

**Łukasz Matuszak**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra

Rachunkowości

[l.matuszak@ue.poznan.pl](mailto:l.matuszak@ue.poznan.pl)

## **RAPORTOWANIE O SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW (CSR) ZA POMOCĄ NARZĘDZIA LEGITYMIZACJI PRZEDSIĘBIORSTW**

**Streszczenie:** Zasadniczym celem artykułu jest prezentacja teorii legitymizacji i jej zastosowań w raportowaniu o CSR (*corporate social responsibility*). Teoria legitymizacji jest na świecie szeroko stosowana w badaniach naukowych z zakresu rachunkowości jednak w Polsce nie jest jeszcze dobrze znana. W pierwszej części artykułu zaprezentowano teorię legitymizacji na tle teorii zorientowanych systemowo. Jak wskazano, teoria legitymizacji stanowi rdzeń systemowego punktu widzenia przedsiębiorstwa. W dalszej części artykułu zaprezentowano definicje, formy i rodzaje legitymizacji, a także strategie uzyskania, utrzymania i odbudowy utraconej legitymizacji. Obok omówienia teoretycznego zaprezentowano także wyniki wybranych badań dotyczących raportowania o CSR w zakresie teorii legitymizacji.

**Słowa kluczowe:** teoria legitymizacji, koncepcja CSR, raportowanie o CSR, sprawozdawczość przedsiębiorstw.

**Klasyfikacja JEL:** E20, I12, E24.

### **CSR REPORTING AS A TOOL OF CORPORATE LEGITIMACY**

**Abstract:** The principal aim of this article is to present the theory of legitimacy and its applications in CSR reporting. Legitimacy theory is used worldwide in scientific research in the field of accounting; however, is not yet well known in Poland. The first part of the article presents legitimacy theory against the background of systemically oriented theories. As indicated, legitimacy theory is the core of any systemic

viewpoint of a company. The remainder of the article presents the definitions, forms and types of legitimacy, as well as the strategies for obtaining, maintaining and rebuilding lost legitimacy. In addition to the theoretical discussion, the article presents the results of some research on CSR reporting with regard to legitimacy theory.

**Keywords:** legitimacy theory, the concept of CSR, CSR reporting, corporate reporting.

## Wstęp

Współcześnie koncepcja CSR (*corporate social responsibility*) zyskuje na znaczeniu jako koncepcja dotycząca wpływu działalności gospodarczej przedsiębiorstw na społeczeństwo i staje się coraz bardziej popularna wśród szerokiego kręgu interesariuszy przedsiębiorstwa. Poruszane zagadnienia, takie jak zanieczyszczenie środowiska, uszczuplenie zasobów naturalnych, odpady, jakość i bezpieczeństwo produktów, prawa i jakość pracy pracowników, są powodem rosnącego zainteresowania tą koncepcją [Gray, Owen i Maunders 1987].

Koncepcja CSR zmienia sposób patrzenia na cel działalności gospodarczej przedsiębiorstwa i zarządzania nim. Od przedsiębiorstwa zaczyna się oczekiwać nie tylko prostego pomnażania wartości dla inwestorów, ale pomnażania jej w społecznie odpowiedzialny sposób. Głośne skandale finansowe z udziałem spółek, takich jak Enron czy World Com, pokazały, że podkreślanie wagi informacji i wyników finansowych w raportach spółek, pomijając przy tym inne aspekty prowadzonej przez nie działalności, w konsekwencji doprowadziło do ich upadku. Z tego też powodu koncepcja CSR odwołuje się do równoważenia finansowych i niefinansowych celów przedsiębiorstwa i działania dla dobra całego społeczeństwa.

Raportowanie o CSR odnosi się do ujawnień dotyczących społecznie odpowiedzialnej działalności przedsiębiorstwa. Co prawda nie ma jeszcze zgody co do kwestii terminologicznych i teoretycznych dotyczących ram raportowania o CSR, to jednak liczba przedsiębiorstw wykorzystująca CSR jako narzędzie komunikacji z interesariuszami istotnie się zwiększyła<sup>1</sup>. W literaturze

---

<sup>1</sup> Potwierdzają to badania liczebności spółek notowanych w ramach indeksów odpowiedzialności społecznej, takich jak: Dow Jones Sustainability Index series (DJSI), Calvert Social Index (CSI) – USA; FTSE4GOOD series – Anglia; FTSE Johannesburg Stock Exchange Socially Responsible Index (JSE SRI) – RPA, Sao Paulo Stock Exchange Corporate Sustainability Index (ISE) – Brazylia, KLD Global Sustainability Index Series (GSI).

prezentuje się różne teorie mające na celu wyjaśnienie, dlaczego przedsiębiorstwa dobrowolnie ujawniają coraz więcej informacji o swojej działalności. Jedną z nich jest teoria legitymizacji.

Teoria legitymizacji jest zaliczana do teorii rachunkowości, bowiem szuka sposobów na opisanie lub wyjaśnienie zachowania przedsiębiorstwa w obszarze ujawnień informacyjnych. W tym miejscu należy zaznaczyć, że rachunkowość jest nauką społeczną stosowaną, co oznacza, że nie jest czystą abstrakcją oderwaną od rzeczywistości społecznej. Jest wytworem ludzkiej aktywności, który nie istniałby bez osób zajmujących się księgowością w praktyce – księgowych. Dlatego też oprócz badań normatywnych, wskazujących „jak być powinno”, w rachunkowości prowadzone są badania pozytywne wskazujące „jak jest” i „dlaczego tak jest”, starające się opisać takie zagadnienia, jak: ludzkie zachowanie i potrzeby w zakresie informacji generowanych przez rachunkowość, przesłanki, którymi kieruje się kierownictwo jednostki, podejmując decyzję o ujawnieniu informacji określonym grupom odbiorców. Badania te mogą być podstawą lub uzasadnieniem badań normatywnych i rozwiązań tworzonych w praktyce rachunkowości. Dlatego Deegan i Unterman [2011, s. 3] uważają, że teorie rachunkowości mogą:

- określać jak powinny zostać wycenione aktywa dla celów sporządzania sprawozdań finansowych i/lub sprawozdań CSR (teorie normatywne);
- pozwalać na przewidywania zachowań menedżerów, dla których dodatkowe świadczenia pieniężne (bonusy) zależą od osiągniętych przez jednostkę wyników finansowych, przez co będą oni skłonni do wdrażania takiej polityki rachunkowości, która pozwoli na maksymalizację wyników (teorie pozytywne);
- wskazywać, że zakres i treść informacji ujawnianych określonym grupom akcjonariuszy powinny odpowiadać ich potrzebom (teorie przydatności decyzyjnej);
- pozwalać na przewidywania, że względna siła wpływu danej grupy odbiorców informacji wywierana na przedsiębiorstwo może zadecydować o tym, czy uzyska ono od jednostki potrzebne informacje (teoria interesariuszy);
- pozwalać na przewidywania, że przedsiębiorstwo, stanowiąc element struktury społecznej, będzie dążyć do uzyskania akceptacji (legitymizacji) społecznej prowadzonych działań, a rachunkowość będzie wykorzystywana jako środek jej uzyskania, utrzymania lub odzyskania (teoria legitymizacji).

Celem artykułu jest przedstawienie teorii legitymizacji stanowiącej teoretyczne uzasadnienie badań podejmowanych w rachunkowości, a dotyczących ujawnień w sprawozdawczości przedsiębiorstw, a zwłaszcza

sprawozdawczości o CSR. Przez sprawozdawczość przedsiębiorstw rozumiemy szeroko rozumiane raportowanie zarówno informacji finansowych, jak i niefinansowych (sprawozdania CSR, zintegrowane raporty, ujawnienia informacji o CSR na stronach internetowych spółek, itp.). Do osiągnięcia tak sformułowanego celu niezbędne jest:

- zaprezentowanie teorii legitymizacji na tle teorii zorientowanych systemowo;
- omówienie teorii legitymizacji, w tym definicji form i rodzajów legitymizacji, a także strategii pozyskania, utrzymania lub odbudowania legitymizacji społecznej;
- zaprezentowanie wybranych badań prowadzonych w rachunkowości i dotyczących ujawnień o CSR w świetle teorii legitymizacji.

## 1. Teorie zorientowane systemowo

Wczesne teorie przedsiębiorstwa, tworzone w ramach koncepcji neoklasycznej, postrzegały organizację jak „czarną skrzynkę”, w której następowała przemiana strumieni wejścia (*inputs*), takich jak materiały, siła robocza, na strumienie wyjścia (*outputs*), takich jak produkty gotowe i usługi, zgodnie z obowiązującymi relacjami technicznymi określonymi przez funkcję produkcji.

Procesy zachodzące w ramach przedsiębiorstwa, tzw. „czarnej skrzynki”, nie były przedmiotem zainteresowania teorii [Scott 1987, s. 31–50]. Jednak od późnych lat 60. XX w. obraz ten uległ istotnemu przeobrażeniu. Pojawiły się bowiem teorie „otwartego systemu” zwane też teoriami zorientowanymi systemowo (*systems-oriented theory*) [Scott 1987, s. 78–92], które były próbą przełamania uproszczeń, ograniczeń i problemów modelu neoklasycznego w odniesieniu do przedsiębiorstwa (otwarcia „czarnej skrzynki”). Teorie „otwartego systemu” zakładają bowiem, że wiele sił obecnych w otoczeniu przedsiębiorstwa ma swoje źródło nie w technologii lub w czynnikach materialnych, ale w kulturowych normach, symbolach, poglądach i rytuałach.

Teorie zorientowane systemowo postrzegają przedsiębiorstwo (organizację) jako element systemu społecznego i badają interakcje i wzajemne wpływy zachodzące między organizacją i społeczeństwem. Z jednej strony bowiem przedsiębiorstwo poprzez swoje działania lub zaniechania może wpływać na społeczeństwo, z drugiej strony prawdziwa jest sytuacja odwrotna, tzn. że to społeczeństwo może wpływać na działania lub zaniechania przedsiębiorstwa.

Teorie „otwartego systemu” podejmują problem polityki ujawnień (zakresu i rodzaju ujawnień) dokonywanych przez przedsiębiorstwa. Polityka

ujawnień przedsiębiorstwa stanowi ważny środek, za pomocą którego kierownictwo może wywierać wpływ na sposób, w jaki organizacja jest postrzegana przez otoczenie (przez instytucje otoczenia zewnętrznego) [Suchman 1995, s. 571]. Według R. Graya, D. Owena i K.T. Adamsa [1996, s. 45] systemowo zorientowany punkt widzenia organizacji i społeczeństwa pozwala skoncentrować się w badaniach na roli informacji i ujawnień w relacjach między organizacjami, państwem, indywidualnymi podmiotami i innymi zbiorowościami.

Do teorii zorientowanych systemowo należą m.in.: teoria legitymizacji (*legitimacy theory*), teoria ekonomii politycznej (*political economy theory*), teoria zależności zasobowej (*resource dependence theory*), teoria interesariuszy (*stakeholder theory*) czy też teoria instytucjonalna (*institutional theory*).

W pierwszej z wymienionych teorii, teorii legitymizacji, przyjmuje się założenie, że instytucje otoczenia zewnętrznego (interesariusze zewnętrzni)<sup>2</sup> oczekują od przedsiębiorstwa podejmowania tych działań, które będą postrzegane jako jasne, przejrzyste oraz zgodne z przyjętymi przez nich normami prawa, zasadami ekonomii, etyki itd. Przedsiębiorstwo tworzy i kształtuje swój obraz za pomocą różnych kanałów, sposobów oraz strategii komunikacji, a wykorzystując je, stara się przekonać otoczenie do akceptacji (legitymizacji) swoich działań. Bliższe omówienie teorii legitymizacji nastąpi w kolejnych punktach niniejszego artykułu.

Rdzeniem teorii legitymizacji jest teoria ekonomii politycznej. Według R. Graya, D. Owena i K.T. Adamsa [1996, s. 45] teoria ekonomii politycznej to społeczne, polityczne i ekonomiczne ramy, w których żyją ludzie. Teoria ekonomii politycznej zakłada konflikt władzy, który istnieje w społeczeństwie i zwraca uwagę na wywołane tym konfliktem walki między różnymi grupami. Ta perspektywa poznawcza obejmuje obszar społeczny, polityczny i ekonomiczny, wskazując, że obszary te są ze sobą ściśle związane i kwestie ekonomiczne nie mogą być sensownie rozważane bez uwzględnienia kwestii politycznych, społecznych, a także ram instytucjonalnych, w których odbywa się działalność ekonomiczna [Gray, Owen i Adams 1996, s. 45]. Dlatego też z punktu widzenia teorii ekonomii politycznej raporty tworzone w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa (sprawozdania finansowe, raporty CSR, raporty zintegrowane itd.) są postrzegane jako dokumenty o charakterze społecznym, politycznym i ekonomicznym. Służą one jako narzędzia do tworzenia, podtrzymywania i legitymizacji ekonomicznych i politycznych ustaleń instytucji, a także koncepcji ideologicznych, które sprzyjają prywatnemu

---

<sup>2</sup> W rozważaniach teoretycznych na równi z terminem interesariusze zewnętrzni używa się terminu „instytucje otoczenia zewnętrznego”. Pojęcia te będą stosowane w artykule zamiennie.

interesowi przedsiębiorstwa [1990, s. 166]. Ujawnienia takie mają zdolność do przekazywania społecznych, politycznych i ekonomicznych znaczeń dla szerokiego kręgu odbiorców informacji. Jak wskazuje Guthrie [Guthrie 1990, s. 166], publikowane raporty spółek nie mogą być uznawane za obiektywne, neutralne i zgodne z koncepcją *true and fair view presentation*, ponieważ stanowią one produkt wymiany informacyjnej między przedsiębiorstwem i otoczeniem zewnętrznym. Raporty te spełniają funkcję pośredniczącą między różnymi grupami interesu i mają łagodzić napięcia między nimi.

Kolejna teoria, teoria interesariuszy, swoją popularność zawdzięcza R.E. Freemanowi, według którego interesariuszami są wszyscy ci, którzy oddziałują lub są pod wpływem oddziaływania przedsiębiorstwa. Interesariusze, do których zalicza się m.in. pracowników, udziałowców, klientów, konkurentów, społeczność lokalną i innych, a zatem szeroki krąg różnych podmiotów i ich grup, mogą rościć sobie prawo do wpływania na działalność przedsiębiorstwa. Dzieje się tak dlatego, że przedsiębiorstwo współistnieje w danym środowisku gospodarczym z innymi uczestnikami życia społecznego. Przedsiębiorstwo poprzez świadome działanie, powinno przyczyniać się do rekompensaty ewentualnych szkód powstałych w działalności gospodarczej, a także zaspokajać potrzeby szeroko rozumianego otoczenia [Edward, Freeman i Evan 1990, s. 337–359].

Teoria interesariuszy i teoria legitymizacji mają ze sobą wiele wspólnego. Według R. Graya, D. Owena i K.T. Adamsa [1996, s. 45] główny problem w literaturze powstaje, jeśli traktuje się je jako konkurencyjne teorie o raportowaniu przedsiębiorstwa, podczas gdy lepiej postrzegać je jako dwie nakładające się perspektywy rozważań dotyczące tego samego problemu, oparte na założeniach teorii ekonomii politycznej. W tym kontekście obie teorie postrzegają przedsiębiorstwo jako element szerszego społecznego systemu powiązanego wzajemnymi oddziaływaniami. Jednak jak wskazuje Deegan [2002, s. 295] teoria legitymizacji, oparta na teorii społecznego kontraktu, odnosi się w rozważaniach do społeczeństwa rozumianego jako całość i do ogólnych oczekiwań społecznych. Natomiast teoria interesariuszy zakłada *explicite* istnienie różnorodnych grup, które mają odmienne oczekiwania dotyczące pożądanego działania przedsiębiorstwa oraz które dysponują odmienną siłą lub zdolnością do wywierania wpływu na przedsiębiorstwo. Teoria interesariuszy może zatem dostarczyć wiedzy o tym, która grupa może okazać się najważniejsza przy podejmowaniu decyzji kierowniczych, a także do oczekiwań której z grup przedsiębiorstwo powinno się dostosować, aby uzyskać akceptację.

Kolejną teorią, z którą powiązana jest teoria legitymizacji jest teoria zależności zasobowej (*resource dependence theory*), według której przedsiębiorstwo, jako część szerszego społecznego systemu, nie ma wrodzonego prawa

do zasobów czy też prawa do czerpania z nich korzyści. Przedsiębiorstwo nie ma nawet prawa do istnienia. Społeczeństwo (jako zbiór poszczególnych członków) nadaje przedsiębiorstwu osobowość prawną oraz oczekuje odpowiedzialności, a także zezwala na posiadanie własności, korzystanie z zasobów naturalnych i zatrudnianie pracowników. Przedsiębiorstwo wykorzystuje zasoby danego społeczeństwa, w zamian za co dostarcza produkty i usługi, ale także zanieczyszcza środowisko (koszty społeczne). Dlatego aby przedsiębiorstwo mogło funkcjonować w społeczeństwie, korzyści jego działalności dla społeczeństwa powinny przekraczać koszty. Innymi słowy, przedsiębiorstwo może istnieć wyłącznie w zakresie, w którym dane społeczeństwo udzieli mu legitymizacji (umocowania) [Mathews 1993, s. 26]. Według omawianej teorii, legitymizacja jest zasobem, od którego uzależnione jest przetrwanie przedsiębiorstwa [Dowling i Pfeffer 1975]. Za każdym razem kiedy kierownictwo stwierdza, że legitymizacja jest niezbędna dla przetrwania przedsiębiorstwa, wdraża strategię zabezpieczającą utrzymanie zasobu legitymizacji. Strategie takie mogą obejmować celowe, intencjonalne ujawnienia informacji lub też współpracę z innymi przedsiębiorstwami czy organizacjami, które również są zainteresowane uzyskaniem społecznej akceptacji.

Teorię legitymizacji wiąże się także z koncepcją „umowy społecznej”<sup>3</sup>, zgodnie z którą między członkami społeczeństwa i przedsiębiorstwem istnieje umowa (kontrakt). Jeśli społeczeństwo uzna, że przedsiębiorstwo naruszyło łączący ich kontrakt, przetrwanie przedsiębiorstwa może być zagrożone. Gdy przedsiębiorstwo funkcjonuje w sposób nieakceptowany przez społeczeństwo, to społeczeństwo może wypowiedzieć umowę z tą organizacją tak, aby ta nieakceptowalna działalność została ograniczona. Jedną z form wypowiedzenia umowy społecznej jest ograniczenie popytu lub brak popytu na produkty organizacji. Inną może być ograniczenie w przepływie kapitału ludzkiego lub finansowego, wywieranie wpływu na rząd w celu podwyższenia podatków, grzywien, wprowadzenia prawa zakazującego określonych działań, które nie są zgodne z oczekiwaniami społecznymi [Mathews 1993, s. 26]. W ramach tego podejścia zauważa się, że umowa społeczna jest konstrukcją intelektualną i jej zapisy nie są precyzyjnie określone. Niemniej jednak zapisy umowy społecznej są określone zarówno *explicite* (w sposób jawny), w formie obowiązującego w danym społeczeństwie systemu prawnego, a także *implicit* (w sposób niejawny), czyli przez występujące poza systemem prawnym normy społeczne (moralność) czy też społeczne oczekiwania [Gray, Owen

---

<sup>3</sup> Wyrażenie „umowa społeczna” zawiera w sobie różne społeczne normy i oczekiwania i jest ono niezwykle istotne dla innych teoretycznych perspektyw, takich jak teoria instytucjonalna czy teoria interesariuszy [Mathews 1993; Gray, Owen i Adams 1996].

i Adams 1996, s. 45]. Zwłaszcza w tym ostatnim obszarze, percepcja zapisów umowy społecznej *implicite* przez kierownictwo poszczególnych przedsiębiorstw może się istotnie różnić.

Teoria legitymizacji ma także duże znaczenie w rozważaniach podejmowanych w ramach teorii instytucjonalnej. Według teorii instytucjonalnej organizacje przekształcają swoje struktury i działania w taki sposób, aby były one zgodne i akceptowane z zewnętrznymi oczekiwaniami. Teoria instytucjonalna stara się wyjaśnić dlaczego organizacje stają się bardziej homogeniczne (jednorodne, równokształtne) w obrębie pola organizacyjnego<sup>4</sup> [Krasodomska 2013, s. 43]. Podstawowa różnica między teorią legitymizacji i instytucjonalną sprowadza się do narzędzi, za pomocą których organizacja uzyskuje legitymizację społeczną do istnienia i działania. W teorii legitymizacji narzędziem tym jest strategia ujawnień informacji realizowana różnymi kanałami informacyjnymi. Z kolei w teorii instytucjonalnej narzędziem są formy organizacyjne, jakie mogą być przyjęte po to, by uzyskać legitymizację społeczną.

Rozważania przeprowadzone w niniejszym punkcie pozwalają uchwycić istotę i znaczenie teorii legitymizacji w szerszym systemowym kontekście. Dokonany przegląd pozwala na dostrzeżenie różnic i podobieństw między teorią legitymizacji i innymi teoriami zorientowanymi systemowo, a także skłania do refleksji, że teoria legitymizacji jest rdzeniem każdej z nich, bowiem stanowi ich teoretyczne uzupełnienie i uszczegółowienie w obszarze ujawnień i komunikowania informacji zainteresowanym grupom. Bardziej szczegółowe omówienie teorii legitymizacji i jej znaczenia dla raportowania CSR zawierają kolejne punkty niniejszego artykułu.

## 2. Definicje legitymizacji

Teoria legitymizacji jest jedną z teorii społecznych, które pozwalają objaśnić fragment rzeczywistości będący przedmiotem rozważań wielu dyscyplin naukowych. Teoria ta, wprowadzając spójny system pojęciowy, pozwala wyjaśnić kompleksowe problemy w takich obszarach wiedzy, jak politologia, socjologia, nauki o zarządzaniu oraz nauka o rachunkowości. W rachunkowości od wielu już lat badacze korzystają z teorii legitymizacji do wyjaśnienia problemów ujawnień, standaryzacji, rozwiązań w zakresie rachunkowości czy

---

<sup>4</sup> Przez pojęcie pole organizacyjne (*organizational field*) należy rozumieć zbiór organizacji, które w sposób zagregowany tworzą rozpoznawalną przestrzeń życia instytucjonalnego [DiMaggio i Powell 1983; Krasodomska 2013, s. 43]

też w odniesieniu do profesjonalizacji zawodów księgowych i audytorskich [Łada i Kozarkiewicz 2013, s. 165].

Teoria legitymizacji została spopularyzowana w nauce przez M. Webera, który zdefiniował i poddał analizie pojęcie legitymizacji władzy. Czerpiąc z tych rozważań, współcześni badacze nauk społecznych uczynili z legitymizacji główny punkt teoretycznego aparatu pojęciowego pozwalającego nazwać i uchwycić zarówno normatywne, jak i kognitywne siły i czynniki, które hamują, budują (konstruuja) i kierują grupami tworzącymi organizację [Suchman 1995, s. 571; Łada i Kozarkiewicz 2013, s. 165].

W literaturze można spotkać kilka definicji legitymizacji. Lindblom [Lindblom 1994] definiuje legitymizację jako istniejąca okoliczność lub stan, w którym system wartości jednostki (przedsiębiorstwa) jest zgodny z systemem wartości społeczeństwa, którego jednostka jest częścią. Istnienie rozbieżności, faktycznej lub potencjalnej, między tymi dwoma systemami wartości, stanowi zagrożenie dla legitymizacji jednostki. Definicja Lindbloma podkreśla statyczny wymiar legitymizacji, a jej zaistnienie uzależnione jest od zgodności systemów wartości przedsiębiorstwa i społeczeństwa.

Maurer [Maurer za: Suchman 1995] proponuje procesowe podejście do legitymizacji i definiuje legitymizację jako proces, zgodnie z którym organizacja uzasadnia swoje prawo do istnienia przed inną równorzędną organizacją lub organizacją w stosunku do niej nadrzędną. W definicji tej zwraca się uwagę na podejście hierarchiczne do legitymizacji, a także na jej wyraźnie oceniający charakter.

Dowling i Pfeffer [Dowling i Pfeffer 1975; Suchman 1995] definiują legitymizację jako zgodność między wartościami społecznymi związanymi lub wynikającymi z działalności organizacji a normami akceptowalnego postępowania obowiązującymi w ramach szerszego systemu społecznego. W przeciwieństwie do poprzedniej definicji, ta zwraca uwagę na kulturowy i aksjologiczny charakter legitymizacji, wskazując raczej na społeczne uzasadnienie działalności organizacji aniżeli na auto-uzasadnienie tej działalności.

Z kolei Mayer i Scott [Meyer i Scott 1983, s. 201 za Suchman 1995] zdefiniowali legitymizację jako zakres, w którym zbiór ustalonych kulturowych wyjaśnień dostarcza uzasadnienia dla istnienia organizacji. Definicja ta również podkreśla zgodność pomiędzy organizacją i jej otoczeniem kulturowym, jednak w tym przypadku nacisk położony jest bardziej na sferę poznawczą legitymizacji niż na sferę oceniającą działalność przedsiębiorstwa. Legitymizacja polega bardziej na zrozumieniu przedsiębiorstwa i jego działalności niż na wykazaniu, że przedsiębiorstwo jest społecznie niezbędne.

Powiązaniem przytoczonych powyżej definicji jest definicja Suchmana [Suchman 1995, s. 574], zgodnie z którą legitymizacja jest uogólnionym

postrzeganiem lub założeniem, że działania jednostek są pożądane, właściwe lub odpowiednie dla skonstruowanego społecznie systemu norm, wartości, przekonań i pojęć.

Legitymizacja jest postrzeganiem lub założeniem, ponieważ jest wynikiem reakcji obserwatorów na działania przedsiębiorstwa zgodnie z tym, jak ci obserwatorzy je postrzegają. Skonstruowany społecznie system wyraża zgodność pomiędzy zachowaniami legitymowanej jednostki a podzielanymi poglądami pewnej grupy społecznej. Dlatego właśnie legitymizacja jest uzależniona od zbiorowego postrzegania i zarazem niezależna od pojedynczego obserwatora. Przedsiębiorstwo może mieć bowiem legitymację do działania, pomimo że prezentowane przez nie wartości, nie są zgodne z wartościami indywidualnymi, ale nie naruszają wartości wyznawanych przez ogół [Suchman 1995, s. 574].

Legitymizacja oznacza zatem społeczną akceptację działań podejmowanych przez organizację – przedsiębiorstwo, stowarzyszenie, instytucję publiczną itd. Legitymizacja pozwala uzyskać przekonanie, że działania organizacji lub jej wyniki są słuszne społecznie. Niemniej wymaga to zaadaptowania przez organizację odpowiednich struktur, praktyk, procedur, norm, przekonań, symboli, rytuałów itd. adekwatnie do tego, co jest społecznie akceptowalne i odpowiednie [Ogden i Clarke 2005, s. 313].

Podsumowując rozważania prowadzone w tej części artykułu, można stwierdzić, że legitymizacja:

- oznacza akceptację całości działalności przedsiębiorstwa, jak również poszczególnych jego elementów, dlatego przedsiębiorstwo może uzyskać legitymizację jako jednostka wspierająca ochronę środowiska lub jako jednostka prowadząca działalność charytatywną;
- może być traktowana jako proces lub stan; legitymizacja traktowana jako proces wskazuje, że tworzenie obrazu organizacji w świadomości zewnętrznych interesariuszy jest procesem ciągłym; legitymizacja traktowana statycznie wskazuje, że zewnętrzne instytucje uprawomocniają działania przedsiębiorstwa, wyrażając przekonanie o jego ważnym społecznie działaniu; przekonanie to może zostać także wyrażone poprzez stworzenie adekwatnych warunków (np. standardów), których dotrzymanie skutkuje osiągnięciem społecznej akceptacji [Beuren i Boff 2011, s. 61];
- stanowi o pozytywnym obrazie przedsiębiorstwa oraz o społecznym zaufaniu do jego działań.

Powyższe rozważania dotyczące istoty legitymizacji dają asumpt do jeszcze jednej refleksji. O ile bowiem możliwy jest obiektywny opis sposobów tworzenia legitymizacji przez określoną organizację (o czym w dalszej części artykułu), o tyle samo jej uzyskanie jest w istocie subiektywne [Suchman 1995, s. 574].

Rozważania prowadzone w niniejszym punkcie artykułu wskazały, że legitymizację można postrzegać i ją analizować w ujęciu statycznym i dynamicznym (procesowym). Zwłaszcza to ostatnie ujęcie jest szeroko omawiane w literaturze i jest ono przedmiotem rozważań w następnym punkcie artykułu.

### 3. Teoria legitymizacji. Formy, rodzaje i strategie legitymizacji

Omawiając pojęcie legitymizacji, należy zwrócić uwagę na dwie zasadnicze orientacje: legitymizację strategiczną (skierowaną na zewnątrz przedsiębiorstwa) i legitymizację instytucjonalną (zorientowaną do wewnątrz przedsiębiorstwa).

Legitymizacja strategiczna jest procesem wewnętrznym stanowiącym zbiór działań przedsiębiorstwa skierowanych na jego otoczenie zewnętrzne. Legitymizacja strategiczna jest określana jako zarządzanie organizacją skierowane na jej otoczenie (*managers looking out*), które ma na celu uzyskanie lub utrzymanie legitymizacji. Działania te mogą być celowe, wynikać z kalkulacji, a zatem stanowić element strategii organizacji, a także mogą obejmować manipulowanie informacją, w tym symbolami (np. wyceną), tak aby uzyskać społeczną akceptację i wsparcie.

Z kolei legitymizacja instytucjonalna jest wyrazem przyjęcia perspektywy zewnętrznej społeczności czy też instytucji otoczenia zewnętrznego (*society look in*) i oznacza koncentrację na uwarunkowaniach. U podstaw legitymizacji instytucjonalnej leży przekonanie, że decyzje zarządzających są uwarunkowane wpływem otoczenia, w którym funkcjonuje przedsiębiorstwo, jego strukturą, systemem obowiązujących wartości i przekonań.

Dwie zasadnicze orientacje legitymizacji mogą przyjmować różne formy. Formy te różnicują się ze względu na podstawy, na których się opierają, jak również ze względu na cele organizacyjne, które realizują. Zgodnie z klasyfikacją Suchmana [Suchman 1995] do najważniejszych form legitymizacji można zaliczyć legitymizację pragmatyczną, moralną, kognitywną. Każda z nich ma swoje dalsze odmiany.

Legitymizacja pragmatyczna opiera się na dostrzeganiu „własnego interesu” przez obie strony relacji: zarówno przez dane przedsiębiorstwo, jak i przez instytucje otoczenia zewnętrznego. W tym kontekście członkowie otoczenia zewnętrznego postrzegani są jako wyborcy, którzy analizują działania i strategie przedsiębiorstwa w celu określenia ich faktycznych konsekwencji dla siebie [Wood 1991]. Suchman [Suchman 1995, s. 578] wyróżnia trzy

zasadnicze formy legitymizacji pragmatycznej: legitymizację opartą na wymianie (*exchange legitimacy*), na wpływie (*influence legitimacy*), a także na dyspozycyjności (*dispositional legitimacy*).

Legitymizacja oparta na wymianie wspiera te działania podejmowane przez przedsiębiorstwo, które są zgodne z systemem wartości akceptowanym przez zewnętrzne instytucje. Oznacza to, że przedsiębiorstwo, mając świadomość takiego wsparcia, będzie podejmowało próby odzwierciedlenia akceptowanego systemu wartości w swojej polityce i w działaniach.

Drugą formą legitymizacji pragmatycznej jest legitymizacja oparta na wpływie i polega ona na udzielaniu wsparcia przedsiębiorstwu przez instytucje zewnętrzne nie tyle z powodu akceptowanego systemu wartości, jak w przypadku legitymizacji opartej na wymianie, ale z powodu poddawania się przez przedsiębiorstwo wpływom spójnym z celami i interesami instytucji zewnętrznych. Najczęściej ta forma legitymizacji występuje, gdy przedsiębiorstwo włącza w swoje struktury decyzyjne przedstawicieli instytucji zewnętrznych, przez co zapewniony zostaje ich wpływ na politykę przedsiębiorstwa, a także gdy przedsiębiorstwo wprowadza standardy lub rozwiązania zalecane przez zewnętrzne instytucje.

W przypadku legitymizacji opartej na dyspozycyjności przedsiębiorstwo jest traktowane jak niezależna, logicznie myśląca, obdarzona moralnością i odpowiedzialnością osoba. Ta personifikacja przedsiębiorstwa jest podstawą akceptacji lub odrzucenia działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo poprzez przypisywanie określonych cech osobowości organizacyjnej, takich jak odpowiedzialność, oraz określonych inklinacji i tendencji, np.: gotowość i posłuszne dostosowanie się do wymagań innych instytucji [Łada i Kozarkiewicz 2013, s. 167].

Legitymizacja moralna również jest oparta na ocenach działań przedsiębiorstwa z punktu widzenia korzyści płynących dla określonej społeczności, jednak w przeciwieństwie do legitymizacji pragmatycznej korzyści rozumiane są tu w szerokim etycznym sensie *the right thing to do* [Suchman 1995, s. 579]. Nie oznacza to jednak podejścia czysto altruistycznego, nieuwzględniającego w działaniach organizacji czyjegoś interesu. Istotą legitymizacji moralnej jest bowiem prospołeczna logika niekoncentrująca się wyłącznie na własnym interesie. Z tego też względu legitymizacja moralna jest bardziej odporna na manipulacje aniżeli legitymizacja pragmatyczna. Biorąc za kryterium podstawę do uzyskania legitymizacji, wyróżnia następujące cztery warianty legitymizacji moralnej [Suchman 1995, s. 579]: legitymizację rezultatów (*consequential legitimacy*), legitymizację proceduralną (*procedural legitimacy*), legitymizację strukturalną (*structural legitimacy*), legitymizację personalną (*personal legitimacy*).

Legitymizacja rezultatów wskazuje, że przedsiębiorstwo powinno być oceniane na podstawie rezultatów prowadzonych działań, wytwarzanych produktów czy świadczonych usług, co sprzyjać powinno wzrostowi społecznego dobrobytu.

Legitymizacja proceduralna jest uzyskiwana jeśli przedsiębiorstwo jest oceniane według tego, czy wdrażane i stosowane procedury i techniki prowadzą do działań podejmowanych w dobrej wierze. Legitymizacja proceduralna może być wykorzystana, jeśli nie są jasno określone mierniki rezultatów działalności przedsiębiorstwa. Dla uzyskania społecznej akceptacji przedsiębiorstwo musi wtedy podkreślać podejmowane wysiłki dla osiągnięcia niewidocznych jeszcze rezultatów.

Legitymizacja strukturalna jest uzyskiwana z uwagi na szczególne atrybuty/atrybut struktury przedsiębiorstwa czy też jego infrastruktury technicznej. Struktura przedsiębiorstwa może być rozumiana wąsko i obejmować strukturę jednego podmiotu lub też odnosić się do struktury powiązanych ze sobą jednostek tworzących np. grupę kapitałową. Przykładowo, w grupie kapitałowej społeczna aprobata dla działań podejmowanych przez określone podmioty w strukturze całej grupy może przekładać się na społeczną akceptację działalności pozostałych podmiotów. Ponadto, jak sugerują Mayer i Rowan [Meyer i Rowan 1977], struktury, jak i procedury są kategoriami, które daje się lepiej monitorować (kontrolować) niż niewidzialne kategorie poddawane ocenie, jak strategie, cele, wyniki [DiMaggio i Powell 1983]. Dlatego ten rodzaj legitymizacji pozwala wypracować społeczną akceptację opartą na symbolach tego, co właściwe do wykonywania określonych zadań (struktury i procedury), aniżeli na kompetencjach niezbędnych do ich wykonania. Przykładowo, uniwersytet może uzyskać prędzej legitymację do wykonywania zadania edukacji młodych przez zaprezentowanie cech strukturalnych „nowoczesnej szkoły”, tj. sal dydaktycznych, poziomów nauczania itp., aniżeli przez prezentację stosowanego szczególnego pedagogicznego podejścia lub wyjątkowych wyników studentów [Łada i Kozarkiewicz 2013, s. 168].

Podstawą wyróżnienia legitymizacji personalnej jest osobowość i cechy charakteru liderów przedsiębiorstwa. Ze swej istoty ten wariant legitymizacji moralnej cechuje się względną przemijalnością i indywidualizacją, a także niestabilnością, przez co nie jest to wariant często stosowany. Niemniej w literaturze można znaleźć wskazania, że przedsiębiorcy postępujący w sposób moralny odgrywają istotną rolę w zmianie percepcji przedsiębiorstwa przez społeczeństwo [Weber, Roth i Wittich 2002, s. 245; Suchman 1995, s. 581].

Ostatnią, trzecią formą legitymizacji jest legitymizacja kognitywna [Suchman 1995, s. 582], której podstawą są procesy poznawcze człowieka.

Legitymizacja uzyskiwana jest tu poprzez postrzeganie czy też tworzenie obrazu przedsiębiorstwa przez społeczeństwo jako organizacji działającej pozytywnie lub negatywnie. Legitymizacja kognitywna opiera się zatem na rozumieniu przedsiębiorstwa przez społeczeństwo, nadawaniu znaczeń, uzyskiwaniu wyjaśnień działań przedsiębiorstwa, jak i skutków tych działań. Najważniejsze formy legitymizacji kognitywnej to legitymizacja oparta na zrozumiałości tworzonego celowo obrazu organizacji (*comprehensibility*), a także legitymizacja niekwestionowana (*taken-for-granted legitimacy*).

Pierwsza forma legitymizacji kognitywnej oparta jest na założeniu, że społeczeństwo poszukuje spójności i ładu poznawczego poprzez ścieranie się indywidualnych doświadczeń jego członków. W tym świetle obraz przedsiębiorstwa w świadomości społecznej jest tworzony celowo poprzez dostarczanie stosownych informacji, tworzenie i przekazywanie symboli, budowanie tożsamości przedsiębiorstwa. Zrozumiałość modeli wyjaśniających funkcjonowanie przedsiębiorstwa i ich spójność z doświadczeniami innych jednostek prowadzi do społecznej zgody lub odrzucenia określonych działań przedsiębiorstwa.

Legitymizacja niekwestionowana opiera się na obrazie przedsiębiorstwa przyjmowanym *a priori*, który nie wymaga wyjaśnienia czy też uzasadnienia. W legitymizacji niekwestionowanej zakłada się, że członkowie społeczeństwa przyjmują określone zasady społeczne, traktując je jako trwałe oraz pewne ramy i postrzegają przedsiębiorstwo nie przez ocenę jego działań czy też refleksję nad nimi, ale przez ukształtowane w umyśle szablony przypisujące tym działaniom pozytywne lub negatywne znaczenia. Przykładem mogą być działania charytatywne, które niejako z założenia są traktowane jako słuszne i pozytywne.

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że wymienione formy legitymizacji mają charakter koncepcyjny, bowiem w rzeczywistości społecznej wzajemnie się przenikają przez co trudno ocenić wpływ i siłę wpływu każdej z nich. Przyjmując koncepcyjne rozróżnienie form legitymizacji, można zaobserwować następujące podobieństwa, różnice i powiązania między nimi.

Jak wskazywano, podstawą wyodrębnienia legitymizacji pragmatycznej jest pojęcie „własnego interesu”, który dotyczy obu stron relacji. Jeśli kierownictwo przedsiębiorstwa ma świadomość, że dla poszczególnych grup interesariuszy punktem wyjścia jest dbanie przede wszystkim o własny interes, to może starać się „kupić” legitymację społeczną, dostarczając wymiernych korzyści określonym grupom odbiorców. Z kolei w przypadku legitymizacji moralnej i kognitywnej podstawą jest akceptacja i przyjęcie przez przedsiębiorstwo szerszego zbioru społecznych zasad, reguł, wartości. Akceptacja społeczna uzyskana na poziomie moralnym czy kognitywnym może przekładać się jednak na obniżenie pozycji i spójności organizacji z punktu widzenia

pewnych grup interesariuszy mających w tym interes. Jeśli na przykład spółka giełdowa będzie podejmowała działalność charytatywną, to przez jedne grupy interesariuszy może być postrzegana pozytywnie, a przez inne grupy negatywnie, bowiem dysponuje środkami właścicieli niezgodnie z udzieloną prze nich legitymacją.

Uzyskanie legitymacji pragmatycznej i moralnej wiąże się z koniecznością prowadzenia dyskusji między przedsiębiorstwem a społeczeństwem, podczas której dokonuje się oceny różnych odmiennych elementów całości obrazu przedsiębiorstwa (ocena dyskursywna). Interesariusze przedsiębiorstwa prowadzą publiczną dyskusję na temat kosztów i korzyści funkcjonowania przedsiębiorstwa, a także postaw etycznych i w ten sposób wypracowują podstawę do jego oceny. W tej sytuacji przedsiębiorstwo może uzyskać legitymację pragmatyczną lub moralną poprzez aktywny udział w dyskusji publicznej. Z kolei w legitymacji kognitywnej, interesariusze oceniający przedsiębiorstwo przyjmują domyślne założenia i schematy myślowe, przez co przedsiębiorstwo ma ograniczone możliwości wpływania na oceny.

Zaprezentowane trzy formy legitymizacji są ze sobą powiązane w ten sposób, że:

- legitymizacja pragmatyczna może rozwinąć się w legitymizację moralną,
- legitymizacja moralna, może rozwinąć się w legitymizację kognitywną.

Taka stopniowalność legitymizacji wynika z rosnących trudności w uzyskaniu kolejnych form legitymacji. Ponadto legitymacja uzyskana na wyższym poziomie jest gruntowniejsza i cechuje się głębszym stopniem akceptacji społecznej dla działań przedsiębiorstwa, a także walorem samo-podtrzymania. Poszczególne formy legitymizacji wzajemnie się wzmacniają, choć incydentalnie mogą być ze sobą w konflikcie.

Jak wskazywano, legitymizacja jest kategorią dynamiczną i może zmieniać się w czasie. Jest wiele przyczyn dla czego przedsiębiorstwo może stracić legitymację do działania w całości lub też w danym obszarze swojej działalności. Jedną z nich jest zmiana oczekiwań społecznych, która przekłada się na zmianę postrzegania przedsiębiorstwa i jego działań. To, co dotychczas było traktowane jako działanie społecznie akceptowalne, w wyniku zmiany oczekiwań społecznych może okazać się sprzeczne z nowo wypracowanymi normami [Lindblom 1994]. Innym powodem może być wystąpienie określonych zdarzeń czy też okoliczności, które wpływają negatywnie na reputację i akceptację społeczną przedsiębiorstwa czy też branży, do której przedsiębiorstwo przynależy<sup>5</sup> [Patten 1992].

---

<sup>5</sup> Można tu wskazać takie wydarzenia jak kryzys finansowy w 2008 r., który nadszarpiął reputację całej branży bankowej, czy też bankructwa spółek Enron czy World Com, któ-

Dynamiczny charakter legitymizacji jest przyczyną powstawania tak zwanej luki legitymizacyjnej. Luka legitymizacyjna pojawia się, jeśli społeczne postrzeganie przedsiębiorstwa i jego działalności jako akceptowalnej jest rozbieżne z przeświadczeniem kierownictwa o tym społecznym postrzeganiu. Występowanie luki legitymizacyjnej jest symptomem braku lub niewystarczającej komunikacji ze społeczeństwem ze strony przedsiębiorstwa.

Zgodnie z teorią legitymizacji, aby uzyskać, utrzymać lub też odbudować legitymację społeczną, przedsiębiorstwo będzie dążyć do wdrażania strategii komunikacji tak, aby w sposób ciągły zapewniać zgodność między wartościami społecznymi stosowanymi przez organizację, a wartościami przyjętymi przez dane społeczeństwo. J. Dowling i J. Pfeffer [1975] wskazują na działania (strategie), jakie przedsiębiorstwo może podjąć, aby uzyskać stan legitymizacji. Działania te można podzielić na:

- adaptację, poprzez którą przedsiębiorstwo dostosowuje swoje produkty, cele, metody działania zgodnie z oczekiwaniami społecznymi;
- zmianę, co oznacza, że przedsiębiorstwo może starać się zmienić (poprzez komunikację) postrzeganie jego praktyk, wytworów, wartości w taki sposób, aby zostały one zaakceptowane przez społeczeństwo;
- identyfikację, co oznacza, że przedsiębiorstwo może starać się być społecznie identyfikowane przez symbole, wartości lub instytucje, które stanowią silną podstawę legitymizacji.

Zbliżone strategie komunikacji wskazuje C.K. Lindblom [1994], który wyszczególnia:

- edukację, czyli informowanie i edukowanie głównych grup odbiorców o zmianach w wynikach i działalności przedsiębiorstwa;
- zmianę w percepcji głównych grup odbiorców, ale bez zmiany działań przedsiębiorstwa;
- manipulację percepcją poprzez odwracanie uwagi od określonych kwestii na rzecz innych, mniej istotnych, za pomocą emocji lub symboli;
- zmianę oczekiwań zewnętrznych odnośnie do wyników przedsiębiorstwa.

Z kolei Suchman [Suchman 1995, s. 582] dzieli działania organizacji skierowane na uzyskanie legitymizacji na trzy grupy:

- dostosowanie do otoczenia (konformizm), czyli działania polegające na dostosowaniu norm, zasad, standardów i systemu wartości przed-

---

re przełożyły się na utratę zaufania do branży audytorskiej. Zdarzenia te miały swoje konsekwencje w ograniczeniu legitymacji społecznej i przełożyły się na wzrost zakresu ujawnień i wymogów formalnych w wymienionych branżach. Przykładem może być tu Ustawa Sarbanesa-Oxleya (nazywana też SOX lub SarOx) uchwalona przez Kongres Stanów Zjednoczonych 30 lipca 2002 r.

siębiorstwa do wymagań instytucji otoczenia zewnętrznego; przykładem mogą być działania polegające na naśladowaniu jednostek już działających w danym środowisku (izomorfizm mimetyczny), formalizacji procedur, tworzeniu strategii adekwatnych do wymogów instytucji otoczenia zewnętrznego, profesjonalizacji podejmowanych działań; strategia ta nie wymaga przełamywania kognitywnych barier, zaś nakładane na organizację zobowiązania dostosowawcze traktowane są jako korzyść dająca możliwość bycia członkiem danej społeczności;

- wybór środowiska, co oznacza działania polegające na takim wyborze środowiska (otoczenia), które będzie wspierać lub akceptować działania przedsiębiorstwa; przykładem może być uzyskanie obowiązujących w danym środowisku certyfikatów;
- manipulacja środowiskiem zewnętrznym, czyli działania polegające na manipulacji środowiskiem zewnętrznymi i jego strukturą poprzez stosowanie reklamy, marketingu, kształtowanie przeświadczeń, wizerunku, lobbying, rozpowszechnianie standardów i norm akceptowanych w danym środowisku itp. [Łada i Kozarkiewicz 2013, s. 169].

Podsumowując rozważania dotyczące strategii legitymizacyjnych, można stwierdzić, że odnoszą się one zarówno do uzyskania, utrzymania, jak i do odbudowy utraconej legitymizacji. Autorzy proponują podobne podejścia strategiczne, choć propozycja Suchmana jest najbardziej ogólna i obejmuje swym zakresem dwie poprzednie.

#### **4. Teoria legitymizacji w badaniach empirycznych z zakresu rachunkowości**

Teoria legitymizacji jest wykorzystywana w badaniach rachunkowości jako teoria uzasadniająca dokonywanie ujawnień sprawozdawczych nie tylko o charakterze finansowym, ale także niefinansowym (ESG<sup>6</sup>). Niemniej z uwagi na fakt, że ujawnienia finansowe są obecnie w większym stopniu regulowane przepisami prawa aniżeli ujawnienia niefinansowe, teoria legitymizacji jest częściej wykorzystywana w badaniu tych ostatnich. Zestawienie wyników wybranych badań przedstawiono w tabeli 1.

---

<sup>6</sup> Informacje niefinansowe ESG (*enviroment, social i governance*), to informacje z obszaru środowiskowego, społecznego i ładu korporacyjnego, które w zdecydowanym stopniu opierają się na opisie słownym określonych zagadnień. Stanowią one narrację i zarazem kontekst interpretacyjny dla danych finansowych, pozwalając na ich lepsze zrozumienie.

**Tabela 1. Wybrane badania empiryczne w rachunkowości z zakresu teorii legitymizacji**

| Autorzy, rok                    | Charakterystyka                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|---------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Hogner 1982                     | Badanie dotyczyło zakresu społecznych ujawnień zawartych w raportach rocznych. Analizie poddano sprawozdania roczne US Steel Corporation z okresu 1901–1981. W poszczególnych latach analizy stwierdzono znaczną zmienność ujawnianych społecznych informacji. Wyszukiwano wnioski, że sytuacja taka jest wynikiem zmian w oczekiwaniach społecznych co do pożądanego zachowania przedsiębiorstw                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Patten 1992                     | Badanie dotyczyło wpływu zagrożenia utraty legitymizacji przez jedno przedsiębiorstwo na rzecz innego przedsiębiorstwa w branży. Badaniu poddano raporty roczne północnoamerykańskich przedsiębiorstw naftowych, przed i po katastrofie Exxon Valdez w 1989 r. pod kątem ujawnień o ochronie środowiska. Analiza wykazała wzrost ujawnień o ochronie środowiska nie tylko w raportach spółki Exxon Valdez, ale także w raportach rocznych spółek całego sektora petrochemicznego                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Deegan i Rankin 1996            | Badanie dotyczyło wpływu wyroków skazujących za nieprzestrzeganie regulacji prawnych w zakresie ochrony środowiska na zakres i treść ujawnień środowiskowych zawartych w raportach rocznych. Badanie obejmowało raporty roczne 20 australijskich skazanych spółek w latach 1990–1993. Wyniki badania pokazały, że 18 skazanych spółek dokonywało środowiskowych ujawnień w raportach. Większość ujawnień miała charakter pozytywny i jakościowy. Jedynie w dwóch przypadkach przywołano fakt toczących się postępowań. W roku wniesienia oskarżeń spółki ujawniały więcej informacji pozytywnych                                                                                                                                                                                                                         |
| Degan, Rankin i Voght 2000      | Badanie dotyczyło wpływu istotnych wydarzeń lub katastrof związanych z działalnością spółek na zakres i treści społecznych ujawnień zawartych w raportach rocznych. Wyniki badania potwierdziły, że: (1) dobrowolne ujawnienia mają charakter strategiczny, (2) menedżerowie traktują ujawnienia jak narzędzie do ograniczania negatywnych skutków wizerunkowych dla przedsiębiorstwa                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Cambell, Craven i Shrives, 2003 | Badanie dotyczyło zmienności zakresu i treści dobrowolnych ujawnień w raportach rocznych pięciu brytyjskich spółek w latach 1975–1995. Wyniki badania wskazały determinanty objętości raportów, takie jak rodzaj spółki, branża, czas. Ponadto zauważono, że niektóre spółki, które miały negatywny odbiór społeczny, ujawniały mniej informacji niż spółki, których społeczne postrzeganie było pozytywne                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Ogden i Clarke 2005             | Badaniem objęto raporty prywatyzowanych spółek wodociągowych pod kątem narzędzi tworzenia legitymizacji. Analiza treści raportów dotyczyła zakresu ujawnień z perspektywy orientacji na klienta, systemu wartości, informowania o sukcesach, poprawie efektywności oraz ochronie środowiska. Wyniki analizy wskazały, że badane przedsiębiorstwa stosowały zarówno bierne, jak i czynne narzędzia kształtowania swojego wizerunku. Badane jednostki starały się wzbudzić wyobrażenia o swoim zaangażowaniu w sprawy klienta i tworzenie wartości. W sferze strukturalnej badane jednostki starały się dostosowywać do rozwiązań charakterystycznych dla sektora prywatnego. Ujawnienia informacyjne obejmowały zarówno komunikaty o sukcesach i planach, jak i informacje o popełnionych błędach czy nieprawidłowościach |

| Autorzy, rok                     | Charakterystyka                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Branco i Rodriguez 2006          | Badanie dotyczyło zakresu i treści ujawnień społecznych w raportach rocznych i na stronach internetowych portugalskich banków. Stwierdzono, że teoria legitymizacji może stanowić uzasadnienie tych ujawnień                                                                                                                                                                                             |
| Khan 2010                        | Badaniem objęto ujawnienia informacji o społecznej odpowiedzialności banków zawarte w ich raportach rocznych. Wnioskowano, że obecność informacji o działalności prospołecznej w raportach rocznych należy uznać za wyraz ich legitymizacji w społeczeństwie                                                                                                                                             |
| Krasodomska 2012                 | Badanie dotyczyło wpływu kryzysu ekonomicznego na zakres ujawnień społecznych i środowiskowych oraz ich zmiany w czasie. Badaniem objęto raporty roczne wybranych banków za okres 5 lat od roku 2006. Wyniki badań nie były jednoznaczne. Nie stwierdzono występowania wyraźnych związków między zagrożeniem legitymizacji branży a wzrostem zakresu dokonywanych ujawnień                               |
| Macuda, Matuszak i Różańska 2013 | Badanie dotyczyło sposobów i zakresu ujawnień kwestii CSR w raportach rocznych spółek oraz na ich stronach internetowych. Badaniem objęto wszystkie spółki notowane w indeksie WIG-Poland na GPW w Warszawie na dzień 31.10.2013 roku, a w szczególności spółki notowane w indeksie RESPECT. Wyniki badania pokazały, że dokonano dobrowolnych ujawnień w jednostkach, które nie mają obowiązku ujawnień |

Źródło: Na podstawie: [Hogner 1982, s. 243–250; Deegan i Unerman 2011, s. 339–347; Patten 1992, s. 471–475; Deegan i Rankin 1996, s. 52–69; Degan, Rankin i Voght 2000, s. 101–130; Cambell, Craven i Shrives 2003, s. 558–581; Branco i Rodriguez 2006, s. 232–248; Khan i Md Habib-Uz-Zaman 2010, s. 82–109; Krasnodomska 2012; Macuda, Matuszak i Różańska 2014].

Jak wynika z tabeli 1 teoria legitymizacji jest z powodzeniem wykorzystywana do wyjaśniania różnorodnych zagadnień dotyczących wpływu czynników i uwarunkowań otoczenia zewnętrznego na zakres i treść ujawnień w raportach rocznych. Badacze potwierdzają istnienie strategii ujawnień i instrumentalne ich traktowanie w celu poprawy wizerunku przedsiębiorstwa.

## Zakończenie

Pomimo że teoria legitymizacji jest związana z obszarem nauk politologicznych i dotyczy pojęcia władzy, to współcześnie stanowi niezwykle przydatne narzędzie objaśniające mechanizmy stojące za dokonywaniem przez przedsiębiorstwa dobrowolnych ujawnień informacji o CSR w ramach sprawozdawczości przedsiębiorstw.

Prowadzone w artykule rozważania dotyczące teorii legitymizacji mogą stać się istotnym elementem dyskusji w obszarze rachunkowości i uzupełnić ją o takie zagadnienia, jak społeczna akceptacja określonych rozwiązań, znaczenie zaufania społecznego, konieczność uwiarygodnienia i uzasadnienia przyjmowanych zasad i reguł funkcjonowania, znaczenie ujawnień dla interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych, a także tworzenie systemów certyfikacji oraz standardów rachunkowości [Łada i Kozarkiewicz 2013, s. 173]. Teoria legitymizacji, mimo jej szerokiego zastosowania w odniesieniu do dobrowolnych ujawnień środowiskowych i społecznych, wymaga ciągłej poprawy i doskonalenia [Deegan 2007, s. 45].

Rozważania podjęte w artykule skłaniają także do następujących spostrzeżeń i wniosków.

- Zaprezentowane w tekście artykułu strategie uzyskania, utrzymania i odzyskania legitymizacji pozwalają wywnioskować, że udostępniane publicznie informacje w formie sprawozdań finansowych, raportów CSR czy też raportów zintegrowanych mogą zostać wykorzystane przez przedsiębiorstwa do realizacji zaprezentowanych strategii. Przykładowo, przedsiębiorstwo może ujawnić informacje o swojej charytatywnej działalności, aby: (1) zniwelować negatywy obraz, jaki został przedstawiony w mediach lub też aby po prostu (2) poinformować interesariuszy o sprawach, które dotychczas nie były im wcześniej znane. Ponadto przedsiębiorstwo może prezentować informacje w taki sposób, aby zwracać uwagę odbiorców na swoje mocne strony (zdobyte nagrody ekologiczne, podjęte inicjatywy związane z ochroną środowiska, BHP), a pomijać informacje o negatywnych konsekwencjach swoich działań (zanieczyszczenie środowiska, wypadki przy pracy).

- Wiedza o tym, że kierownictwo przedsiębiorstwa ujawnia informacje dopiero wtedy, gdy społeczeństwo ma obawy co do społecznie odpowiedzialnej działalności przedsiębiorstwa, powinno mieć swoje konsekwencje dla organów regulacyjnych i przekładać się na tworzone w danym państwie rozwiązania prawne dotyczące ujawnień spółek. Ujawnienia informacyjne przedsiębiorstwa nie powinny być bowiem wyłącznie konsekwencją zagrożenia utraty legitymizacji, ale powinny wynikać z realnego przeświadczenia kierownictwa o ciąży na nim odpowiedzialności za działalność przedsiębiorstwa, którym kieruje, a także z wiedzy o tym, jakich informacji o działalności przedsiębiorstwa potrzebują odbiorcy. Badania podejmowane w rachunkowości dotyczące raportowania przedsiębiorstw o CSR wskazują, że pozostawiając kierownictwu dowolność w tym obszarze, nie można zasadnie oczekiwać, że ujawniona informacja będzie wolna od manipulacji.
- Przedsiębiorstwa podejmują różnego rodzaju działania i dążą do legitymizacji tych działań przez instytucje otoczenia zewnętrznego. Starają się zatem zapewnić zgodność między społecznymi wartościami związanymi z podejmowanymi działaniami i normami zachowania akceptowanymi przez większy społeczny system. Wystąpienie luki legitymacyjnej powoduje jednak zagrożenie legitymizacji i może oznaczać zagrożenie kontynuacji działalności przedsiębiorstwa. Z tego punktu widzenia zapewnienie legitymizacji dla kontynuacji działalności przez przedsiębiorstwo jest jedną z funkcji rachunkowości jako systemu informacyjnego przedsiębiorstwa oraz funkcji sprawozdań generowanych w rachunkowości [Jastrzębowski 2014, s. 57]. Oznacza to, że sprawozdania finansowe, jak i niefinansowe raporty ESG<sup>7</sup> mają dla przedsiębiorstwa strategiczne znaczenie.
- Podobnie jak ujawnienia informacji finansowych, tak też ujawnienia informacji niefinansowych powinny być poddawane weryfikacji przez zewnętrznych audytorów celem potwierdzenia ich wiarygodności. W przeciwnym razie informacje te będą stanowić element strategii marketingowej jednostki niemotywuującej do prowadzenia odpowiedzialnej społecznie działalności. Wymaga to jednak wyższego stopnia formalizacji i regulacji w odniesieniu do ujawnień niefinansowych (ESG).

---

<sup>7</sup> Raporty ESG mają na celu przedstawienie efektów działalności przedsiębiorstwa w obszarze ESG (*environment, social i governance*), czyli informacji z obszaru środowiskowego, społecznego i ładu korporacyjnego.

## Bibliografia

- Beuren, I.M., Boff, M.L., 2011, *Predominant Strategies of Legitimacy in Environmental and Social Disclosures*, Management Research, Journal of the Iberoamerican Academy of Management, vol. 9 (1), s. 56–72. DOI: 10.1108/1536–541111146641.
- Branco, M.C., Rodrigues, L.L., 2006, *Communication of Corporate Social Responsibility by Portuguese Banks: a legitimacy Theory Perspective*, Corporate Communications: An International Journal, vol. 11 (3), s. 232–248. DOI: 10.1108/13563280610680821.
- Campbell, D., Craven, B., Shrives, P., 2003, *Voluntary Social Reporting in Three FTSE Sectors: a Comment on Perception and Legitimacy*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 16 (4), s. 558–581. DOI: 10.1108/09513570310492308.
- Deegan, C.M., 2002, *Introduction. The legitimising Effect of Social and Environmental Disclosures – a Theoretical Foundation*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 15 (3), s. 282–311. DOI: 10.1108/09513570210435852.
- Deegan, C.M., Unerman, J., 2011, *Financial Accounting Theory*, 2nd European ed., McGraw Hill Education, Maidenhead, Berkshire.
- Deegan, C., Rankin, M., 1996, *Do Australian Companies Report Environmental News Objectively?*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 9 (2), s. 50–67. DOI: 10.1108/09513579610116358.
- Deegan, C., Rankin, M., Voght, P., 2000, *Firms' Disclosure Reactions to Major Social Incidents: Australian Evidence*, Accounting Forum, vol. 24 (1), s. 101–130. DOI: 10.1111/1467–6303.00031.
- DiMaggio, P.J., Powell, W.W., 1983, *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*, American Sociological Review, vol. 48 (2), s. 147. DOI: 10.2307/2095101.
- Dowling, J., Pfeffer, J., 1975, *Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior*, The Pacific Sociological Review, vol. 18 (1), s. 122–136. DOI: 10.2307/1388226.
- Edward, F., Freeman, R., Evan, W.M., 1990, *Corporate Governance: a Stakeholder Interpretation*, Journal of Behavioral Economics, vol. 19 (4), s. 337–359. DOI: 10.1016/0090–5720(90)90022-Y.
- Gray, R., Owen, D., Adams, C., 1996, *Accounting & Accountability. Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Financial Times/Prentice Hall, Harlow, England, New York.
- Gray, R., Owen, D., Maunders, K.T., 1987, *Corporate Social Reporting. Accounting and Accountability*, Prentice-Hall International, Englewood Cliffs, London.
- Guthrie, J.P., 1990, *Corporate Social Disclosure Practice: a Comparative International Analysis*.
- Jastrzębowski, A., 2014, *Teoria legitymizacji a funkcje rachunkowości*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 2, no. 4 (265), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 57–58.

- Khan, Md Habib-Uz-Zaman, 2010, *The Effect of Corporate Governance Elements on Corporate Social Responsibility (CSR) reporting*, International Journal of Law and Management, vol. 52 (2), s. 82–109. DOI: 10.1108/17542431011029406.
- Krasodomska, J., 2013, *Sprawozdawczość przedsiębiorstw w świetle teorii legitymizacji*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH, Zeszyt Naukowy, nr 130.
- Lindblom, C.K., 1994, *The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure*, Paper presented at the Critical Perspectives on Accounting Conference, New York.
- Łada, M., Kozarkiewicz, A., 2013, *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, vol. 71(127), s. 161–175.
- Macuda, M., Matuszak, Ł., Różańska, E., 2014, *The Concept of CSR in Accounting Theory and Practice in Poland – Empirical Study*, 37th EAA Annual Congress 2014 w Talinie, 21–23 maj – materiały konferencyjne.
- Mathews, M.R., 1993, *Socially Responsible Accounting*, 1st ed., Chapman & Hall, London, New York.
- Meyer, J.W., Rowan, B., 1977, *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*, American Journal of Sociology, s. 340–363.
- Meyer, J.W., Scott, W.R., 1983, *Organizational Environments. Ritual and Rationality*, Sage, Beverly Hills.
- Ogden, S., Clarke, J., 2005, *Customer Disclosures, Impression Management and the Construction of Legitimacy: Corporate Reports in the UK Privatised Water Industry*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 18 (3), s. 313–345. DOI: 10.1108/09513570510600729.
- 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 (5), s. 471–475. DOI: 10.1016/0361–3682(92)90042-Q.
- Scott, W.R., 1987, *The Adolescence of Institutional Theory*, Administrative Science Quarterly, vol. 32 (4), s. 493. DOI: 10.2307/2392880.
- Suchman, M.C., 1995, *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches*, Academy of Management Review, vol. 20 (3), s. 571–610.
- Weber, M., Roth, G., Wittich, C. (eds.), 2002, *Economy and Society. An Outline of Interpretive Sociology*, 7th ed., University of California Press, Berkeley.
- Wood, D.J., 1991, *Corporate Social Performance Revisited*, The Academy of Management Review, vol. 16 (4), s. 691–718. DOI: 10.2307/258977.