

Monika Łada

AGH w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem

Alina Kozarkiewicz

AGH w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Organizacjami, Kadrami i Prawa Gospodarczego

Autor do korespondencji: Monika Łada, mlada@zarz.agh.edu.pl

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA – DWA WYMIARY PROWADZENIA BADAŃ NAUKOWYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest prezentacja i porównanie kluczowych problemów prowadzenia badań w obszarze rachunkowości zarządczej. Dyskusja została zorientowana na wskazanie dwóch wymiarów, w których prowadzone są badania naukowe. W ramach pierwszego wymiaru wyodrębniono teorię, kanon wiedzy i praktykę rachunkowości zarządczej. W drugim wymiarze wskazano na wielość teorii nauk społecznych i ekonomicznych, które są wykorzystywane do badania określonych zjawisk i praktyk w ramach systemów rachunkowości zarządczej. Prezentacja różnych orientacji badawczych wskazuje, że obie warstwy prowadzenia badań wyraźnie się uzupełniają w wyjaśnianiu rzeczywistości, jednak z punktu widzenia konkretnego badacza określają odmienne wymagania co do formułowania celów badawczych oraz wymogów metodologicznych.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, teoria, badania naukowe.

Klasyfikacja JEL: M41.

MANAGEMENT ACCOUNTING – TWO RESEARCH DIMENSIONS

Abstract: The aim of this paper is to present and compare the key issues relating to research in the field of management accounting. The discussion focuses on indicating the two dimensions in which the research is conducted. The first dimension relates to theory, the body of knowledge and the practice of management accounting. In the second

dimension, the multiplicity of social and economic theories that have been applied to study specific phenomena and practices within management accounting systems are indicated. This demonstration of the variety of research directions leads to the conclusion that both dimensions of research are complementary in explaining the reality; however, from the perspective of an individual researcher they pose different requirements in terms of research goals and methodology.

Keywords: management accounting, theory, research.

Wstęp

Ważnym wyzwaniem, przed którym stają obecnie polscy badacze akademicy zajmujący się rachunkowością, jest obserwowana ewolucja sposobu jej postrzegania jako nauki – od rachunkowości jako nauki ilościowej w kierunku rachunkowości jako nauki społecznej. Zainteresowanie tym drugim sposobem uprawiania nauki o rachunkowości wyraźnie rośnie, czego przejawem jest tematyka ważnych dla środowiska polskiej rachunkowości konferencji naukowych (np. Zjazd Katedr Rachunkowości) oraz podejmowana przez wielu autorów problematyka artykułów publikowanych w polskich pismach naukowych. Powyższe uwagi dotyczące dwoistości orientacji badawczych można odnieść zarówno do rachunkowości jako takiej, jak i do jej kluczowych subdyscyplin, w tym rachunkowości zarządczej. Badania nad rachunkowością zarządczą prowadzone zgodnie z dotychczas dominującym w Polsce nurtem pomiaru ekonomicznego skonfrontowane z rozwijającym się nurtem społecznym stanowią wyzwanie dla naukowców, szczególnie młodych, rozpoczynających karierę akademicką. Wyzwanie to polega na akceptacji i zrozumieniu tej dwoistości, ale przede wszystkim na konieczności odnalezienia własnego miejsca i przystosowania się do odmiennych wymogów badawczych.

Celem artykułu jest prezentacja i porównanie kluczowych problemów prowadzenia badań w obszarze rachunkowości zarządczej zgodnych z wymaganiami obu wymiarów. W pierwszej części artykułu zaprezentowano ideę podziału obszaru badań w rachunkowości zarządczej na dwa wymiary teoretyczne: teorii rachunkowości zarządczej oraz teorii o rachunkowości zarządczej. Dyskusja nad pierwszym wymiarem dotyczy porównań pomiędzy teorią, kanonem wiedzy a praktyką rachunkowości zarządczej, a ponadto zostanie zilustrowana metamodeliem prezentującym zasady pomiaru stosowane w metodach rachunkowości zarządczej. Przedmiotem dyskusji nad teoriami o rachunkowości zarządczej są natomiast wybrane

teorie nauk społecznych i ekonomicznych wyjaśniające określone zjawiska i praktyki stosowane w ramach systemów rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw. Prezentacja tych różnych orientacji badawczych ma na celu wskazanie na to, że oba podejścia do prowadzenia badań wyraźnie się uzupełniają w wyjaśnianiu rzeczywistości, jednak z punktu widzenia konkretnego badacza bardzo wyraźnie określają odmienne wymagania co do formułowania celów badawczych oraz wymogów metodologicznych.

1. Teoria rachunkowości i teorie o rachunkowości

Rozwój rachunkowości jako nauki uprawianej i rozwijanej przez badaczy akademickich powoduje coraz większe trudności w określeniu jej zakresu [Kozarkiewicz i Łada 2011]. Z jednej strony rachunkowość jest traktowana jako abstrakcyjna nauka skierowana na rozwój modeli i narzędzi pomiaru ekonomicznego. Przedmiotem takiej klasycznej rachunkowości są przede wszystkim równania bilansowe, kategorie pieniężne służące do ich opisu, metody stosowane do ich wyceny oraz sprawozdania, poprzez które informacja finansowa jest przekazywana zainteresowanym stronom. Z drugiej strony, śledząc współczesną literaturę [Nowak 2010; Nadolna 2012; Karmańska 2013], należy wskazać, że rachunkowość coraz częściej jest traktowana jako nauka społeczna zajmująca się badaniem rachunkowości w szerszym kontekście otoczenia społeczno-gospodarczego. Przedmiotem badań takiej rachunkowości są zjawiska towarzyszące tworzeniu i wykorzystaniu narzędzi obliczeniowych rachunkowości przez ludzi i powołane przez nich organizacje.

Ta dwoistość przedmiotu i celu przekłada się w szczególności na zakres badań naukowych w zakresie rachunkowości. Część z nich jest ukierunkowana na rozwój nowych koncepcji lub narzędzi pomiaru. Inne z kolei koncentrują się na określonych praktykach i ich interpretacji w świetle wybranych podejść teoretycznych. Dwoistość ta w rachunkowości zarządczej została dostrzeżona szczególnie na poziomie teoretycznym [Malmi i Grunlung 2009], gdzie oprócz określenia teorii rachunkowości stosowane jest drugie pojęcie: teoria o rachunkowości. Teoria rachunkowości w tym kontekście może być określona jako system abstrakcyjnych artefaktów składających się na ramy wiedzy z zakresu rachunkowości, natomiast teoria o rachunkowości to usystematyzowany, logiczny i do pewnego stopnia uniwersalny sposób wyjaśnienia zjawisk towarzyszących określonym praktykom rachunkowości [Łada i Kozarkiewicz 2013].



Rysunek 1. Teoria rachunkowości i teorie o rachunkowości

Źródło: [Łada i Kozarkiewicz 2013, s. 164]

Na rysunku 1 przedstawiono różnicę między teorią rachunkowości i teoriami o rachunkowości. Na zaproponowanym schemacie wyróżniono dwie warstwy, w których prowadzone są badania naukowe. Ponieważ jednak zainteresowania badaczy nie ograniczają się wyłącznie do kwestii teoretycznych, postanowiono rozszerzyć to dualne podejście. Przedstawiony dodatkowy podział rachunkowości na trzy poziomy stanowi nawiązanie do modelu zaproponowanego przez profesora W. Brzezina [1998, s. 12]. Wprowadzone modyfikacje wynikają z różnic między rachunkowością finansową, której dedykowany był pierwotny model, a rachunkowością zarządczą, której dotyczyć będą dalsze rozważania. Ten drugi obszar w znacznie większym stopniu niż poprzez politykę rachunkowości jest kształtowany przez kanon wiedzy wykładany na wyższych uczelniach, popularyzowany przez organizacje skupiające specjalistów praktyków oraz propagowany przez konsultantów biznesowych. Zaproponowany model posłużył jako kanwa rozważań dotyczących zakresu, przedmiotu i celów badań naukowych w zakresie rachunkowości zarządczej.

2. Teoria, kanon wiedzy i praktyka rachunkowości zarządczej

Podejściem tradycyjnie dominującym w polskiej literaturze przedmiotu jest traktowanie rachunkowości zarządczej jako obszaru nauki zajmującego się pomiarem ekonomicznym działalności jednostek gospodarczych [Dobja 2005; Burzym 2008; Gos 2008]. Obszar ten jest postrzegany jako

część stosowanych w praktyce systemów rachunkowości, których celem jest dostarczenie zarządzającym wiarygodnego obrazu sytuacji ekonomicznej podmiotów oraz relacji łączących je z otoczeniem gospodarczym. Rachunkowość zarządcza w tym ujęciu jest zatem zbiorem koncepcji, modeli, metod i technik, które pozwalają za pomocą liczb tworzyć obraz działalności podmiotu i jego otoczenia – obraz, który nadaje zarządzającym znaczenie obserwowanej rzeczywistości i pozwala racjonalizować podejmowane działania. Przyjęcie takiego ilościowego, w dużym stopniu technicznego, podejścia jest podyktowane dążeniem badaczy akademickich do udziału w rozwoju metod obliczeniowych, których wykorzystywanie przez organizacje w procesach zarządzania sprzyja osiągnięciu sukcesu gospodarczego.

Aktywność w zakresie rozwoju tak postrzeganej rachunkowości zarządczej może być realizowana na trzech poziomach (por. rysunek 1): teorii rachunkowości zarządczej, kanonu wiedzy z rachunkowości zarządczej oraz praktyce rachunkowości zarządczej. Zgodnie z zaproponowanym trójpodziałem, teoria rachunkowości zarządczej obejmuje pojęcia, powiązane z nimi kategorie ekonomiczne, różne ich klasyfikacje oraz uniwersalne modele umożliwiające ich logiczne powiązanie i pomiar poprzez aplikację w formie odpowiednich metod obliczeniowych. Kanon wiedzy to aktualnie obowiązujący zestaw najważniejszych metod umożliwiających zastosowanie określonych narzędzi pomiaru w praktyce gospodarczej. Praktyka rachunkowości zarządczej natomiast sprowadza się do aplikacji celowo dobranych metod w warunkach konkretnej organizacji gospodarczej.

W rachunkowości zarządczej podstawą rozwoju nowych narzędzi pomiaru są kategorie ekonomiczne, za pomocą których jest opisywana działalność gospodarcza oraz definiowane kryteria odpowiadające stosowanym zasadom racjonalnego działania. Taką logikę przedstawia metamodel pomiaru [Łada 2011, rozdz. 1.3] skonstruowany na podstawie analizy zarówno bardzo tradycyjnych, jak i współczesnych metod. Podstawą pomiaru w rachunkowości zarządczej są funkcje celów opisujące racjonalne dążenia podmiotów do osiągnięcia sukcesu gospodarczego. Do syntetycznego opisu tych funkcji są wykorzystywane odpowiednio dobrane kategorie wynikowe umożliwiające pomiar osiągnięć podmiotu w wybranym wymiarze. Funkcje celów określają, co będzie kryterium oceny sukcesu w organizacji. W zależności od celu wykorzystania metod funkcje celów są skierowane na maksymalizację, minimalizację lub osiągnięcie określonej wartości docelowej wielkości mierzonej za pomocą kategorii wynikowej. Współcześnie w przedsiębiorstwach przynajmniej część funkcji celów ma wymiar finansowy odzwierciedlający dążenie do wzrostu wartości kapitału, dlatego też większość metod jest oparta na

wartościowym pomiarze kategorii wynikowych. W starszych, klasycznych metodach rachunkowości zarządczej funkcja celu jest z reguły jedna – maksymalizacja zysku lub minimalizacja kosztów.

Powiązanie celów organizacji z wewnętrznymi i zewnętrznymi uwarunkowaniami działalności jest realizowane poprzez modele pomiaru łączące kategorie wynikowe z innymi uniwersalnymi kategoriami. Kategorie te mogą być wykorzystywane do pomiaru zmiennych wartościowych, ilościowych i jakościowych. Wykorzystanie tak zróżnicowanych kategorii do zobrazowania sytuacji podmiotu wymaga zastosowania spójnych i logicznych modeli pomiaru. W modelu następuje połączenie poszczególnych wielkości za pomocą odpowiednich relacji odpowiadających występującym związkom przyczynowo-skutkowym. Związki te mogą zarówno wynikać z warunków działalności podmiotów, jak i być efektem założeń teoretycznych leżących u podstaw stosowanego modelu pomiaru.

Możliwość odniesienia uniwersalnego pomiaru realizowanego w systemie rachunkowości zarządczej do specyfiki konkretnego podmiotu jest osiągnięta poprzez wprowadzenie do modeli pomiaru wielkości zindywidualizowanych. Zabieg ten jest realizowany poprzez zastosowanie uniwersalnych kategorii do pomiaru częściowego prowadzonego w odniesieniu do wybranych obiektów. Obiektami są występujące w danej organizacji segmenty działalności, dla których prowadzony jest pomiar wielkości kształtujących pośrednio wartości przyjętych funkcji celów. Jako obiekty najczęściej wskazywane są te elementy działalności, które powodują różnicowanie wartości wielkości częściowych i wynikowych. Łącznie te trzy grupy kategorii: wynikowe, uniwersalne i zindywidualizowane, odpowiednio połączone, pozwalają tworzyć obraz całości lub części analizowanej działalności i oceniać ją z punktu widzenia przyjętych celów.

Ogólny metamodel pomiaru, który jest podstawą konstrukcji metod rachunkowości zarządczej, charakteryzują poniższe formuły:

- funkcje celów:

$$KW_1 = \max, \min \text{ lub docelowe,}$$

...

$$KW_c = \max, \min \text{ lub docelowe,}$$

- relacje uwzględnione w modelu pomiaru:

$$KW_1 = r(X_1, X_2, \dots, X_m),$$

...

$$KW_c = r(X_1, X_2, \dots, X_m),$$

$$X_1 = r(Y_1, Y_2, \dots, Y_n),$$

...

$$X_m = r(Y_1, Y_2, \dots, Y_n),$$

gdzie:

- KW – kategorie stosowane do pomiaru wielkości wynikowych odpowiadających przyjętym celom działalności,
- X – kategorie stosowane do pomiaru wielkości ekonomicznych odpowiadających uniwersalnym czynnikom kształtującym wielkości wynikowe,
- Y – kategorie stosowane do pomiaru zindywidualizowanych wielkości ekonomicznych odpowiadających obiektom specyficznym dla danej organizacji,
- r – modele pomiaru poszczególnych kategorii zastosowane do opisu relacji między poszczególnymi wielkościami,
- c – liczba celów organizacji,
- m – liczba stosownych uniwersalnych kategorii pomiaru,
- n – liczba obiektów podlegających pomiarowi w organizacji.

Przedstawiony model bardzo wyraźnie prezentuje wyzwania, jakie stoją przed specjalistami zaangażowanymi w rozwój wiedzy z zakresu rachunkowości zarządczej. Na poziomie teorii rachunkowości powstają nowe koncepcje i modele pomiaru, wprowadzane są nowe kategorie pomiaru, systematyzowane są pojęcia wykorzystywane w opisach metod. Na poziomie kanonu wiedzy abstrakcyjne kategorie i modele przekształcane są w uniwersalne procedury obliczeniowe, które mogą być wykorzystywane przez podmioty gospodarcze w określonych sytuacjach zarządczych. W metodach wskazywane są także zestawy danych, dla których te procedury są przewidziane (np. dane planowane, rzeczywiste lub docelowe) oraz układy zindywidualizowanych obiektów, do których mogą być odnoszone obliczenia. Na poziomie praktyki rachunkowości zarządczej następuje odpowiedni dobór metod z zakresu kanonu wiedzy, przystosowanie ich do specyficznych potrzeb danego podmiotu, a następnie wykorzystanie jako integralnego elementu systemu informacyjnego wspierającego zarządzających. Poszczególne organizacje mogą się również pokusić o opracowanie

oryginalnych rozwiązań, niedostępnych jeszcze w kanonie wiedzy. Pozornie opisany układ rozwoju wiedzy z rachunkowości zarządczej od najwyższego poziomu (ogólnej teorii) do najniższego (szczegółowego zastosowania) jest najbardziej oczywisty. Odnosząc się krytycznie do współczesnego znaczenia teorii, należy raczej przyjąć, że rozszerzanie zakresu wiedzy z rachunkowości zarządczej następuje równolegle na wszystkich poziomach i powinno być wzajemnie ze sobą powiązane.

Dla badaczy akademickich niewątpliwie najbardziej interesującym obszarem działalności naukowej jest poziom teorii rachunkowości zarządczej. Efektem prac badawczych może być: wprowadzenie na grunt rachunkowości zarządczej nowych bytów pojęciowych, wymyślenie nowych kategorii pomiaru umożliwiających zobrazowanie w sposób odmienny od dotychczasowego powiązań występujących w praktyce gospodarczej, proponowanie modeli łączących te nowe kategorie ekonomiczne z dotychczas stosowanymi. W ostatnich latach zwraca się również uwagę na potrzebę większego zaangażowania kadry akademickiej w rozwój kanonu wiedzy [Kaplan i Johnson 1997]. Podejmowane projekty badawcze mogą być skierowane na opracowanie nowych uniwersalnych metod rachunkowości zarządczej. Inspiracją w tworzeniu ich zasad mogą być zarówno modele teoretyczne, jak i obserwacje działalności podmiotów odnoszących sukcesy rynkowe. Ten ostatni poziom praktyki rachunkowości – chociaż oddzielony coraz trudniejszymi do przekroczenia „murami” akademii – jest również atrakcyjnym polem badawczym. Na tym poziomie badania naukowe z zakresu rachunkowości zarządczej są skoncentrowane na zastosowaniach praktycznych – interesujących rozwiązaniach, które potencjalnie mogą się stać inspiracją do opracowania i propagowania uniwersalnych metod, wskazania warunków, w których są one przydatne, lub wypracowania nowych elementów teoretycznych.

3. Teorie o rachunkowości zarządczej

Jak pokazano w pierwszym punkcie pracy, obok teorii rachunkowości zarządczej zorientowanej na pomiar ekonomiczny istotną rolę we współczesnych badaniach naukowych nad fenomenem rachunkowości odgrywają teorie o rachunkowości zarządczej, których rozwój jest nieodmiennie powiązany z postrzeganiem rachunkowości jako nauki społecznej oraz z założeniem, że rachunkowość zarządcza jest elementem działalności człowieka, a zatem jej zrozumienie bez uwzględniania kontekstu społecznego nie jest

możliwe. Teorie o rachunkowości zarządczej są zorientowane na wyjaśnianie zjawisk związanych z tworzeniem i ewolucją systemów rachunkowości zarządczej, stosowanymi metodami oraz mechanizmami pozyskiwania i tworzenia informacji, oceną ich użyteczności lub skalą zastosowań. Stosowane przez badaczy pytania dotyczą różnorodnych zagadnień, koncentrując się nie tylko na ekonomicznych problemach efektywności systemów rachunkowości zarządczej, ale także na społecznym kontekście funkcjonowania rachunkowości, z uwzględnieniem ograniczonej racjonalności decydentów, wielości relacji społecznych lub z poszukiwaniem społecznej akceptacji przez zarządzających.

W badaniach naukowych prowadzonych w obszarze rachunkowości zarządczej stosowane są różne paradygmaty badawcze, a zatem także różne założenia dotyczące obiektywizmu prowadzonych badań, determinizmu czy celów, jakim służą badania naukowe. Wielość orientacji badawczych pociąga za sobą mnogość teorii o rachunkowości zarządczej, bazujących zarówno na założeniach o racjonalności procesów i mechanizmów rachunkowości zarządczej (np. teoria agencyjna, teoria kosztów transakcyjnych), na kluczowej roli społeczeństwa i jego instytucji (teorie instytucjonalne i neoinstytucjonalne) lub na konieczności prowadzenia badań zaangażowanych (teorie krytyczne). W dalszej części artykułu – w sposób bardzo syntetyczny – zostaną zaprezentowane wybrane teorie o rachunkowości zarządczej, ilustrujące ich różnorodność poznawczą i aplikacyjną.

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych jest szeroko znaną i stosowaną teorią badań organizacyjnych, m.in. nad skutecznym przywództwem, efektywną motywacją zespołów pracowniczych lub kształtowaniem struktur organizacyjnych. W rachunkowości zarządczej teoria uwarunkowań sytuacyjnych służy przede wszystkim jako podstawa badań nad wpływem czynników otoczenia zewnętrznego oraz wewnętrznych uwarunkowań organizacyjnych na rozwiązania stosowane w ramach systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach [Otley 1999; Langfield-Smith 1997]. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych stanowi przeciwieństwo orientacji uniwersalistycznej, zakładającej m.in. możliwość odkrycia w wyniku prowadzonych badań zbioru najlepszych praktyk lub opracowania zbioru najlepszych metod zapewniających efektywność działalności przedsiębiorstwa w każdych warunkach. Przeciwnie, założenie teorii sytuacyjnej mówi o konieczności dostosowania systemów rachunkowości zarządczej do sytuacji analizowanego podmiotu. Uwarunkowania sytuacyjne mają charakter zarówno zbioru czynników zewnętrznych, czyli uwarunkowań wynikających z otoczenia danego sektora, np. natężenia sił konkurencyjnych lub dynamiki

jego rozwoju, jak i uwarunkowań wewnętrznych związanych m.in. ze skalą prowadzonej działalności, strukturą organizacyjną, zróżnicowaniem oferty produktowej, poziomem zaawansowania stosowanej technologii itp. Dopasowanie struktur i procesów rachunkowości zarządczej zarówno do siebie, jak i do wymienionych uwarunkowań przesądza o efektywności stosowanych systemów. Badania naukowe oparte na teorii sytuacyjnej podejmują problematykę dotyczącą wskazania kluczowych czynników warunkujących dobór systemów rachunkowości zarządczej oraz ich poszczególnych składowych (takich jak systemy pomiaru osiągnięć lub stosowane rachunki kosztów), analizę charakteru i natężenia oddziaływania badanych uwarunkowań na ewolucję tych systemów lub uwarunkowania braku ich efektywności.

Teoria interesariuszy [Freeman 1984] wprowadziła do badań nad rachunkowością zarządczą problematykę mnogości interesariuszy organizacji oraz różnorodności ich oczekiwań, zwracając uwagę na konieczność określania granic kompromisów w zaspokajaniu przeciwstawnych potrzeb różnych grup. Zgodnie z teorią interesariuszy, jednostronna orientacja działań przedsiębiorstwa na spełnianie finansowych oczekiwań właścicieli (akcjonariuszy) jest niewystarczająca. Wartość dla właściciela jest tworzona przez organizację pod warunkiem zaspokajania potrzeb klientów, dostrzegania i spełniania w określonym stopniu oczekiwań pracowników, dostawców, dystrybutorów, partnerów biznesowych, a także lokalnych społeczności czy agend rządowych. Zgodnie z teorią interesariuszy, cele przedsiębiorstwa powinny zawierać przesłanki bazujące na konieczności równoważenia oczekiwań wspomnianych interesariuszy. W rezultacie, w systemach zarządzania przedsiębiorstwem problem równoważenia celów staje się czynnikiem orientującym zasady konstrukcji systemów gromadzenia i dostarczania informacji zarządczej. W obszarze rachunkowości zarządczej badania prowadzone na bazie teorii interesariuszy skupiają się głównie na analizie korzyści dostarczanych różnym interesariuszom (badania nad wartością dla interesariuszy) oraz korzyści osiągniętych przez przedsiębiorstwo w wyniku współpracy z określonym interesariuszem (badania nad wartością interesariuszy). W ramach pierwszego nurtu badawczego w ostatnich latach szczególnie istotne stają się badania nad wartością dla klienta, a także badania dotyczące współpracy z dostawcami i innymi partnerami (interesariuszami) w ramach łańcuchów i sieci wartości. Problematyka interesariuszy staje się istotnym elementem badań w zakresie systemów pomiaru osiągnięć oraz konstrukcji odpowiednich miar dotyczących współpracy z interesariuszami.

Teorie instytucjonalne od wieku odgrywają istotną rolę we współczesnej ekonomii i socjologii, inspirując badaczy innych dyscyplin i subdyscyplin, w tym rachunkowości zarządczej. W bardzo syntetycznym ujęciu można stwierdzić, że badacze nurtu instytucjonalnego (m.in. Veblen, Mitchell, Commons i ich następcy [Landreth i Colander 2005, s. 352–375]) popularyzują przekonanie, że wzajemne oddziaływanie czynników ekonomicznych, społecznych i kulturowych różnych instytucji i podmiotów gospodarczych powoduje, że aby właściwie rozumieć i interpretować życie gospodarcze, nie można się koncentrować w badaniach wyłącznie na czynnikach ekonomicznych. Instytucjonaliści podkreślają znaczenie instytucji: formalnych i nieformalnych, które są rozumiane jako reguły gry społecznej, czyli formy ograniczeń, które stworzyli ludzie, aby kształtować wzajemnie swoje zachowania [North 1990, s. 3]. Ponadwiekowa tradycja teorii instytucjonalnych powoduje, że obecnie do tego nurtu zalicza się różne teorie, a w literaturze proponuje się różnorodne ich klasyfikacje. Z punktu widzenia celów tej pracy można przyjąć, że dla rozwoju współczesnej rachunkowości zarządczej szczególne znaczenie miały takie teorie, jak: teoria kosztów transakcyjnych [Coase 1937; Williamson 1998], teoria agencyjna [Jensen i Meckling 1976], instytucjonalizm socjologiczny [Meyer i Rowan 1977; DiMaggio i Powell 1983] oraz powiązana z nim teoria legitymizacji [Suchman 1995].

Założenia teorii kosztów transakcyjnych [Coase 1937; Williamson 1998] w ogromnym skrócie są następujące: przedsiębiorstwo stanowi podmiot zawierający transakcje, które generują koszty określane jako koszty transakcyjne, wysokość tych kosztów wpływa na liczbę zawieranych kontraktów, co więcej, zależnie od ich poziomu podejmowana jest decyzja, czy zawierać kontrakt (transakcję) z podmiotem zewnętrznym, czy realizować go we własnym zakresie. Malejące koszty transakcyjne powodują, że przedsiębiorstwo przenosi działania na rynek i wykorzystuje mechanizm cenowy (transakcje rynkowe), rosnące koszty transakcyjne sprawiają, że dążąc do zmniejszenia liczby transakcji i kosztów transakcyjnych, włącza się działania do wewnętrznej hierarchii i koordynacji (transakcje hierarchiczne). Kluczowe założenia behawioralne teorii kosztów transakcyjnych dotyczą ograniczonej racjonalności oraz oportunistu (ludzie nie wypełniają obietnic składanych w kontrakcie, jeśli nie jest to dla nich korzystne). Te założenia, według D.F. Williamsona, powodują, że wysokość kosztów transakcyjnych zależy od takich czynników, jak częstotliwość zawieranych transakcji, niepewność oraz specyfika zasobów powodująca wzajemne uzależnienie stron kontraktu.

Badania w obszarze rachunkowości zarządczej od lat wykorzystywały teorie kosztów transakcyjnych do wyjaśniania różnego rodzaju zjawisk

związanych z analizą kosztów przygotowania i udostępniania informacji. W ostatnich latach, ze względu na rozwój outsourcingu i offshoringu, teoria kosztów transakcyjnych znajduje liczne zastosowania w bardzo aktualnych badaniach dotyczących zrozumienia fenomenu outsourcingu usług księgowych – oportunistu, niepewności oraz asymetrii informacji w takich relacjach międzyorganizacyjnych oraz ich wpływu na zakres i efektywność takich relacji.

Teoria agencyjna zakłada, że pomiędzy mocodawcą, inaczej pryncypałem, a jego pełnomocnikiem, inaczej agentem, istnieją relacje stanowiące rodzaj kontraktu, w którym pryncypał posługuje się usługami agenta, delegując określone uprawnienia [Jensen i Meckling 1976]. W badaniach opartych na teorii agencyjnej bada się relacje pomiędzy właścicielem a menedżerem, a także pomiędzy menedżerami a pracownikami, między państwem a zarządami firm państwowych lub jednostek samorządowych itp. Teoria poszukuje odpowiedzi na pytania, dlaczego agenci nie wykonują zaleconych przez pryncypała zadań oraz w jaki sposób można kształtować ten rodzaj relacji, wskazuje na rozbieżność interesów, niepewność związaną z kontraktem, asymetrię informacji oraz występowanie kosztów agencyjnych (np. motywowania i kontroli agenta).

W badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej opartych na teorii agencyjnej poszukuje się odpowiedzi na pytania dotyczące konstrukcji systemów pomiaru osiągnięć obejmujących przesłanki dla odpowiedniego kształtowania systemów motywacyjnych dla kadry zarządzającej oraz analizuje się mechanizmy kontroli lub delegowania uprawnień.

Rozwój instytucjonalizmu socjologicznego przypada na lata 70. i 80. ubiegłego wieku, a za fundamentalne prace, które zapoczątkowały tę orientację badawczą, uznaje się prace J.W. Meyera i B. Rowana [1977] – analizując relacje pomiędzy organizacją i jej środowiskiem instytucjonalnym, autorzy dowodzili, że w poszukiwaniu takich relacji, które umożliwiają przetrwanie, organizacja kształtuje swoje struktury, uwzględniając nie tyle wymogi wewnętrzne, ile zewnętrzne mity, idee, wartości i symbole, w efekcie upodabniając się do zewnętrznego otoczenia instytucjonalnego. Tę koncepcję rozwinęli kolejno J.P. DiMaggio i W.W. Powell [1983], wprowadzając pojęcie izomorfizmu instytucjonalnego. Analizując problematykę przyczyn homogeniczności współczesnych organizacji, irracjonalności i często braku innowacji, DiMaggio i Powell wskazali na główne przyczyny izomorfizmu instytucjonalnego. Izomorfizm koercyjny (inaczej: przymusowy) stanowi odpowiedź na formalne oraz nieformalne presje ze strony innych instytucji – zwłaszcza takich, od których zależy sukces organizacji, w tym państwa i jego

regulatorów – oraz ze strony oczekiwań społeczeństwa, w którym organizacja funkcjonuje. Izomorfizm mimetyczny jest związany z występowaniem niepewności, radzeniem sobie z niepewnością poprzez upodabnianie się do innych organizacji, zwłaszcza gdy postrzegane są jako odnoszące sukcesy. Izomorfizm normatywny jest z kolei rezultatem nacisków związanych z profesjonalizacją, w tym z wpływem kształcenia uniwersyteckiego oraz z współpracą lub presją stowarzyszeń zawodowych. Badania prowadzone w nurcie instytucjonalizmu socjologicznego dotyczą wspomnianych powyżej problemów homogeniczności rozwiązań w zakresie systemów rachunkowości zarządczej oraz istnienia i oddziaływania sił izomorficznych.

Teorią należącą do instytucjonalizmu socjologicznego jest również teoria legitymizacji, u której podstaw leży przekonanie, że przedsiębiorstwo wpływa na społeczeństwo, w którym funkcjonuje, ale ponieważ podlega również wpływom społecznym, jego funkcjonowanie przypomina rodzaj społecznego kontraktu zorientowanego na uzyskanie i utrzymanie społecznej akceptacji. Pojęcie legitymizacji oznacza właśnie taką społeczną akceptację dla działań podejmowanych przez instytucję, z legitymizacji wynika przekonanie, że działania organizacji lub ich wyniki są słuszne społecznie, legitymizacja stanowi o określonym pozytywnym obrazie organizacji oraz społecznym zaufaniu do jej działań. Istotą legitymizacji jest zapewnienie zgodności pomiędzy normami i wartościami związanymi z działaniami organizacji a normami i wartościami akceptowanymi w społeczności, w której egzystuje, dlatego też organizacje często dostosowują swoje działania oraz je upodabniają do innych podmiotów, które uzyskały legitymizację [Suchman 1995]. Przegląd badań prowadzonych na bazie teorii legitymizacji oraz propozycje badawcze dotyczące obszaru rachunkowości zarządczej zostały przedstawione bardziej szczegółowo we wcześniej pracy autorek [Łada i Kozarkiewicz 2013].

Podsumowując rozważania na temat teorii o rachunkowości zarządczej, należy wskazać, że ich aplikacja przez badacza jest efektem jego przekonań co do perspektywy badawczej, a nie wyboru tematyki badań, a ten sam przedmiot badań może stanowić inspirację dla badaczy poszukujących różnych ekonomicznych i społecznych kontekstów badawczych. Na przykład pomiar osiągnięć w organizacji jest tematem badawczym zwolenników teorii agencyjnej zainteresowanych motywowaniem zarządzających, teorii sytuacyjnych wskazujących na uwarunkowania jego konstrukcji, teorii legitymizacji lub instytucjonalizmu socjologicznego poszukujących źródeł upodabniania się systemów pomiaru. Wielość problemów i tematów badawczych oraz różnorodność teorii o rachunkowości zarządczej powodują, że

ten obszar nauki nadal stanowi interesujące wyzwanie dla badaczy na całym świecie, pracujących w różnych kontekstach ekonomicznych i społecznych, nadających swoim badaniom różne orientacje badawcze, inspirujących innych zarówno do wdrażania znanych teorii, jak i do ich rozwijania oraz tworzenia.

Podsumowanie

Każdy z badaczy akademickich zainteresowanych obszarem rachunkowości zarządczej ma prawo do autonomii w wyborze własnej orientacji badawczej, kształtowanej przez indywidualne przekonania i posiadaną wiedzę. Różnorodność orientacji badawczych oraz możliwość przyjmowania określonych założeń zarówno co do natury świata, jak i celów badań naukowych jest bez wątpienia przywilejem akademickim, a z drugiej strony niesie dla każdego badacza wyzwanie w postaci konieczności dokonywania wyborów co do nurtu, w ramach którego zamierza prowadzić własną działalność badawczą. Obserwowana ewolucja w podejściu do prowadzenia badań nad rachunkowością zarządczą, zwiększając skalę możliwych wyborów, niesie większą presję co do określenia własnego miejsca, gdyż rozległość tematyczna i odmiennność metodologiczna wymaga koncentracji na określonym wymiarze badań oraz pewnej specjalizacji co do stosowanych metod badawczych.

Rachunkowość zarządcza jako obszar badań pozwala badaczom na orientację na liczby lub na ludzi. Wybór ten sprawia, że badacz sam decyduje, czy efektem jego pracy będą wynalazki polegające na nowych koncepcjach, metodach lub zastosowaniach, czy też odkrycia tłumaczące istniejące mechanizmy tworzenia i zastosowania metod rachunkowości. Lepszy pomiar daje podstawy do zwiększonej efektywności i w konsekwencji poprawy warunków społecznych i ekonomicznych. Lepsze zrozumienie działań człowieka, jego oczekiwań, błędów lub oportunistów wpływa z kolei na doskonalenie idei pomiaru ekonomicznego. Rozwój rachunkowości zarządczej wymaga zatem badań naukowych prowadzonych w obu wymiarach, opartych na zrozumieniu i akceptacji wyborów dokonywanych przez innych badaczy.

Bibliografia

- Brzezin, W., 1998, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Burzym, E., 2008, *Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 45 (101), s. 23–70.
- Coase, R.H., 1937, *The Nature of the Firm*, *Economica*, New Series, vol. 4, no. 16, s. 386–405.
- DiMaggio, J.P., Powell, W.W., 1983, *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*, *American Sociology Review*, vol. 48, s. 147–160.
- Dobija, M., 2005, *Teoria rachunkowości w zarysie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Freeman, R.E., 1984, *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston, MA.
- Gos, W., 2008, *Wybrane uwagi na temat istoty rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 44 (100), s. 69–78.
- Jensen, M.C., Meckling, W.H., 1976, *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*, *Journal of Financial Economics*, vol. 3, no. 4, s. 305–360.
- Kaplan, R., Johnson, T., 1997, *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, HBS Press, Boston.
- Karmańska, A., 2013, *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 71 (127), s. 125–146.
- Kozarkiewicz, A., Łada, M., 2011, *Teoria rachunkowości zarządczej – pięć kluczowych mitów*, w: *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, t. 2, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk, s.167–175.
- Landreth, H., Colander, D.C., 2005, *Historia myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Langfield-Smith, K., 1997, *Management Control Systems and Strategy: A Critical Review*, *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, no. 2, s. 207–232.
- Łada, M., 2011, *Pomiar ekonomiczny zorientowany na relacje z klientami we współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Łada, M., Kozarkiewicz, A., 2013, *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 71 (127), s.161–175.
- Malmi, T., Grunlung, M., 2009, *In Search of Management Accounting Theory*, *European Accounting Review*, vol. 18, no. 3, s. 597–620.
- Meyer, J.W., Rowan, B., 1977, *Institutional Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*, *American Journal of Sociology*, vol. 83, no. s. 340–63.

- Nadolna, B., 2012, *Paradygmaty badawcze nauk społecznych a triangulacja metod badawczych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 66 (122), s.153–164.
- North, D., 1990, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Nowak, W.A., 2010, *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Otley, D., 1999, *Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research*, Management Accounting Research, vol. 10, iss. 4, s. 363–382.
- Suchman, M.C, 1995, *Managing Legitimacy: Strategy and Institutional Approaches*, Academy of Management Review, vol. 20, no. 3, s. 571–610.
- Williamson, O.E., 1998, *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu: firmy, rynki, relacje kontraktowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.