jak i Lau oraz Caby [2010] zostały zweryfikowane pozytywnie. Jednak bardziej wnikliwa analiza wyników uzyskanych przez Lau i in. [1997] ujawnia, że oni właściwie sugerują, że dystans władzy nie ma wpływu na stopień, w jakim podwładni uczestniczą w budżetowaniu. Na podstawie wcześniejszych badań Lau i in. [1997] przewidywali, że nie ma związku między kulturą narodową a stopniem, w jakim podwładni uczestniczą w budżetowaniu ze względu na neutralizujący efekt występowania w ich kraju silnego indywidualizmu i dystansu władzy. Chociaż badacze znaleźli poparcie dla tej hipotezy, to po przeprowadzeniu swoich własnych testów kultury narodowej odkryli, że właściwie mieszkańcy Singapuru i Australii istotnie nie różnią się znacząco pod względem indywidualizmu. Zatem ich badanie poświęcone wpływowi kultury narodowej na stopień udziału w budżetowaniu w rzeczywistości weryfikował tylko i wyłącznie wpływ dystansu władzy na system budżetowania, skoro w obu krajach stopień indywidualizmu był podobny. Zatem wyniki badań Lau i in. [1997] ostatecznie wskazują, że dystans władzy nie był istotną zmienną.

Reasumując, mimo sprzecznych wyników, większość badań potwierdziła tezę, że w kulturach o dużym dystansie władzy udział kierowników w tworzeniu budże-

tu jest mniejszy niż w kulturach o małym dystansie władzy. W przypadku wpływu indywidualizmu/kolektywizmu na udział w budżetowaniu uzyskane wyniki badań nie są już tak jednoznaczne.

5. Kultura narodowa jako zmienna moderująca

Wiele badań empirycznych weryfikowało również wielokierunkowe interakcje pomiędzy kilkoma zmiennymi i ich wpływ na wyniki pracy oraz luz w budżecie [Lau i in. 1997; Lau, Tan 1998; Lau, Buckland 2000; Tsui 2001; Lau, Caby 2010; Lau, Eggleton 2000; Douglas i in. 2007]. Do najczęściej badanych, oprócz udziału kierowników w procesie tworzenia budżetu, zalicza się zmienne związane z systemami informacyjnymi (systemy rachunkowości zarządczej, asymetria informacji, informacje niezbędne do pracy) albo z presją na wykonanie budżetu.

Lau i in. [1997], Lau i Tan [1998] oraz Lau i Caby [2010] badali czy presja na wykonanie budżetu, udział w tworzeniu budżetu oraz poziom trudności wykonywanych zadań mają wpływ na osiągnięcia kierownicze. Ciekawostką jest to, że wyniki wszystkich trzech badań wskazują na to, że kultura narodowa nie ma wpływu na interakcje między tymi zmiennymi. Takiej relacji spodziewali się Lau i Tan [1998] jako efektu kompensującego oddziaływania występującego między dystansem władzy i indywidualizmem. W przypadku Lau i in. [1997] zanegowanie istnienia takiej relacji także było oczekiwane skoro ich wcześniejsze hipotezy, że kultura narodowa jest istotną determinantą presji na wykonanie budżetu i stopnia udziału podwładnych w procesie budżetowania były odrzucone. Z kolei Lau i Caby [2010] odkryli, że kultura narodowa ma istotny wpływ na stopień udziału podwładnych w procesie budżetowania, ale odrzucili hipotezę, że kultura narodowa ma wpływ na trójstronną interakcję między tymi zmiennymi. Ponadto Lau i Tan [1998] nie potrafili nawet znaleźć potwierdzenia, że ta trójstronna relacja jest istotna.

Leach-López i in. [2008] analizowali, czy istnieje związek między udziałem kierowników w procesie tworzenia budżetu a ich wynikami pracy. W tym celu sformułowali zarówno proste i bezpośrednie, jak i złożone i wielokierunkowe hipotezy. Co ciekawe, uzyskane przez nich wyniki sugerowały, że nie ma istotnego wpływu kultury narodowej na bezpośrednią relację między tymi dwoma zmiennymi. Jednocześnie różnice kulturowe między USA i Meksykiem decydowały o tym, że udział kierowników w procesie tworzenia budżetu wpływał na ich satysfakcję z pracy oraz długość stażu pracy, a te z kolei miały pozytywny wpływ na ich wyniki pracy.

Badania nad różnymi kulturami oraz luzem w budżecie przewidują wiele różnych wzajemnych relacji, w których kultura ma bezpośredni [Douglas i in. 2007] i pośredni wpływ [Lau, Eggleton 2004; Ueno, Wu 1993]. Douglas i in. [2007] twierdzili, że Egipcycy kierownicy częściej biorą udział w tworzeniu budżetu w amerykańskich przedsiębiorstwach niż w rodzimych. Ponadto ci sami kierownicy mają większą motywację do tworzenia luzu w budżecie w amerykańskich

przedsiębiorstwach i częściej im się to zdarza niż w rodzimych. Te badania potwierdzają tezę, że efektywność partycypacyjnego stylu tworzenia budżetu zależy od kultury narodowej, w której jest stosowany. Społeczeństwa Stanów Zjednoczonych i Egiptu różnią się istotnie z punktu widzenia trzech wymiarów kultury narodowej: dystansu władzy, unikania niepewności oraz indywidualizmu/kolektywizmu. Natomiast Lau i Eggleton [2004] sugerowali, że kultura narodowa może mieć wpływ na styl oceny wyników pracy oraz asymetrię informacji, które mają wpływ na luz w budżecie. Kulturę narodową badali w świetle dwóch wymiarów: dystansu władzy oraz indywidualizmu/kolektywizmu. Wreszcie Ueno i Wu [1993] odkryli, że indywidualizm/kolektywizm wyjaśnia, dlaczego amerykańskie przedsiębiorstwa w przeciwieństwie do japońskich powszechnie dbają o komunikację i koordynację, w większym stopniu tworzą luz w budżecie, dążą do większej możliwości kontrolowania wykonania budżetu oraz w mniejszym stopniu stosują długoterminową ocenę wyników pracy. Pomimo tych różnych tez co do oczekiwanych wpływów kultury na luz budżetowy, wszyscy znaleźli potwierdzenie swoich hipotez.

6. Zakończenie

Przegląd badań dotyczących wpływu różnych kultur narodowych na systemy budżetowania pokazuje, że ogólnie rzecz biorąc kultura narodowa ma znaczenie. W szczególności dotychczasowe badania nad wpływem kultury na system budżetowania koncentrowały się na trzech wymiarach kultury narodowej: dystansie władzy, indywidualizmie/kolektywizmie oraz unikaniu niepewności. Pomimo wielu badań nadal nie jest łatwo wyciągnąć jednoznaczne wnioski co do relacji między wartościami zaproponowanymi przez Hofstede'a i jego naśladowców oraz systemami budżetowania.

Ze względu na jednoczesne występowanie w przedsiębiorstwie kilku systemów kontroli zarządczej (np. budżetowanie, pomiar i ocena wyników działalności oraz motywacyjne systemy wynagradzania) o interakcyjnym charakterze [Malmi, Brown 2008; Bednarek 2012a, s. 21] być może warto w przyszłości badać je jednocześnie, jako jeden pakiet wzajemnie oddziałujących na siebie kontroli, których efektywność zależy od wielu aspektów, w tym m.in. od kultury.

Ponadto w tym nurcie badań powinno się uwzględniać także instytucjonalne czynniki kontekstualne jako zmienne kontrolne lub moderujące. Główne wyzwanie w tych badaniach nad kulturami polega na kontrolowaniu alternatywnych wyjaśnień, ponieważ różnice występujące w krajach mogą wynikać z innych czynników społecznych lub ekonomicznych [Aycan 2000]. Zatem badaniom nad systemami budżetowania, które będą koncentrować się wyłącznie na wartościach, może zabraknąć mocy wyjaśniającej, gdy pominią jakieś istotne zmienne. Poza tym należy wziąć pod uwagę również takie czynniki znane z literatury poświęconej teorii kontyngencji, jak: rozmiar organizacji, strategia, technologia, konkurencja, struktura organizacyjna i różne aspekty niepewności otoczenia [Chenhall 2007; Bednarek 2012b].

Literatura

- Adamek J. (2011a), *Kultura a rachunkowość*. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 193, s. 122-134.
- Adamek J. (2011b), *Kulturowe uwarunkowania krajowych systemów rachunkowości w świetle koncepcji wymiarów subkultury rachunkowości S. Graya*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 62, nr 118, s. 7-21.
- Adamek J. (2012), *Kulturowe uwarunkowania rachunkowości w świetle założeń i praktyki rachunkowości islamskiej i chińskiej*. Warszawa, CeDeWu.pl.
- Aycan Z. (2000), *Cross-cultural industrial and organizational psychology: contributions, past developments, and future directions*. “Journal of Cross-Cultural Psychology”, 31 (1), s. 110-128.
- Baskerville R. (2003), *Hofstede never studied culture*. “Accounting, Organizations and Society”, 28 (1), s. 1-14.
- Baskerville-Morley R.F. (2005), *A research note: the unfinished business of culture*. “Accounting, Organizations and Society”, 30 (4), s. 389-391.
- Bednarek P. (2012a), *Systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie*, [w:] E. Nowak (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu.PL, Warszawa.
- Bednarek P. (2012b), *Koncepcja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle regulacji prawnych oraz różnych teorii naukowych*, [w:] *Realizacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe nr 718, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 53, Szczecin, s. 21-33.
- Berry A.J., Coad A.F., Harris E.P., Otley D.T., Stringer C. (2009), *Emerging themes in management control: a review of recent literature*. “The British Accounting Review”, 41 (1), s. 2-20.
- Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D. (red.) (2007/2009), *Handbook of management accounting research*. Elsevier, Amsterdam.
- Chenhall R.H. (2007), *Theorizing contingencies in management control systems research*, [w:] C.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (red.) (2007/2009), *Handbook of management accounting research*. Elsevier, Amsterdam.
- Douglas P.C., Hassab Elnaby H., Norman C.S., Wier B. (2007), *An investigation of ethical position and budgeting systems: Egyptian managers in US and Egyptian firms*. “Journal of International Accounting, Auditing & Taxation”, 16 (1), s. 90-109.
- Efferein S., Hopper T. (2007), *Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company*. “Accounting, Organizations and Society”, 32 (3), s. 223-262.
- Emmanuel C., Otley D., Merchant K. (2004), *Accounting for management control*, (2. ed.), London: Cengage Learning EMEA.
- Gelfand M.J., Raver J.L., Nishii L., Leslie L.M. i in. (2011), *Differences between tight and loose cultures: a 33-nation study*. “Science”, 332 (6033), s. 1100-1104.
- Gelfand M.J., Raver J.L., Nishii L.H. (2006), *On the nature and importance of cultural tightness-looseness*. “Journal of Applied Psychology”, 91 (6), s. 1225-1244.
- Hansen S., Otley D., Van der Stede W. (2003), *Practice developments in budgeting: an overview and research perspective*. “Journal of Management Accounting Research”, no. 15.
- Harrison G.L., McKinnon J.L. (1999), *Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state*. “Accounting, Organizations & Society”, 24 (5/6), s. 483-506.
- Harzing A.W., Sorge A. (2003), *The relative impact of country of origin and universal contingencies on internationalization strategies and corporate control in multinational enterprises: Worldwide and European perspectives*. “Organization Studies”, vol. 24, no. 2.
- Hofstede G. (1967), *The game of budget control: How to live with budgetary standards and yet be motivated by them*. Van Gorcum, Assen, Neth.

- Hofstede G. (1980), *Culture's consequences. International differences in workrelated values*. Sage, Beverly Hills.
- Hofstede G. (2001), *Cultur's consequences. Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. (2. ed.). Thousand Oaks: Sage.
- Hofstede G., Bond M.H. (1984), *Hofstede's culture dimensions: An independent validation using Rokeach's Value Survey*, "Journal of Cross-Cultural Psychology", vol. 15, no. 4.
- Hofstede G., Hofstede G.J., Minkov M. (2011), *Kultury i organizacje* (3 wyd.). Warszawa PWE.
- Hopwood A.G. (1972), *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*, "Empirical Research in Accounting, Supplement to Journal of Accounting Research", 10, s. 156-182.
- Koleśnik K. (2010), *Wartości kulturowe a kształt systemów rachunkowości*. „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”, nr 4/4, s. 105-120.
- Koleśnik K., Silska-Gembka S. (2012), *Aspekty kulturowe rachunkowości – analiza krajowej literatury*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 66 (122), s. 87-99.
- Kurek B. (2004), *Rachunkowość jako stymulator rozwoju kultury*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 24, nr 80, s. 38-59.
- Lau C.M., Buckland C. (2000), *Budget emphasis, participation, task difficulty and performance: the effect of diversity within culture*. "Accounting and Business Research", 31 (1), s. 37-55.
- Lau C.M., Caby J. (2010), *The effects of national culture on the role of participation in different task situations*. "Advances in Accounting", 26 (1), s. 128-133.
- Lau C.M., Eggleton I.R.C. (2004), *Cultural differences in managers' propensity to create slack*. "Advances in International Accounting", 17, s. 137-174.
- Lau C.M., Low L.C., Eggleton, I.R.C. (1997), *The interactive effect of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a crosscultural study*. "Accounting, Auditing & Accountability Journal", 10 (2), s. 175-197.
- Lau C.M., Tan J.J. (1998), *The impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study of the financial services sector*. "Management Accounting Research", 9 (2), s. 163-183.
- Leach-López M.A., Stammerjohan W.W., McNair F.M. (2008), *Effects of budgetary participation conflict on job performance of Mexican and US managers*. "Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting", 24, s. 49-64.
- Malmi T., Brown D.A. (2008), *Management control system as package – Opportunities, challenges and research directions*. "Management Accounting Research", 19 (4), s. 287-300.
- McSweeney B. (2002a), *The essentials of scholarship: A reply to Geert Hofstede*. "Human Relations", 55 (11), s. 1363–1372.
- McSweeney B. (2002b), *Hofstede's model of national cultural differences and their consequences: A triumph of faith – a failure of analysis*. "Human Relations", 55 (1), s. 89-118.
- Merchant K., Van der Stede W.A. (2012), *Management control systems. Performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Nowak E. (2011), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*. Warszawa, CeDeWu Sp. z o.o.
- Otley D.T. (1978), *Budget use and managerial performance*, "Journal of Accounting Research", 16, s. 122-149.
- Otley D.T., Broadbent, J., Berry A. (1995), *Research in management control: an overview of its development*. "British Journal of Management", 6 (Special Issue), s. 31-44.
- Smith P.B. (2002), *Culture's consequences: Something old and something new*. "Human Relations", 55 (1), s. 119-135.
- Taras V., Rowney J., Steel P. (2009), *Half a century of measuring culture: Review of approaches, challenges, and limitations based on the analysis of 121 instruments for quantifying culture*. Journal of International Management 15 (4), 357-373.

- Tosi H. (1975), *The Human Effects of managerial budgeting systems*, [w:] J.H. Livingstone (red.), *Management Accounting: The Behavioral Foundations*. Grid. Columbus, Ohio.
- Tsui J.S.L. (2001), *The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: an analysis of Chinese and Western managers*. "The International Journal of Accounting", 36 (2), s. 125-146.
- Ueno S., Wu F.K. (1993), *The Comparative Influence of Culture on Budget Control Practices in United States and Japan*. "The International Journal of Accounting", 28, s. 17-39.
- Zabłocka S. (1998), *Wpływ czynników kulturowych na kształt systemu podatkowego i rachunkowości w aspekcie zarządzania firmą*. Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 798, s. 261-266.

IMPACT OF NATIONAL CULTURE ON BUDGETING SYSTEMS IN COMPANIES – LITERATURE REVIEW

Summary: Since 1980, using Hofstede's framework, many empirical studies in diverse fields have tried to show that variation in cultural values leads to a variation of the researched outcomes. The purpose of this paper is to review the literature on the impact of the national culture on budgeting system in a company. This overview shows that culture matters. However, it is not easy to infer clear-cut relations between cultural values, as conceptualized by Hofstede and his followers, and variables in budgeting systems. In future it is recommended to study some management control systems simultaneously as one packet, because of the interrelations between the systems. Moreover including institutional factors in future studies might also be useful to explain the difference in budgeting systems design in different cultures.

Keywords: budgeting, national culture, controlling, management control system.