

Justyna Fijałkowska

Spoleczna Akademia Nauk

BODŹCE DLA KREOWANIA INFORMACJI FINANSOWO-KSIĘGOWEJ A ZASADY ETYCZNE W RACHUNKOWOŚCI

Wprowadzenie

Rachunkowość ma za zadanie wierne i rzetelne przedstawienie sytuacji finansowej i dokonań podmiotów gospodarczych. Jest systemem generowania, przetwarzania i komunikowania informacji o podmiocie gospodarczym dla efektywnego nim zarządzania. Służy również do podejmowania racjonalnych decyzji przez zewnętrznych użytkowników systemu rachunkowości. Rachunkowość jest regulowana przez przepisy prawne, które jednak w związku z różnorodnością transakcji ekonomicznych muszą pozostawać do pewnego stopnia elastyczne. Twórcy sprawozdań finansowych – podstawowego narzędzia komunikacji przedsiębiorstwa z otoczeniem w odniesieniu do dokonań finansowych – mają pewną dowolność wyboru i prezentacji. Niekiedy kreatywność księgowych i dążenia do „upiększenia” rzeczywistości oraz wykorzystywanie luk, niedociągnięć i elastyczności przepisów prawnych powoduje tworzenie zupełnie nierealnego obrazu przedsiębiorstwa. Niestety, dziś w warunkach globalnych rynków i burzliwych zmian w gospodarce istnieje wiele okazji do łamania zasad etycznych w rachunkowości. Partykularne interesy, pogoń za zyskiem bez względu na wszystko i stąd nieetyczne zachowania są coraz bardziej powszechne. Przyczyną fałszowania informacji finansowej może być gra o rynek, o dostęp do środków finansowych, spowodowanych zaostrzającą się konkurencją i zmniejszającym popytem; czasem powodem są zwykła chciwość, brak etyki, konflikt lojalności, naciski przełożonych, oczekiwanie wzbogacenia się jak najszybciej i za wszelką cenę. Przypadki koloryzowania realiów, agresywnych praktyk rachunkowości, „malowania zysków”, ukrywania czy zniekształcania istotnych informacji czy wreszcie fałszowania sprawozdań finansowych są niestety powtarzającym się

zjawiskiem. Zawód osób zajmujących się rachunkowością powinien być ściśle związany z koniecznością przestrzegania regulacji prawnych i zasad etycznych. Od jakości pracy tych osób zależy przyszłość zatrudniających ją jednostek biznesowych, a w szerszym wymiarze wszystkich korzystających z systemu informacji finansowo-księgowej.

Celem tego artykułu jest nakreślenie nieetycznych zachowań w rachunkowości oraz przeanalizowania motywów i bodźców dla manipulowania danymi finansowo-księgowymi. Celem niniejszej publikacji jest również zaprezentowanie podstawowych zasad etyki rachunkowości oraz roli *Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości*, który poprzez propagowanie właściwych wzorców zachowań ma służyć indywidualnym jego użytkownikom, ale również przyczynić się do dobra społeczeństwa i bezpieczeństwa wymiany gospodarczej i systemu finansowego.

W artykule zastosowano metodę normatywną, zgodnie ze stwierdzeniem Ijiri'ego¹, że celem podejścia normatywnego jest podkreślenie tych obszarów, gdzie najbardziej potrzebne są zmiany i w których są one wykonalne. Przyjęto, że zasadniczym celem rachunkowości jest rzetelne i wierne odzwierciedlanie obrotów oraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, stąd kwestie przestrzegania zasad etycznych i dbałości o wysokie standardy wykonywania zawodów związanych z rachunkowością są w dzisiejszych czasach szczególnie istotne.

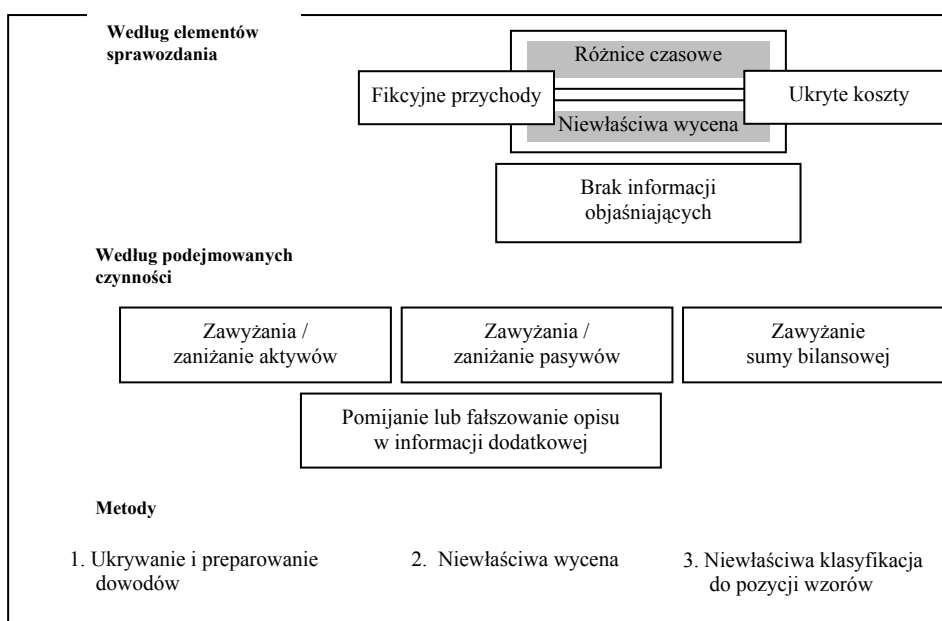
1. Nieetyczne praktyki w ramach rachunkowości

W systemie rachunkowości istnieje wiele obszarów, w ramach których możliwe jest manipulowanie danymi. Może mieć ono charakter tzw. kreatywnej rachunkowości, rozumianej jako stosowanie regulacji prawnych w taki sposób, by zaprezentować sytuację finansową przedsiębiorstwa w możliwie najbardziej korzystnym (lub najbardziej niekorzystnym – jeśli tego wymaga sytuacja) świetle. Zdarza się, że praktyki w ramach „kreatywnej rachunkowości” są zgodne z prawem, jednak sprowadzają się do wyszukiwania luk prawnych i wykorzystywania ich do kreowania rzeczywistości. Często manipulowanie wynikami finansowymi wiąże się z tzw. wygładzaniem wyników. Sprowadza się ono głównie do manipulowania momentem ujęcia kosztów i przychodów tak, by uzyskać efekt zysku stabilnie rosnącego z okresu na okres w myśl zasady, że większa stabilność i przewidywalność wyniku finansowego działa na korzyść przedsiębiorstwa – zmniejsza ryzyko, zwiększa zaufanie rynku kapitałowego, wpływa na

¹ Y. Ijiri: *Theory of Accounting Measurement*. Accounting Research Studium, No. 10. Sarasota FL., American Accounting Association, 1975.

poziom cen akcji i wartość całego przedsiębiorstwa. Inna forma kreowania rzeczywistości to „upiększanie wyników”, czyli tuszowanie, zniekształcanie danych dla ukazania sytuacji finansowej przedsiębiorstwa w lepszym świetle. Kolejny poziom manipulacji danymi finansowymi to defraudacja – czyli ścigane prawnie przestępstwo, świadome oszustwo, kradzież lub celowe wprowadzanie w błąd. Generalnie wszystkie wyżej wymienione działania prowadzą do zniekształcenia rzeczywistości, są nieetyczne i powodują, że sprawozdanie finansowe traci wiarygodność.

Na rys. 1 schematycznie przedstawiono sposoby fałszowania sprawozdań finansowych według elementów sprawozdania, podejmowanych czynności oraz stosowanych metod.



Rys. 1. Sposoby fałszowania sprawozdań finansowych

Źródło: W. Wąsowski: *Kreatywna rachunkowość. Fałszowanie sprawozdań finansowych*. Difin, Warszawa 2010, s. 109.

2. Motywy i bodźce dla nieetycznych zachowań i manipulowania danymi z systemu rachunkowości

Nie istnieje zamknięty zestaw motywów i bodźców, powodujących nieetyczne zachowania osób odpowiedzialnych za prezentację wyników finansowych przedsiębiorstw. Ogólnie można przyjąć, że podstawową przyczyną wykorzystywania elastyczności zasad rachunkowości lub wręcz ich łamania jest chęć

osiągnięcia korzyści przez podmiot dokonujący manipulacji, czyli przez menedżerów, ewentualnie właścicieli przedsiębiorstwa². Jako podstawową przyczynę oszustw rachunkowości można wskazać „naturę człowieka – i jego niczym nie skrępowaną kreatywność: brak etyki zawodowej, nieuczciwość, konflikt lojalności, chciwość, brak skrupułów i elementarnego poczucia odpowiedzialności”³. Stosowanie nieetycznych praktyk w ramach rachunkowości może być powodowane chęcią ukazania zysku lub ukrywania strat. Wynik finansowy jest wciąż jednym z podstawowych mierników dokonań przedsiębiorstwa, najłatwiejszym do interpretacji sygnałem, czy przedsiębiorstwo odnosi sukces czy ma problemy. Oczywiście sam wynik finansowy nie jest wystarczający do zdiagnozowania kondycji przedsiębiorstwa, jednak jego poziom i dynamika zmian są niezmiernie ważnym sygnałem dla wszystkich użytkowników systemu informacji rachunkowej. Analizując dane z rynku kapitałowego Dechow i Skinner⁴ oraz Burgstahler i Eames⁵ zaznaczają, że zazwyczaj pierwszym i najważniejszym bodźcem do manipulowania danymi finansowymi jest chęć wykazania dodatniego wyniku finansowego. Gdy ten cel jest osiągnięty, przedsiębiorstwa tak próbują prezentować dane finansowe i przyjmują takie rozwiązania księgowe, by pokazać, że zysk wzrasta z roku na rok oraz że przewidywania analityków co do wysokości wyniku finansowego zostały zrealizowane. Każde niezrealizowanie prognoz postrzegane jest przez inwestorów negatywnie⁶. Barth, Elliot i Finn⁷ ponadto udowadniają empirycznie, że firmy publikujące systematyczny wzrost rocznych zysków są postrzegane i wyceniane lepiej, niż inne przedsiębiorstwa.

W przypadku wielu przedsiębiorstw, poziom wyniku finansowego jest wskaźnikiem efektywności funkcjonowania kadry menedżerskiej i jest ściśle związany ze sposobem jej wynagradzania. Poziom zysku przesądza o przedłużeniu kontraktu z menedżerami i jest podstawą obliczania premii menedżerskiej bądź przekazywania zarządzającym opcji na akcje.

² R.L. Watt, J.L. Zimmerman: *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ 1986; P. Healy, G.K. Palepu: *The Effect of Firms' Financial Disclosure Policies on Stock Prices*. „Accounting Horizons” 1993, nr 7, s. 1-11.

³ A. Kamela-Sowińska: *Psychologiczne i ekonomiczne źródła oszustw księgowych*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2006, t. 32 (88), s. 109.

⁴ P. Dechow, D. Skinner: *Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators*. „Accounting Horizons” 2000, Vol. 14, No. 2.

⁵ D. Burgstahler, M. Eames: *Management of Earnings and Analysts' Forecast to Achieve Zero and Small Positive Earnings Surprises*. „Journal of Business, Finance and Accounting” 2006, Vol. 33, No. 5-6.

⁶ B. Prusak: *Zniekształcanie rzeczywistej sytuacji finansowej przedsiębiorstw wskutek wprowadzenia agresywnej księgowości*. Wydawnictwo Politechniki Gdańskiej, Gdańsk 2003.

⁷ M.E. Barth, J.A. Elliott, M.W. Finn: *Market Rewards Associated with Increasing Earnings Patterns*. „Journal of Accounting Research” 1999, Vol. 37, No. 2.

Inne przykłady sytuacji, które mogą skłaniać do nierzetelnego ujawniania informacji finansowych mogą wiązać się np. z:

- chęcią zwiększenia ceny akcji w następstwie prezentacji wysokiego zysku firmy (jej dobrej kondycji), szczególnie w sytuacji nowej emisji akcji przedsiębiorstwa,
- próbą oddziaływania na poziom wskaźników finansowych używanych w analizie finansowej przez analityków finansowych, banki, wywiadownie gospodarcze, ubezpieczycieli,
- próbą „upiększenia rzeczywistości” w celu pozyskania dodatkowych kapitałów (banki, potencjalni nowi akcjonariusze),
- dążeniem do prezentowania niższego ryzyka finansowego związanego z daną jednostką gospodarczą,
- chęcią zmniejszenia obciążeń podatkowych poprzez przesunięcie zysków do innego okresu podatkowego,
- chęcią ukrycia problemów czy wręcz zagrożenia kontynuacji funkcjonowania organizacji.

Czasem bodźcem do manipulowania wynikiem finansowym jest dążenie do osiągnięcia korzyści wiążących się z określonymi regulacjami prawnymi. Są to sytuacje, w których na podstawie analizy ujawnianych przez przedsiębiorstwa wyników ekonomicznych wydawana jest decyzja o wprowadzeniu/zlikwidowaniu przywilejów, specjalnych regulacji, prawodawstwa chroniącego przedsiębiorstwa. W takich okolicznościach istnieje uzasadnione niebezpieczeństwo, że zainteresowane podmioty będą tak próbować zaprezentować dane finansowe, by osiągnięcie potencjalnych korzyści stało się możliwe⁸.

Zdarza się również, że efektem manipulacji jest dążenie do zaniżenia publikowanych wyników finansowych. Może to mieć miejsce w sytuacji, gdy zarząd pragnie wykupić akcje przedsiębiorstwa (*management buyout*) i wtedy zależy mu, by „zbić” cenę akcji poprzez zaprezentowanie sytuacji finansowej gorszej niż rzeczywista⁹.

Księgowi, decydując się na nieetyczne prezentowanie danych finansowych, są zazwyczaj pod presją nacisków zarządu, działają z poczuciem zagrożenia utraty pracy. Na ich zachowania nieetyczne może mieć również wpływ brak wiedzy, kompetencji, brak odpowiedzialności za podejmowane działania, czy wreszcie niejednoznaczność przepisów.

⁸ J. Jones: *Earnings Management during Import Relief Investigation*. „Journal of Accounting Research” 1991, No. 29; S. Cahan: *The Effects of Antitrust Investigation on Discretionary Accruals: A Refined Test of the Political Cost Hypothesis*. „Accounting Review” 1992, Vol. 67, No. 1.

⁹ L. DeAngelo: *Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholders*. „The Accounting Review” 1986, July, s. 400-420,

3. Zasady etyczne w rachunkowości

Maksymalizacja zysku i pomnażanie majątku jest celem działalności organizacji gospodarczych, jednak jak podkreśla Wąsowski, „[...] cel ten powinien być osiągnięty przez przestrzeganie odpowiednich standardów etycznych w stosunku do wszystkich uczestników gospodarki, a więc partnerów transakcji, inwestorów, klientów”¹⁰. Etyka, profesja i *accountability* są wartościami rachunkowości i mogą być uznane za jej bazę¹¹. Etyka systemu rachunkowości nie ogranicza się tylko do przestrzegania zasad prawa, dziś jest ona rozumiana znacznie szerzej i nazywana „społeczną odpowiedzialnością biznesu” (CSR). Koncepcja tak rozumianej odpowiedzialności opiera się na czterech sferach odpowiedzialności – ekonomicznej, prawnej, etycznej i uznaniowej (filantropijnej), przy czym odpowiedzialność w wymiarze etycznym może być rozumiana jako takie prowadzenie biznesu, by być prawym, sprawiedliwym i uczciwym, unikać lub minimalizować negatywny wpływ na interesariuszy¹².

Etyka zawodu księgowego obejmuje sferę godności zawodu, wysokiego poziomu kultury osobistej, profesjonalności, uczciwości, obowiązkowości, systematyczności, poczucia odpowiedzialności i ogólnie pojętej moralności¹³. Każdy zawód związany z rachunkowością i finansami powinien być uważany za zawód zaufania publicznego. Od rzetelności i etyki księgowych, audytorów i analityków finansowych zależy bezpieczeństwo obrotu gospodarczego oraz stabilność rynków kapitałowych, co dało się zauważyć w czasie światowego kryzysu finansowego.

Ogólnosięwiatowy kryzys moralny i wiążące się z nim konsekwencje oraz potrzeba stworzenia bazy zasad, którymi powinni kierować się ci, których praca związana jest z rachunkowością stały się przyczynkiem dla przygotowania przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce *Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości*. Został on przyjęty 23 czerwca 2007 roku na XIX Krajowym Zjeździe Delegatów SKwP. W 2012 opublikowano jego drugie wydanie. Jest to jedyny tego rodzaju dokument w Europie, przyjęty i rozpowszechniany przez organizację księgowych. Kodeks zyskał aprobatę i rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości przy ministrze finansów i Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

¹⁰ W. Wąsowski: *Kreatywna rachunkowość. Falszowanie sprawozdań finansowych*. Difin, Warszawa 2010, s. 190.

¹¹ M. Cieślak: *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań 2011, s. 206.

¹² A.B. Carroll: *A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance*. „Academy of Management Review” 1979, Vol. 4(4), s. 497-505.

¹³ J.R. Feliński: *Vademecum głównego księgowego*. Wydawnictwo Sigma, Skierniewice 2005, s. 8.

Kodeks został przetłumaczony na język angielski, zyskał bardzo dobrą opinię w międzynarodowych i europejskich organizacjach zawodowych księgowych, m.in. wysoką ocenę Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) i Europejskiej Federacji Księgowych i Audytorów Małych i Średnich Przedsiębiorstw (EFAA). SKwP aktywnie wdraża i promuje zasady kodeksu: jego egzemplarze zostały przesłane katedrom rachunkowości, bibliotekom szkół wyższych o profilu ekonomicznym, instytucjom administracji państwowej, wielu przedsiębiorstwom, organizacjom zrzeszającym przedsiębiorców czy też zajmującym się propagowaniem dobrych idei w biznesie.

Bycie sygnatariuszem *Kodeksu* jest dobrowolne i jest wyrazem deklaracji rzetelności i profesjonalizmu zawodowego. Jak podkreślono we wstępie *Kodeksu*, „Bycie sygnatariuszem Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości oznacza przyjęcie na siebie zobowiązania przestrzegania jego zasad oraz stanowi gwarancję uczciwości, rzetelności i odpowiedzialności sygnatariusza w działalności zawodowej”¹⁴. Przyjmuje się, że zastosowania się do zasad ujętych w *Kodeksie* podnosi i umacnia rangę zawodu księgowego, a ponadto przyczynia się do zaufania społecznego, stabilności gospodarki i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

Zasady zawarte w kodeksie mają na celu zapewnienie wykonywania pracy związanej z rachunkowością w sposób rzetelny, profesjonalny i odpowiedzialny. Ma on również rozpowszechniać w środowisku zawodowym rachunkowości takie wartości, jak m.in. działanie w sposób kompetentny, praworządny, obiektywny, rzetelny i uczciwy.

Kodeks zawiera:

1. Ogólne wymagania dotyczące zawodu osoby zajmującej się rachunkowością, wśród których „[...] umiejętność tworzenia rzetelnego obrazu dokonań jednostki będącej przedmiotem prawa bilansowego”¹⁵ oraz „[...] zdolności analitycznego wykorzystywania powszechnie akceptowalnych metod i standardów rachunkowości oraz zasad dobrej praktyki”¹⁶.

2. Podkreślenie znaczenia gospodarczego zawodu w dziedzinie rachunkowości, zarówno w skali makro jak i mikroekonomicznej.

3. Zaznaczenie prestiżu społecznego zawodu w dziedzinie rachunkowości.

4. Spis i charakterystykę ogólnych zasad etyki w rachunkowości.

W tabeli 1 zaprezentowano listę zasad, które powinna spełniać osoba zajmująca się rachunkowością, by można było uznać jej pracę za zgodną z zasadami etyki i wzbudzającą zaufanie publiczne.

¹⁴ *Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012, s. 6.

¹⁵ *Ibid.*, s. 18.

¹⁶ *Ibid.*

Tabela 1

Zasady rachunkowości w rachunkowości

Zasady	Charakterystyka zasad
Kompetencje zawodowe	Kompetencje zawodowe osoby zajmującej się rachunkowością obejmują wiedzę, umiejętności, wartości moralne, zakres etyki i właściwe postawy zawodowe. W myśl tej zasady osoba zajmująca się rachunkowością posiada należyte przygotowanie zawodowe, ustawicznie poszerza i aktualizuje wiedzę fachową, doskonali umiejętności zawodowe oraz tak je wykorzystuje, aby jej praca mogła być uznana przez zainteresowane strony za wykonaną uczciwie, rzetelnie i pozbawioną stronniczości.
Wysoka jakość pracy	Osoba zajmująca się rachunkowością powinna przestrzegać należytej staranności i obiektywizmu przy systematycznej informacji przetwarzanych i prezentowanych przez rachunkowość tak, by zasługiwały one na zaufanie wykorzystujących je osób. Zasada ta obejmuje również sprawność organizacyjną, terminowość, fachowość w kontaktach z osobami korzystającymi z wyników pracy osoby zajmującej się rachunkowością oraz otwartość na zgłaszane potrzeby informacyjne, których zaspokojenie leży w obszarze jej kompetencji i możliwości rachunkowości.
Niezależność zawodowa	Oznacza ona konieczność wyrażania niezależnej opinii w sprawach wymagających rozstrzygnięcia przy jej udziale. Zasada ta wiąże się z niezależnością profesjonalnego osądu oraz dbałością o wizerunek zawodu w dziedzinie rachunkowości.
Odpowiedzialność za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości	To świadomość konieczności przygotowania i prezentowania przez osoby zajmujące się rachunkowością tych informacji w sposób zgodny z obowiązującym prawem, standardami zawodowymi i normami etycznymi.
Właściwe postępowanie w relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo	Wymaga od osoby zajmującej się rachunkowością szacunku, zrozumienia, bezinteresowności, życzliwości, wspólnego zaangażowania się i wymiany doświadczeń.
Właściwe postępowanie w przypadku sporu i sprzeczności interesów	Opiera się na dążeniu do obiektywnych i polubownych rozstrzygnięć w sytuacjach sporów i sprzeczności interesów.
Właściwe postępowanie w szczególnych sytuacjach jednostki prowadzącej rachunkowość	Polega na dążeniu do wypełniania nadrzędnych zasad rachunkowości, ze szczególnym uwzględnieniem zasady rzetelnego i wiarygodnego obrazu oraz norm etycznych.
Zachowania tajemnicy zawodowej	Oznacza, że osoba zajmująca się rachunkowością w pełni przestrzega prawa zarządu jednostki do nierozpowszechniania znanych jej, a mających charakter wewnętrzny, informacji, których ujawnienie nie jest obowiązkowe w świetle prawa, a które mogą mieć gospodarcze albo inne znaczenie dla jednostki.
Właściwe oferowanie usług z dziedziny rachunkowości	Zakłada uczciwość w staraniach związanych ze stosowaniem różnych form działalności marketingowej oraz innych działań mających na celu pozyskiwanie odbiorców usług z dziedziny rachunkowości.

Źródło: Na podstawie *Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości*.

Propagowaniem zasad zawartych w *Kodeksie* zajmuje się m.in. Komisja Etyki działająca przy Stowarzyszeniu Księgowych w Polsce. Komisja ta ma ponadto na celu ocenę przestrzegania zasad etycznych zawartych w *Kodeksie* przez sygnatariuszy oraz oddziaływanie na eliminowanie działań oraz zachowań sprzecznych z tymi zasadami.

Podsumowanie

Zawód księgowego wiąże się z zachowaniem profesjonalizmu, ten natomiast uzależniony jest nie tylko od znajomości przepisów prawnych, ale również od świadomego podejmowania decyzji zmierzających do wiernego i rzetelnego odzwierciedlenia sytuacji finansowej jednostki. Zachowania etyczne są wymogiem profesjonalizmu księgowego. Nieetyczne decyzje mogą być intratne w krótkiej perspektywie, są jednak zagrożeniem stabilności jednostki gospodarczej. Mogą przyczynić się do utraty zaufania do przedsiębiorstwa, wyroków sądowych, bankructw. Często mają też wymiar dużo szerszy. Przykładem może być chociażby przypadek firmy Enron, który nie tylko doprowadził do upadku tejże firmy, ale przyczynił się do uszczerbku reputacji środowiska biegłych rewidentów i księgowych w skali globalnej. Na księgowym spoczywa odpowiedzialność za wybory, których dokonuje. Profesjonalny księgowy musi rozumieć konsekwencje swoich decyzji nie tylko w wymiarze prawnym, ale również moralnym. Poprzez wyniki swojej pracy księgowy wpływa na decyzje innych, zarówno wewnątrz danej organizacji, jak i z jej otoczenia. Gwarancją rzetelności jest niepoddawanie się presji prowadzenia agresywnej rachunkowości, często narzucanej przez właścicieli. Konieczność zachowania wysokich standardów profesjonalnych i rzetelności odnosi się do zgodności z indywidualnymi zasadami moralnymi oraz zasadami kodeksu etyki zawodu księgowego.

Bibliografia

- Barth M.E., Elliott J.A., Finn M.W.: *Market Rewards Associated with Increasing Earnings Patterns*. „Journal of Accounting Research” 1999, Vol. 37, No. 2.
- Burgstahler D., Eames M.: *Management of Earnings and Analysts' Forecast to Achieve Zero and Small Positive Earnings Surprises*. „Journal of Business, Finance and Accounting” 2006, Vol. 33, No. 5-6.
- Cahan S.: *The Effects of Antitrust Investigation on Discretionary Accruals: A Refined Test of the Political Cost Hypothesis*. „Accounting Review” 1992, Vol. 67, No. 1.

- Carroll A.B.: *A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance*. „Academy of Management Review” 1979, Vol. 4(4).
- Cieślak M.: *Podejście etyczne w rachunkowości a akość sprawozdań finansowych*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań 2011.
- DeAngelo L.: *Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholder*. „The Accounting Review” 1986, July.
- Dechow P., Skinner D.: *Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators*. „Accounting Horizons” 2000, Vol. 14, No. 2.
- Feliński J.R.: *Vademecum głównego księgowego*. Wydawnictwo Sigma, Skierniewice 2005.
- Healy P., Palepu G.K.: *The Effect of Firms' Financial Disclosure Policies on Stock Prices*. „Accounting Horizons” 1993, No. 7.
- Ijiri Y.: *Theory of Accounting Measurement*. „Accounting Research Studium”, No. 10. Sarasota FL., American Accounting Association 1975.
- Jones J.: *Earnings Management during Import Relief Investigation*. „Journal of Accounting Research” 1991, No. 29.
- Kamela-Sowińska A.: *Psychologiczne i ekonomiczne źródła oszustw księgowych*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2006, t. 32 (88).
- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012.
- Prusak B.: *Zniekształcanie rzeczywistej sytuacji finansowej przedsiębiorstw wskutek przedsiębiorstw wskutek wprowadzania a agresywnej księgowości*. Wydawnictwo Politechniki Gdańskiej, Gdańsk 2003.
- Watt R.L., Zimmerman J.L.: *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ 1986.
- Wąsowski W.: *Kreatywna rachunkowość. Falszowanie sprawozdań finansowych*. Difin, Warszawa 2010.

INCENTIVES FOR FINANCIAL STATEMENTS' INFORMATION CREATION VERSUS ETHICAL PRINCIPLES IN ACCOUNTING

Summary

Ethics is an essential factor in the proper exercise of the accounting profession, it determines the security of transactions and the stability of the economy. This article aims to outline the unethical behavior in accounting and examine the motives and incentives to manipulate financial and accounting data. It focuses also on the presentation of fundamental ethical principles of accounting.