



## Monika Łada

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

# ZASOBY CZY OSIĄGNIĘCIA ORGANIZACJI – WPLYW PROCESÓW LEGITYMIZACYJNYCH NA ZMIANĘ KATEGORII POMIARU

**Streszczenie:** Rozważania przedstawione w artykule są zorientowane na wykazanie znaczenia oddziaływania procesów legitymizacyjnych na sposób ustalania i udostępniania informacji finansowej. Wyniki studium przypadku przeprowadzonego w jednej z polskich uczelni wyższych pokazują, że organizacja ta w celu zyskania legitymizacji dokonuje zmian nazw kategorii pomiaru. W wewnętrznych kalkulacjach pewne pozycje odzwierciedlające osiągnięcia (ceny, marże, wyniki) są przedstawiane tak, jak gdyby były kosztami i odzwierciedlały zużycie zasobów.

**Słowa kluczowe:** teoria legitymizacji, uczelnie wyższe, rachunkowość zarządcza.

## Wprowadzenie

Rachunkowość jest podstawowym systemem dostarczającym informacje o sytuacji ekonomicznej podmiotów gospodarczych różnym interesariuszom wewnętrznym i zewnętrznym. Podstawą kanonu wiedzy z rachunkowości jest bardzo precyzyjna i specjalistyczna terminologia opisująca kategorie podlegające pomiarowi oraz formuły odzwierciedlające sposób ich powiązania. Zapewnia to uniwersalność systemu pomiaru i możliwość jego wykorzystania w dowolnym podmiocie w sposób zapewniający wszystkim odbiorcom dostęp do informacji w zrozumiałej dla nich formie.

Precyzyjność określeń stosowanych w rachunkowości uniemożliwia dowolną zamianę nazw kategorii bez zmiany znaczenia przypisanych im wartości – taka ingerencja ma zasadniczy wpływ na interpretację informacji dostarczanych użyt-

kownikom. Dlatego też bardzo zaskakujące są przykłady wykorzystywania tego typu zabiegów na przykład w sferze finansów publicznych. Sposób stosowania nieprawidłowych nazw kategorii w sprawozdaniach wewnętrznych, w informacjach udostępnianych publicznie, a nawet regulacjach prawnych trudno jest przypisać niedostatkom wiedzy ich autorów z zakresu rachunkowości. Można natomiast próbować je interpretować jako celowe zabiegi informacyjne.

Jednym z podejść teoretycznych, które może być zastosowane do zrozumienia przyczyn takich, pozornie bezsensownych, zabiegów jest teoria legitymizacji. Zgodnie z jej założeniami sposób funkcjonowania organizacji gospodarczych (w tym systemów rachunkowości) jest poddany społecznym wpływom otoczenia, a odpowiedzią na nie jest dążenie do zyskania akceptacji, tzw. legitymizacji. Celem artykułu jest wskazanie znaczenia oddziaływania procesów legitymizacyjnych na sposób prezentacji informacji finansowej. W przedstawionych rozważaniach analizowane zależności zostały zilustrowane przykładami celowej zmiany stosowanych nazw kategorii przy posługiwaniu się danymi finansowymi w uczelniach wyższych. Zastosowana metodyka badań obejmowała przegląd literatury oraz studium przypadku zastosowania zabiegów legitymizacyjnych przy ustalaniu opłat za studia.

## 1. Teoria legitymizacji w badaniach nad rachunkowością

Współczesne badania nad praktyką rachunkowości są w znacznym stopniu prowadzone w oparciu o teorie wywodzące się z szeroko pojętych nauk społecznych [Łada i Kozarkiewicz, 2014; Szycha, 2014]. Jednym z takich interesujących podejść teoretycznych, które zwraca uwagę na silne oddziaływanie procesów społecznych na sposób przygotowania i wykorzystania informacji ekonomicznej, jest teoria legitymizacji [Suchman, 1995]. Teoria ta, rozwijana i wykorzystywana w obszarze politologii i socjologii, została przeniesiona na grunt rachunkowości wraz z rozwojem nurtu badań instytucjonalnych. Aktualnie zajmuje znaczące miejsce w całej gamie podejść teoretycznych stosowanych do opisu zjawisk towarzyszących wykorzystywaniu rachunkowości finansowej i zarządczej [np. Durocher i Fortin, 2010; Beuren i Boff, 2011; Moll i Hoque, 2011]. W polskiej literaturze przedmiotu [Kozarkiewicz i Łada, 2013; Krasodomska, 2013; Jarzębowski, 2014] podejście to cieszy się coraz większym zainteresowaniem – nadal jednak brak jest badań empirycznych prowadzonych w tym interesującym ujęciu.

Pod pojęciem legitymizacji rozumie się uogólnioną percepcję lub założenie, że działania jednostki są pożądane, odpowiednie albo właściwe dla skonstruowa-

nego społecznie systemu norm, wartości, pojęć i przekonań [Suchman, 1995, s. 574]. Zyskanie legitymizacji przez organizację oznacza społeczną akceptację dla jej działań oraz wypracowanych osiągnięć. Legitymizacja jest traktowana w badaniach nie tylko jako zjawisko stanowiące szczególny kontekst wykorzystania rachunkowości, ale również jako jej produkt. Należy zatem przyjąć, że powiązania między rachunkowością a legitymizacją mają charakter dwustronny. Potwierdzeniem tej wzajemności oddziaływania są dwa rodzaje badanych zjawisk legitymizacyjnych [Ogden i Clarke, 2005]:

- legitymizacja strategiczna – polegająca na podejmowaniu przez organizację działań zmierzających do zyskania i utrzymania akceptacji społecznej, przede wszystkim ze strony ważnych interesariuszy zewnętrznych,
- legitymizacja instytucjonalna – przejawiająca się dostosowywaniem działalności podmiotów do norm, wartości i przekonań akceptowanych społecznie.

W zależności od formy [Kozarkiewicz i Łada, 2013] legitymizacja może mieć charakter: pragmatyczny, moralny lub kognitywny. W tabeli 1 zestawiono charakterystykę podstawowych rodzajów legitymizacji opartą na tej klasyfikacji.

**Tabela 1.** Charakterystyka podstawowych form legitymizacji

Forma legitymizacji	Podstawa akceptacji	Charakterystyka
Pragmatyczna	Wymiana	Oparta na dwustronnej wymianie w relacjach z otoczeniem
	Wpływ	Oparta na pozytywnej ocenie reakcji na wymagania społeczne
	Dyspozycyjność	Oparta na pozytywnej ocenie gotowości poddania się wpływowi
Moralna	Rezultaty działalności	Oparta na pozytywnej ocenie efektów działań (np. produktów)
	Procedury	Oparta na pozytywnej ocenie sposobu realizacji działań
	Struktury	Oparta na istnieniu struktur skierowanych na zapewnienie działań zgodnych z normami społecznymi
	Obsada personalna	Wynikająca z osobowości kadry
Kognitywna	Obraz organizacji tworzony na podstawie obserwacji	Związana z obserwowanymi działaniami organizacji
	Obraz organizacji przyjmowany z założenia	Związana z założeniami przyjmowanymi przez oceniającego (wizerunek organizacji)

Źródło: Opracowano na podstawie Łada i Kozarkiewicz [2013].

Badania nad rachunkowością prowadzone na gruncie teorii legitymizacji stanowią duże wyzwanie ze względu na złożoność analizowanych zjawisk społecznych oraz brak pełnej świadomości uczestników o ich wpływie na podejmowane działania i ich percepcję. Przejawem specyfiki oddziaływania procesów legitymizacji jest często przywoływane [Suchman, 1995] zjawisko tzw. izomor-

fizmu mimetycznego – mimowolnego upodobniania się zachowań osób i organizacji pod wpływem oddziaływania mechanizmów społecznych i ryzyka z nimi związanego. Pomimo tych ograniczeń, badania empiryczne oparte na teorii legitymizacji dają możliwość dostrzeżenia i zrozumienia wielu zjawisk w rachunkowości opartych pozornie na nieracjonalnych działaniach, ale uzasadnionych ich społecznym odbiorem.

W kontekście przyjętego zakresu badań empirycznych warto zwrócić uwagę na przykład zastosowania teorii legitymizacji do analizy wdrożenia nowego systemu budżetowania w jednej z australijskich uczelni wyższych [Moll i Hoque, 2011]. Autorzy badań wskazali dążenie do uzyskania legitymizacji ze strony agencji finansującej uniwersytet jako główną przyczynę opracowania i wdrożenia nowych procedur budżetowych. Odnotowano ponadto, że oddziaływanie to miało znacznie większy wpływ na ostatecznie wprowadzone rozwiązania niż wewnętrzne wymagania związane z poprawą efektywności organizacji. Przytoczone badania mogą wskazywać, że dla niektórych jednostek (np. wymagających zaufania publicznego, organizacji publicznych), z racji specyfiki ich działalności, zyskanie i utrzymanie legitymizacji może mieć większe znaczenie niż w przypadku innych podmiotów gospodarczych.

## **2. Zmiany nazw kategorii pomiaru – studium przypadku polskiej uczelni wyższej**

Studium przypadku dotyczy działalności jednej z wiodących polskich uczelni wyższych. Badania były oparte na analizie dokumentów oraz obserwacjach uczestniczących dotyczących metod kalkulacji kosztów przygotowywanych w celu uzasadnienia wysokości różnego rodzaju opłat za studia. Szczególną uwagę zwrócono na kategorie podlegające ustalaniu oraz powiązanie planowanych i rzeczywistych kosztów z wysokością opłat. Wykonana dodatkowo analiza informacji prezentowanych na stronach internetowych innych uczelni oraz wyniki badań przedstawiane w literaturze przedmiotu [Gos, 2013] potwierdzają, że wnioski opracowane na podstawie studium przypadku można przenieść na inne państwowe ośrodki akademickie.

Badana uczelnia, dążąc do spełnienia wymagań prawnych, nakłada na organizatorów wszystkich kierunków, rodzajów i form studiów obowiązek regularnego przygotowania kalkulacji uzasadniającej wysokość opłat. Stosowany w tym celu formularz kalkulacji obejmuje trzy główne pozycje: przychody z opłat, koszty bezpośrednie i koszty pośrednie. Przychody i koszty bezpośrednie są planowane

metodą od podstaw, natomiast koszty pośrednie są doliczane w formie określonego procentowego narzutu kosztów bezpośrednich (z reguły 15-40%). Warunkiem przyjęcia kalkulacji jest zbilansowanie wszystkich pozycji, tj. przychody muszą być równe wartości kosztów całkowitych. Na podstawie kalkulacji opłaty są zatwierdzane przed odpowiednie rady jednostek i uczelni, a następnie ogłaszane w formie zarządzenia rektora.

Obserwacje faktycznego sposobu przygotowywania kalkulacji wykazały, że przebiega on następująco. W pierwszej kolejności ustalana jest opłata za studia. Jej wysokość jest uzależniona od rodzaju i zakresu studiów, kwoty opłaty w roku poprzednim, opłat obowiązujących na innych zbliżonych kierunkach studiów oraz cen proponowanych przez konkurencyjne uczelnie. Opłata zatem jest z reguły ustalana metodą rynkową z uwzględnieniem wartości, jaką studia reprezentują dla potencjalnych uczestników. Następnie szacuje się liczbę uczestników studiów i oblicza przychody. W drugim kroku, na podstawie programu studiów, ustala się koszty bezpośrednie i za pomocą przyjętych wskaźników procentowych dolicza narzut kosztów pośrednich. Przy pierwszym podejściu z reguły pojawia się różnica w przychodach i kosztach wymagająca zniwelowania. Zbilansowanie tych pozycji odbywa się poprzez manipulację najważniejszymi wielkościami: liczbą uczestników studiów, liczbą godzin dydaktycznych, stawkami godzinowymi, doliczaniem lub usuwaniem innych pozycji kosztowych oraz procentowymi narzutami kosztów pośrednich.

Ustalone w ten sposób opłaty obowiązują niezależnie od faktycznej liczby uczestników studiów i niezależnie od faktycznych kosztów. Program studiów bowiem musi być zrealizowany według zatwierdzonej wcześniej formuły. Na tym etapie organizatorzy mają zwykle bardzo ograniczone możliwości oddziaływania na koszty. Uwarunkowania te powodują, że zarówno przychody z kształcenia odpłatnego, jak i koszty realizacji studiów w kolejnych okresach rozliczeniowych z założenia odbiegają od zaplanowanych. Stanowi to kolejne wyzwanie w fazie przygotowania sprawozdania z faktycznie zrealizowanych przychodów i kosztów kształcenia na danym kierunku. W formularzach kalkulacji nie ma takiej pozycji jak marża lub wynik ze studiów, która umożliwiłaby zestawienie faktycznie poniesionych przychodów i kosztów oraz prawidłowo wskazywałaby uzasadnienie ekonomiczne do kontynuowania i rozwoju danego kierunku, rodzaju i formy kształcenia. Pozorne zbilansowanie przychodów i kosztów osiąga się w podobny sposób, jak na etapie planowania, manipulując poszczególnymi pozycjami w górę lub w dół. Ponieważ koszty pośrednie w kalkulacjach wynikowych są uwzględniane w formie „rezerwy”, a nie faktycznie rozliczonych kosztów ogólnych i wydziałowych, ułatwia to osiągnięcie celu.

Brak realnego zbilansowania przychodów i kosztów kształcenia dodatkowo pogłębia sposób ustalania dotacji na realizację studiów stacjonarnych naliczanej na podstawie danych historycznych z uwzględnieniem tzw. stałej przeniesienia. Skomplikowany sposób ustalania wysokości dotacji dla uczelni sprawia, że rzeczywista kwota dotacji uzyskiwana na kształcenie studenta określonego kierunku nie jest faktycznie znana i nie jest bezpośrednio brana pod uwagę przy podejmowaniu decyzji np. o limitach przyjęć.

Istotnym składnikiem formuły regulującej zasady przydziału dotacji na uczelnie, a w badanym podmiocie również przenoszonej na sposób alokacji dotacji na wydziały [Łada i Pietrzyk, 2013], są tzw. współczynniki kosztochłonności. Ustalane dla poszczególnych kierunków studiów wpływają na zróżnicowanie kwoty dotacji przysługującej na danego studenta. W badanej jednostce współczynniki te mieszczą się w granicach 1,5-3,0. Uwagę zwraca myląca nazwa współczynnika sugerująca odmienny poziom kosztów realizacji określonych kierunków studiów. Porównanie opłat za studia uchwalonych w badanej uczelni na podstawie przeprowadzonych kalkulacji nie potwierdza takiego założenia. W tabeli 2 zestawiono wysokości opłat dla czterech przykładowych kierunków charakteryzujących się zróżnicowanymi współczynnikami.

**Tabela 2.** Wysokości analizowanych opłat za studia I stopnia w roku akademickim 2014/2015

Nazwa kierunku [jednostka]	Współczynnik kosztochłonności	Opłata za 1 semestr studiów stacjonarnych	Opłata za 1 semestr studiów niestacjonarnych	Opłata za godzinę zajęć
Fizyka techniczna [W1]	3,0	2000	-	6
Zarządzanie i inżynieria produkcji [W2]	2,0	3300	2000	8
Zarządzanie i inżynieria produkcji [W3]	2,0	3200	1850	7
Zarządzanie [W3]	1,5	3000	1850	7

Wprowadzenie w dotacji zróżnicowanych wskaźników kosztochłonności – podyktowane potencjalnie odmiennymi kosztami studiowania na danym kierunku – nie znajduje potwierdzenia w zróżnicowaniu opłat ustalanych przez jednostki na podstawie kalkulacji kosztów (por. tabela 1). Stawki opłat jednostkowych ustalone przez podzielenie opłat semestralnych przez ilość godzin zajęć przewidzianą w programie również nie potwierdzają tego zakładanego zróżnicowania. Co więcej, przytoczone przykłady kierunków o skrajnych współczynnikach sugerują odwrotną zależność. Wniosek jest taki, że współczynnik ten

należy traktować wyłącznie jako rodzaj zróżnicowania ceny wpływający na wysokość kwoty płaconej uczelni z budżetu państwa z tytułu kształcenia na danym kierunku. Kierunki, którym przypisano wyższy przelicznik ceny przy podobnym uzasadnionym poziomie kosztów kształcenia i takich samych narzutach kosztów, powinny dostarczać uczelni większych marż powodujących wypracowanie lepszego wyniku. Tu warto wspomnieć, że ogólny wynik finansowy netto badanej uczelni jest regularnie dodatni.

Sformułowane przypuszczenia trudno jest zweryfikować, gdyż w badanym podmiocie nie ujawnia się informacji o opłacalności poszczególnych kierunków. Podaje się wiele rzeczywistych barier utrudniających wiarygodny pomiar przychodów, kosztów i wyników, m.in.: trudności w ustaleniu prawidłowej kwoty dotacji otrzymanej na studenta danego kierunku, problemy z rozliczeniami wewnętrznymi czy wyzwania związane z prawidłową alokacją kosztów wynagrodzeń prowadzących zajęcia w ramach tzw. pensum. Z punktu widzenia celu badań ważne jest jednak to, że taka informacja w przekonaniu kadry nie jest warta szerszego udostępniania – mogłaby potencjalnie powodować konflikty oraz narażać władze jednostek i uczelni na zarzuty o preferowanie (dotowanie) wybranych kierunków czy form studiów kosztem innych. Skutkiem takiego podejścia jest sytuacja, w której na temat opłacalności poszczególnych kierunków często krążą mity niepotwierdzone wiarygodnymi danymi finansowymi.

### **3. Procesy legitymizacyjne jako przyczyna zmian w opisie kategorii pomiaru**

Przeprowadzone studium przypadku wykazało zastosowanie dwóch celowych zabiegów polegających na zmianie określenia kategorii pomiaru. Pierwszy dotyczy świadomego pominięcia w formularzu kalkulacji kategorii wynik lub marża ze studiów, a tym samym wymuszenia jej ukrycia w pozycji pod nazwą narzut kosztów pośrednich. Drugie spostrzeżenie dotyczy nieuzasadnionego używania określenia współczynnik kosztochłonności dla pozycji, która odzwierciedla *de facto* element cenowy. Interesujący jest fakt, że w obu przypadkach osiągnięcia organizacji z tytułu jej działalności w postaci przychodów lub wypracowanej marży zostały zastąpione pozycjami nawiązującymi do zużycia zasobów i odpowiadającym kosztom działalności. Z punktu widzenia założeń teorii legitymizacji zabieg taki interpretować można przynajmniej na trzy sposoby.

Działania takie niewątpliwie mają charakter świadomy i są związane z **legitymizacją pragmatyczną opartą na wymianie**. Podstawowym powodem zasto-

sowania opisanego sposobu kalkulacji kosztów studiów są zapisy ustawy o szkolnictwie wyższym. Zgodnie z art. 99.1 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”. Zapisy ustawy odzwierciedlają oczekiwania społeczne co do właściwego sposobu prowadzenia kształcenia akademickiego i definiują kryteria oceny uczelni przez jednostki nadrzędne. W drodze wymiany i w celu zyskania akceptacji uczelnie próbują je odzwierciedlać w podejmowanych działaniach. Badaną kalkulację kosztów studiów traktować zatem można jako „dowód” potwierdzający dążenia do spełnienia wymagań społecznych i zyskania legitymizacji. Zabiegi te mają jednak ograniczony zakres. Wymagania tej samej ustawy określają, że „informację o wysokości opłat za usługi edukacyjne (...) oraz o wysokości kosztów ponoszonych w zakresie niezbędnym do świadczenia tych usług uczelnia zamieszcza na swojej stronie internetowej”. Opłaty za studia są z oczywistych powodów podawane do wiadomości publicznej, jednak informacje kosztowe już nie.

Unikanie w metodach rachunkowości kategorii dotyczących efektów działalności i zastępowanie ich kategoriami kosztów można również powiązać ze zjawiskiem **legitymizacji moralnej opartej na procedurach**. Uczelnia, wprowadzając formalną procedurę kalkulacji kosztów studiów, stara się wykazać, że działa moralnie i w dobrej wierze ustala kwoty opłat – tj. zapewnia organizację kształcenia akademickiego w formule, w której studenci oraz finansujący części z nich naukę skarb państwa pokrywają jedynie koszty niezbędne do wykonania usługi edukacyjnej. Tym samym deklaruje, że jako państwowy ośrodek akademicki nie czerpie z tego tytułu żadnych korzyści ekonomicznych. O tym, że zabiegi te mają jedynie walor legitymizacyjny, a nie realny, świadczy fakt, że dobre polskie państwowe uczelnie wykazują dodatnie wyniki finansowe netto i traktują je jako przejaw dobrego zarządzania.

Trzecią zaproponowaną interpretacją analizowanych zabiegów jest traktowanie ich jako elementu tworzenia pozytywnego wizerunku państwowego szkolnictwa wyższego wpływającego na **legitymizację kognitywną opartą na założeniach**. W ten sposób można podejść zarówno do wysiłków uczelni, jak i intencji ustawodawcy. Określanie współczynników dotacji mianem kosztochłonności a cen za studia kosztami studiów sugeruje społeczną sprawiedliwość proponowanych stawek i kryteriów alokacji środków budżetowych na poszczególne uczelnie i kierunki kształcenia. Poprzez ukrywanie faktycznych wyników (np. marż) z działalności



poszczególnych segmentów uczelni uniemożliwia się konfrontację założeń z rzeczywistością, co sprzyja trwaniu oceniających w przekonaniu co do moralnej i społecznie właściwej działalności uczelni wyższych w Polsce.

### Podsumowanie

Przedstawione rozważania, oparte na przeglądzie literatury naukowej oraz wynikach studium przypadku, potwierdzają bardzo silny wpływ procesów społecznych na sposób przygotowania i wykorzystania informacji z systemu rachunkowości. Ten wpływ jest szczególnie widoczny w uczelniach wyższych jako jednostkach realizujących ważne społecznie funkcje i finansowane ze środków publicznych. Jednym z wykazanych w badaniach zabiegów służących legitymizacji ich działalności są celowe zmiany nazw kategorii pomiaru z tych odzwierciedlających efekty działalności (ceny, marże, wyniki) na kosztowe – powiązane ze zużyciem zasobów. Otrzymane wyniki wyraźnie potwierdzają, że nie jest to jedyne zjawisko w rachunkowości będące skutkiem oddziaływania procesów legitymizacyjnych. Inne obserwacje poczynione na etapie badań to rezygnacje z zastosowań określonych metod (analiza rentowności kierunków studiów) czy mimowolne dążenie do uśredniania stawek opłat za studia. Sformułowane wnioski oparte na wykorzystaniu teorii legitymizacji skłaniają do podejmowania kolejnych badań nad rachunkowością polskich uczelni wyższych opartych na tej bardzo interesującej perspektywie teoretycznej.

### Literatura

- 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.
- 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.
- Gos W. (2013), *Kalkulacja kosztów kształcenia w wyższych uczelniach*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 61.
- Jarzębowski A. (2014), *Teoria legitymizacji a funkcje rachunkowości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 2, nr 4.
- Kozarkiewicz A., Łada M. (2013), *Teoria legitymizacji w badaniach w zakresie rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 71.

- Krasodomska J. (2013), *Sprawozdawczość przedsiębiorstw w świetle teorii legitymizacji*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, SGH, nr 130.
- Łada M., Kozarkiewicz A. (2014), *Rachunkowość zarządcza – dwa wymiary prowadzenia badań naukowych*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 2, nr 5.
- Łada M., Pietrzyk A., (2013), *Rachunek przychodów uczelni wyższych dla potrzeb pomiaru wyników centrów odpowiedzialności* [w:] M. Czyż (red.), *Finansowe i ekologiczne aspekty działalności gospodarczej*, AGH, Kraków.
- Moll J., Hoque Z. (2011), *Budgeting for legitimacy: The case of an Australian university*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 36.
- Ogden S., Clarke J. (2005), *Customer disclosures, impression management and the construction of legitimacy*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, Vol. 18, Iss. 3.
- Suchman M.C. (1995), *Managing legitimacy: strategy and institutional approaches*, „Academy of Management Review”, Vol. 20, No. 3.
- Szychta A. (2014), *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 80.

#### **RESOURCES OR PERFORMANCE – IMPACT OF LEGITIMIZATION PROCESSES ON THE CHANGES OF MEASUREMENT CATEGORIES**

**Summary:** The paper is focused on the impact of legitimization processes on the approach to financial information disclosure. The results of case study conducted in one of Polish state-owned universities show that this organization in order to gain legitimacy, tends to change the names of accounting categories. Some particular positions in internal calculation statements reflecting organizational performance (prices, margins or profits) are named as if they were costs and represented resources consumption.

**Keywords:** legitimacy theory, universities, management accounting.