

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 396

**Finanse i rachunkowość  
na rzecz zrównoważonego rozwoju –  
odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa  
Tom 2. Rachunkowość**

Redaktorzy naukow  
Jacek Adamek  
Joanna Zuchewicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Beata Mazur  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-520-9**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
ul. Komandorska 118/120  
53-345 Wrocław  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)  
Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	7
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska:</b> Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości w świetle badań ankietowych .....	9
<b>Małgorzata Ciecziura:</b> Etyka w świetle rozwijającego się behawioryzmu w rachunkowości .....	19
<b>Justyna Dyduch:</b> Środowiskowe informacje finansowe w raportach rocznych spółek publicznych z sektora chemicznego .....	28
<b>Justyna Fijałkowska:</b> Raportowanie CSR a kwestie etyki i odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	39
<b>Tomasz Gabrusewicz, Wiesława Przybylska-Kapuścińska:</b> Umocowanie pieniądza jako jednostki pomiaru wartości ryzyka w rachunkowości .....	48
<b>Dariusz Gregorczyk:</b> Raportowanie zintegrowane w tworzeniu wspólnej wartości (CSV) .....	59
<b>Artur Holda, Małgorzata Adamik-Citak:</b> Wycena w wartości godziwej rzeczowych aktywów trwałych a wartość kapitałów własnych w wyniku implementacji MSSF w polskich realiach gospodarczych – podejście pragmatyczne .....	67
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Interes publiczny czy interes społeczny? Co chroni rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych? .....	77
<b>Maria Kukurba:</b> EVA jako narzędzie controllingu finansowego .....	85
<b>Adam Lulek, Dominika Zielińska:</b> Rola sprawozdawczości finansowej spółek z sektora energetycznego we wspieraniu zrównoważonego rozwoju... ..	96
<b>Grażyna Michalczuk, Teresa Mikulska:</b> Znaczenie raportowania zintegrowanego w zmniejszaniu luki wartości przedsiębiorstwa .....	105
<b>Teresa Mikulska, Grażyna Michalczuk:</b> Koszty zaangażowania społecznego przedsiębiorstwa .....	113
<b>Beata Rogowska:</b> Społeczny wymiar rachunkowości w świetle etyczno-normatywnych teorii .....	123
<b>Anna Spoz:</b> Koncepcja prawdziwego i rzetelnego obrazu w systemie rachunkowości jednostki .....	132
<b>Arleta Szadzińska:</b> Przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych w sprawozdawczości spółek w świetle zmian regulacji unijnych ....	141
<b>Dawid Szutowski:</b> Innowacje i wartość rynkowa przedsiębiorstw turystycznych. Analiza zależności .....	150
<b>Jolanta Wiśniewska:</b> Weryfikacja danych pozafinansowych w raportach CSR polskich spółek .....	159

## Summaries

<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska:</b> The Code of Professional Ethics in Accounting in the light of the survey.....	9
<b>Małgorzata Cieciora:</b> Ethics in the light of the evolving behaviorism in accounting.....	19
<b>Justyna Dyduch:</b> Environmental financial information in annual reports of listed companies of chemical sector .....	28
<b>Justyna Fijałkowska:</b> CSR reporting vs. ethics and companies' responsibility	39
<b>Tomasz Gabrusewicz, Wiesława Przybylska-Kapuścińska:</b> Money strengthening as a measurement unit of the risk value in accounting .....	48
<b>Dariusz Gregorczyk:</b> Integrated reporting in creating shared value (CSV) ...	59
<b>Artur Holda, Małgorzata Adamik-Citak:</b> Valuation in fair value of fixed tangible assets vs. the value of equity as a result of IFRS implementation in Polish economic reality – pragmatic approach.....	67
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Public interest vs. social welfare? What kind of interest protects accounting of units of the public finance sector?.....	77
<b>Maria Kukurba:</b> EVA as a tool in financial controlling.....	85
<b>Adam Lulek, Dominika Zielińska:</b> The role of financial reporting of the energy companies in support of sustainable development.....	96
<b>Grażyna Michalczyk, Teresa Mikulska:</b> The importance of integrated reporting in reducing the value gap of an enterprise .....	105
<b>Teresa Mikulska, Grażyna Michalczyk:</b> Costs of corporate social engagement .....	113
<b>Beata Rogowska:</b> Social dimension of accounting in the light of ethical normative theory.....	123
<b>Anna Spoz:</b> A true and fair view in company accounts .....	132
<b>Arleta Szadziewska:</b> Changes in EU regulations and the transparency and comparability of non-financial information in reports.....	141
<b>Dawid Szutowski:</b> Innovation and market value of tourism enterprises: a regression analysis .....	150
<b>Jolanta Wiśniewska:</b> Verification of non-financial data in CSR reports of Polish companies .....	159

**Małgorzata Cieciora**

Uniwersytet Szczeciński  
e-mail: m.cieciora@wp.pl

---

## ETYKA W ŚWIETLE ROZWIJAJĄCEGO SIĘ BEHAVIORYZMU W RACHUNKOWOŚCI

---

## ETHICS IN THE LIGHT OF THE EVOLVING BEHAVIORISM IN ACCOUNTING

---

DOI: 10.15611/pn.2015.396.02

**Streszczenie:** W obecnych czasach etyka stanowi obszar zainteresowania wielu dziedzin życia gospodarczego. Również w rachunkowości, która jest nazywana językiem biznesu, etyka zajmuje czołowe miejsce. W artykule przedstawiono rozważania na temat etyki w rachunkowości, umiejscawiając w centrum analizy człowieka jako istotę emocjonalną. Dlatego też tłem dla prowadzonych rozważań stał się rozwijający się w wielu dyscyplinach naukowych nurt psychologiczny zwany behavioryzmem. Autorka zwraca uwagę przede wszystkim na znaczenie odpowiedzialności moralnej człowieka w kształtowaniu rzeczywistości gospodarczej. W artykule wykorzystano krytyczną analizę literatury i metodę dedukcji.

**Słowa kluczowe:** etyka, rachunkowość, behavioryzm, człowiek.

**Summary:** Nowadays, ethics is an area of interest to many areas of economic life. Also in accounting, which is called the language of business, ethics occupies a prominent position. The article presents a reflection on ethics in accounting by placing a man at the center of analysis, as an emotional human being. Therefore, the background for this research is a psychological trend called behaviorism which is developing in many scientific disciplines. The author, mainly, draws attention to the importance of human moral responsibility in shaping the economic reality. The article uses critical analysis of the literature and the method of deduction.

**Keywords:** ethics, accounting, behaviorism, human.

### 1. Wstęp

Ekspansja problematyki etyki i tworzenia kodeksów etycznych w różnych dziedzinach życia gospodarczego jest dziś zjawiskiem powszechnym. W literaturze przedmiotu, również z zakresu etyki biznesu, podkreśla się, że stanowi ona jeden z głów-

nych filarów społecznej odpowiedzialności biznesu<sup>1</sup>. Etyka w bezpośredni sposób dotyczy również systemu rachunkowości, który jako główny generator ważnych informacji o wynikach działalności jednostki gospodarczej, powinien być wiarygodnym, wiernym i rzetelnym źródłem. W erze gospodarki opartej na wiedzy informacje pochodzące z rachunkowości stają się bowiem w wielu przypadkach kluczowe dla podjęcia decyzji o różnego rodzaju działaniach inwestycyjnych, często strategicznych. Ogniwem łączącym etykę i rachunkowość jest człowiek z całym szeregiem swoich zachowań, reakcji, upodobań, przekonań itp. Jak wynika ze stosunkowo nowych ustaleń psychologii, należy odrzucić, a na pewno zrewidować pogląd o pełnej racjonalności człowieka w procesie podejmowania decyzji. Trzeba natomiast w badaniach na temat ekonomicznych zachowań człowieka i podejmowanych przez niego decyzji uwzględnić wpływ kognitywności oraz emocjonalności. Tym samym dyscypliny naukowe z dziedziny nauk ekonomicznych powróciły do korzystania z dorobku psychologii.

Zważywszy, że obecnie nurt behawioryzmu jest szeroko analizowany i dyskutowany również w rachunkowości celem artykułu jest przedstawienie etyki w rachunkowości w kontekście behawioralnym. Autorka stawia tezę, że w celu zapewnienia sprawnego, rzetelnego i wiarygodnego funkcjonowania systemu rachunkowości, etyka powinna stanowić główny motyw świadomego, dobrowolnego działania zarówno człowieka, jak i organizacji. W artykule posłużono się krytyczną analizą literatury i metodą dedukcji.

## 2. Etyka jako wykładnia moralności

O etyce można powiedzieć, że jest to dziedzina, która nie zajmuje się tym co jest, ale tym co być powinno [Czarnecki 2008, s.7]. W sensie filozoficznym etyka to nauka dotycząca moralności [Nowa encyklopedia powszechna PWN 2004, s.771]. Według tradycji jest to dyscyplina filozoficzna zajmująca się między innymi dobrem, powinnością moralną, sumieniem [Encyklopedia popularna PWN 2013, s. 273]. Z kolei w sensie potocznym etyka jest określana jako ogół norm moralnych uznawanych w pewnym czasie przez jakąś zbiorowość społeczną jako punkt odniesienia dla oceny i regulacji postępowania w celu integracji grupy wokół pewnych wartości [Nowa encyklopedia powszechna PWN, 2004, s.771]. Cel etyki jest dualny – z jednej strony etyka ocenia postępowanie ludzi, z drugiej powinna być źródłem preskryptywnych rad na temat moralnego postępowania w określonych sytuacjach. O ile osiągnięcie

---

<sup>1</sup> Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu, rozumiana jako świadome zarządzanie przedsiębiorstwem nakierowane nie tylko na osiąganie efektów ekonomicznych, ale też skorelowane z potrzebami społecznymi i ekologicznymi otoczenia gospodarczego, wydaje się być odpowiedzią na potrzeby współczesnego globalnego rynku. Szerzej na temat powiązań etyki ze społeczną odpowiedzialnością biznesu zobacz [Ciecziura 2014].

pierwszego celu implikuje potrzebę analizy i oceny czynów i wydarzeń, które miały miejsce w przeszłości, o tyle realizacja drugiego wymaga dobrego zaplecza informacyjnego oraz precyzji i wyważonego zrozumienia kontekstu faktów danej sytuacji [Pratley 1998, s.13]. Należy przy tym pamiętać, że aby dokonać jakiegokolwiek oceny etycznej, trzeba w umiejętny sposób odnieść się do relatywizmu w etyce. Chodzi w głównej mierze o dokonanie rozróżnienia między normami kulturowymi a wartościami [Pratley 1998, s.13]. Normy kulturowe wyznaczają granice normalnych zachowań człowieka i mogą być różne w zależności od przyjętych lokalnych zwyczajów. Nie powinny one jednak stanowić uniwersalnego standardu. Z kolei wartości stanowią wyznaczniki norm zachowania, mają bardziej ogólny charakter i przyjmuje się za prawdziwe (przykładowo – uczciwość, sprawiedliwość, lojalność). Dlatego też, aby móc ocenić konkretne praktyki jako etyczne bądź nieetyczne, należy zastanowić się, czy w danym, konkretnym przypadku, praktykowana norma jest zgodna ze standardami o charakterze bardziej ogólnym. Wydaje się, że jest to szczególnie istotne dla organizacji, jakimi są przedsiębiorstwa. Umiejscawiając zatem etykę w świecie biznesu, należy podkreślić, że powinna ona stanowić zbiór moralnie słusznych norm postępowania, które to normy są wymagane, a co najmniej pożądane w prowadzeniu działalności gospodarczej [Patterson 2002, s.100]. Moralny charakter kultury organizacyjnej należy kształtować w taki sposób, aby konkretne cele etyczne były stawiane na pierwszym planie przy podejmowaniu decyzji. Przy czym trzeba uważać, aby tożsamość moralna nadana organizacji nie stała w sprzeczności z autonomią moralną członków danej organizacji. Ponadto należy uważać, aby kodeksy etyczne tworzone na potrzeby poszczególnych organizacji nie były jedynie odzwierciedleniem realizacji przyjętej strategii działania. Dlatego też etyka nie może polegać na samym poszanowaniu prawa i stosowaniu się do obowiązujących przepisów. Powinna ona uwzględniać co najmniej trzy rodzaje odpowiedzialności, czyniąc przedmiotem swej troski zarówno dbałość o klienta i środowisko, jak i dbałość o zapewnienie odpowiedniego standardu warunków pracy<sup>2</sup>.

Zaskakujące jest to, że teoretycznie znaczenie etyki jest powszechnie znane, jednak w praktyce bardzo trudno jest ją zastosować w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości. Przyjmuje się, że każdy człowiek intuicyjnie wyczuwa, co jest etyczne, a co nie. W procesie socjalizacji w każdym wykształca się bowiem system jego osobistych norm i zasad. Niestety, zasady wykształcone w procesie socjalizacji przez poszczególne osoby nie zawsze są tożsame i spójne. Postępowanie ludzi warunkują różne założone cele, co może prowadzić do powstawania różnych standardów moralnych [Pratley 1998]. Stąd konieczność kodyfikacji pewnych kwestii, tak aby stanowiły jasną wykładnię postępowania.

---

<sup>2</sup> Pojawia się pytanie, czy w środowisku gospodarki konkurencyjnej połączenie etyki i biznesu nie zostanie potraktowane jako oksymoron.

### 3. System współczesnej rachunkowości a etyka

Nie ulega wątpliwości, że współczesna rachunkowość stanowi zintegrowany sposób pozyskiwania i prezentowania informacji ekonomicznych, które wykorzystuje się w procesie prowadzonej działalności zarówno na potrzeby zarządzania, jak i do kształtowania relacji z szeroko rozumianym, globalnym otoczeniem. Funkcjonując na co dzień w turbulentnym środowisku, zmagając się z praktycznymi, bardzo złożonymi problemami, które stanowią nieodłączny element gospodarki opartej na wiedzy, rachunkowość podlega ciągłym przeobrażeniom i staje przed wieloma dylematami.

A. Karmańska stwierdza, że współczesna rachunkowość przeżywa przeobrażenia daleko bardziej wykraczające poza jej zewnętrzne, praktyczne przejawy. Problem potęguje fakt odwrócenia pewnych prawidłowości – obecnie praktyka rachunkowości wyprzedza jej naukę, a powinno być odwrotnie [Karmańska 2009, s.10]. Dodatkowo, co bardzo istotne z punktu widzenia prowadzonych rozważań, mówi się dziś o kryzysie wartości moralnych i kryzysie tożsamości człowieka [Adamecyk 2012]. Tymczasem, system rachunkowości, będąc kluczowym elementem bezpieczeństwa światowego systemu finansowego, powinien w wysokim stopniu gwarantować, że dane prezentowane w sprawozdaniach finansowych są rzetelne, prawidłowe i godne zaufania [Brzezina 1995, s.13]. Wydaje się więc, że etyka jest obecnie warunkiem koniecznym sprawnego funkcjonowania systemu rachunkowości i obok naczelnych zasad powinna stanowić jej główny trzon. Pojawia się jednak pytanie o zakres i zasięg odbiorców norm, które mają wyznaczać „moralność zawodową”, a nade wszystko pojawia się pytanie o to, co należy zrobić, żeby wdrożyć w życie określone zasady etyki. Nie ma bowiem wątpliwości co do tego, że nawet najlepsze kodeksy etyczne, które nie są przestrzegane nie spełniają swojej roli. Jest to tym bardziej trudne, że kodeksy etyczne w większości nie mają obecnie formalnej mocy normatywnej, są to tzw. kodeksy honorowe. Wskazują zasady etyczne, które powinny kierować postępowaniem danej grupy zawodowej, eksponują znaczenie godności zawodowej pracownika, odpowiedzialność pracownika za jakość wykonywanej pracy i jej następstwa, ale nie są prawnie sankcjonowane.

### 4. Wpływ założeń behawioryzmu na postrzeganie etyki w rachunkowości

Analizując zagadnienie etyki w rachunkowości w kontekście behawioryzmu, należy odwołać się do założeń tej stosunkowo młodej gałęzi – psychologii, przedstawiając jednocześnie jej wpływ na ekonomię i pokrewne dyscypliny naukowe, w tym rachunkowość. Psychologia behawioralna nazywana jest również nauką o zachowaniu. Podłoża kształtującego zachowanie upatruje się tu w procesach uczenia się i ciągłej interakcji organizmu ze środowiskiem [Przytuła 2008, s. 37]. Dla behawiorystów najistotniejsze są zjawiska, które da się zaobserwować. Przedmiotem badań



psychologicznych może być zatem dostrzegalne zachowanie się ludzi, a nie uzyskiwane wskutek introspekcji wewnętrzne motywy ich działania.

Nawiązując do zmiany paradygmatu w naukach ekonomicznych, trzeba podkreślić, że bardzo znaczącym wydarzeniem było przyznanie w 2002 roku Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii Danielowi Kahnemanowi, amerykańskiemu profesorowi psychologii. Głównym powodem przyznania tej nagrody było stworzenie przez Kahnemana wspólnie z innym uczonym, Amosem Tverskym, teorii perspektywy<sup>3</sup>. Uczeni zaprezentowali w niej nowy punkt widzenia na zachowanie ludzi w sytuacjach ryzyka. Teoria perspektywy wyjaśniała w prosty sposób wiele zachowań niezgodnych z ekonomicznie rozumianą racjonalnością<sup>4</sup>. Stąd też zrodził się nurt ekonomii behawioralnej, w której przyjęto koncepcję racjonalności ograniczonej, gdzie na podejmowane decyzje, wydawane osądy czy dokonywane wybory mogą mieć wpływ na różnego rodzaju stany emocjonalne<sup>5</sup>. Należy zatem zgodzić się ze stwierdzeniem, iż „w dziedzinie nauk ekonomicznych potrzeba włączenia zagadnień psychologicznych wynika stąd, że wszystkie decyzje na wszystkich szczeblach hierarchii są podejmowane przez pojedyncze osoby. Psychologia wywiera więc decydujący wpływ na ekonomię, finanse, controlling i rachunkowość” [Artniewicz 2013].

## 5. Rachunkowość – etyka – człowiek

Przenosząc rozważania na temat etyki na grunt rachunkowości, trzeba zauważyć, że w teorii rachunkowości wiele się mówi o jej naczelnych zasadach, paradygmatach, normach, funkcjach itp. Szeroko też opisuje się obszary rachunkowości dotyczące jej istoty jako systemu informacyjnego, które mogą stanowić generator dylematów etycznych<sup>6</sup>. Natomiast, wydaje się, że wciąż w stosunkowo niewielkim stopniu analizuje się związek rachunkowości z czynnikiem ludzkim. A przecież nie sposób

---

<sup>3</sup> Ciekawą analizę wieloletnich badań na temat zachowania człowieka przedstawia D. Kahneman w książce *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym* [Kahneman 2012].

<sup>4</sup> Ekonomia neoklasyczna utożsamiała człowieka z *homo oeconomicus*, charakteryzującym się pełną racjonalnością, działającym na podstawie pełnej i doskonałej informacji, mającym nieograniczone możliwości przetwarzania informacji i działającym w celu zaspokojenia wyłącznie wąsko pojętego własnego interesu. Zatem człowiek jako istota działająca racjonalnie dąży zawsze do maksymalizacji osiągniętych zysków i dokonywania wyborów ze względu na wartość ekonomiczną rezultatów tych wyborów.

<sup>5</sup> Ograniczona racjonalność – w naukach ekonomicznych – uwzględnia, że decydenci są ograniczeni przez swe wartości i nieświadome odruchy, umiejętności i zwyczaje. Innymi słowy, mimo iż decydenci starają się być racjonalni, owa racjonalność ma wyraźne granice [Wach 2010, s. 95].

<sup>6</sup> Odnosząc etykę do merytorycznych zagadnień rachunkowości, należy wskazać dwa główne obszary generujące dylematy. Pierwszy z nich jest związany z wiarygodną wyceną w rachunkowości, drugi odnosi się do kształtu i zawartości sprawozdania finansowego. Brak jednoznacznych wytycznych w obu tych kwestiach daje możliwości nadużyć i działań nieetycznych oraz budzi wiele wątpliwości i kontrowersji.

zaprzeczyć twierdzeniu, że z każdym kryzysem etycznym związany jest człowiek. Brak uczciwości, rzetelności, wiedzy czy obiektywizmu jest przyczyną łamania zasad etycznych co w przypadku działań w dziedzinie rachunkowości prowadzi do negatywnych skutków społecznych<sup>7</sup>. Pojawiają się zatem dylematy etyczne związane z działaniami człowieka, którego natura jest często nieprzewidywalna, a skutki podjętych wyborów i decyzji nie zawsze można nazwać racjonalnymi.

Odpowiedzią na owe dylematy jest tzw. rachunkowość behawioralna. Przedmiotem jej badań są te zagadnienia, które dotyczą zachowania ludzi zaangażowanych w system rachunkowości. Przy czym przyjmuje się behawiorystyczne założenie, że ekonomiczna racjonalność człowieka jest ograniczona, a na podejmowane wybory i decyzje mają wpływ emocje oraz instynkty będące nieodłącznym elementem ludzkiego zachowania. Emocje zaś w bezpośredni sposób łączą się z wartościami i normami etycznymi wyznawanymi przez ludzi<sup>8</sup>. Należy zatem zgodzić się ze stwierdzeniem P. Czarneckiego [2008, s. 7], iż „do rzadkości należy pogląd, zgodnie z którym rozstrzygnięcie podstawowych dylematów etycznych jest możliwe na drodze racjonalnej dyskusji”. Analiza psychologiczno – socjologicznych mechanizmów funkcjonowania uczestników systemu rachunkowości w kontekście etyki skłania do stwierdzenia, że istotne są tu trzy grupy uczestników. Z jednej strony są to księgowi. Z drugiej strony na straży wiarygodności i rzetelności informacji tworzonych przez rachunkowość powinni stać biegli rewidenci. I wreszcie trzecią grupę stanowią decydenci – zarządzający. Ci ostatni, co prawda, w bezpośredni sposób nie partycypują w tworzeniu informacji przez system rachunkowości, ale mogą wywierać duży wpływ na dwie wymienione wcześniej grupy. W kontekście prowadzonych rozważań należy zwrócić uwagę na fakt, że to właśnie kadry zarządzające są tą grupą w przedsiębiorstwie, która ma największą władzę. Z tego też względu odpowiedzialność tej grupy w kwestii stosowania praktyk etycznych również powinna być największa. Odwołując się do zapisów kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości, należy podkreślić, że odbiorcą zasad etyki tam zawartych kodeks czyni „osobę zajmującą się rachunkowością”, przy czym określa się ją jako osobę fizyczną wykonującą czynności księgowe, czynności wspomagające zarządzanie, rozliczenia podatkowe i inne rozliczenia publicznoprawne w jednostce oraz każdą inną osobę powiązaną z rachunkowością poprzez naukę, dydaktykę lub inne formy działalności

---

<sup>7</sup> N. Artniewicz zauważa, że z jednej strony człowiek stanowi przedmiot zainteresowania systemu rachunkowości (wycena kapitału ludzkiego), z drugiej zaś stanowi bardzo ważne ogniwo systemu przetwarzania danych i generowania informacji, mając jednocześnie świadomość, że wygenerowane informacje trafiają do szerokiego grona odbiorców i będą stanowić składową podejmowanych decyzji [Artniewicz 2011, s. 357].

<sup>8</sup> W kręgu zainteresowań rachunkowości behawioralnej pozostaje wiele obszarów, takich jak: kontrola kierownicza, projektowanie systemu informacyjnego w rachunkowości oraz przetwarzanie informacji w nim zawartych czy też audyt wewnętrzny i zewnętrzny. Niewątpliwie etyka w każdym z tych obszarów powinna odgrywać fundamentalną rolę.

zawodowej [Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości 2012, s.14]<sup>9</sup>. Wydaje się więc, że podmiotowy zasięg kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości jest znacznie szerszy, niż przyjęło się zwyczajowo o nim mówić, iż jest to kodeks dla księgowych i obejmuje on również kadry zarządzające. Trzeba zauważyć, że w dzisiejszych czasach na grupie zawodowej, jaką są księgowi, ciąży duża odpowiedzialność społeczna. Z drugiej strony, ta właśnie grupa często znajduje się pod presją czasu, wyniku i wymogów stawianych przez kierownictwo przedsiębiorstwa. Często przyjmuje się też bardzo uproszczone założenie, że skoro zasady etyczne rachunkowości zostały skodyfikowane, to tym samym powstał jasny algorytm działania w określonych sytuacjach etycznie niejasnych. A. Karmańska podkreśla jednak, że o organizacji przedsiębiorstwa jako firmy etycznej, o jego odpowiedzialności społecznej i o odpowiedzialności menedżera, powinno myśleć przede wszystkim jego kierownictwo. Dlatego też w pierwszej kolejności zasady etyczne dotyczą menedżerów [Karmańska 2006, s. 438]. W związku z powyższym, aby można było mówić o realizacji etyki w rachunkowości, trzeba równoległe mówić o etyce zarządzania. Rozpatrując etykę w rachunkowości w aspekcie behawioralnym, należałoby zatem, po pierwsze, zastanowić się nad rolą, jaką przypisuje się poszczególnym grupom uczestników w procesie tworzenia przez rachunkowość informacji. Ponadto należałoby określić wzajemne powiązania pomiędzy poszczególnymi grupami zaangażowanymi w system rachunkowości i ocenić wpływ tych powiązań na podejmowane działania i decyzje.

## 6. Zakończenie

Poznanie mechanizmów motywujących i napędzających ludzi do podejmowania określonych decyzji zdaje się dziś najlepszym sposobem na zrozumienie prawideł rządzących rynkiem [Zygan 2013, s.10]. Wydaje się, że powinien być to również jeden z wiodących kierunków analizy dylematów etycznych w rachunkowości. Jeżeli bowiem rachunkowość ma być etycznym językiem biznesu, to należałoby poszukać odpowiedzi na pytanie, czy na pewno można pogodzić założenia biznesu (zdobyć rynek, wygrać z konkurencją, maksymalizować wartość, walczyć o klienta) z zasadami moralnymi (uczciwość, sprawiedliwość, bezstronność)? Jawi się to jako niezmiernie trudne zadanie. Co prawda, postrzeganie działalności gospodarczej wyłącznie z perspektywy sukcesu ekonomicznego nie wyczerpuje wymiarów przestrzeni, w jakiej przebiega wartościowanie działań związanych z aktywnością gospodarczą [Grzegorzewska-Ramocka 2007, s.157]. Niemniej jednak wielokrotnie można odnieść wrażenie, że promowanie i nagłaśnianie działań etycznych ma na

---

<sup>9</sup> Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości powstał w głównej mierze dzięki pracy Komisji Zasad Etyki i Profesjonalizmu Zawodu Księgowego Rady Naukowej SKwP. Uniwersalizm norm zawartych w Kodeksie etyki pozwala na wykorzystywanie go w każdej dziedzinie rachunkowości, niezależnie od charakteru wykonywanej pracy.

celu w głównej mierze stworzenie dobrego, marketingowego wizerunku danej organizacji. Wielu etyków twierdzi, że etyczne problemy organizacji są odzwierciedleniem problemów nękających całe społeczeństwo. Nie sposób się z tym nie zgodzić. Dlatego trzeba jednoznacznie podkreślić, że porzucenie na tworzeniu różnego rodzaju kodeksów etycznych nie jest działaniem wystarczającym. Szczególnie w rachunkowości, w której złożoność procesów gospodarczych powoduje powstawanie szeregu dylematów, istnieje duża potrzeba powrotu do wartości, takich jak: uczciwość, odpowiedzialność, prawość, szlachetność, sprawiedliwość, honor itp. Przy czym potrzebna jest edukacja na temat wartości etycznych na każdym poziomie nauczania, a w kręgach menedżerskich przede wszystkim wśród kadry zarządzającej.

Na zakończenie prowadzonych rozważań Autorka podaje cytat, który stanowi bardzo trafne podsumowanie dociekań na temat etyki „ludzie o niemoralnych przyzwyczajeniach nie zmieniają się po przeczytaniu książki o etyce. Zachowanie oparte na poczuciu moralnej odpowiedzialności wymaga praktyki, wymaga refleksji. Etyka natomiast może jedynie ukierunkować naszą refleksję ku takim właśnie sprawom, nie może jednak sama z siebie przeorientować i ukształtować cech naszego charakteru, zaangażowania i sposobu myślenia. Jest to kwestia wykształcenia, dawania dobrego przykładu oraz rozwinięcia w sobie umiejętności moralnego postępowania jako elementu uczciwego dialogu” [Pratley 1998, s.13].

## Literatura

- Artniewicz N., 2011, *Możliwości badania zachowania księgowych w świetle paradygmatów rachunkowości*, [w:] B. Gierusz, P. Lech (red.), *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, nr 1/2, Sopot.
- Artniewicz N., 2013, *Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 7-23.
- Adamczyk G., 2012, *Moralność w warunkach społeczeństwa konsumpcyjnego*, *Zeszyty Naukowe KUL* 55, nr 1 (217).
- Brzezin W., 1995, *Ogólna teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Czarnecki P., 2008, *Dylematy etyczne współczesności*, Difin, Warszawa.
- Ciecziura M., 2014, *Etyczne aspekty rachunkowości w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu*, [w:] H. Lelusz, R. Burchart (red.), *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn.
- Encyklopedia popularna PWN*, 2013, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Grzegorzewska-Ramocka E., 2007, *Etyczne podstawy społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa*, *Zeszyty Naukowe WSH w Kielcach*, nr 5a, Kielce.
- Kahneman D., 2012, *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym*, Media Rodzina, Poznań.
- Karmańska A., 2006, *Podstawy kompetencji i etyki w rachunkowości zarządczej*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Print Group, Szczecin.
- Karmańska A., 2009, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.

- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości, 2012, SKwP, wyd. II, Warszawa.
- Nowa encyklopedia powszechna PWN*, 2004, wyd. II, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Patterson R., 2002, *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości i finansów po polsku i angielsku*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Pratley P., 1998, *Etyka w biznesie*, Gebethner i S-ka, Warszawa.
- Przytuła S., 2008, *Psychologia zarządzania. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Wach K., 2010, *Od człowieka racjonalnego do emocjonalnego. Zmiana paradygmatu nauk ekonomicznych*, Horyzonty Wychowania nr 9 (17), Czasopismo Naukowe Wydziału Pedagogicznego Ignatianum w Krakowie, Kraków.
- Zygan M., 2013, *Ekonomia behawioralna – wprowadzenie do problematyki*, [w:] B. Kryk, D. Miłaszewicz (red.), *Problemy współczesnej ekonomii*, tom 2, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 32, Szczecin.