

Poczucie prawnej odpowiedzialności zawodowej wśród księgowych w Polsce. Pilotażowe badanie jakościowe

The sense of legal professional responsibility among accountants in Poland. A pilot qualitative study

DOMINIKA KORZENIOWSKA*, ANNA WILKOŃSKA**

Otrzymano: 8.05.2023 – Poprawiono: 11.06.2023 – Zaakceptowano: 12.06.2023


Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest prezentacja wyników badania dotyczącego diagnozy sposobów rozumienia zawodowej odpowiedzialności księgowych wynikającej z wymogów prawa bilansowego i poczucia tej odpowiedzialności.

Metodyka/podejście badawcze: Pilotażowe badanie jakościowe przeprowadzono w formie wywiadów pogłębionych z 14 samodzielnymi księgowymi zatrudnionymi w biurach rachunkowych lub w przedsiębiorstwach z różnych branż w Polsce.

Wyniki: Subiektywna definicja odpowiedzialności zawodowej badanych była wieloaspektowa i obejmowała wymiary: prawny, etyczny, ekonomiczny i społeczny. Obszarami, wytyczanymi regulacjami prawa bilansowego, za które badani czuli się odpowiedzialni, były głównie typowe codzienne zadania wykonywane na tym stanowisku (księgowanie operacji, wycena, nadążanie za zmianami w przepisach), a także ich końcowy produkt w postaci sprawozdania finansowego. Badanym odpowiedzialność kojarzyła się też z dbałością o własną reputację. Opinie o postrzeganiu odpowiedzialności przez innych księgowych nie były rozwiniętym wątkiem refleksji badanych. Ogólnie uważali oni, że księgowi myślą podobnie do nich, zaś głębszy namysł wyzwał refleksję o czynnikach negatywnie wpływających na środowiskowe poczucie odpowiedzialności. Według badanych, jeśli ktoś jest odpowiedzialny z natury, to staż pracy tej cechy nie osłabi. Poczucie odpowiedzialności może jedynie wzrosnąć wraz z nabytym doświadczeniem.

Ograniczenia/implikacje badawcze: Ograniczenia badania wynikają z zastosowanej metody – pilotażowy wywiad swobodny. Wartościową kontynuacją ustaleń byłoby poszerzenie badań jakościowych np. nad relacjami między poczuciem odpowiedzialności a tożsamością księgowych, ich determinacją do osiągania celów czy stosowanymi wymówkami, by chronić siebie w trudnych sytuacjach, następnie rozpoznanie przywołanych przez księgowych w wywiadach kwestii metodami ilościowymi oraz eksperymentalnymi.

* Dr Dominika Korzeniowska, Uniwersytet Łódzki, Katedra Finansów i Rachunkowości MSP,  <https://orcid.org/0000-0001-5806-9332>, dominika.korzeniowska@eksoc.uni.lodz.pl

** Anna Wilkońska, Polski Instytut Księgowości – PIK Sp. z o.o., aneczka1545.aw@gmail.com

Oryginalność/wartość: W artykule opisano pierwsze badanie dotyczące poczucia prawnej odpowiedzialności zawodowej księgowych, co otwiera kolejny wymiar analizy zachowań tej grupy profesjonalnej w ramach behawioralnego nurtu rachunkowości w Polsce. Badanie stanowi jakościową podstawę konceptualizacji przyszłych badań nad prawną odpowiedzialnością zawodową księgowych i operacjonalizacji problematyki badawczej.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność, poczucie odpowiedzialności, odpowiedzialność zawodowa, księgowi, rachunkowość behawioralna.

Abstract

Purpose: The purpose of the study was to diagnose how professional legal responsibility is understood regarding the requirements of the accounting law and the sense of this responsibility.

Methodology/approach: A pilot qualitative study was conducted in the form of in-depth interviews with 14 accountants who work for accounting offices or companies operating in various industries.

Findings: The subjective definition of professional responsibility of the respondents is multifaceted and includes legal, ethical, economic, and social dimensions. The areas of responsibility defined by the balance sheet regulations primarily encompass the routine tasks integral to this position (such as operational accounting, valuation, and staying updated on regulatory changes), along with the production of accurate financial statements. Additionally, the respondents expressed a sense of responsibility towards safeguarding their own professional reputation. Opinions about other accountants' perceptions of accountability were not a developed theme in the respondents' reflections. Generally, they believed that accountants thought similarly to them, while deeper reflection triggered thoughts about factors that negatively influence the environmental sense of responsibility. The respondents believed that when someone is responsible by nature, then seniority will not weaken this trait. The sense of responsibility can only increase with experience.

Research limitations/implications: The study's limitations are due to the method used, a pilot free-form interview. A valuable continuation of the findings would be to expand the qualitative research by exploring the correlation between accountants' sense of responsibility and identity, their determination to achieve goals, or the excuses they use to protect themselves in difficult situations. Furthermore, it would be beneficial to complement the insights gathered from the interviews by employing quantitative and experimental methods to identify the specific issues they raised.

Originality/value: The article describes the first study devoted to the sense of legal professional responsibility of accountants, which opens another dimension of the behavior analysis of this professional group within the behavioral stream in accounting in Poland. The study provides a qualitative basis for conceptualizing future research on the legal professional responsibility of accountants and operationalizing the research issue.

Keywords: accountability, responsibility, professional accountability, accountants, behavioral accounting.

Wstęp

Profesja księgowego, mimo nieuwzględnienia jej na liście zawodów zaufania publicznego w Polsce, jest powszechnie za taki uznawana (Sobczak, 2021). Jak podkreślają przedsiębiorcy, jest to profesja o dużym znaczeniu gospodarczym i społecznym, szczególnie w okresie nieznannej wcześniej niestabilności przepisów (Raport

SKwP, 2022). Niestety w wyniku jej deregulacji, której dokonano w roku 2014 (Ustawa o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych), dostęp do niej nie jest już uzależniony od posiadania stosownych certyfikatów potwierdzających posiadanie niezbędnej wiedzy do jej wykonywania. Zdaniem 74% polskich przedsiębiorców brak uregulowania zawodu księgowego może negatywnie wpływać na jakość usług księgowych (Raport SKwP, 2022), a przez to na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego. Zatem tym bardziej jakość aktualnie świadczonych tego rodzaju usług wydaje się być w dużym stopniu uzależniona od postaw osób, które go wykonują, w tym ich poczucia odpowiedzialności i to w różnych jej wymiarach, m.in. prawnym, ekonomicznym, etycznym czy społecznym, za wykonywaną pracę. Szczególnie miejsce wśród wymienionych typów odpowiedzialności w przypadku księgowych, zajmuje odpowiedzialność prawna. Regulacje prawne nie tylko sankcjonują niepożądane zachowania, ale przekładają się również (pośrednio) na wartości i zasady postępowania obowiązujące w tej profesji.

Odpowiedzialność za prowadzenie rachunkowości, zgodnie art. 4 ust. 5 Ustawy o rachunkowości, spoczywa na kierowniku jednostki. W praktyce jednak zadania z tym związane powierzane są osobom, które powinny być do tego profesjonalnie przygotowane, czyli księgowym. W aktualnej sytuacji, gdy: a) zawód księgowego z formalnego punktu widzenia może wykonywać właściwie każdy, b) istnieje swego rodzaju rozmycie odpowiedzialności między kierownikiem jednostki a księgowym, nasuwa się pytanie, jak ci, którzy ten zawód wykonują, podchodzą do przepisów prawa bilansowego i za co tak naprawdę czują się w tym obszarze odpowiedzialni. Badacze sugerują bowiem, że odpowiedzialność w pracy narzucona jedynie pewnymi formalnymi regułami, bez zrozumienia postrzeganej lub odczuwanej odpowiedzialności na poziomie indywidualnym, w niewielkim stopniu zachęca jednostki do działania w pożądanym sposób (np. Ogden i in., 2006; Guidice i in., 2016). Coraz częściej dostrzega się więc znaczenie wewnętrznego poczucia bycia odpowiedzialnym, które istotnie różni się od odpowiedzialności opartej na formalnych mechanizmach (m.in. Hall, Ferris, 2011; O'Dwyer, Boomsma, 2015).

Celem artykułu jest więc prezentacja subiektywnych opinii i przekonań księgowych na temat postrzegania przez nich prawnej odpowiedzialności zawodowej wynikającej z wymogów prawa bilansowego. Bazę empiryczną stanowi pilotażowe badanie jakościowe, którym objęto 14 samodzielnych księgowych (czyli osoby, które podejmują decyzje co do ujęcia w księgach zdarzeń gospodarczych oraz przygotowują sprawozdanie finansowe), a którego wyniki zaprezentowano w artykule.

W literaturze brak jest opracowań poświęconych tematyce poczucia prawnej odpowiedzialności księgowych. Jedynym opracowaniem, które dotyczy tego obszaru jest monografia autorstwa N. Artienwicz i in. (2021), prezentująca wyniki badania opartego na wywiadach z 38 polskimi księgowymi. Ustalenia w niej zawarte koncentrowały się na relacji między postrzeganiem przez księgowego swojej odpowiedzialności a zakresem jego obowiązków zawartym w umowie (o pracę czy współpracy). Natomiast to, czym subiektywnie jest dla księgowych ich zawodowa odpowiedzialność prawna i za co tak naprawdę czują się odpowiedzialni, nie zostało jak dotąd rozpoznane. Tymczasem może to wpływać na dokonywane przez nich wybory,

odnośnie do ujęcia zdarzeń w księgach, czy postawy przyjmowane w trakcie prac nad sprawozdaniem finansowym. Z kolei identyfikacja uwarunkowań oddziałujących na poziom tej odpowiedzialności może być wskazówką dla: a) regulatorów, w jaki sposób kształtować otoczenia prawne rachunkowości, b) systemu edukacji księgowych, jak konstruować programy kształcenia takich specjalistów po to, by stymulować pożądane zachowania, a dostarczana informacja sprawozdawcza była możliwie najlepszej jakości. W dalszej perspektywie rezultaty badania mogą również stworzyć podstawy do operacjonalizacji badań populacyjnych.

1. Zawodowa odpowiedzialność prawna księgowych

Odpowiedzialność jest pojęciem szerokim i złożonym, rozpatrywanym na gruncie wielu dyscyplin naukowych. Nie sposób zaprezentować tu całego bogactwa dorobku z tego obszaru. Z uwagi na tematykę artykułu wystarczające wydaje się przyjęcie, iż oznacza ona „konieczność, obowiązek moralny lub prawny, odpowiadanie za swoje czyny i ponoszenie za nie konsekwencji, odpowiadanie przed kimś, wobec kogoś, za kogoś lub za coś” (Rodek, 2016, s. 40). Odpowiedzialność zawodowa zaś w najprostszym ujęciu to odpowiedzialność za przewinienie, które wynika z naruszania zasad etyki zawodowej lub przepisów dotyczących wykonywania zawodu (Galewicz, 2010). Obie definicje eksponują więc wymiar etyczny i prawny. Zawodowa odpowiedzialność etyczna oznacza odpowiedzialność związaną z realizacją norm życia społecznego w środowisku pracy rozpatrywaną z perspektywy dobra i zła czy pożytku i szkody. Etyczny wątek odpowiedzialności księgowego jest obecny w polskiej literaturze przedmiotu (np. Maruszewska, 2014), nie będzie więc tu szerzej kontynuowany.

Zawodowa odpowiedzialność prawna oznacza obowiązek ponoszenia przewidzianych przez przepisy prawne konsekwencji zachowania się własnego lub innych osób. W jej ramach księgowi ponoszą odpowiedzialność podatkową, cywilną, pracowniczą oraz karną (Janczukowicz, 2022). Odpowiedzialność podatkowa wynika z nieprawidłowości w rozliczeniach podatku. Ma wymiar wyłącznie finansowy i wiąże się z koniecznością zapłaty odsetek od zaległości podatkowych, dodatkowego zobowiązania podatkowego czy podwyższonej stawki podatku. Co do zasady jednak to nie księgowy ponosi odpowiedzialność za rozliczenia podatkowe przedsiębiorstwa tylko kierownik jednostki. Odpowiedzialność cywilna zaś odnosi się do osób czy podmiotów, którym księgowy w ramach swoich służbowych obowiązków wyrządził szkodę lub krzywdę. Najczęściej więc mowa jest tu o przedsiębiorstwie, które księgowy „obsługuje”. Jeśli obsługa ta odbywa się na zasadach umowy o pracę, to odpowiedzialność ta przybiera postać odpowiedzialności pracowniczej i odnosi się wyłącznie do odpowiedzialności księgowego względem podmiotu jako pracodawcy. Odpowiedzialność karna natomiast może wynikać z tzw. pospolitych wykroczeń czy przestępstw (np. sfałszowanie dokumentu) bądź z czynów uderzających w finanse publiczne (odpowiedzialność karnoskarbowa). Popełnienie czynów zabronionych skutkuje karami w postaci grzywny, ograniczenia albo pozbawienia wolności.

Stosowanie prawa przekłada się też na odpowiedzialność księgowego w sensie ekonomicznym. Jego działania wpływają na biznesowy czy finansowy sukces lub porażkę jednostki gospodarczej. Mogą być to m.in. dbałość o dobre wyniki finansowe, wspieranie inicjatyw inwestycyjnych, rzetelne wywiązywanie się ze zobowiązań finansowych wobec pracowników, kontrahentów, kredytodawców czy instytucji publicznych bądź też, w kontekście indywidualnym, takie działanie, by nie narazić się na osobistą odpowiedzialność materialną związaną z wykonywanym zawodem.

Niniejszy artykuł koncentruje się na zawodowej odpowiedzialności księgowego wynikającej z przepisów prawa bilansowego, a zatem w szczególności na Ustawie o rachunkowości, ponieważ głównie z jej zapisów wynikają czynności wykonywane przez księgowych w ramach ich zawodowych obowiązków.

2. Poczucie odpowiedzialności zawodowej księgowych

W języku angielskim istnieje uderzające podobieństwo pomiędzy słowami *accounting* – rachunkowość, *accountant* – księgowy oraz *accountability* – odpowiedzialność. Podobieństwo to ma swoje historyczne korzenie. Jego źródłosłów wywodzi się z Anglii, z czasów Wilhelma I, kiedy to władca uczynił odpowiedzialnymi (*made accountable*) wszystkich posiadaczy ziemskich, aby podliczyli (*render a count*) stan swojego posiadania (Bovens, 2005). Mimo że obecnie rozumienie odpowiedzialności odeszło od swoich „księgowych” korzeni, to nadal najczęściej oznacza pewien obowiązek narzucony z zewnątrz czy też „oczekiwanie, że podjęte decyzje lub działania zostaną ocenione przez innych i że ewentualne nagrody lub sankcje są uzależnione od tej oceny” (Hall, Ferris, 2011, s. 134).

W języku angielskim odpowiedzialność to też *responsibility*. Choć *accountability* oraz *responsibility* bywają w literaturze używane zamiennie (Frink i in., 2008), niektórzy autorzy (np. Frink, Klimoski, 1998; Schlenker i in., 1994) postulują ich wyraźne rozróżnienie, twierdząc, że *accountability* ma bardziej formalny i zewnętrzny charakter, podczas gdy *responsibility* wynika z proaktywnej postawy czy podejścia, w którym jednostka dobrowolnie bierze odpowiedzialność za innych (Martinsen, 2006). *Responsibility* zawiera więc też osobiste wartości i przekonania, a także wewnętrzne poczucie obowiązku (Mulgan, 2000). *Responsibility* jest zatem w swej istocie bardziej zbliżone do pojęcia poczucia odpowiedzialności.

Poczucie odpowiedzialności można więc rozumieć jako stan umysłu, w którym jednostka odczuwa wewnętrzną potrzebę „odpowiadania” przed samą sobą i innymi opierając się na własnych wartościach (Hall, Ferris, 2011; O’Dwyer, Boomsma, 2015). Poczucie odpowiedzialności księgowych będzie więc ich zinternalizowanym (a nie tylko narzuconym) obowiązkiem odpowiedzialnego działania na rzecz pracodawców, klientów, współpracowników czy społeczeństwa, opartym na wzajemnym zaufaniu i szacunku. W wymiarze prawa bilansowego poczucie odpowiedzialności zawodowej opiera się na przekonaniu, że księgowi to wysoce wykwalifikowani profesjonaliści odpowiednio przygotowani do radzenia sobie z różnego rodzaju dylematami prawnymi, mający swobodę w decydowaniu o wyborze alternatywnych, zgodnych

z regulacjami bilansowymi, sposobów działania i potrafiący uzasadnić swoje wybory, wykorzystując gruntowną znajomość tych przepisów oraz doświadczenie.

Na poczucie odpowiedzialności księgowych wpływać mogą nie tylko normy prawne i etyczne, ale też wiele innych czynników, w tym psychospołeczne. Wymiar społeczny odnosi się np. do odpowiedzialności za pracę innych księgowych (podwładnych) i jej wpływ na innych pracowników czy kontrahentów. Jej poziom może zależeć m.in. od „usytuowania” siebie względem innych księgowych (profesjonalna grupa odniesienia, konformizm), ulegania efektom autorytetu (biegły) bądź stada, pozycji i roli w organizacji czy też presji przełożonych lub klientów. W sensie psychologicznym poczucie odpowiedzialności może zależeć np. od poczucia własnej skuteczności, wypalenia zawodowego, stosowanych mechanizmów redukcji dysfonksyjnego poznawczego (wyparcie, racjonalizacja) czy cech osobowości.

Różne poczucie odpowiedzialności może prowadzić do różnych zachowań księgowych. Poczucie to może m.in. przybrać dwie formy: za przeprowadzony proces (*process accountability*) oraz za rezultat procesu (*outcome accountability*) (Via i in., 2018). Pierwsza koncentruje się na gromadzeniu danych do podjęcia decyzji, a więc z chęcią do przyjęcia określonych sposobów wykonania zadania oraz uargumentowania podjętego działania (De Zoort i in., 2006). Druga zaś odnosi się do celu danego działania oraz jego końcowego efektu. Księgowy zorientowany na rezultat będzie więc czuł się odpowiedzialny za sprawozdanie finansowe jako całość, a nie za poszczególne rozwiązania cząstkowe w nim przyjęte (Artienwicz i in., 2021). Mimo iż nie przeprowadzono dotychczas badań z udziałem księgowych, które jednoznacznie wskazywałyby, która forma odpowiedzialności daje lepsze rezultaty, to, wnioskując na podstawie eksperymentów na biegłych rewidentach, wydaje się, iż odpowiedzialność za proces przekłada się na większą motywację, zaangażowanie i dbałość o profesjonalizm w działaniu (Kim, Trotman, 2014; De Zoort i in., 2006).

Stąd ważne jest zrozumienie, jak sami księgowi interpretują swoją zawodową odpowiedzialność, od czego ona ich zdaniem zależy, czy i w jaki sposób się zmienia w toku ich kariery itd., by znaleźć potencjalne jej determinanty i umieć oceniać jej poziom (teoria), by odpowiednio kształtować programy ich zawodowej edukacji, a także sugerować zmiany legislacyjne i organizacyjne, aby jak najlepiej stymulować ich odpowiedzialne postawy (praktyka).

3. Przegląd badań poświęconych poczuciu odpowiedzialności zawodowej księgowych

Istniejąca literatura poświęcona odpowiedzialności zawodowej *sensu largo* koncentruje się przede wszystkim na jej wymiarze organizacyjnym, czyli na narzuconych mechanizmach odpowiedzialności i kontroli (Frink, Klimoski, 2004; DeZoort i in., 2006), w tym tej wykonywanej przez przełożonych, którzy są uprawnieni do przyznawania nagród lub kar (Beu, Buckley, 2001; Unerman, O'Dwyer, 2006) w ramach różnych systemów zarządzania czy oceny wyników (Liu i in., 2012). Z badań wynika, że tego typu formalne mechanizmy mogą stymulować bardziej złożone przetwarzanie

poznawcze, przez co mogą potencjalnie poprawiać wydajność (Mero i in., 2014; Messier i in., 2014). Jednak skuteczna ich implementacja jest skomplikowana i niekiedy przynosi negatywne skutki (Beu, Buckley, 2001; Hall, Ferris, 2011).

W rachunkowości efekty związane z funkcjonowaniem odpowiedzialności badano głównie w kontekście organizacyjnym i ustalono, że zależą one od takich czynników jak rodzaje przydzielanych zadań (Kadous, Sedor, 2004), jakość relacji menedżer – podwładny (Vance, 2010) czy też od samej osoby (Pickerd i in., 2015; Van Rinsum i in., 2018). Natomiast to, w jaki sposób odpowiedzialność wyznaczona ramami organizacji współgra z poczuciem odpowiedzialności u księgowych jest stosunkowo słabo zbadane (O'Dwyer, Boomsma, 2015).

Do odpowiedzialności prawnej księgowych w literaturze podchodzi się przede wszystkim od strony formalnej, czyli tej wyznaczonej przepisami prawa (m.in. Koczar, 2007), nie zaś od strony poczucia tej odpowiedzialności. Natomiast jeśli badania na poczuciem odpowiedzialności były na polu rachunkowości prowadzone to dotyczyły głównie audytorów (m.in. Van Rinsum i in., 2018).

W literaturze światowej odnaleziono jedno opracowanie, w którym podjęto temat wpływu formalnej odpowiedzialności, postrzeganej odpowiedzialności oraz ich wzajemnych interakcji na decyzje sprawozdawcze chińskich księgowych (Pan, Patel, 2022). Zaś na gruncie polskim problematyki tej, jak wcześniej wspomniano, dotyczy monografia autorstwa Artienwicz i in. (2021). Nie odnaleziono jednak opracowań poświęconych *stricto* poczuciu prawnej odpowiedzialności zawodowej księgowych. Zaprezentowane poniżej badanie stanowi niewielki krok w wypełnieniu tej luki.

4. Metoda badania

W badaniu zastosowano metodę jakościową. Przeprowadzono 14 wywiadów swobodnych z zastosowaniem standaryzowanej listy poszukiwanych informacji (Konecki, 2000). Respondentami były osoby zajmujące stanowisko głównego księgowego oraz osoby zajmujące stanowisko samodzielnego księgowego. Nazwa stanowiska nie była kluczowym czynnikiem determinującym kwalifikację do wywiadu. Był nim natomiast fakt, że dana osoba samodzielnie prowadzi księgi rachunkowe jednostki, odpowiadając przy tym za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz wszelkich innych zestawień wynikających z przepisów prawa. Mimo iż liczebność respondentów nie była duża, zgodnie z metodologią badań jakościowych, zadbano o ich zróżnicowanie. Wśród respondentów znaleźli się więc księgowi zatrudnieni w jednostkach usługowych oraz handlowych z różnych branż, będących spółkami kapitałowymi, w większości określanymi jako średnie, oraz w biurach rachunkowych. Jeśli chodzi o płeć, to przebadano 11 kobiet i trzech mężczyzn, gdyż zawód księgowego jest w Polsce mocno sfeminizowany (według szacunków kobiety stanowią ponad 80% księgowych; Kabalski, 2021). Zadbano również o różnorodność, jeśli chodzi o wiek respondentów. Były to osoby od 26 do 65 lat. Przed rozpoczęciem badania weryfikowano też, czy księgowy włączony do badania posiada odpowiednie wykształcenie kierunkowe.

Celem badania była diagnoza sposobów rozumienia prawnej odpowiedzialności zawodowej wynikającej z regulacji prawa bilansowego przez osoby zajmujące stanowisko samodzielnego księgowego oraz poczucia tej odpowiedzialności.

Przeprowadzone badanie miało dostarczyć odpowiedzi na cztery pytania badawcze:

1. Jak badani definiują na swoje potrzeby zawodową odpowiedzialność księgowych?
2. Za co badani czują się odpowiedzialni w kontekście wymagań prawa bilansowego?
3. Jaka jest opinia badanych na ten temat w odniesieniu do środowiska księgowych?
4. Jak w opinii badanych staż pracy wpływa na ich własne oraz środowiskowe poczucie odpowiedzialności związane z wymogami prawa bilansowego?

W połowie roku 2022 w kontakcie bezpośrednim bądź w formie zdalnej przeprowadzono 14 wywiadów trwających około pół godziny każdy. Były one nagrywane, a następnie transkrybowane i analizowane.

Liczba przeprowadzonych wywiadów, z których wnioski zaprezentowano w dalszej części artykułu, nie jest duża, jednak, jak na badanie pilotażowe, wystarczająca do identyfikacji najbardziej charakterystycznych sposobów postrzegania odpowiedzialności prawnej przez księgowych. Może to być równocześnie niezbędna baza do operacjonalizacji dalszych badań, w tym ilościowych.

5. Jak księgowi rozumieją swoją odpowiedzialność zawodową?

W początkowych fragmentach wywiadu zapytano badanych, czym w ogóle jest dla nich odpowiedzialność zawodowa księgowego, co wchodzi w jej zakres, jakie jej aspekty są dla nich najbardziej istotne. Chodziło o ustalenie subiektywnego pojmowania odpowiedzialności zawodowej przez respondentów, nieukierunkowanego na kwestie odpowiedzialności wynikającej z prawa bilansowego.

Wypowiedzi badanych wskazały na wieloaspektowe rozumienie odpowiedzialności zawodowej, obejmujące zarówno kwestie prawne, jak i ekonomiczne, etyczne oraz społeczne. W sensie prawnym odpowiedzialność kojarzyła się badanym przede wszystkim z codziennym, sumiennym i terminowym wypełnianiem swoich obowiązków (*Zawodowa odpowiedzialność księgowego to przede wszystkim branie odpowiedzialności za sposób księgowania, sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych i całokształtu innych ewidencji związanych z księgami*; Resp. 9, 26, M; *Jestem zobowiązana do sporządzania odpowiednich deklaracji jak i licznych zestawień w ustawowo określonych terminach*; Resp. 5, 45, K) oraz ewentualnymi cywilnymi, karnymi, w tym karnoskarbowymi, konsekwencjami związanymi z ich niedopełnieniem (*Jeśli chodzi o zawodową odpowiedzialność księgowego, od razu mi przychodzi na myśl odpowiedzialność cywilna i karna*; Resp. 6, 30, K; *Gdyby podczas kontroli skarbowej zostałyby wykryte jakies nieprawidłowości księgowe mogłabym być ukarana karą grzywny, a nawet karą pozbawienia wolności*; Resp. 10, 30, K).

Wymiar ekonomiczny obejmował zarówno perspektywę przedsiębiorstwa, jego najbliższego otoczenia, jak i gospodarki finansowej państwa. Respondenci wskazywali, iż obowiązki księgowego powinny być wykonywane tak, aby w żaden sposób

nie narazić jednostki gospodarczej na straty materialne, które mogą wynikać np. z niedopełnienia pewnych wymogów i w rezultacie skutkować nałożeniem sankcji ustawowych. Ponadto, ich zdaniem odpowiedzialność księgowego oznacza podejmowanie takich działań, aby ich efekt końcowy wpływał korzystnie na kondycję finansową przedsiębiorstwa dla którego pracuje: [...] *w miarę możliwości stosować rozwiązania, które będą ekonomicznie przynosiły korzyść w firmie, w której się pracuje*; (Resp. 11, 55), M. Badani zwracali też uwagę na fakt, że raportowanie finansowe nie oznacza jedynie wypełniania obowiązków czysto sprawozdawczych, ale ma swoje przełożenie na decyzje ekonomiczne podejmowane przez inne podmioty, w tym dostawców kapitału (*Sprawozdawczość nie jest tylko dokumentem, który co miesiąc firmy muszą składać do urzędu skarbowego czy do KRS-u, ale służą też jako dokumenty do pozyskiwania kredytów i innego finansowania dla działalności gospodarczych*; Resp. 9, 26, M). W odczuciach badanych zaistniał też wątek odpowiedzialności w kontekście makroekonomicznym. Chodziło o postępowanie, które nie powoduje uszczuplenia wpływów do budżetu państwa: [...] *wszystkie operacje księgowe przeprowadzać zgodnie z przepisami, żeby nie narażać na uszczerbek budżetu państwa*. (Resp. 11, 55, M).

Istotnym elementem odpowiedzialności zawodowej były także kwestie etyczne (*Odpowiadam za to prawnie to raz, a dwa odpowiadam za to swoim własnym sumieniem*; Resp. 7, 41, K; [...] *trzeba w tym zawodzie jednak pamiętać o kregosłupie moralnym*; Resp. K, 32). Księgowy musi pamiętać, że z racji dostępu do różnego rodzaju „wrażliwych” danych jest zobowiązany do zachowania też tajemnicy informacji (Resp. 10, 30, K). Z kolei manipulowanie nimi może prowadzić m.in. do wyłudzeń kredytów ([...] *gdzie są zamieszani księgowi między innymi o wyłudzenia kredytu w finansowaniu, a także i karuzele VAT i inne*; Resp. 9, 26, M).

Odpowiedzialność, zdaniem badanych, odnosiła się też do innych ludzi, takich jak klienci, właściciele przedsiębiorstw czy pracownicy (kontekst społeczny). Badani księgowi pracujący dla biur rachunkowych czuli się odpowiedzialni przede wszystkim za swoich klientów, zaś ci zatrudnieni bezpośrednio w jednostkach – za swoje miejsce pracy jako całość:

- [...] *klienci powierzają nam swoje przedsiębiorstwa, ufają nam... więc to jest takie dodatkowe poczucie odpowiedzialności za to, co robimy, tak?* (Resp. 8, 30, K);
- [...] *jest to praca w taki sposób, aby klient bym zadowolony z prowadzonych ksiąg w jego spółce i abym zarówno ja, jak i on mogli „spać spokojnie” w przypadku ewentualnych kontroli skarbowych* (Resp. 14, K, 30);
- [...] *księgowy wykonując jakkolwiek czynność powinien mieć świadomość tego, że może to wpłynąć [...] na funkcjonowanie całej firmy* (Resp. 12, 46, K).

Podkreślali tu kwestię powierzonego im zaufania ze strony właścicieli przedsiębiorstw, dla których pracowali, oraz wagę uświadomienia sobie przez księgowych, że to, co robią nie sprowadza się tylko do poprawności dokumentów i zapisów, ale niesie ze sobą poważniejsze skutki dla funkcjonowania podmiotu jako całości i decyzji podejmowanych w jego ramach. Ponadto księgowy, jako przełożony osób pracujących w dziale księgowości, odpowiada nie tylko za kwestie merytoryczne związane z podążaniem za zmianami w prawie i informowaniem swoich „podopiecznych”

o aktualizacji przepisów oraz kontrolowaniem dokonanych przez nich zapisów księgowych, ale również za ich dobre samopoczucie i motywację do pracy: *Jestem odpowiedzialna również za pracę moich księgowych, którzy pomagają mi w prowadzeniu ksiąg mojej firmy. Zależy mi na tym, aby były to osoby odpowiednio przeze mnie motywowane tak, żeby zawsze chętnie przychodziły do pracy, ponieważ wiem, że jest to praca stresująca...* (Resp. 5, 45, K).

Można więc powiedzieć, że subiektywna definicja odpowiedzialności zawodowej badanych była nie tylko szeroka, bo wykraczająca poza najczęściej przywoływane ramy znaczeniowe tego pojęcia (prawne i etyczne), ale także głęboka, jeśli chodzi o zakres wynikających z niej konsekwencji (powierzone zaufanie, świadomość bardziej odległych skutków).

6. Za co księgowi czują się odpowiedzialni, jeśli chodzi o wymogi prawa bilansowego?

Kolejne pytania wywiadu dotyczyły poczucia zawodowej odpowiedzialności księgowych w związku z regulacjami prawa bilansowego. Badanych pytano o ich przemyślenia w tym aspekcie w odniesieniu do siebie, a następnie o opinie na temat poczucia tego rodzaju odpowiedzialności u innych księgowych.

Jeśli chodzi o własne sposoby rozumienia odpowiedzialności w kontekście wymogów prawa bilansowego, to badani sprowadzali je do swoich głównych codziennych obowiązków:

- oceny rzetelności dowodów źródłowych ([...] *jakość dokumentów tutaj*; Resp. 7, 41, K);
- dbania o poprawność zapisów w księgach rachunkowych: [...] *żeby no salda się zgadzały, żeby wszystko ładnie grało* [...]; (Resp. 8, 30, K);
- rzetelnej wyceny aktywów i pasywów: [...] *prowadzenie wszelkich księgowani zgodnie z tym, różnych wycen, i wydaje mi się, że to jest najważniejsze*; (Resp. 4, 26, K), *przeprowadzenie inwentaryzacji i czuwanie oraz czuwanie nad jej poprawnym przeprowadzeniem*; (Resp. 1, 32, K);
- unikania błędów w bieżącej pracy: [...] *żeby uniknąć oczywistych pomyłek*; (Resp. 2, 33, K); *Najbardziej obawiam się właśnie tego, żeby gdzieś nie wkradł się jakiś błąd, że mogliśmy coś wskazać wcześniej, a... a nie zauważyliśmy tego, tak?* (Resp. 6, 30, K);
- terminowości wykonywanych zadań w znaczeniu organizacji codziennej pracy, jak i dostarczania okresowych raportów na czas: [...] *gdyby mi to wszystko narastało, nie wprowadzałabym dokumentów na przykład tygodniowo, to potem miałabym za dużo pracy i mogłabym się po prostu pogubić i też sprawozdanie finansowe muszą sporządzić w określonym terminie, bo jeśli nie dotrzymam tego terminu to mogą być ukarana finansowo*; (Resp. 10, 30, K);
- systematycznego śledzenia zmian w prawie (*No przepisy cały czas się zmieniają i to nam najbardziej spędza sen z powiek*; Resp. 6, 30, K) po to, aby proponować jak najlepsze rozwiązania swoim klientom czy pracodawcom: *Najważniejsze,*

żebyśmy starali się robić właśnie w zgodzie z przepisami, a jednocześnie na korzyść firmy w miarę możliwości, a znając możliwości różne to można zastosować jakieś ulgi, jakieś rozwiązania, z których firma mogłaby skorzystać; (Resp. 11, 55, M).

Badani kojarzyli także odpowiedzialność z firmowaniem własnym nazwiskiem sprawozdania finansowego i jego upublicznieniem: [...] *oczywiście na sporządzeniu sprawozdania finansowego, które później jest przedstawione w sądzie, pod którym trzeba się podpisać, no to jest to jest największe wyzwanie. To my się pod tym podpisujemy, my sporządzamy te sprawozdania, jesteśmy za to odpowiedzialni;* (Resp. 6, 30, K). W refleksji badanych pojawiły się zatem zarówno aspekty wskazujące na poczucie odpowiedzialności za proces (codzienne obowiązki), jak i za rezultat (sprawozdanie finansowe).

Odpowiedzialność prawna księgowego była też niekiedy utożsamiana przez badanych po prostu z odpowiedzialnością pracowniczą: *Ja się czuję odpowiedzialny głównie przed szefem. W prywatnej firmie to główną odpowiedzialność bierze na siebie właściciel, przynajmniej takie są ustalenia..., bo wie Pani, przed tą osobą kontrolującą to może różnie wyglądać, ale główny księgowy nie ma tam decydującego głosu, w zasadzie księgowy to jest jednostką wykonawczą a nie ustawodawczą;* (Resp. 11, 55, M). Jeśli zaś księgowy był przełożonym dla innych, to odpowiedzialność była interpretowana jako wspieranie swoich podwładnych w prawidłowym wykonywaniu przez nich pracy: [...] *są to wszelkie zadania, które zlecam osobom, które mi podlegają no bo też mam świadomość, że jestem po prostu za nie odpowiedzialna;* (Resp. 7, 41, K).

Zastanawiające jest to, iż pytanie o obszary, za które badani czuli się odpowiedzialni w ramach prawa bilansowego, wywołało zaskoczenie (*Skąd te pytania? Pani je sobie wymyślała?* Resp. 13, 51, M) lub zakłopotanie (*Tak naprawdę [czuję się odpowiedzialna za – przyp. aut.] za wszystko (śmiech)* Resp. 7, 41, K). Niektórym sprawiło ono trudność (*Trudno, trudne pytanie... Resp. 11, 55, M; [...] ciężko jest mi tak naprawdę odpowiedzieć;* Resp. 12, 46, K). Reakcje te mogły mieć różne podłoże jak np. brak wcześniejszych przemyśleń na ten temat czy złożoność samej problematyki. Aby jednak je poznać, konieczna byłaby dalsza pogłębiona eksploracja tego zagadnienia.

Jeśli idzie o opinie na temat tego, jakim poczuciem odpowiedzialności w obszarze prawa bilansowego charakteryzuje się profesjonalna grupa odniesienia badanych, to stwierdzono dwa typy reakcji. U jednej części badanych przemyślenia na ten temat były nieugruntowane i raczej zakładali oni, że poczucie odpowiedzialności innych księgowych nie różni się od ich osobistego (*Wydaje mi się, że jak dyskutujemy tutaj przy różnych okazjach, z innymi kolegami, wszyscy mają podobne zdanie na ten temat;* Resp. 4, 26, K). U drugich pojawiła się refleksja o czynnikach, które mogą modyfikować poczucie odpowiedzialności osób wykonujących tego rodzaju pracę. Wskazywali oni na następujące kwestie:

- długi staż zawodowy i związane z nim zjawisko wypalenia zawodowego: *Wydaje mi się, że [...] może być też tak, że mają trochę inne podejście do odpowiedzialności. Może mieć też to przełożenie na to, że takie osoby mogą być wypalone zawodowo albo na przykład wykonywali swoją pracę z przyzwyczajenia, z przymusu na przykład, bo pracują tam już kilkanaście bądź kilkadziesiąt lat;* (Resp. 7, 41, K);

- przyjęcie filozofii działania na zasadzie „na ilość”, a nie „na jakość”, co jest szczególnie widoczne u księgowych zatrudnionych w biurach rachunkowych: *U niektórych tak. Przede wszystkim bardzo razi to, że niektórzy idą na tak zwane ilościowo obsłużenie klientów, a nie celują w jakość i ma to potem niestety przełożenie w różnego rodzaju właśnie sprawozdaniach czy nawet kontrolach w urzędach;* (Resp. 7, 41, K);
- niefrasobliwy stosunek do zawodu: *Widzę i to w większości są dosyć takie spore różnice, dużo osób, gdzieś tam tak jakby nie zdawała sobie sprawy z tego, co w ogóle robią w tym zawodzie i tak bardzo lekkodusznie i frywolnie podchodzą do czynności, które wykonują.* (Resp. 9, 26, M), [...] *niejednokrotnie spotkałam się z osobami, które po prostu nie znajdują się w odpowiednim miejscu i nie przejmują się w swojej pracy praktycznie niczym, czyli ja odbieram to tak jakby w ogólnie nie czuły się za cokolwiek odpowiedzialne.* (Resp. 5, 45, K), *Niestety natknęłam się też na księgowych, którzy księgują dokumenty na szybko bez żadnego sprawdzenia;* (Resp. 10, 30, K);
- ograniczona koncepcja roli księgowego: *Ta praca powinna dać tą wartość dodaną dla firmy. Powinna nazywać kierunki, zagrożenia, a nie być tylko stricte pracą wykonawczą;* (Resp. 13, 51, M);
- nietrafny wybór zawodu: [...] *Niestety natknęłam się też na księgowych, którzy księgują dokumenty na szybko bez żadnego sprawdzenia, gdzie później muszą niepotrzebnie składać korekty deklaracji oraz ciągle tylko narzekają na swoją pracę. Wtedy sobie tak myślę, co w takim razie robią na tym stanowisku?* (Resp. 10, 30, K).
Badani zauważali też, że na poczucie odpowiedzialności księgowych wpływać może konstrukcja polskiego prawa, które przyznaje prymat regulacjom podatkowym nad bilansowymi: *Przede wszystkim [branie odpowiedzialności – przyp. aut.] za podatki, bo niestety prawo bilansowe o podatkach za wiele nie mówi, ale prawo bilansowe jest nieodłącznie związane z podatkami, a niestety na tym polu najwięcej jest odpowiedzialności, która wynika z przepisów, bo samo prawo bilansowe gdzieś tam tą odpowiedzialność reguluje, ale w mniejszym zakresie;* (Resp. 9, 26, M).

7. Opinie na temat wpływu stażu pracy na własne poczucie odpowiedzialności oraz to występujące u innych księgowych

Jeśli chodzi o refleksje badanych na temat wpływu długości stażu pracy na ich własne poczucie odpowiedzialności, to stwierdzono dwa główne podejścia. Przedstawiciele pierwszego twierdzili, że od pierwszego dnia pracy było ono już na najwyższym poziomie:

- *Uważam, że od samego początku miałam poczucie odpowiedzialności, widziałam, że jest to praca odpowiedzialna, wiedziałam na co się piszę, trzeba ją po prostu wykonywać starannie i zgodnie z prawem;* (Resp. 10, 30, K);
- [...] *powierzono mi tą funkcję i cały czas czuję się za nią odpowiedzialny w różnym stopniu, czy było to 15 lat temu, czy teraz;* (Resp. 11, 55, M).

Druga grupa respondentów zauważała wzrost odpowiedzialności wraz z długością stażu pracy i wiązała go z rozwojem świadomości swoich działań i ich skutków:

- *Na pewno osoba początkująca jakoś tak nie myśli o tej odpowiedzialności. Myślę, że to poczucie odpowiedzialności się zmienia, tak mniej więcej po roku czasu pracy, kiedy już wtedy nabieramy tego doświadczenia, kiedy sobie właśnie uświadamiamy, jak naprawdę to jest odpowiedzialna praca, ponieważ ten pierwszy rok zazwyczaj w księgowości możemy liczyć na pomoc czy na weryfikację dokumentów przez osoby z większym stażem pracy;* (Resp. 2, 33, K);
- *[...] im dłużej się pracuje, tym to odpowiedzialność wzrasta, z tego względu, że też się ma większą samoświadomość tego co się robi, za co jest się odpowiedzialnym, jakie konsekwencje z tego mogą wyniknąć;* (Resp. 4, 26, K).

Co ciekawe, niektórzy respondenci byli w stanie podać nawet konkretny moment w ich życiu, kiedy to poczucie odpowiedzialności się u nich zmieniło. Był to m.in. moment sporządzenia pierwszego w pełni samodzielnego sprawozdania finansowego. Badani twierdzili, że na początku kariery, kiedy ich praca była często nadzorowana przez innych księgowych, nie podchodzili do swoich obowiązków tak sumiennie jak później, kiedy cała odpowiedzialność spoczywała już tylko na nich (*Myślę, że to był tak naprawdę moment, kiedy pierwszy raz samodzielnie sporządzałam sprawozdanie finansowe;* Resp. 7, 41, K).

Jeśli chodzi o opinie na temat relacji między poczuciem odpowiedzialności a stażem pracy w przypadku innych księgowych, to pojawiły się dwa typy odpowiedzi. Pierwszy reprezentowali badani, którzy uważali, że są one zbieżne z refleksją na temat ich samych. Drugi dotyczy respondentów, którzy zwrócili uwagę na czynnik mający kluczowy wpływ na wyjściowy poziom i zmiany w poczuciu odpowiedzialności wraz z długością stażu pracy. Była to kwestia „powołania”. Gdy księgowy spełnia się zawodowo i dobrze czuje się w tym co robi, to jego poczucie odpowiedzialności może z czasem nawet rosnać. Jeśli zaś mamy do czynienia z osobami, które traktują ten zawód „instrumentalnie”, czyli wyłącznie jako sposób zarobkowania to, zdaniem badanych, poczucie odpowiedzialności będzie malało. Powodem tej negatywnej tendencji może być znużenie pracą, które u takich osób w połączeniu z polską rzeczywistością obfitującą w ciągle i znaczące zmiany przepisów, może być szczególnie nasilone: *Mając na uwadze innych moich znajomych, to z wiekiem to poczucie odpowiedzialności być może nawet trochę mniejsze, oni popadają w jakąś bardziej rutynę, że jakoś to będzie skoro ileś lat wszystko było dobrze. To coś takiego jakby syndrom wypalenia to zawodowego, że to zwłaszcza teraz to obserwuję w sytuacji, gdy tak duże zmiany w przepisach, i to ludzie po prostu nawet mówią, że nie chce im się tego czytać [...];* (Resp. 11, 55, M).

Podsumowanie i propozycje kierunków dalszych badań

Poczucie prawnej odpowiedzialności księgowych nabiera szczególnego znaczenia w obecnej rzeczywistości legislacyjnej (deregulacja tego zawodu, ciągle i znaczące zmiany przepisów). By poczucie odpowiedzialności wyzwać lub zwiększać, nie wystarczy jedynie narzucić formalnych, w tym prawnych, reguł. Konieczne jest ich zrozumienie, a przede wszystkim utożsamianie się z nimi. Jeśli księgowy nie zgadza

się z regulacjami, to głównym czynnikiem, który będzie skłaniać go do działania zgodnie z nimi, będzie strach przed ewentualnymi konsekwencjami (sankcjami). Jeżeli zaś prawne zasady będą dla niego zrozumiałe i zgodne z jego systemem wartości, to jego zachowania będą odpowiedzialne również pod innymi względami (etycznymi, społecznymi itp.). Stąd rozpoznanie, w jaki sposób prawna odpowiedzialność zawodowa funkcjonuje w umysłach księgowych może być wskazówką dla podmiotów stanowiących prawo, organizacji zrzeszających lub edukujących takie osoby, jak dobierać zarówno formalne, jak i „nieformalne” narzędzia, by kształtować u nich odpowiedzialne postawy.

Wypowiedzi respondentów niniejszego badania pilotażowego pozwalają na sformułowanie następujących wniosków, które jednocześnie wskazują na wiele obszarów wartych dalszej empirycznej eksploracji:

1. Zaobserwowano wieloaspektowe rozumienie odpowiedzialności zawodowej (wymiar prawny, etyczny, ekonomiczny i społeczny). Rozpoznanie siły wpływu wymienionych przez badanych kwestii na „całościowe” poczucie odpowiedzialności zawodowej księgowych wymaga zatem dalszych badań.
2. Zidentyfikowano obszary, za które księgowi czują się odpowiedzialni, jeśli idzie o wymogi prawa bilansowego. Wartościową kontynuacją byłoby więc ustalenie, za które z nich czują się bardziej, a za które mniej odpowiedzialni. Interesujące byłoby również sprawdzenie metodami eksperymentalnymi, czy – podobnie jak w przypadku biegłych rewidentów – „skalibrowanie” odpowiedzialności jako nastawionej na proces (a nie na rezultat) przekładałoby się na lepszą jakość dostarczanej informacji finansowej.
3. Respondenci zareagowali zaskoczeniem, czy zakłopotaniem na pytanie, za co konkretnie czują się odpowiedzialni w kontekście prawa bilansowego. Warto byłoby rozpoznać przyczyny takiego stanu rzeczy.
4. Niniejsze badanie wskazało na dość słabą refleksję księgowych na temat poczucia odpowiedzialności w ich profesjonalnej grupie odniesienia. Jeśli zaś taka refleksja się pojawiała, to miała raczej charakter negatywny. Księgowi zarzucali niektórym swoim „kolegom po fachu” m.in. niezrozumienie znaczenia tej pracy i przez to „nieprzykładanie się” do niej. Nasuwa się więc tutaj pytanie, czy i w jakim stopniu na tego typu zaobserwowane przez badanych zachowania mogła wpłynąć deregulacja zawodu, która usunęła mechanizm „naturalnej selekcji” i czy przyczyniła się ona do napływu do tej profesji osób o niższym poczuciu odpowiedzialności.
5. Zdaniem badanych istotnym czynnikiem różnicującym kierunek zmian w poziomie poczucia odpowiedzialności wraz z długością stażu w tym zawodzie jest bycie księgowym „z powołania” bądź nie. Powołanie stymuluje wzrost poczucia odpowiedzialności wraz z nabieranym doświadczeniem. Jego brak zaś zwiększa ryzyko wypalenia zawodowego, które z kolei skutkuje spadkiem poczucia odpowiedzialności. Opinie te należy jednak traktować z dużą ostrożnością, istnieją bowiem badania wskazujące na szybsze zawodowe „wypalanie się” osób wykazujących wysoki poziom zaangażowania (np. Xu i in., 2023).

6. Wypowiedzi respondentów zdają się też sugerować, iż nieco inne czynniki mogą kształtować poczucie odpowiedzialności u księgowych pracujących w biurach rachunkowych, a inne u tych zatrudnionych bezpośrednio w jednostkach. Jednak jakie są to czynniki i jaki jest ich wpływ na omawiane tu zjawisko, wymaga dalszej eksploracji.
7. Badani wskazują na „nierównowagę sił” między prawem podatkowym i bilansowym. Otwarte więc pozostaje pytanie: jak każde z nich wpływa na poczucie odpowiedzialności księgowych i z czego wynikają potencjalne różnice.
Powyższe ustalenia i proponowane kierunki badań wskazują nie tylko na potrzebę rozwoju refleksji empirycznej, ale i teoretycznej w zakresie prawnej odpowiedzialności zawodowej księgowych obejmującej m.in. operacjonalizację pojęcia odpowiedzialności dla tej grupy profesjonalnej, wylistowania obszarów oraz istotnych determinant odpowiedzialności i schematów zależności między nimi, czy tworzenie typologii postaw księgowych wobec ich zawodowej odpowiedzialności.

Literatura

- Artienwicz N., Jaworska E., Korzeniowska D., Maruszewska E. (2021), *Kognitywne i społeczne uwarunkowania podejmowania decyzji z zakresu tworzenia informacji sprawozdawczej*, Wydawnictwo Ius Publicum, Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o., Katowice.
- Beu D., Buckley M. (2001), *The hypothesized relationship between accountability and ethical behavior*, „Journal of Business Ethics”, 34 (1), s. 57–73.
- Bovens M. (2005), *Public accountability*, [w:] Ferlie E., Lynne L., Pollitt C. (eds.), *The Oxford handbook of public management*, Oxford University Press, Oxford, s. 182–208.
- DeZoort T., Harrison P., Taylor M. (2006), *Accountability and auditors' materiality judgments: the effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort*, „Accounting, Organizations and Society”, 31, s. 373–390.
- Frink D., Hall A., Perryman A., Ranft A., Hochwarter W., Ferris G., Royle M. (2008), *A meso-level theory of accountability in organizations*, [w:] Martocchio J. (ed.), *Research in Personnel and Human Resources Management*, 27, Emerald Group Publishing Ltd, Bingley, UK, s. 177–245.
- Frink D., Klimoski R. (1998), *Toward a theory of accountability in organizations and human resources management*, [w:] Ferris G. (ed.), *Research in Personnel and Human Resources Management*, 16, JAI Press, Greenwich, CT, s. 1–50.
- Frink D., Klimoski R. (2004), *Advancing accountability theory and practice: introduction to the human resource management review special edition*, „Human Resource Management Review”, 14, s. 1–17.
- Galewicz W. (red.) (2010), *Moralność i profesjonalizm. Spór o pozycję etyk zawodowych*, Universitas, Kraków.
- Guidice R., Mero N., Matthews L., Greene J. (2016), *The influence of individual regulatory focus and accountability form in a high performance work system*, „Journal of Business Research”, 69 (9), s. 3332–3340.
- Hall A., Ferris G. (2011), *Accountability and extra-role behavior*, „Employee Responsibilities and Rights Journal”, 23 (2), s. 131–144.
- Janczukowicz K. (2022), *Odpowiedzialność księgowych. Cywilna, pracownicza i karna*, Infor, Warszawa.

- Kabalski P. (2021), *Księgowość w Polsce jako zawód kobiety. Skala, przyczyny, okoliczności, skutki*, Wydawnictwo Ius Publicum, Katowice.
- Kadous K., Sedor L. (2004), *The efficacy of third-party consultation in preventing managerial escalation of commitment: the role of mental representations*, „Contemporary Accounting Research”, 21 (1), s. 55–82.
- Kim S., Trotman K. (2014), *The comparative effect of process and outcome accountability in enhancing professional scepticism*, „Accounting and Finance”, 55 (4), s. 1015–1040.
- Koczar J. (2007), *Odpowiedzialny księgowy?* „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, 1158, s. 101–106.
- Konecki K.T. (2000), *Studia z metodologii badań jakościowych. Teoria ugruntowana*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Liu W., Friedman R., Hong Y. (2012), *Culture and accountability in negotiation: recognizing the importance of in-group relations*, „Organizational Behavior and Human Decision Processes”, 117, s. 221–234.
- Martinsen K. (2006), *Care and vulnerability*, Akribe, Oslo.
- Maruszczyńska E. (2014), *Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Mero N., Guidice R., Werner S. (2014), *A field study of the antecedents and performance consequences of perceived accountability*, „Journal of Management”, 40 (6), s. 1627–1652.
- Messier W., Quick L., Vandervelde S. (2014), *The influence of process accountability and accounting standard type on auditor usage of a status quo heuristic*, „Accounting, Organizations and Society”, 39 (1), s. 59–74.
- Mulgan R. (2000), *Accountability: an ever-expanding concept?* „Public Administration”, 78 (3), s. 555–573.
- O'Dwyer B., Boomsma R. (2015), *The co-construction of NGO accountability: aligning imposed and felt accountability in NGO-funder accountability relationships*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 28 (1), s. 36–68.
- Ogden S., Glaister K., Marginson D. (2006), *Empowerment and accountability: evidence from the UK privatized water industry*, „Journal of Management Studies”, 43 (3), s. 521–555.
- Pan P., Patel Ch. (2022), *Formal accountability, perceived accountability and aggressive reporting judgements*, „Accounting and Business Research”, 52 (1), s. 67–93.
- Pickard J., Summers S., Wood, D. (2015), *An examination of how entry-level staff auditors respond to tone at the top vis-à-vis tone at the bottom*, „Behavioral Research in Accounting”, 27 (1), s. 79–98.
- Schlenker B.R., Britt T.W., Pennington J., Murphy R., Doherty K. (1994), *The triangle model of responsibility*, „Psychological Review”, 101, s. 632–652.
- Sobczak J. (2021), *Zawody zaufania publicznego*, [w:] Małolepszy A., Olszewski R. (red.), *Quo vadit processus criminalis? Rzeczywistość i wyzwania*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Strong K.C., Meyer G.D. (1992), *An integrative descriptive model of ethical decision-making*, „Journal of Business Ethics”, 11, s. 89–94.
- Unerman J., O'Dwyer B. (2006), *Theorising accountability for NGO advocacy*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 19 (3), s. 349–376.
- Van Rinsum M., Maas V., Stolker D. (2018), *Disclosure checklists and auditors' judgments of aggressive accounting*, „European Accounting Review”, 27 (2), s. 383–399.
- Vance T. (2010), *Subcertification and relationship quality: effects on subordinate effort*, „Contemporary Accounting Research”, 27 (3), s. 959–981.
- Xu Q., Wang M., Wu Y., Qin K., Li Y., You X., Ji M. (2023), *Linkage of calling and burnout among Chinese airline pilots: the role of psychological capital and organizational identification*, „International Journal of Occupational Safety and Ergonomics”, 29 (2), s. 902–910.

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity), Dz.U. 2023 poz. 120, 295.
Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych, Dz.U. 2014 poz. 768.

Źródła internetowe

Raport *Zdefiniowanie zawodu księgowego – badanie opinii przedsiębiorców*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2022, <https://skwp.pl/stowarzyszenie/raporty/> (dostęp 1.04.2023).

Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/> (dostęp 31.03.2023).

