



Monika Łada

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

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA ZAUFANIEM W RELACJACH MIĘDZYORGANIZACYJNYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest prezentacja powiązań międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej i zaufania. Wyniki przeglądu literatury pokazują, że zaufanie jest ważnym społecznym aspektem relacji gospodarczych, który ma istotny wpływ na efektywność współpracy. Wcześniejsze badania empiryczne wykazały, że wpływ na poziom zaufania ma wymiana informacji finansowych pomiędzy partnerami biznesowymi. Przedstawione w artykule rozważania na temat powiązań zaufania i zewnętrznej wymiany informacji zarządczej zostały ograniczone do tych form współpracy rynkowej, które są koordynowane i kontrolowane przez celowo do tego powołane struktury.

Słowa kluczowe: zaufanie, międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza, sieci biznesowe.

Wprowadzenie

Zaufanie to jeden z ważnych motywów badań w naukach społecznych. W obszarze nauk o zarządzaniu w ostatnich kilkunastu latach dużym zainteresowaniem cieszy się koncepcja zarządzania zaufaniem [Grudzewski i in., 2007]. Zgodnie z jej założeniami zaufanie postrzegane jest jako istotny atrybut relacji gospodarczych, który może być świadomie i celowo kształtowany przez zarządzających organizacjami. Tworzenie atmosfery zaufania wskazywane jest m.in. jako czynnik redukujący ryzyko działalności gospodarczej i obniżający wysokość kosztów transakcyjnych. Działania zarządcze mogą być ukierunkowane zarówno na rozwój zaufania wewnętrznego, jak również na kształtowanie zaufania

w relacjach z podmiotami zewnętrznymi. Liczne badania empiryczne wskazują, że zaufanie wewnętrzne przyczynia się do poprawy efektywności ekonomicznej podmiotów, a zaufanie zewnętrzne sprzyja rozwojowi współpracy międzyorganizacyjnej. Dla badaczy polskiej rzeczywistości gospodarczej problematyka ta jest tym bardziej interesująca, że zgodnie z wynikami badań [www 2] Polskę charakteryzuje niski poziom zaufania społecznego.

Ważną rolę w budowie zaufania w relacjach gospodarczych odgrywają metody rachunkowości zarządczej [Baldvinsdottir, 2009]. Udostępnianie informacji z rachunkowości zarządczej (otwartość), umożliwienie współuczestniczenia w jej kształtowaniu (przejrzystość) oraz możliwość potwierdzenia prawdziwości uzyskiwanych informacji (wiarygodność) to tylko niektóre cechy systemów informacyjnych sprzyjające wzrostowi poziomu zaufania w relacjach zewnętrznych i wewnętrznych. Współcześnie problematyka zaufania jest poruszana najczęściej w kontekście relacji powstających na skutek podejmowania wspólnych przedsięwzięć przez niepowiązane kapitałowo podmioty gospodarcze [Langfield-Smith i Smith, 2003; Free, 2008]. Sprzyja temu dynamiczny rozwój metod tzw. międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej [Łada (red.), 2014] – nowego obszaru problemowego – dostarczania informacji dla potrzeb zarządzania różnymi formacjami ściśle współpracujących podmiotów: dwustronnym partnerstwem, aliansami, łańcuchami, sieciami, grupami czy klastrami. Obserwowany w praktyce trend nasilania się zjawisk współpracy międzyorganizacyjnej sprawia, że coraz bardziej nurtujące stają się pytania o rolę metod rachunkowości w zarządzaniu takimi specyficznymi relacjami oraz o wpływ wymiany informacji zarządczej na różne aspekty współpracy partnerów gospodarczych.

Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie związków międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej i zaufania – aspektu społecznego działań zarządzających istotnego dla rozwoju zewnętrznych relacji gospodarczych i ich efektywności. Przedstawione rozważania zostały ograniczone jedynie do form współdziałania podmiotów obejmujących tworzenie wspólnych struktur zarządczych (wspólnej koordynacji działań i ich kontroli) jako czynnika warunkującego zapotrzebowanie na wymianę informacji finansowej. Opracowanie przygotowano na podstawie przeglądu literatury przedmiotu. Szczególną uwagę zwrócono na wyniki dotychczasowych badań empirycznych publikowanych w światowych czasopismach naukowych. Przeprowadzona analiza była zorientowana na wskazanie luki teoriopoznawczej oraz interesujących wątków potencjalnych badań w obszarze rachunkowości zarządczej. Zastosowane podejście było podyktowane stosunkowo wczesnym etapem badań nad rozwojem międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej w polskich podmiotach gospodarczych.

1. Koncepcja zarządzania zaufaniem

Zaufanie to jedno z pojęć powszechnie stosowanych, ale trudnych do dokładnego definiowania. Jest to efekt wieloznacznego rozumienia tego popularnego określenia. Wśród autorów formułujących definicje zaufania [Grudzewski i in., 2007; Bugdol, 2010] panuje zgodność, że jest to abstrakcyjna cecha związana z pozytywną percepcją motywów działań określonej osoby, grupy osób, organizacji, z którą ocenianjący wchodzi w relacje społeczne. Zdaniem jednych autorów cecha ta określa pewność co do zachowań, które będzie podejmował ten podmiot. Zdaniem innych jest związana ze spodziewanym brakiem negatywnego oddziaływania przyszłych działań podejmowanych przez podmiot na cele i oczekiwania ocenianego. W jeszcze innych ujęciach zaufanie jest wiązane z przekonaniem o zachowaniu przez drugą stronę moralnych postaw i działań. Na potrzeby niniejszego opracowania zostanie przyjęta definicja popularna w literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej. Według Tomkinsa [2001, s. 165] zaufanie jest to „przekonanie jednej ze stron relacji, że druga strona nie będzie działać wbrew jej interesom przyjmowane bez wątpliwości i podejrzeń w warunkach braku szczegółowych informacji na temat działań drugiej strony”.

Wśród wielu wskazywanych aspektów zaufania w relacjach gospodarczych warto zwrócić uwagę na następujące [Baldvinsdottir, 2009]:

- zaufanie redukuje złożoność rzeczywistości dzięki eliminacji wielu scenariuszy,
- zaufanie sprzyja nawiązywaniu i rozwijaniu dobrowolnej współpracy,
- zaufanie oznacza, że druga strona będzie uwzględniała oczekiwania podmiotu w podejmowaniu decyzji,
- zaufanie powoduje, że jedna strona dobrowolnie rezygnuje z ochrony przed działaniami drugiej strony i wystawia się na ryzyko,
- zaufanie jest związane z oczekiwaniem, że druga strona będzie przestrzegała obowiązujących (wyznawanych przez ufającego) norm społecznych,
- zaufanie jest wiązane z takimi pozytywnymi cechami jak: uczciwość, kompetentność, konsekwentność i lojalność,
- zaufanie jest zmienne w czasie i uzależnione od obserwowanych zachowań drugiej strony.

Większość polskich badaczy [Grudzewski, Hejduk i Sankowska, 2008] traktuje zaufanie jako pozytywne zjawisko gospodarcze przyczyniające się do poprawy wewnętrznej efektywności podmiotu, ułatwiające rozwój poprzez rozszerzanie sieci powiązań międzyorganizacyjnych oraz redukujące koszty zabezpieczania się przed ryzykiem oportunistycznych zachowań pracowników i partnerów biznesowych. Korzystny wpływ zaufania potwierdzają również wyniki

badania empirycznych prowadzonych w polskich przedsiębiorstwach [Lewicka, 2012; Sankowska, 2013]. Problem zaufania jest jednak znacznie bardziej złożony. Badacze społeczni [Nowakowski, 2008] wskazują bowiem na występowanie tzw. zaufania negatywnego. Wysoki poziom zaufania w relacjach gospodarczych może mieć zarówno pozytywne, jak i negatywne konsekwencje. Niewątpliwie jednak odgrywa istotną rolę w tworzeniu i utrzymaniu dobrych relacji wewnętrznych w organizacji oraz sprzyja rozwojowi współpracy z partnerami zewnętrznymi.

Koncepcja zarządzania zaufaniem zakłada, że ten ważny atrybut relacji społecznych może być świadomie kształtowany przez zarządzających. Zgodnie z definicją [Grudzewski i in., 2007, s. 49] zarządzanie zaufaniem jest to „zbiór działań kreowania systemów i metod, które pozwalają uzależnionym jednostkom dokonywać ocen i decyzji odnoszących się do niezawodności potencjalnych operacji zawierających ryzyko, a także umożliwiające ich uczestnikom i właścicielom systemów wzrost i stosowne reprezentowanie wiarygodności własnej oraz ich systemów”. Ta bardzo złożona i mało zrozumiała definicja może być z pewnym uproszczeniem sparafrazowana jako zespół działań podejmowanych przez zarządzających w celu dokonywania oceny zaufania wobec innych jednostek oraz aktywnego kształtowania poziomu ich zaufania do siebie i reprezentowanej organizacji. Zaufanie z perspektywy zarządzającej nim organizacji jest traktowane jako specyficzny zasób niematerialny [Bugdol, 2010], który przekłada się zarówno na aktualne wyniki finansowe, jak i potencjał korzyści ekonomicznych w przyszłości.

Interesujące jest to, że koncepcja zarządzania zaufaniem nie obejmuje żadnych konkretnych metod czy modeli zarządzania. W przywołanej literaturze przedmiotu podawane są przede wszystkim zasady tworzenia zaufania oraz identyfikowane czynniki pozytywnie i negatywnie wpływające na poziom zaufania w relacjach. Należy przyznać, że wiele z tych propozycji jest raczej ogólnymi zaleceniami dla zarządzających niż uniwersalnymi koncepcjami, jak zarządzać zaufaniem. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy upatrywać w specyfice zaufania, które jest niejako „produktem ubocznym” wszystkich działań zarządczych. Koncepcja zarządzania zaufaniem wskazuje, że warto ten aspekt działalności analizować oraz aktywnie kształtować, uwzględniając jako istotne (ale nie jedyne, a nawet nie główne) kryterium decyzyjne. Stwierdzenie to dotyczy w szczególności zarządzania relacjami z podmiotami zewnętrznymi – szczególnie partnerami, których działalność ma zasadniczy wpływ na aktualną efektywność i perspektywy rozwoju organizacji.

Mechanizmy tworzenia i oceny zaufania w relacjach gospodarczych mogą być wiązane z jego rodzajami. Zgodnie z jedną z popularnych klasyfikacji [www 1] wpływ na zaufanie mają czynniki racjonalne i emocjonalne. W ramach zaufania

racjonalnego wyróżnia się dodatkowo: zaufanie poznawcze (kognitywne), zaufanie kalkulacyjne i zaufanie oparte na wiedzy. Na zaufanie o źródłach emocjonalnych natomiast składają się: zaufanie afektywne, zaufanie oparte na identyfikacji, zaufanie oparte na relacji. Szczegółowe charakterystyki wymienionych rodzajów zaufania przedstawione zostały w tabeli 1. Wskazują one na bardzo szerokie spektrum możliwości oddziaływania zarządzających na poziom zaufania i jego ocenę. Wpływ na zaufanie ma przy tym nie tylko to, co jest przedsięwzięte, ale również to, w jaki sposób jest to realizowane i odbierane przez drugą stronę.

Jednym z możliwych narzędzi wspomagających zarządzanie zaufaniem wewnętrznym i zewnętrznym jest system rachunkowości zarządczej. Znaczenie metod obliczeniowych oraz wymiany informacji zarządczej między stronami relacji potwierdza jeden z uproszczonych modeli zaufania [Hejduk i in., 2009]. Zgodnie z poniższą formułą zaufanie jest funkcją rachunku ekonomicznego, znajomości drugiej jednostki oraz wartości podzielanych przez współpracujące strony.

$$ZAUFIANIE = f(\text{rachunek ekonomiczny, znajomość, wartości})$$

Projektując i stosując rozwiązania w zakresie rachunkowości zarządczej należy zatem – obok wielu innych czynników – uwzględnić rolę tego systemu w tworzeniu zaufania innych jednostek do organizacji oraz monitorowaniu poziomu zaufania zarządzających wobec działań tych podmiotów. W szczególności takie znaczenie odgrywają systemy zorientowane na wymianę informacji na poziomie międzyorganizacyjnym, tj. wspomagające zarządzanie zaufaniem zewnętrznym między dwoma współpracującymi, ale niezależnymi kapitałowo podmiotami, tzw. partnerami biznesowymi.

2. Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza

Wymiana informacji zarządczej między podmiotami gospodarczymi to jeden z najnowszych trendów we współczesnej rachunkowości zarządczej [Håkansson i Lind, 2008; Sobańska, 2008; Łada (red.), 2014]. Do głównych przyczyn rozwoju tej nowej grupy metod zalicza się obserwowany w praktyce gospodarczej rosnący zakres outsourcingu kluczowych obszarów działalności oraz coraz częstsze wykorzystywanie potencjału poprawy efektywności podmiotów poprzez wprowadzenie działań koordynacyjnych ponad organizacjami. Zacieśnianie współpracy z pojedynczymi partnerami lub wręcz tworzenie całych formacji rynkowych współpracujących podmiotów (łańcuchów, sieci, grup itp.) powoduje zapotrzebowanie na nowe metody zarządzania międzyorganizacyjnego, a ich wykorzystanie wymaga przygotowania i udostępnienia odpowiedniej informacji zarządczej.

Systemem informacyjnym, który jest najlepiej dostosowany do pełnienia takiej roli, jest rachunkowość zarządcza. Wprowadzenie zarządzania na poziomie wielu organizacji oznacza konieczność rozszerzenia zakresu przetwarzanych informacji. Zmiany te w szczególności obejmują:

- wprowadzenie przetwarzania nowych zbiorów danych dotyczących innych, zewnętrznych podmiotów gospodarczych;
- przygotowanie i udostępnianie informacji wewnętrznej zarządzającym innymi podmiotami lub stworzoną formacją podmiotów;
- wzajemne dostosowywanie i integrację systemów informacyjnych poszczególnych podmiotów;
- wypracowanie w każdym podmiocie nowych wielokryterialnych zasad podejmowania decyzji uwzględniających cele pozostałych partnerów i całej formacji,
- zastosowanie nowych metod służących do monitorowania efektywności poszczególnych relacji lub działalności całej formacji,
- stworzenie rozwiązań zapewniających ochronę interesów danego podmiotu w działaniach podejmowanych przez partnerów lub formację.

W praktyce zmiany takie wprowadzane są w różnej skali i na różne sposoby. Jedną z popularnych aktualnie koncepcji jest rachunkowość otwartych ksiąg. Tym mianem [Kajüter i Kumala, 2005; Łada, 2009] określa się praktyki polegające na dobrowolnym udostępnianiu informacji z systemu rachunkowości zarządczej partnerom zewnętrznym. Innym sposobem zasilania informacją zarządczą relacji międzyorganizacyjnych [Mouritsen, Hansen i Hansen, 2001; Cooper i Slagmulder, 2004] jest wspólne stosowanie przez partnerów metod tradycyjnie przeznaczonych dla pojedynczego podmiotu, np. rachunku kosztów docelowych czy budżetowania. Można również wskazać na potencjalną możliwość ujednolicenia systemów rachunkowości zarządczej współpracujących podmiotów i ich konsolidacji w formie jednego zintegrowanego systemu informacyjnego całej formacji. Specyfika wykorzystania omawianych rozwiązań sprawia, że zasadne jest określanie ich jako międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej.

Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza jest definiowana jako [Łada (red.), 2014, s. 53] „dobrowolnie tworzony system informacyjny rachunkowości, który – poprzez zastosowanie metod kwantyfikacji działalności wielu powiązanych kooperacyjnie jednostek gospodarczych – wspiera zarządzających tymi podmiotami lub stworzoną przez nie formacją w dążeniach do poprawy efektywności współpracy”. Z punktu widzenia zakresu pomiaru celem zastosowania metod międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej jest określenie skali oczekiwanych, planowanych lub rzeczywistych korzyści osiąganych w efekcie współpracy oraz udziału poszczególnych partnerów w ich generowaniu i aloka-

cji. Na ten nowy segment systemu rachunkowości zarządczej składają się potencjalnie trzy grupy rozwiązań zapewniające dostępność:

- informacji wspólnie generowanych i wykorzystywanych do tworzenia obrazu dwu- lub wielostronnych relacji z partnerami, niekiedy przyjmujących postać wręcz odrębnego systemu rachunkowości zarządczej powołanej formacji zasilanego przez wszystkich partnerów,
- informacji przetwarzanych wewnątrz w poszczególnych podmiotach, mających za zadanie stworzenie obrazu oczekiwań lub sytuacji finansowej drugiej strony relacji lub całej formacji,
- informacji przetwarzanych wewnątrz w poszczególnych podmiotach, mających za zadanie ochronę własnych interesów w relacjach zewnętrznych.

Specyficzną cechą metod międzyorganizacyjnych jest ich wykorzystanie w warunkach asymetrii informacji między partnerami, nierównowagi pozycji rynkowej poszczególnych podmiotów oraz kooperacyjnego charakteru relacji. Są to więc uwarunkowania zupełnie odmienne od tych, które występują w tradycyjnych systemach rachunkowości zarządczej i są charakterystyczne raczej dla rachunkowości finansowej. W stosowaniu informacji zarządczej w relacjach wewnętrznych [Kajüter i Kumala, 2005] musi być zatem zachowana odpowiednia ostrożność oraz dokonany mądry kompromis między korzyściami z udostępniania wrażliwych informacji a zagrożeniem rynkowym, jakie mogą za sobą pociągać.

3. Wpływ rachunkowości zarządczej na zaufanie w relacjach międzyorganizacyjnych

Ryzyko towarzyszące udostępnianiu informacji zarządczej oraz asymetria informacji w relacjach partnerów sprawia, że zasadne staje się pytanie o kwestie zaufania w relacjach międzyorganizacyjnych oraz o rolę rachunkowości zarządczej w zarządzaniu zaufaniem zewnętrznym. O znaczeniu tych kwestii świadczy m.in. przegląd badań na temat wykorzystania rachunkowości zarządczej w sieciach przedsiębiorstw¹ – zaufanie w relacjach międzyorganizacyjnych zostało zaliczone do jednych z najczęściej poruszanych wątków badań empirycznych dotyczących zarówno relacji dwustronnych, jak i działalności formacji tworzonej przez wiele samodzielnych podmiotów gospodarczych. Szczególnie interesujące dla badaczy jest powiązanie wymiany informacji zarządczej oraz poziomu zaufania.

Wnioskiem najważniejszym dla problematyki zarządzania zaufaniem jest pozytywna zależność między rozwojem międzyorganizacyjnej rachunkowości

¹ Szczegółowy przegląd badań empirycznych w tym zakresie przedstawił J. Michalak [2013, s. 95-115].

zarządczej a wzajemnym zaufaniem parterów. Im większy zakres wymiany informacji zarządczej, tym wyższy poziom zaufania. W tabeli 1 zestawiono rodzaje zaufania oraz wpływ wykorzystania metod międzyorganizacyjnych na wzrost zaufania. Analizując te związki warto zwrócić uwagę na trzy charakterystyki relacji sprzyjające wzrostowi zaufania, które pojawiają się wraz z wprowadzeniem tego dodatkowego systemu informacyjnego. Są to: otwartość, przejrzystość i wiarygodność. Dobrowolne udostępnianie poufnych i wrażliwych informacji wewnętrznych jest wyrazem zaufania do partnera zewnętrznego. W ten sposób również strona dostarczająca dane zabiega o obdarzenie zaufaniem przez partnera. Przejawem zyskania zaufania jest fakt uwzględnienia otrzymanych danych przez partnera w jego wewnętrznych analizach zarządczych oraz wzajemne częściowe utworzenie własnych ksiąg dla kadry zarządzającej drugiej strony. Wymiana informacji nie musi być przy tym symetryczna – jest to uzależnione od formy współpracy i pozycji partnerów. Niezależnie od tych szczegółowych kwestii otwartość w wymianie informacji tworzy w relacjach międzyorganizacyjnych klimat wzajemnego zaufania. Ograniczanie dostępu, fałszowanie informacji lub ociąganie się z udostępnieniem danych może natomiast rodzić odwrotne skutki – podejrliwość co do intencji partnera i ograniczenie zaufania.

Tabela 1. Wpływ rachunkowości zarządczej na zaufanie w relacjach międzyorganizacyjnych

Rodzaje zaufania		Charakterystyka	Wpływ wykorzystania międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej
Racjonalne	Poznawcze (kognitywne)	Oparte na racjonalnej ocenie cech i zachowań drugiej strony oraz ich potencjalnego wpływu na podejmowanie właściwych działań	Regularne wykazywanie wiarygodności i uczciwości zamiarów wobec partnera poprzez wspólne planowanie i kontrolę finansową
	Kalkulacyjne	Oparte na racjonalnej ocenie celów i motywów działań drugiej strony, tj. weryfikacji, czy drugiej stronie „opłaca się” właściwe działanie	Możliwość weryfikacji motywów postępowania partnera na podstawie danych z rachunkowości otwartych ksiąg i wzajemnego dostosowania w celu poprawy wspólnej efektywności
	Oparte na wiedzy i kompetencjach	Oparte na wnioskach, że druga strona posiada wiedzę i kompetencje, by właściwie działać	Przekazywanie partnerowi informacji na temat posiadanego potencjału wytwórczego i współuczestniczenie drugiej strony w jego tworzeniu
Emocjonalne	Afektywne	Oparte na pozytywnym emocjonalnie stosunku do drugiej strony ze względu na jej wygląd, rolę, opinię	Rozwój relacji (w tym osobistych) między kadrą współpracujących podmiotów, przede wszystkim zarządzającymi oraz specjalistami z zakresu rachunkowości zarządczej
	Oparte na identyfikacji	Wynikające z utożsamiania się z drugą stroną, z jej cechami, sytuacją, oczekiwaniami	
	Oparte na relacji	Rozwijane w efekcie powtarzalnych kontaktów z drugą stroną i budowanych związków emocjonalnych	

Zastosowanie metod międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej sprzyja zwiększeniu przejrzystości relacji. Partnerzy, przygotowując wspólne analizy obejmujące dane z wielu podmiotów, mają okazję poznać wzajemnie m.in.: cele strategiczne poszczególnych organizacji, ich priorytety działania, posiadany potencjał, kulturę organizacyjną, mocne i słabe strony. W ten sposób strony zyskują wiedzę o sobie, która ułatwia przewidywanie decyzji partnerów i tworzy pole do poszukiwania dróg współpracy korzystnych dla wszystkich stron. Intensyfikacja wysiłków wkładanych w tworzenie powiązanych systemów rachunkowości zarządczej buduje zaufanie między stronami przede wszystkim w zakresie większej wiedzy o sobie. Ważnym aspektem współpracy na polu analiz zarządczych jest również rozwój więzi międzyludzkich wśród kadry współpracującej przy prowadzeniu analiz.

Trzecim istotnym aspektem dla współpracy międzyorganizacyjnej jest wiarygodność partnerów. Zaufanie to cecha percepcji, która dynamicznie się zmienia. Jednym z czynników, który ma na to wpływ, jest bieżąca ocena zbieżności deklaracji drugiej strony relacji oraz faktycznie podejmowanych przez nią działań. Wykorzystanie metod rachunkowości zarządczej do tworzenia wspólnych zbiorów danych planowanych i rzeczywistych umożliwia bieżące monitorowanie pojawiających się odchyleń. Wspólne wyjaśnianie ich przyczyn pozwala lepiej interpretować zachodzące zmiany – czy są one efektem dezinformacji ze strony partnera, czy też są spowodowane innymi, niezależnymi czynnikami rynkowymi. Udostępnione wiarygodne dane są więc zarazem świadectwem uczciwych zamiarów partnera, jak i potwierdzeniem jego możliwości przeprowadzania założonych planów i osiągnięcia wyznaczonych we współpracy celów.

Wskazane charakterystyki relacji to jedynie wybrane istotne czynniki sprzyjające wzrostowi zaufania poprzez rozwój międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej. Czynniki tych jest znacznie więcej i są związane nie tylko z zakresem wymiany informacji, ale także sposobem, w jaki jest prowadzony. Pozytywny lub negatywny wpływ na poziom zaufania partnerów mogą mieć również m.in.: kompetencje i postawy specjalistów zajmujących się rachunkowością zarządczą, doświadczenie zarządzających w stosowaniu rachunkowości zarządczej, zaawansowanie wewnętrznych systemów rachunkowości zarządczej partnerów, podobieństwo stosowanych rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej, udział w nadzorze nad systemem międzyorganizacyjnym przez niezależną jednostkę, wzajemne upodabnianie się partnerów w efekcie długotrwałej współpracy, odmienność kultury organizacyjnej przypisująca inne znaczenie wiarygodności danych. Z reguły zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej przypisuje się związek z zaufaniem racjonalnym. Wymienione czynniki wskazują jednak, że oddziaływanie systemu zachodzi także na poziomie emocjonalnym kadry reprezentującej współpracujące organizacje.

Wnioski z badań praktyki gospodarczej [www 1] wskazują, że pozytywna relacja między wspólną rachunkowością zarządczą a poziomem zaufania jest dwustronna. Z jednej strony rozwój wymiany informacji przyczynia się do wzrostu zaufania partnerów, z drugiej natomiast wysoki poziom zaufania sprawia, że podmioty chętniej sięgają po wspólnie stosowane metody obliczeniowe. Komplementarność zaufania i wymiany informacji zarządczej potwierdza znaczącą rolę, jaką odgrywają współcześnie systemy międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej w zarządzaniu zaufaniem między partnerami zacieśniającymi współpracę i tworzącymi nowe formy organizacyjne skupiające wiele samodzielnych podmiotów gospodarczych.

4. Zaufanie zamiast rachunkowości zarządczej

Rozważania teoretyczne [Dekker, 2004] i badania empiryczne [www 1] ujawniają jeden bardzo wyraźny paradoks utrudniający opis relacji między zaufaniem i międzyorganizacyjną rachunkowością zarządczą. Zaufanie jako specyficzny społeczny mechanizm kontrolny, który ma za zadanie ułatwiać jednostkom działanie w relacjach, jest substytucyjny w stosunku do innych systemów kontrolnych. Stwierdzenie to odnosi się w szczególności do międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej jako sformalizowanego systemu regulującego współpracę. Wzajemne zaufanie zatem może zastępować stosowanie metod obliczeniowych i sprawiać, że strony postrzegają ich wykorzystanie jako niepotrzebne lub nieefektywne.

Przyczyn negatywnej korelacji między poziomem zaufania a rozwojem rachunkowości zarządczej można się doszukiwać w przedstawionych wcześniej cechach zaufania. Zaufanie oznacza przekonanie w organizacji, że druga strona współpracy będzie dobrowolnie uwzględniać jej cele w podejmowanych decyzjach i działaniach. Dodatkowa weryfikacja tego założenia może być zatem traktowana przez podmiot jako zbędny wysiłek (koszt). Może również sprawiać, że partner będzie traktował taką próbę jako kwestionowanie jego dobrych intencji. Duża doza zaufania do partnera może wpływać również na większą skłonność do rezygnacji z korzystania z zespołu metod zapewniających ochronę interesów jednostki we współpracy. Przekonanie, że interesy własne organizacji nie są zagrożone w relacjach, demotywuje do rozwoju tego typu rozwiązań. Podobne oddziaływanie można przypisać przekonaniu o dotrzymywaniu przez partnera obowiązujących norm społecznych oraz obserwowaniu we współpracy pozytywnych zachowań pozwalających przypisać drugiej stronie pozytywne cechy uczciwości,

kompetentności, konsekwentności i lojalności. Współpraca z takim godnym zaufanym partnerem nie dostarcza silnych impulsów do rozbudowy sformalizowanych mechanizmów kontrolnych opartych na wymianie informacji zarządczej.

Należy podkreślić, że zaufanie zewnętrzne jest tylko jednym z czynników wpływających na rozwój systemów międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej (i odwrotnie). Wpływ na to mają również takie charakterystyki jak: stopień wzajemnego uzależnienia partnerów, ich siła przetargowa, dominujący rodzaj stosowanych mechanizmów regulacji współpracy, potencjał poprawy efektywności współpracy i wiele innych. Tak liczna lista czynników niewątpliwie utrudnia badania empiryczne i interpretacje uzyskanych wyników. Ponadto zaufanie jako cecha dynamiczna zmienia się w relacjach międzyorganizacyjnych wraz z rozwojem współpracy, wymaga systematycznego podtrzymywania i znajduje się pod silnym wpływem aktualnych zdarzeń. To powoduje, że ważny dla uzyskanych wyników jest moment, w którym przeprowadzane są badania oraz ich szerszy kontekst. Wskazując na substytucyjność zaufania i rachunkowości zarządczej, warto zwrócić uwagę na nieformalny przepływ informacji zarządczej, który rozwija się w warunkach wzajemnego zaufania. Jest on trudny do identyfikacji i badania, a niewątpliwie jest alternatywny dla sformalizowanych systemów kontrolnych.

Podsumowanie

Dynamiczny rozwój kanonu wiedzy dotyczącego metod międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej oraz obserwowany w praktyce wzrost skali ich wykorzystania przyczynia się do intensyfikacji badań naukowych w tym zakresie. Jednym z ważnych aspektów wykorzystania tej nowej grupy metod przez organizacje gospodarcze zacieśniające współpracę z partnerami rynkowymi jest ich powiązanie z zarządzaniem zaufaniem zewnętrznym. Na zależność tych dwóch zjawisk wskazują publikowane dotychczas wyniki badań empirycznych. Paradoksalna komplementarność i substytucyjność zaufania oraz międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej świadczą o bardzo złożonym charakterze badanych relacji i otwierają pole do dalszych dociekań naukowych. Badania takie o charakterze pozytywnym będą prowadziły do lepszego zrozumienia ograniczonej racjonalności rządzącej wymianą informacji między współpracującymi podmiotami, badania zorientowane normatywnie będą natomiast skierowane na wskazanie metod rachunkowości zarządczej pozwalających świadomie kształtować zaufanie do organizacji oraz stosować zasadę ograniczonego zaufania w relacjach z partnerami.

Literatura

- Baldvinsdottir G.H. (2009), *Management accounting and the institutionalization of trust*, „Problems and Perspectives in Management”, Vol. 7, Iss. 2.
- Bugdol M. (2010), *Zaufanie jako element systemu wartości organizacyjnych*, „Współczesne Zarządzanie”, nr 2.
- Cooper R., Slagmulder R. (2004), *Interorganizational cost management and relational context*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 29.
- Dekker H.C. (2004), *Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 29.
- Free C. (2008), *Walking the talk? Supply chain accounting and trust among UK supermarkets and suppliers*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 33.
- Grudzewski W.M., Hejduk I.K., Sankowska A. (2008), *Rola zarządzania zaufaniem we współczesnej gospodarce*, „E-mentor”, nr 4.
- Grudzewski W.M., Hejduk I.K., Sankowska A., Wańtuchowicz M. (2007), *Zarządzanie zaufaniem w organizacjach wirtualnych*, Difin, Warszawa.
- Håkansson H., Lind J. (2004), *Accounting and network coordination*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 29.
- Hejduk I.K., Grudzewski W.M., Sankowska A., Wańtuchowicz M. (2009), *Znaczenie zaufania i zarządzania zaufaniem w opinii przedsiębiorstw*, „E-mentor”, nr 5.
- Kajüter P., Kumala H.I. (2005), *Open-book accounting in networks. Potential achievements and reasons for failures*, „Management Accounting Research”, Vol. 16.
- Langfield-Smith K., Smith D. (2003), *Management control and trust in outsourcing relationships*, „Management Accounting Research”, Vol. 14.
- Lewicka D. (2012), *Relacje między zaufaniem horyzontalnym, współpracą i kulturą pro-innowacyjną*, „Organizacja i Kierowanie”, nr 3.
- Łada M. (red.) (2014), *Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Łada M. (2009), *Rachunkowość otwartych ksiąg – zarys koncepcji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 49.
- Michalak J. (2013), *Management accounting in networks – mapping the research streams*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 72.
- Mouritsen J., Hansen A., Hansen C.O. (2001), *Interorganizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting*, „Management Accounting Research”, Vol. 12.
- Nowakowski K. (2008), *Wymiary zaufania i problem zaufania negatywnego w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, zeszyt 1.
- Sankowska A. (2013), *Zaufanie a procesy kreacji wiedzy*, „Organizacja i Kierowanie”, nr 2.

- Sobańska I. (2008), *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 42.
- Tomkins C. (2001), *Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 26.
- [www 1] Wennblom G.: Mapping Management Accounting and Trust, Örebro Studies in Business Dissertations 3, 2012 <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:571891/FULLTEXT02.pdf> (dostęp 15.03.2014).
- [www 2] *Zaufanie społeczne*, Centrum Badań Opinii Publicznej, Warszawa 2012 http://www.cbos.pl/SPISKOM.POL/2012/K_033_12.PDF (dostęp 15.03.2014)

MANAGEMENT ACCOUNTING AS A TOOL OF TRUST MANAGEMENT IN INTERORGANIZATIONAL RELATIONSHIPS

Summary: The aim of the paper is to present the relationships between interorganizational management accounting and trust. The results of the literature review show that the trust is a social aspect of business relationships important for the cooperation effectiveness. The previous empirical research results point out that exchange of financial information between business partners has the strong impact on the level of trust. Presented discussion on the link between trust and external exchange of management information is limited to the forms of the market cooperation based on the dedicated organizational structures enabling partners join coordination and control of activities.

Keywords: trust, interorganizational management accounting, business networks.