



**Anna Stronczek**

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

**Joanna Sawicka**

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

## **POSTRZEGANIE ZASAD ETYKI PRZEZ STUDENTÓW I CZYNNYCH ZAWODOWO PRZEDSTAWICIELI ZAWODÓW KSIĘGOWYCH**

**Streszczenie:** Celem artykułu było zbadanie postrzegania zawodów księgowych i wartości etycznych z nimi kojarzonych przez młodych ludzi, którzy wykonują bądź zamierzają takie zawody wykonywać. Na wstępie postawiono tezę badań: podejście do zawodów księgowych oraz postrzeganie przypisanych do nich wartości etycznych są takie same w przypadku studentów, realizujących przedmioty Standardy sprawozdawczości finansowej oraz Audyt wewnętrzny i rewizja finansowa, co u młodych specjalistów wykonujących te zawody. Tezę zweryfikowano poprzez porównanie przeprowadzonych badań ankietowych z badaniami Europejskiej Federacji Księgowych. Celem dociekań było także lepsze zrozumienie tego, czym dla młodych jest etyka zawodowa księgowych oraz skuteczności przekazu treści dotyczących zagadnień etyki w ramach prowadzonych przedmiotów.

**Słowa kluczowe:** zawody księgowe, zasady etyki, kodeks etyki zawodowych księgowych.

**JEL Classification:** M40, M41, M49.

### **Wprowadzenie**

Zawody księgowe są zawodami zaufania publicznego. Przestrzeganie pewnych zasad etycznych powinno zatem być immanentnie wpisane w ich realizowanie. Zaufanie pojmujemy jako „[...] przekonanie, że czyjeś słowa, informacje itp. są prawdziwe” oraz „[...] przekonanie, że ktoś posiada jakieś umiejętności i potrafi je odpowiednio wykorzystać” [*Słownik języka polskiego*, 2015]. Dla

przedstawicieli wielu profesji<sup>1</sup>, także księgowych, problemem może być właściwe określenie tego, co jest dobre, celu, który powinni realizować i środków do tego celu prowadzących. I. Sobańska [2010] stwierdza, że etyka w rachunkowości bazuje na czterech normach postępowania: uczciwości, kompetencjach, dyskrecji i obiektywizmie. Dla zachowania odpowiedniego poziomu kompetencji we wskazanych obszarach istotne wydaje się opracowanie odpowiednich kodeksów, norm i standardów zawodowych.

Według A. Karmańskiej [2007, s. 398] gwarancją rozwoju współczesnego biznesu jest poczucie bezpieczeństwa (społecznej odpowiedzialności), co w praktyce oznacza uruchomienie różnych instrumentów, takich jak akty prawne oraz kodeksy honorowe obowiązujące osoby zaangażowane w prowadzenie działalności gospodarczej. Kodeksy etyki w biznesie, ujmując te zasady w pewne umowne ramy, odwołują się do osobistego poczucia odpowiedzialności za prowadzone działania, a także do świadomości społecznych konsekwencji podejmowanych decyzji gospodarczych oraz potrzeby uczciwego prowadzenia działań w obszarze biznesu. Przyjęcie kodeksu jako wyznacznika w obszarze funkcjonowania zawodowego oznacza respektowanie określonego systemu wartości moralnych i etycznych. Wydaje się być oczywiste, że edukacja przyszłych pracowników księgowości musi zawierać, oprócz treści zapewniających znajomość odpowiednich przepisów i zasad oraz ich prawidłowego stosowania, także odpowiednie treści podkreślające znaczenie etyki w tym obszarze życia gospodarczego.

Celem artykułu było zbadanie, jak postrzegają zawody księgowe i wartości etyczne z nimi kojarzone młodzi ludzie, którzy wykonują bądź zamierzają takie zawody wykonywać.

Na wstępie postawiono tezę badań: podejście do zawodów księgowych, tzn. powody ich wyboru oraz postrzeganie przypisanych do nich wartości etycznych, są takie same w przypadku studentów, którzy zrealizowali przedmioty Standardy sprawozdawczości finansowej oraz Audyt wewnętrzny i rewizja finansowa, jak i u młodych specjalistów wykonujących te zawody. Teza ta została zweryfikowana poprzez porównanie badań ankietowych przeprowadzonych w grupie studentów jednej z krakowskich uczelni i z badaniami przeprowadzonymi przez

---

<sup>1</sup> Pojęcie zawodu zaufania publicznego występuje tylko w polskich uwarunkowaniach prawnych i nie jest znane w innych krajach. Zostało unormowane zapisem konstytucyjnym, który wiąże wykonywanie zawodu zaufania publicznego z istnieniem samorządu zawodowego, sprawującego pieczę nad wykonywaniem takiego zawodu w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony [Krajewska i Stronczek 2015].

Europejską Federację Księgowych. W trakcie przeprowadzonych badań weryfikowano:

- jak postrzegane są wartości etyczne przypisane do zawodów księgowych,
- jakimi pobudkami kierują się przy wyborze ścieżki kariery w obszarze księgowości studenci studiów magisterskich w specjalności Zarządzanie finansami (po ukończeniu wskazanych przedmiotów), a jakimi młodzi wykonujący te zawody.

## 1. Standardy i kodeksy etyki księgowych

Kwestia nieetycznych zachowań czy też nadużyć to palący problem wielu organizacji. Potwierdza to lektura różnego rodzaju raportów np. *Badanie przestępczości gospodarczej Polska 2011* [2011] przeprowadzone przez firmę PricewaterhouseCoopers czy *Problem nadużyć i korupcji w firmach. Porównanie wyników badania w wybranych regionach Polski* [2015] zrealizowany przez Ernst & Young. Ważne jest, aby zapobiegać sytuacjom niejednoznacznym etycznie, zanim przyjmą one postać nadużyć [Sawicka i Stronczek 2015], poprzez promowanie właściwych wzorców i konsekwentne egzekwowanie właściwych postaw etycznych. Właśnie kontekst etyczny nabiera szczególnego znaczenia w przypadku osób realizujących zawody księgowe [Mazurkiewicz, 2015]. Aby sprostać wymaganiom otoczenia wobec jakości wykonywania tych zawodów, Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC) powołała Radę Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Rachunkowości. Rada ta ma za zadanie opracowywanie i wydawanie międzynarodowych standardów edukacyjnych (MSE), a także międzynarodowych wytycznych edukacyjnych (MWE), oraz innych materiałów dotyczących wymogów edukacyjnych dla zawodowych księgowych. Dotychczas powstało 8 standardów, stanowiących wzorce „dobrych praktyk” edukacyjnych w zakresie rachunkowości [Karmańska (red.), 2016]:

- MSE 1. Wymagania wstępne odnoszące się do programów zawodowego kształcenia w obszarze rachunkowości.
- MSE 2. Wstępny rozwój zawodowy – wiedza zawodowa.
- MSE 3. Wstępny rozwój zawodowy – umiejętności zawodowe.
- MSE 4. Wstępny rozwój zawodowy – wartości, etyka i postawy zawodowe.
- MSE 5. Wstępny rozwój zawodowy – doświadczenie praktyczne.
- MSE 6. Wstępny rozwój zawodowy – weryfikacja kompetencji zawodowych.
- MSE 7. Ustawiczne doskonalenie zawodowe.

- MSE 8. Kompetencje zawodowe partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych

Z punktu widzenia tematyki artykułu szczególnie interesujący wydaje się być MSE 4. Standard ten włącza wymagania etyczne do zawodowego kształcenia księgowych. Określa obszary kompetencji i efekty kształcenia w zakresie wartości, etyki i postaw zawodowych, których wymaga się od kandydatów na zawodowych księgowych na koniec wstępnego rozwoju zawodowego (tabela 1). Wymagania etyczne, do których nawiązuje standard, to fundamentalne zasady etyki zawodowej, czyli uczciwość, obiektywizm, kompetencje zawodowe i należyta staranność, poufność informacji oraz postawa zawodowa.

**Tabela 1.** Efekty kształcenia w zakresie wartości, etyki i postaw zawodowych według MSE4

Obszar kompetencji (poziom zaufania)	Efekty kształcenia
Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd (średnio zaawansowany)	Stosowanie dociekliwego podejścia w celu przeprowadzenia krytycznej oceny informacji finansowych oraz innych istotnych danych
	Identyfikacja i ocena racjonalnych, alternatywnych rozwiązań w celu uzyskania uzasadnionych wniosków opartych na wszystkich istotnych faktach i okolicznościach
Zasady etyczne (średnio zaawansowany)	Wyjaśnianie istoty etyki
	Wyjaśnianie korzyści i negatywnych aspektów podejścia do etyki opartego na zasadach i na przepisach
	Identyfikacja problemów etycznych i ustalenie, kiedy zasady etyczne mają zastosowanie
	Analiza alternatywnych przebiegów zdarzeń i ustalenie ich konsekwencji etycznych
	Stosowanie fundamentalnych etycznych zasad uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności, poufności oraz etycznego zachowania wobec dylematów etycznych i znalezienie odpowiedniego podejścia
	Stosowanie właściwych wymagań etycznych w odniesieniu do zachowania etycznego zgodnie ze standardami
Działanie na rzecz interesu publicznego (średnio zaawansowany)	Wyjaśnianie roli etyki dla zawodu oraz w kontekście koncepcji odpowiedzialności społecznej
	Wyjaśnianie znaczenia etyki dla biznesu i prawidłowego ładu organizacyjnego
	Dokonywanie analizy wzajemnego powiązania etyki i prawa, w tym wzajemnych powiązań między przepisami prawa, regulacjami i interesem publicznym
	Analiza skutków nieetycznego zachowania dla danej osoby, zawodu i ogółu społeczeństwa

Źródło: [www 1].

Właściwe kształcenie to wstęp do rozwoju zawodowego. MSE 4 podkreśla, że pozyskiwanie wiedzy i doskonalenie trwają przez cały okres kariery zawodowych księgowych. Dlatego wartości, etyka i postawy zawodowe ukształtowane w trakcie edukacji (nazywany w standardzie „wstępnym rozwojem zawodo-

wym”) mają duże znaczenie dla ustawicznego doskonalenia zawodowego, a więc wtedy, kiedy kariera zawodowego księgowego ulega zmianie i szerokie spektrum problemów etycznych staje się jego codziennością [Karmańska (red.), 2016]. Osoby praktykujące w zawodach księgowych również potrzebują odpowiedniego wsparcia w omawianym obszarze.

Wartości, którymi powinny kierować się osoby wykonujące zawody księgowy w wielu krajach, są usystematyzowane i opisane w kodeksach etyki zawodowej. Kodeksy takie są opracowywane przez organizacje zrzeszające księgowych. Jednym z nich jest Kodeks Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC). Kodeks ten ma służyć jako wzorzec dla krajowych norm etycznych. Przedstawia on normy wykonywania zawodu księgowego oraz zasady, które powinny być przestrzegane przez zawodowych księgowych. Według kodeksu cechą wpisaną w zawód księgowych jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Zgodnie z Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych etos wykonywania zawodu księgowego powinien być integralnie powiązany z pracą według najwyższych standardów zawodowych oraz dążeniem do osiągnięcia najwyższego poziomu prowadzonych prac. Aby spełnić te cele zawodu księgowego, należy przestrzegać pewne podstawowe zasady, do których zalicza się: uczciwość, obiektywizm, zawodowe kompetencje oraz należytą staranność, zachowanie tajemnicy informacji, profesjonalne postępowanie [*Kodeks etyki...*, 2009].

W ramach prac Komisji Zasad Etyki i Profesjonalizmu Zawodu Księgowego Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce został opracowany Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości. Wprowadza on regulacje dotyczące postępowania etycznego w najistotniejszych obszarach funkcjonowania zawodowego osób zajmujących się rachunkowością oraz przyjmuje, że pracę osoby zajmującej się rachunkowością można uznać za zgodną z zasadami etyki, a także wzbudzającą zaufanie publiczne, jeżeli osoba ta spełnia poniższe warunki [Kodeks zawodowej etyki, 2012, s. 20]:

- kompetencji zawodowych,
- wysokiej jakości pracy,
- niezależności zawodowej,
- odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości,
- właściwego postępowania w relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo,
- właściwego postępowania w przypadkach sporu i sprzeczności interesów,

- właściwego postępowania w szczególnych sytuacjach jednostki prowadzącej rachunkowość,
- zachowania tajemnicy zawodowej,
- właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości.

## 2. Istota i zakres badań

Europejska Federacja Księgowych (FEE – The European Federation of Accountants)<sup>2</sup> przeprowadziła zakrojone na szeroką skalę, ogólnoeuropejskie badania mające na celu sprawdzenie, co młodzi przedstawiciele profesji księgowych myślą o swoich zawodach w kontekście pewnych postaw i zachowań. Badania uwzględniały również pytania dotyczące powodów, jakimi się kierowali wybierając swój zawód, a także problemów etycznych z nim związanych. Projekt ten powstał z inicjatywy Grupy Roboczej Etyki i Kompetencji Zawodowych (Professional Ethics and Competences Working Party PEC WP). Przeprowadzana za pośrednictwem internetu ankieta<sup>3</sup> objęła 730 specjalistów księgowych w Europie, a jej wyniki zostały opublikowane we wrześniu 2016, stając się inspiracją do przeprowadzenia ankiety wśród studentów<sup>4</sup> uczęszczających na zajęcia ze Standardów sprawozdawczości finansowej oraz Audytu wewnętrznego i rewizji finansowej, w ramach których omawiane były m.in. zasady etyki prezentowane w *Kodeksie etyki zawodowych księgowych IFAC [2009]* oraz w *Kodeksie etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych [Komunikat nr 16 Ministra Finansów, 2006]*. Celem przeprowadzenia ankiety było zweryfikowanie tezy przedstawionej we wstępie artykułu. W przeprowadzonym badaniu równie istotne było uzyskanie lepszego zrozumienia tego, co oznacza dla młodych etyka zawodowa księgowych i jak skuteczny był przekaz treści dotyczących zagadnień etyki w ramach prowadzonych przedmiotów. Ze względu na fakt, iż studenci objęci ankietą nie posiadają doświadczenia zawodowego (studia dzienne, 5 rok), nie było możliwe dokładne powtórzenie ankiety FEE. Ankietę studencką wypełniło 76 osób (54 kobiety i 22 mężczyzn).

---

<sup>2</sup> Od 7 grudnia 2016 r. stowarzyszenie to nosi nazwę Accountancy Europe, ponieważ jednak badania, których wyniki są powoływane w artykule, zostały przeprowadzone i opublikowane przed tą datą, w tekście głównym posługujemy się wcześniejszą nazwą.

<sup>3</sup> W artykule dla uproszczenia nazywana będzie „ankietą FEE”.

<sup>4</sup> W artykule dla uproszczenia nazywana będzie „ankietą studentów”.

## 2.1. Przesłanki wyboru zawodu z obszaru księgowości

Jedno z pierwszych pytań, na które odpowiedzieli ankietowani, dotyczyło powodów, dla których wybrali (w przypadku ankiety FEE) lub byliby skłonni wybrać (ankieta studentów) zawód z obszaru księgowości. Każdy ankietowany miał możliwość dokonania trzech wskazań. Dla większości respondentów (ankiety FEE) głównym powodem podjęcia zawodu były zainteresowania zgodne z zagadnieniami tego obszaru (32%). Jako drugi i trzeci powód podano dostępne możliwości rozwoju kariery (22,1%; 17,8%). W tym miejscu warto podkreślić, że wielu respondentów wybrało uprawiany przez siebie zawód z powodów, które są związane z jego etycznym aspektem. Znaczny procent respondentów wybrał „wykonywanie zawodu, w którym ważne są wartości” jako jeden z trzech powodów wyboru kariery w księgowości (tabela 2).

**Tabela 2.** Powody, dla których ankietowani wybrali zawód z obszaru księgowości według ankiety przeprowadzonej przez FEE

Odpowiedzi	Pierwszy powód	Drugi powód	Trzeci powód
dobry punkt wyjściowy do życia zawodowego / możliwość kariery	13,5%	10,3%	9,0%
wykonywanie zawodu, w którym ważne są wartości	6,1%	7,4%	10,3%
możliwość zachowania równowagi pomiędzy pracą zawodową i życiem prywatnym	4,6%	4,3%	6,2%
„otwiera wiele drzwi” w obszarze zawodowym	11,5%	16,2%	16,2%
stanowi element ścieżki kariery	5,8%	7,7%	8,6%
zainteresowanie zagadnieniami z tego obszaru	32,0%	12,0%	10,0%
silne poczucie interesu publicznego, z jakim związany jest ten obszar	2,9%	6,1%	4,7%
przynależność do zawodu regulowanego	4,6%	8,0%	10,2%
możliwość realizacji ścieżki kariery	17,4%	22,1%	17,8%
międzynarodowe środowisko	1,6%	5,8%	6,7%

Źródło: *Ethics: Some Views...* [2016].

**Tabela 3.** Powody, dla których ankietowani przewidują wybór zawodu z obszaru księgowości (lub dla których byliby w stanie wziąć taką możliwość pod uwagę) według ankiety przeprowadzonej wśród studentów

Odpowiedzi	Pierwszy powód	Drugi powód	Trzeci powód
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
dobry punkt wyjściowy dla rozpoczęcia kariery	31,4%	8,3%	8,3%
wykonywanie zawodu, w którym ważne są wartości	0,0%	5,6%	5,6%
możliwość zachowania równowagi pomiędzy pracą zawodową i życiem prywatnym	11,4%	16,7%	11,1%
„otwiera wiele drzwi” w obszarze zawodowym	11,4%	19,4%	11,1%
stanowi element ścieżki kariery	2,9%	11,1%	16,7%
zainteresowanie zagadnieniami z tego obszaru	17,1%	11,1%	11,1%

cd. tabeli 3

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
silne poczucie interesu publicznego, z jakim związany jest ten obszar	0,0%	2,8%	0,0%
przynależność do zawodu regulowanego	5,7%	2,8%	8,3%
możliwość realizacji ścieżki kariery	17,1%	19,4%	19,4%
międzynarodowe środowisko	1,7%	5,9%	7,0%

Źródło: Badania własne.

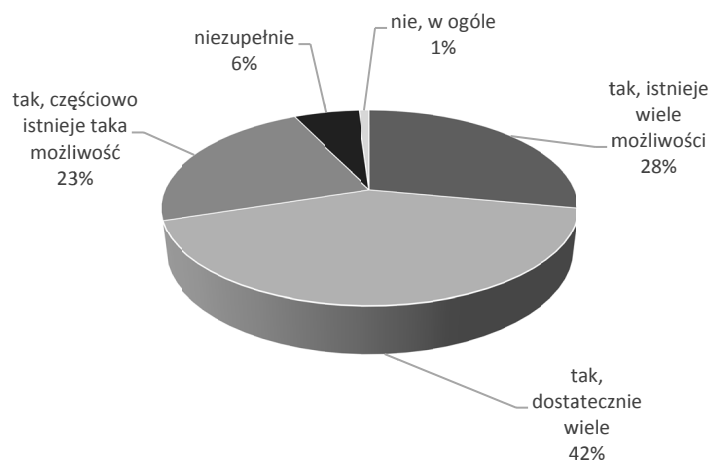
W przypadku ankietowanych studentów najważniejszym kryterium okazał się dobry start w życiu zawodowym (31,4%) oraz możliwość realizacji ścieżki kariery (19,4%). Równie ważne było docenienie wykonywanej pracy przez otoczenie w kontekście dalszego rozwoju („otwiera wiele drzwi” w obszarze zawodowym – 19,4%).

W tym zakresie poglądy przyszłych i obecnych pracowników księgowości niewiele się różnią. Wyjątek stanowi podejście studentów do etycznego aspektu zawodu, któremu przypisują dwa razy mniejszą wagę od osób czynnie uprawiających zawód lub w ogóle go pomijają (por. tabela 3).

## 2.2. Szanse rozwoju kariery zawodowej kariery dla specjalistów księgowych

Kolejne pytanie, które zadano ankietowanym, brzmiało: Czy w Pana/Pani kraju istnieją szanse rozwoju kariery zawodowej kariery dla specjalistów księgowych. Wśród księgowych 28% uważa, że istnieje wiele możliwości rozwoju zawodowego w ich kraju. Ponadto, 42% i 23% respondentów sądzi, że istnieje wiele lub dostatecznie wiele możliwości takiej kariery. Tylko 7% nie widzi możliwości rozwoju kariery w obszarze zawodów księgowych (rys. 1). W tym miejscu warto dodać, że równocześnie 46% respondentów jest zdecydowanie zadowolona z wyboru zawodu, a 47% jest częściowo zadowolona. Niezadowolonych z wyboru jest 7% ankietowanych, i w większości są to te same osoby, które nie widzą szansy na swoją karierę w zawodzie księgowego.

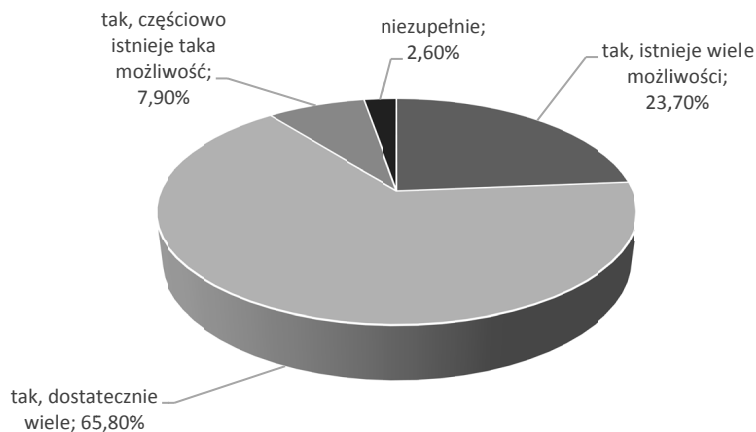




**Rys. 1.** Czy w Pani/a kraju istnieje szansa na rozwój kariery w obszarze zawodów księgowych? (według ankiety FEE)

Źródło: *Ethics: Some Views...* [2016].

Ankietowani studenci w ogromnej większości wskazali, że w Polsce istnieje wiele lub dostatecznie wiele (23,7%; 65,8%) szans na rozwój kariery w obszarze zawodów księgowych (rys. 2), co może oznaczać duży niedobór kompetentnych pracowników na lokalnym rynku.



**Rys. 2.** Czy w Pani/a kraju istnieje szansa na rozwój kariery w obszarze zawodów księgowych? (według ankiety studentów)

Źródło: Badania własne.

### 2.3. Wartości w zawodzie księgowego

Większość respondentów (ankiety FEE) wybrała kwalifikacje zawodowe jako pierwszą lub drugą z najważniejszych wartości zawodu księgowego. Etyczne zachowanie było klasyfikowane najczęściej jako trzecia z najważniejszych wartości zawodu księgowego (tabela 4). Wyniki te nie są zaskakujące, biorąc pod uwagę, że fachowość i uczciwość wysoko notowanymi zasadami wpisanymi do wcześniej przytaczanych kodeksów etyki.

**Tabela 4.** Wartości w zawodzie księgowego – wyniki ankiety przeprowadzonej przez FEE

Odpowiedzi	Pierwsza wartość	Druga wartość	Trzecia wartość
integralność (praca oparta na znanych schematach)	32,2%	15,1%	9,7%
wysiłek na rzecz wspólnego celu	3,2%	4,6%	4,0%
kompetencje zawodowe	36,0%	24,3%	13,3%
mocne zaangażowanie w celu uzyskania dobrego efektu	5,7%	7,8%	7,7%
stawianie interesu firmy powyżej spraw osobistych	1,2%	2,2%	3,3%
obiektywizm	3,2%	10,7%	12,0%
etyczne zachowanie	5,3%	12,2%	14,7%
stawianie interesu klienta powyżej osobistego	0,9%	2,4%	2,8%
profesjonalne zachowanie	5,4%	10,0%	13,2%
niezależność	4,8%	8,2%	14,5%
działanie na rzecz interesu publicznego	2,1%	2,5%	4,8%

Źródło: *Ethics: Some Views...* [2016].

**Tabela 5.** Wartości w zawodzie księgowego – wyniki ankiety wśród studentów

Odpowiedzi	Pierwsza wartość	Druga wartość	Trzecia wartość
integralność (praca oparta na znanych schematach)	2,8%	5,7%	5,3%
wysiłek na rzecz wspólnego celu	2,8%	0,0%	0,0%
kompetencje zawodowe	55,6%	8,6%	15,8%
mocne zaangażowanie w celu uzyskania dobrego efektu	8,3%	11,4%	5,3%
stawianie interesu firmy powyżej spraw osobistych	2,8%	0,0%	0,0%
obiektywizm	13,9%	25,7%	13,2%
etyczne zachowanie	2,8%	8,6%	18,4%
stawianie interesu klienta powyżej osobistego	0,0%	5,7%	2,6%
profesjonalne zachowanie	8,3%	31,4%	21,1%
niezależność	2,8%	2,9%	13,2%
działanie na rzecz interesu publicznego	0%	0%	2,7%

Źródło: Badania własne.

Także studenci na pierwszym miejscu wartości w zawodzie postawili kompetencje zawodowe (55,6%). Swoją opinię wzmocnili wskazując profesjonalne zachowanie w drugim i trzecim wyborze. Co ciekawe, spora część ankietowanych w trzecim wyborze wskazała etyczne zachowania (18,4%) jako istotne.

Niemniej wydaje się, że pojęcie etycznych zachowań jest przez nich rozpatrywane oddzielnie od obiektywizmu, choć przecież obiektywizm stanowi immanentny składnik zachowań etycznych opisywanych w różnych kodeksach (tabela 5). Takiego „oddzielenia” pojęć nie obserwuje się wśród księgowych czynnych zawodowo.

#### 2.4. Czy ważne jest dla zawodu księgowego posiadanie kodeksu etyki?

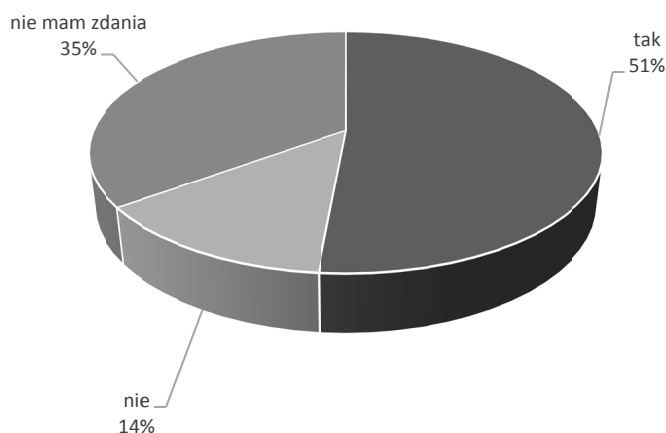
Odpowiedzi na pytanie o to, czy dla zawodu księgowego ważne jest posiadanie kodeksu etyki w formie pisemnej były mocno zróżnicowane w obu grupach. Prawie wszyscy respondenci (94%) ankiety FEE uważali (rys. 3), że ważne dla zawodu jest posiadanie kodeksu etycznego (choć aż 33% respondentów nie miało pojęcia, że istnieją takie regulacje).



**Rys. 3.** Czy ważne jest dla zawodu księgowego posiadanie kodeksu etyki w formie pisanej? (według ankiety FEE)

Źródło: *Ethics: Some Views...* [2016].

Wśród ankietowanych studentów 51% potwierdzał konieczność posiadania spisanego kodeksu etyki, natomiast aż 35% nie miało w tym zakresie zdania (rys. 4). Takie odpowiedzi wynikają najprawdopodobniej z tego, iż mimo że o możliwościach wystąpienia problemów etycznych wszyscy z nich słyszeli (program nauczania przedmiotu), niewielu jednak ma doświadczenie zawodowe w tym obszarze.



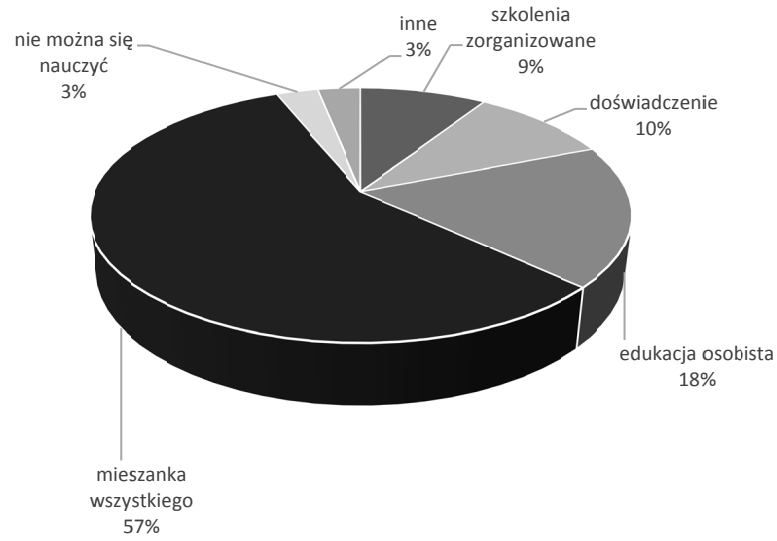
**Rys. 4.** Czy ważne jest dla zawodu księgowego posiadanie kodeksu etyki w formie pisanej? (według ankiety studentów)

Źródło: Badania własne.

## 2.5. Jaki jest najlepszy sposób, aby dowiedzieć się, jakie zachowania są etyczne?

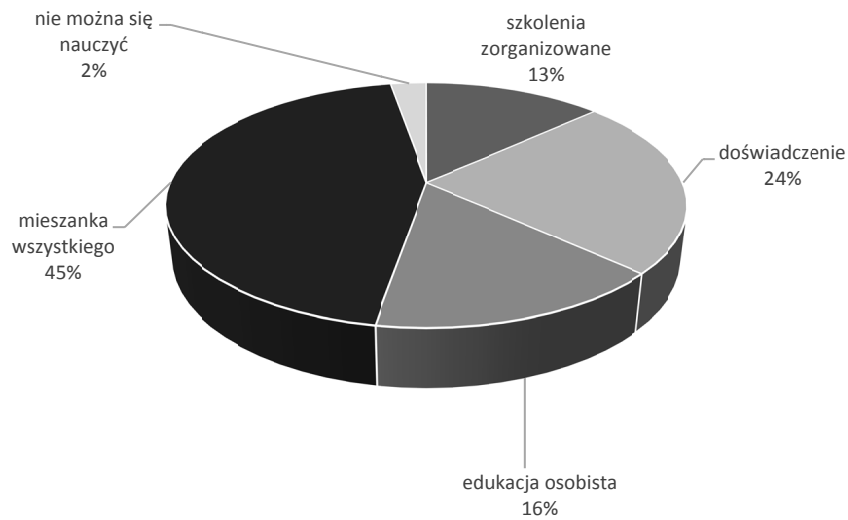
Odpowiedzi na pytanie o najlepszy sposób na to, by dowiedzieć się, jakie zachowania są etyczne, były mocno zróżnicowane w obu grupach. Ponad połowa (57%) ankietowanych księgowych odpowiedziała, że mieszanka różnych metod jest najlepszą drogą do uzyskania odpowiedzi. Prawie jedna piąta respondentów (18%) wskazuje samodzielną edukację jako środek do nauki etycznych zachowań. Doświadczenia i szkolenia zorganizowane są postrzegane przez około 10% respondentów jako najlepszy sposób, aby nauczyć się takich zachowań. Tylko 3% uważa, że zachowań etycznych nie można się nauczyć (rys. 5).

Bardzo podobnie zdanie na temat źródeł pozyskiwania wiedzy o etycznych zachowaniach zaprezentowali ankietowani studenci (rys. 6). Istotną różnicę obserwuje się jedynie w wierze w skuteczność pozyskiwania wiedzy na drodze doświadczenia zawodowego (24%).



**Rys. 5.** Jaka jest najlepsza droga rozwijania zachowań etycznych? (według ankiety FEE)

Źródło: Ethics: Some Views... [2016].



**Rys. 6.** Jaka jest najlepsza droga rozwijania zachowań etycznych? (według ankiety studentów)

Źródło: Badania własne.

## Podsumowanie

Jednostka gospodarcza, aby prawidłowo realizować cele, dla których została powołana, musi zatrudniać bądź współpracować z przedstawicielami zawodów księgowych. To, jak efektywna będzie ta współpraca, w dużej mierze zależy od cech, którymi będą się ci ludzie odznaczać. Choć na pierwszym miejscu zawsze stawia się wiedzę, nie należy zapominać, że wiedza nie poparta właściwą postawą pracownika niekoniecznie zaowocuje w oczekiwany sposób. Z tego względu środowiska księgowe opracowują kodeksy etyki, których przestrzeganie staje się inherentnym obowiązkiem dla każdego członka tej grupy zawodowej.

Niezwykle ważne jest upowszechnienie tych kodeksów wśród osób czynnych zawodowo, ale również wśród aktualnych adeptów. Właściwie przekazywana wiedza z tego obszaru bezpośrednio wpływa na jakość realizowanych zadań w obszarze księgowości.

Na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych stwierdzono, że bardzo duża grupa studentów planuje związać swoją przyszłość zawodową z księgowością. Dostrzegają oni (podobnie jak osoby ankietowane przez FEE) duże możliwości rozwoju osobistej kariery w tym obszarze. Co ważne, kompetencje zawodowe i profesjonalne zachowanie stanowią te wartości, które w zawodzie cenią najwyżej. Interesującym natomiast jest, że o ile osoby czynne zawodowo jednoznacznie wskazywały na konieczność kodyfikowania zasad etyki, grupa studencka już w swych poglądach na ten temat nie była taka jednorodna. Co więcej, niektóre pojęcia składające się na całość „postawy etycznej” rozpatrywała oddzielnie. Znacznie większą wiarę pokładała również w doświadczeniu zawodowym jako drodze kształcenia postaw etycznych niż ich pracujący kole-dzy. Wszystko to wskazuje na konieczność położenia większego akcentu na edukację w tym zakresie wśród młodzieży studiującej. Lepsze usystematyzowanie zagadnień etycznych i głębsze spojrzenie na tę problematykę pozwoli im w przyszłości uniknąć wielu pułapek w trakcie realizowanej pracy.

## Literatura

*Badanie przestępczości gospodarczej Polska 2011. Cyberprzestępczość rosnącym zagrożeniem w biznesie* (2011), PwC, [www.pwc.pl/pl\\_PL/pl/publikacje/PwC\\_Crime\\_Survey\\_2011.pdf](http://www.pwc.pl/pl_PL/pl/publikacje/PwC_Crime_Survey_2011.pdf) (dostęp: 1.03.2017).

*Ethics: Some Views from Young Professional Accountants* (2016), FEE, [http://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1609\\_Outcome\\_of\\_the\\_FEE\\_survey\\_towards\\_YP.pdf](http://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1609_Outcome_of_the_FEE_survey_towards_YP.pdf) (dostęp: 2.03.2017).

- Karmańska A. (2007), *Bezpieczeństwo biznesu, dylematy etyczne i profesjonalizm zawodu księgowego* [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość, wczoraj, dziś, jutro*, SKwP, Warszawa.
- Karmańska A., red. (2016), *Międzynarodowe Standardy Edukacyjne 1-8 (zaktualizowane)*, [http://www.skwp.pl/Miedzynarodowe,Standardy,Edukacyjne,1-8,\(zaktualizowane\),13827.html](http://www.skwp.pl/Miedzynarodowe,Standardy,Edukacyjne,1-8,(zaktualizowane),13827.html) (dostęp: 29.01.2017).
- Kodeks etyki zawodowych księgowych* (2009), IFAC, tłum SKwP, <http://www.warszawa.kibr.org.pl> (dostęp: 30.01.2017).
- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości* (2012), SKwP, Warszawa.
- Komunikat nr 16 Ministra Finansów z 18.07.2006 r. w sprawie ogłoszenia „Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” i „Karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”, Dz.Urz. MF z 3.08.2006 r.
- Krajewska S., Stronczek A. (2015), *Balanced Scorecard jako instrument ostrzegający przed utratą zaufania publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 82(138), s. 65-79.
- Mazurkiewicz G. (2015), *Dylematy etyczne w rachunkowości – jako efekt problemów współczesnej gospodarki światowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług”, nr 120, s. 67-78.
- Problem nadużyć i korupcji w firmach. Porównanie wyników badania w wybranych regionach Polski* (2015), Ernst & Young, [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Problem\\_naduzyc\\_i\\_korupcji\\_w\\_firmach/\\$FILE/Badanie\\_EY\\_Problem\\_naduzyc\\_i\\_korupcji\\_w\\_firmach.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Problem_naduzyc_i_korupcji_w_firmach/$FILE/Badanie_EY_Problem_naduzyc_i_korupcji_w_firmach.pdf) (dostęp: 1.03.2017).
- Sawicka J., Stronczek A. (2015), *Postrzeganie roli audytu wewnętrznego w budowaniu zaufania publicznego jednostek – przykład banku*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 244, s.168-180.
- Słownik języka polskiego*, PWN, <http://sjp.pwn.pl/sjp/;2544487> (dostęp: 16.01.2017).
- Sobańska I. (2010), *Rachunkowość zarządcza, podejście strategiczne i operacyjne*, C.H. Beck, Warszawa.
- [www 1] [www.skwp.pl/Miedzynarodowe,Standardy,Edukacyjne,1-8,\(zaktualizowane\),13827.html](http://www.skwp.pl/Miedzynarodowe,Standardy,Edukacyjne,1-8,(zaktualizowane),13827.html) (dostęp: 28.01.2017).

#### ADHERENCE TO THE PRINCIPLES OF ETHICS BY STUDENTS AND THE PROFESSIONALLY ACTIVE REPRESENTATIVES OF ACCOUNTING PROFESSIONS

**Summary:** The purpose of the article was to examine the perception of accounting professions and the ethical values associated with them by young people who perform or intend to perform such professions. The study's premise is that the approach to accounting professions, i.e., the reasons for their choice and the perception of the ethical values attributed to them, are the same for students who have completed the Financial reporting

standards and Internal audit and auditing subjects as well as young students of these professions. This thesis was verified by comparing surveys conducted in a group of students from one of Krakow's universities and with research conducted by the European Federation of Accountants. It was equally important for the research to gain a better understanding of what accountants' ethics meant and how effective was the transmission of ethical content within the curricula for the young professionals.

**Keywords:** accounting professions, ethics, code of ethics of accounting professions.