

Monika Łada

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem
mlada@zarz.agh.edu.pl

ROZWARSTWIEŃ W SYSTEMIE RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ – STUDIUM PRZYPADKU

Streszczenie: Artykuł jest poświęcony problematyce rozwarstwienia w systemie rachunkowości zarządczej. Prezentowane wyniki badań wskazują, że wewnętrzne metody rachunkowości mogą być wykorzystywane nie tylko po to, by zyskać legitymizację instytucjonalną, ale są również wprowadzane i regularnie stosowane dla celów legitymizacji strategicznej. Studium przypadku przeprowadzone na jednej z polskich wyższych uczelni ujawniło symptomy rozwarstwienia w systemie rachunkowości zarządczej – jedna z metod kalkulacji kosztów kształcenia była stosowana wyłącznie jako fasada legitymizacyjna i nie miała wpływu na decyzje i działania podejmowane na uczelni, w tym na pozostałe elementy systemu rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: legitymizacja, rachunkowość zarządcza, rozwarstwienie.

Klasyfikacja JEL: M41.

DECOUPLING IN MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS – CASE STUDY

Abstract: The paper is focused on the phenomenon of symbolic decoupling in management accounting systems. The presented research indicates that internal accounting tools are not only applied in order to gain institutional legitimacy, but can be introduced and regularly used also for the purpose of strategic legitimacy. The case study conducted in a Polish university has revealed the symptoms of decoupling in management accounting systems; one of the cost calculation methods has been used

only as a legitimacy façade and has not had an impact on the decisions and activities in the university, as well as the other elements of the management accounting system.

Keywords: legitimacy, management accounting, decoupling.

Wstęp

W polskiej literaturze przedmiotu [Kamela-Sowińska 2015, Łada i Kozarkiewicz 2014] obserwuje się obecnie coraz większe zainteresowanie społecznymi aspektami rachunkowości. Do identyfikacji, opisu i wyjaśnienia zjawisk zachodzących w tym obszarze wykorzystywane są między innymi konstrukcje teoretyczne zaliczane do grupy tzw. teorii instytucjonalnych. Jednym z kluczowych pojęć dla tego podejścia jest legitymizacja, rozumiana jako abstrakcyjna i ogólna cecha odzwierciedlająca zgodność działania jednostki czy organizacji z szeroko pojętymi oczekiwaniami społecznymi. Aktualny stan wiedzy [Kozarkiewicz i Łada 2013] wskazuje, że legitymizacja jest kluczową cechą warunkującą istnienie organizacji, możliwość utrzymania relacji z różnymi interesariuszami, a w efekcie przetrwanie i odniesienie sukcesu gospodarczego. Pozyskanie i utrzymanie legitymizacji jest współcześnie postrzegane zarówno jako dążenie wpływające na system rachunkowości organizacji, jak i jeden z ważnych efektów jej wykorzystania. Znaczącą rolę w naciskach społecznych determinujących między innymi rachunkowość odgrywają tzw. zrationalizowane mity. Ich powszechna i często nieuświadomiona akceptacja przez społeczeństwo wywołuje presję na podmioty, by im sprostały. W sytuacji gdy naciski te pozostają w sprzeczności z wewnętrznymi dążeniami jednostki do osiągnięcia efektywności, dochodzi do tzw. rozwarstwienia.

Celem artykułu jest przedstawienie zjawiska rozwarstwienia w systemach rachunkowości zarządczej i jego powiązania z dążeniami organizacji do utrzymania legitymizacji. W pierwszych dwóch punktach – na podstawie przeglądu literatury przedmiotu – omówiono znaczenie wpływu legitymizacji na praktykę rachunkowości oraz scharakteryzowano pojęcie rozwarstwienia. Ostatni punkt zawiera wyniki studium przypadku polskiej wyższej uczelni. Zaprezentowane badania były skierowane na weryfikację tego, czy metody rachunkowości wykorzystywane na wewnętrzne potrzeby zarządzania mogą być narzędziem pozyskania legitymizacji przez organizację. Ich przedmiotem było przeanalizowanie wpływu wybranego zrationalizowanego mitu na rozwarstwienie w systemie rachunkowości zarządczej uczelni.

1. Legitymizacja jako społeczny efekt i uwarunkowanie systemu rachunkowości

Legitymizacja jest jednym z pojęć stosowanych w nurcie badań ekonomicznych wywodzących się z teorii instytucjonalnej [Kozarkiewicz 2014]. Ich podstawową charakterystyką jest orientacja na społeczne aspekty funkcjonowania organizacji gospodarczych uwzględniająca oddziaływania tzw. instytucji, rozumianych jako zespoły i nawyki myślenia. Instytucje kształtują wymagania, jakie społeczeństwo świadomie lub nieświadomie stawia jednostkom (osobom i podmiotom), i mają wpływ na konstrukcję obrazu tego, co jest społecznie „właściwe”. Wzorzec ten zarówno wyłania się w drodze racjonalnych, generalizujących obserwacji, jak i jest mocno osadzony emocjonalnie w wyznawanych wartościach, normach, religii i ideologiach. Znaczący wpływ na uogólnioną percepcję tego, co słuszne, mają opinie autorytetów – osób lub organizacji cieszących się dużym zaufaniem społecznym.

Jednym z konstruktów stosowanych do opisu mechanizmów dostosowania do społecznych wzorców działania jest tzw. racjonalizowany mit [Schriewer 2014]. W pewnym uproszczeniu można go określić jako ogólnie podzielane społecznie przekonanie oparte na generalnej logice uzasadniającej właściwość określonego postępowania. Określenie mit zwraca uwagę na to, że przekonanie takie nie jest weryfikowane na poziomie jednostki, ale jest przyjmowane z założenia, niezależnie od jego prawdziwości czy przydatności. Racjonalizacja natomiast oznacza, że przekonanie to jest przenoszone na poziom jednostki i przez nią akceptowane na podstawie homogenizujących uzasadnień oferowanych przez innych istotnych społecznie aktorów. W zbliżonych warunkach otoczenia, gdy organizacje i jednostki działają pod wpływem podobnych oczekiwań społecznych i poddają się tym samym zracjonalizowanym mitom, dochodzi do zjawiska izomorfizmu [Boxenbaum i Jonsson 2005], tj. jednostki upodobniają się, poddając się mimowolnie lub celowo tym samym wpływom. Powoduje to zmniejszenie heterogeniczności działalności jednostek, często wbrew ich specyfice i odmiennym uwarunkowaniom efektywności. To dostosowanie społeczne ma ścisły związek z pozyskaniem i utrzymaniem legitymizacji.

Legitymizacja jest nadawaną społecznie abstrakcyjną cechą [Kozarkiewicz i Łada 2013], która odzwierciedla ogólną akceptację udzielaną na podstawie zbieżności obserwowanej rzeczywistości z przyjmowanym wzorcem. W badaniach z zakresu nauk ekonomicznych legitymizacja jest najczęściej analizowana w odniesieniu do jednostek, głównie podmiotów gospodarczych

(legitymizacja organizacyjna). Zgodnie z definicją sformułowaną przez Suchmana [1995, s. 574], legitymizacja to „uogólniona percepcja lub założenie, że działania jednostki są pożądane, odpowiednie lub właściwe dla skonstruowanego społecznie systemu norm, wartości, pojęć i przekonań”. Legitymizacja jest cechą, która jest niezbędna organizacjom do prawidłowego funkcjonowania. Chociaż jest nadawana ogólnie przez społeczeństwo, ma znaczący wpływ na relacje nawiązywane z wszystkimi interesariuszami. Brak legitymizacji skutkuje bowiem wykluczeniem społecznym, które naraża podmiot na ataki i próby likwidacji, jak również stwarza dodatkowe ryzyko przeniesienia tych działań na współpracujące jednostki. W świetle dotychczasowego stanu wiedzy [Oliver 1991] legitymizacja jest społecznym aspektem działalności podmiotów gospodarczych kluczowym dla ich przetrwania i odniesienia sukcesu gospodarczego.

Dążenie do pozyskania i utrzymania legitymizacji organizacji jest związane z koniecznością ciągłego „zgrywania” percepcji jej działalności i stawianych oczekiwań społecznych. Z tego punktu widzenia wyróżnia się: legitymizację instytucjonalną i strategiczną [Suchman 1995]. Legitymizacja instytucjonalna jest pozyskiwana w efekcie faktycznego dostosowania działalności podmiotu do wymagań społecznych. W szczególności dotyczy to systemów rachunkowości, opracowanych i stosowanych w praktyce zgodnie z tym, co jest w danym momencie uznawane za obowiązujący wzorzec, a niekoniecznie z tym, co jest najlepsze dla efektywności podmiotu. Badania empiryczne potwierdzają znaczący wpływ czynników instytucjonalnych na zastosowania rachunkowości, jak również wskazują na, niekiedy zaskakujące, skutki ich oddziaływania. Drugi rodzaj, określany jako legitymizacja strategiczna, przejawia się podejmowaniem przez podmioty aktywnych prób oddziaływania na percepcję społeczną. Te świadome działania – określane też jako zarządzanie legitymizacją [Durocher i Fortin 2010] lub reputacją [Ogden i Clark 2005] – sprowadzają się do celowego manipulowania odbiorem obrazu organizacji.

Jednym z podstawowych narzędzi kształtowania percepcji społecznej działalności organizacji jest udostępniana przez nią informacja [Cornelissen i in. 2015]. Rachunkowość jako podstawowy system informacji ekonomicznej jest zatem traktowana jako ważny instrument pozwalający na poprawienie wizerunku organizacji i zachowanie legitymizacji. Rachunkowość w praktyce organizacji gospodarczych jest postrzegana zarówno jako zespół rozwiązań informacyjno-organizacyjnych kształtowany pod wpływem dążeń organizacji do zyskania legitymizacji (uwarunkowanie), jak i narzędzie wykorzystywane do jej kreowania (efekt).

2. Zjawisko rozwarstwienia symbolicznego

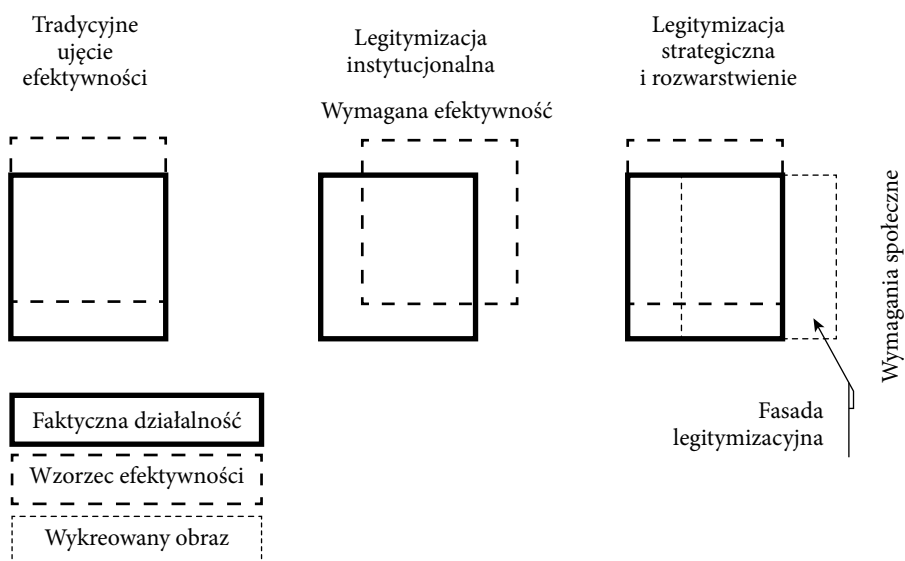
Procesy legitymizacyjne mają charakter dynamiczny. Wpływ na zmiany wzorców tego, co właściwe, mają ogólne trendy społeczno-ekonomiczne oraz znaczące wydarzenia i dyskusje kształtujące opinię publiczną. Dla konkretnej organizacji gospodarczej najważniejszym sposobem kształtowania legitymizacji jest dostosowywanie prowadzonej działalności i oddziaływanie na jej odbiór społeczny. W sytuacji gdy działania organizacji zaczynają odbiegać od aktualnego wzorca wymagań społecznych, pojawia się tzw. luka legitymizacyjna [Archel i in. 2009]. Sygnalizuje ona zagrożenie dla legitymizacji i poprzez narastającą presję społeczną stymuluje zmiany w organizacji. W ten sposób, poprzez ciągłe dążenie do niwelowania luki legitymizacyjnej, podmioty gospodarcze dostosowują się do oczekiwań społecznych.

Luka legitymizacyjna może być niwelowana między innymi poprzez wykorzystanie określonych rozwiązań w zakresie rachunkowości. Badania empiryczne prowadzone na gruncie teorii legitymizacji [Kozarkiewicz i Łada 2013] wskazują na istotne znaczenie czynnika społecznego przy podejmowaniu decyzji o opracowaniu i wdrożeniu nowych elementów systemu rachunkowości. Uwagę badaczy [Patten 1992; Beuren i Boff 2011] przykuło szczególnie zjawisko dobrowolnego ujawniania przez spółki informacji o społecznych i ekologicznych aspektach działalności. Wykazano, że główną przyczyną zwiększenia zakresu ujawnień było dążenie do zniwelowania luki legitymizacyjnej. Dostarczane informacje służą do tworzenia „w oczach” znaczących interesariuszy obrazu działalności podmiotu, który jest zbieżny z aktualnym postrzeganiem właściwie postępującego – społecznie odpowiedzialnego – przedsiębiorstwa¹. Interesującym spostrzeżeniem, które poczyniono w trakcie tych badań, jest wykorzystanie rachunkowości między innymi do manipulowania obrazem działalności organizacji. Legitymizacja strategiczna jest uzyskiwana poprzez celowe kształtowanie obrazu działalności w sposób odbiegający od rzeczywistości, a zbliżony do oczekiwań. Zabiegi te wymagają zastosowania określonych rozwiązań informacyjnych.

Konstrukcją, która odzwierciedla to zjawisko, jest tzw. rozwarstwienie [MacLean i Behnam 2010]. Określane jest ono również jako symboliczne rozdzielenie [Mazur 2014], dla podkreślenia, że w odpowiedzi na naciski społeczne organizacje tworzą i ujawniają określone symbole, na przykład sformalizowane rozwiązania organizacyjno-informacyjne. Przyjmuje się, że

¹ Podobne wnioski formułuje się w odniesieniu do rachunkowości zarządczej [Zyznarska-Dworczak 2015].

rozwarstwienie pojawia się w sytuacji gdy oczekiwania społeczne są sprzeczne z wizją tego, co efektywne dla jednostki. W takich uwarunkowaniach legitymizacja i efektywność mogą być równocześnie utrzymane poprzez stworzenie pozorów dostosowania. Rozwarstwienie następuje dlatego, że symbole, które tworzą fasadę legitymizacyjną, są oddzielone od formalnych i nieformalnych działań ukierunkowanych na poprawę efektywności, a obraz organizacji wykreowany na potrzeby odbioru społecznego różni się od stanu faktycznego. Różni się także od wizji docelowej efektywności organizacji (rysunek).



Rysunek 1. Zjawisko rozwarstwienia

Źródło: na podstawie literatury

Fasada legitymizacyjna jest tworzona poprzez zastosowanie formalnych rozwiązań organizacyjno-informacyjnych stwarzających pozory dostosowania. Ich funkcjonowanie w organizacji nie zakłóca tym samym bieżących dążeń do poprawy efektywności. Badania empiryczne [Elsbach 1994] wykazują, że fasada legitymizacyjna jest również tworzona poprzez działania, które same w sobie nie zyskałyby legitymizacji (np. nieetyczne). Przekładając wyniki przytoczonych badań na obszar rachunkowości zarządczej, oczekiwać należy, że rozwarstwienie będzie się przejawiać celowym doborem – pod kątem oczekiwań społecznych – zarówno zakresu przetwarzanych informacji, jak i narzędzi stosowanych do ich generowania, gromadzenia i dostarczania.

Należy podkreślić, że rozwarstwienie jest zjawiskiem naturalnym, pojawiającym się, gdy organizacja nie jest w stanie sprostać oczekiwaniom społecznym lub takie dostosowanie byłoby dla niej szkodliwe. Umiejętność tworzenia fasady legitymizacyjnej może być uznane więc za ważną cechę warunkującą przetrwanie organizacji i jej sukces ekonomiczny. Praktyki te mają jednak również drugą, „ciemną” stronę. Nadmierne rozwarstwienie i długotrwały dysonans powodują „hipokryzję organizacyjną”, co sprzyja rozwojowi wielu patologii, z blokowaniem informacji ukrywającym nieetyczne praktyki włącznie. Rozbudowa fasady staje się więc paradoksalnie barierą utrudniającą organizacji faktyczne dostosowanie i przyzwoleniem ugruntowującym praktyki niepożądane społecznie. Rosnąca skala rozwarstwienia zwiększa tym samym ryzyko ujawnienia stanu faktycznego i radykalnej utraty legitymizacji [MacLean i Behnam 2010].

Представіона характеристика powoduje, że zjawisko rozwarstwienia – chociaż naturalne i powszechne – jest trudne do badania. Organizacje gospodarcze z obawy przed demaskacją i utratą legitymizacji nie są zainteresowane ujawnianiem tego typu praktyk. Nawet gdy badaczowi uda się uzyskać dostęp do podmiotu, musi się przebić przez barierę różnego rodzaju tabu, mitów i przekonań blokujących możliwość identyfikacji „pozorności” stosowanych symboli oraz zrozumienia kształtujących go mechanizmów. Z tego powodu w badaniach empirycznych zjawiska rozwarstwienia zazwyczaj są stosowane metody jakościowe, pozwalające na lepszy wgląd w faktyczny (a nie deklarowany) przebieg działalności konkretnego podmiotu, złożone motywy podejmowanych decyzji oraz naciski społeczne, którym badana organizacja musi sprostać.

3. Studium przypadku wyższej uczelni

Dotychczasowe badania empiryczne dotyczące wpływu procesów legitymizacyjnych na funkcjonowanie systemów rachunkowości zarządczej wyższych uczelni dotyczyły przede wszystkim legitymizacji instytucjonalnej – analizowano, jak oczekiwania społeczne warunkują stosowane w organizacjach metody budżetowania czy kalkulacji kosztów [Moll i Hoque 2011; Łada 2015]. Brak jest jednak polskich badań na temat legitymizacji strategicznej i tworzenia fasady legitymizacyjnej. Prezentowane badania zostały podjęte, by wypełnić tę lukę badawczą i zweryfikować, czy systemy informacyjne tworzone dla wewnętrznych potrzeb mogą być obszarem oddziaływania takich mechanizmów społecznych.

Badania przeprowadzono w jednej z polskich państwowych wyższych uczelni. Dane do studium przypadku były zbierane w formie analizy dokumentów finansowych, obserwacji uczestniczącej oraz rozmów z osobami zajmującymi się rachunkowością. Ze względu na przedmiot badań osoby, które były źródłem informacji, nie wiedziały o ich prowadzeniu. Analizą objęto procesy przygotowania informacji dla potrzeb ustalania opłat za studia oraz rozliczeń kosztów z tym związanych. Tematyka badań została zainspirowana obserwacjami prezentowanymi wcześniej w literaturze przedmiotu [Łada 2015], a dotyczącymi wpływu legitymizacji na zmianę stosowanych kategorii pomiaru. Pokazały one tendencję w szkolnictwie wyższym w Polsce do stosowania nomenklatury związanej z kosztami w odniesieniu do kategorii efektów finansowych, tj. przychodów i marż zysku. Jako potencjalną przyczynę takiego stanu rzeczy wskazano dążenie do spełnienia oczekiwań społecznych i utrzymania legitymizacji.

Jednym z ujawnionych oczekiwań społecznych – które w nawiązaniu do wcześniejszych rozważań można określić jako mit urealniony – jest to, by opłaty za studia odpowiadały kosztom kształcenia. To założenie znajduje odpowiednik w zapisach ustawy o szkolnictwie wyższym. Zgodnie z art. 99.1 tej ustawy, opłaty za studia „nie mogą przekraczać kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do uruchomienia i prowadzenia w danej uczelni, odpowiednio studiów lub studiów doktoranckich, [...] z uwzględnieniem kosztów przygotowania i wdrażania strategii rozwoju uczelni, w szczególności rozwoju kadr naukowych i infrastruktury dydaktyczno-naukowej, w tym amortyzacji i remontów”. To pozornie niewinne i ogólnie akceptowalne oczekiwanie w zmiennych warunkach otoczenia staje się dla uczelni ogromnym wyzwaniem.

Badania wykazały, że uczelnia nie jest w stanie ustalić opłat za wszystkie studia (podyplomowe, niestacjonarne, za powtarzanie przedmiotów na studiach stacjonarnych) właściwie, tj. zgodnie z powyższymi wymaganiami. Po pierwsze dlatego, że ustala je przed rozpoczęciem kształcenia i nie zna warunków cenowych realizacji programów. Po drugie większość kosztów uczelni to koszty stałe, co powoduje bardzo dużą wrażliwość jednostkowego kosztu kształcenia na zmianę skali działalności, czyli *de facto* wyniki rekrutacji. Koszty kształcenia na tych samych kierunkach różnią się więc zasadniczo w zależności od liczby studentów i stopnia zindywidualizowania (masowości) ich edukacji. Po trzecie uczelnia podlega innym naciskom społecznym, by szkolnictwo wyższe było powszechnie dostępne, a opłaty za studia niewygórowane. Po czwarte kandydaci analizują opłaty za studia, uzależniając od tego decyzję o podjęciu nauki. Opłaty są więc ważnym atrybutem wartości studiów dla

kandydata i decydują o wypełnieniu limitów rekrutacyjnych. Podsumowując, stwierdzamy, że uczelnia jest zmuszona ustalać opłaty za studia w powiązaniu w sytuacją rynkową (cenami uczelni konkurencyjnych i zasobnością potencjalnych kandydatów), a prognozy kosztowe mają znaczenie wtórne. A zatem oczekiwania społeczne, by opłaty za studia były ustalane na poziomie kosztów, są niezgodne z racjonalnymi dążeniami uczelni do utrzymania efektywności.

Wniosek o rozbieżności warstwy oczekiwań społecznych i efektywności badanej uczelni był punktem wyjścia do poszukiwania narzędzi kalkulacji (rachunkowości zarządczej), które pełnią funkcję fasady legitymizacyjnej. Część ze zidentyfikowanych sprawozdań kosztowych odgrywała podwójną rolę jednoczesnej legitymizacji i informacji dla zarządzających lub podstawy rozliczeń księgowych. W badanych materiałach pojawiło się jednak jedno rozwiązanie, które nie było wykorzystywane przez władze uczelni i jednostek oraz nie było niezbędne do prawidłowej ewidencji kosztów. Była to formatka programu Excel zawierająca kalkulację kosztów kształcenia.

Formatka ta miała rozbudowaną i złożoną formę wymagającą wprowadzenia wielu danych dotyczących różnych pozycji kosztów jednostki prowadzącej kształcenie. Można było w niej przeliczać zarówno dane planowane, jak i rzeczywiste. Wprowadzone dane kosztowe za pomocą algorytmu matematycznego były powiązane z kwotami opłat za kształcenie. Paradoks wykorzystania tej kalkulacji polegał jednak na tym, że opłaty za kształcenie ustalano wcześniej. Niezależnie zatem od wprowadzonych danych, wynik kalkulacji był z góry określony. Do uzyskania zbieżności danych na wejściu i wyjściu służył wprowadzony do obliczeń współczynnik korygujący. Odpowiednie dobranie wartości współczynnika zapewniało wynik kalkulacji zgodny z oczekiwaniami. W ten sposób dostarczano kalkulację potwierdzającą, że opłaty za studia są zgodne z planowanymi lub rzeczywistymi kosztami kształcenia.

W trakcie badań zwrócono uwagę na to, że kalkulacja ta nie była powiązana z żadnymi innymi wewnętrznymi instrumentami rachunkowości wspomagającymi zarządzanie. Jej byt na uczelni nie był również wsparty żadną regulacją wewnętrzną (np. uchwałą czy zarządzeniem). Na pytania zadawane przez badającego, dlaczego stosuje się to rozwiązanie, padały bardzo zbliżone odpowiedzi. Do podawanych argumentów potwierdzających sens zastosowania analizowanej formatki należały stwierdzenia: musimy to stosować, bo takie są wymagania zewnętrzne i centrali; inne uczelnie też stosują takie metody; formatka została przygotowana przez autorytet w dziedzinie rachunkowości uczelni wyższych, więc musi być dobra; musimy mieć dokumenty potwierdzające, że dobrze ustalamy opłaty za studia. Przytoczone uzasadnienia potrzeby stosowania analizowanego narzędzia miały bardzo wyraźnie wydzźwięk

odpowiedzi na z góry zakładane oczekiwania otoczenia i robienia tego, co słuszne, niezależnie od braku bezpośredniej efektywności takich zabiegów kalkulacyjnych. Retoryka uzasadniająca właściwość wykorzystania formatki powodowała, że osoby ją stosujące nie zweryfikowały prawidłowości skomplikowanego algorytmu (a w konsekwencji wiarygodności obliczeń), uznając je z góry za prawidłowe.

Z punktu widzenia przyjętej perspektywy teoretycznej badane zjawisko określić można jako przejaw rozwarstwienia. Presja instytucjonalna – związana ze zracjonalizowanym mitem, by ustalać opłaty za studia na poziomie kosztów kształcenia – jest dla uczelni trudna, a w warunkach dynamicznych zmian wręcz niemożliwa do spełnienia. Takie uwarunkowania stworzyły warunki sprzyjające rozwarstwieniu w systemie rachunkowości zarządczej. Polegało ono na rozdzieleniu metod kalkulacji służących potrzebom zarządzania oraz takich (jak analizowana formatka), które są przygotowywane w odpowiedzi na presję społeczną. Uwagę zwraca to, że kalkulacje wykonywane w formacie nie były ujawniane, a wręcz były traktowane jako poufne. Może to świadczyć o tym, że zabiegi obliczeniowe były prowadzone na wszelki wypadek – ewentualnej kontroli czy akredytacji. Działania takie mogą zostać zakwalifikowane jako dążenie do utrzymania legitymizacji pragmatycznej opartej na dyspozycyjności – uczelnia wyraża gotowość do spełnienia oczekiwań społecznych (zracjonalizowany mit o kosztach) poprzez zastosowanie procedur obliczeniowych (formatka kalkulacji) potwierdzających potencjalną i faktyczną właściwość postępowania. Rozwarstwienie systemu rachunkowości zarządczej sprawia, że ta gotowość poddania się wpływom i manipulacji danymi będące tego konsekwencją nie zmieniają działalności jednostki, w tym funkcjonowania pozostałych elementów wewnętrznego systemu informacyjnego oraz faktycznego sposobu ustalania opłat za studia.

Zakończenie

Organizacje gospodarcze, realizując działalność, muszą sprostać wielu rozbieżnym oczekiwaniom, w tym pogodzić wewnętrzną wizję efektywności z zewnętrzną presją na spełnienie wzorców wynikających z norm, wartości i przekonań podzielanych przez społeczeństwo. Teoria legitymizacji oraz związane z nią kategorie analityczne pozwalają opisać, lepiej zrozumieć i wyjaśnić działania dostosowawcze podejmowane w tym zakresie przez organizacje gospodarcze. Zgodnie z aktualnym stanem wiedzy rachunkowości, jest jednym z tych systemów, poprzez które jednostki reagują na dynamiczną presję spo-

łączną. W systemach rachunkowości zarządczej oddziaływanie to przejawia się zamierzonym lub mimowolnym dostosowaniem wewnętrznych rozwiązań do społecznych oczekiwań, określanym jako legitymizacja instytucjonalna.

Przedstawione studium przypadku świadczy jednak o tym, że rozwiązania wewnętrzne z zakresu rachunkowości, chociaż przeznaczone przede wszystkim dla potrzeb zarządzania, mogą również wspierać legitymizację strategiczną. Jak wykazano, wprowadzenie określonych wewnętrznych metod obliczeniowych może mieć za zadanie przygotowanie się na ewentualną konieczność potwierdzania społecznej właściwości prowadzonej działalności. W razie rozbieżności między rozwiązaniami właściwymi z punktu widzenia wymagań legitymizacji strategicznej oraz efektywności organizacji w systemie rachunkowości zarządczej może dochodzić do rozwarstwienia. Pojawiają się narzędzia informacyjne, które pełnią funkcję wyłącznie fasady legitymizacyjnej, nie wpływając na faktyczne decyzje i działania podejmowane w organizacji ani na zakres pozostałych informacji przygotowywanych dla zarządzających.

Bibliografia

- Archel, P., Husillos, J., Larrinaga, C., Spence, C., 2009, *Social Disclosure, Legitimacy Theory and the Role of the State*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 22, no. 8, s. 1284–1307.
- Beuren, I.M., Boff, M.L., 2011, *Predominant Strategies of Legitimacy in Environmental and Social Disclosures*, Management Research: The Journal of the Iberoamerican Academy of Management, vol. 9, no. 1, s. 56–72.
- Boxenbaum, E., Jonsson, S., 2008, *Isomorphism, Diffusion and Decoupling*, w: Greenwood, R., Oliver, Ch., Suddaby, R., Sahlin-Andersson, K. (eds.), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*, Chapter II, London.
- Cornelissen, J.P., Durand, R., Fiss, P.C., Lammers, J.C., Vaara, E., 2015, *Putting Communication Front and Center in Institutional Theory and Analysis*, Academy of Management Review, vol. 40, no. 1, s. 10–27.
- Durocher, S., Fortin, A., 2010, *Standard-setting Institutions' User-oriented Legitimacy Management Strategies. The Canadian Case*, Qualitative Research in Accounting & Management, vol. 7, no. 4, s. 476–504.
- Elsbach, K.D., 1994, *Managing Organizational Legitimacy in the California Cattle Industry: The Construction and Effectiveness of Verbal Accounts*, Administrative Science Quarterly, vol. 39, no. 1, s. 57–88.
- Kamela-Sowińska, A., 2015, *Skutki ekonomiczne realizacji umowy społecznej jako podstawy raportów CSR*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 3, no. 1, s. 68–85.

- Kozarkiewicz, A., Łada, M. 2013, *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71, s. 161–175.
- Kozarkiewicz, A., 2014, *Rozwój zarządzania projektami w świetle teorii instytucjonalnych*, Marketing i Rynek, nr 5 (CD), s. 96–102.
- Łada, M., Kozarkiewicz, A., 2014, *Rachunkowość zarządcza – dwa wymiary prowadzenia badań naukowych*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 2, no. 5, s. 36–51.
- Łada, M., 2015, *Zasoby czy osiągnięcia organizacji – wpływ procesów legitymizacyjnych na zmianę kategorii pomiaru*, Studia Ekonomiczne, w druku.
- MacLean, T.L., Behnam, M., 2010, *The Dangers of Decoupling: The Relationship between Compliance Programs, Legitimacy Perceptions, and Institutionalized Misconduct*, Academy of Management Journal, vol. 53, no. 6, s. 1499–1520.
- Mazur, K., 2014, *Zjawisko zarządzania symbolicznego a otoczenie organizacji*, Przegląd Organizacji, nr 1, s. 6–11.
- Moll, J., Hoque, Z., 2011, *Budgeting for Legitimacy: The Case of an Australian University*, Accounting, Organizations and Society, vol. 36, s. 86–101.
- Ogden, S., Clarke, J., 2005, *Customer Disclosures, Impression Management and the Construction of Legitimacy*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 18, no. 3, s. 313–345.
- Oliver, C., 1991, *Strategic Responses to Institutional Processes*, Academy of Management Review, vol. 16, no. 1, s. 145–179.
- Patten, D.M., 1992, *Intra-industry Environmental Disclosures in Response to the Alaskan Oil Spill: A Note on Legitimacy Theory*, Accounting, Organizations and Society, vol. 17, iss. 5, s. 471–475.
- Schriewer, J., 2014, „Zracjonalizowany mit” w europejskim szkolnictwie wyższym, Nauka i Szkolnictwo Wyższe, nr 1–2 (43–44), s. 133–152.
- Suchman, M.C., 1995, *Managing Legitimacy: Strategy and Institutional Approaches*, Academy of Management Review, vol. 20, no. 3, s. 571–610.
- Zyznarska-Dworczak, B., 2015, *Zrównoważona rachunkowość zarządcza w świetle teorii legitymizacji*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 82, s. 181–189.