

*PAWEŁ ŻURAW*

Spółeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości  
i Zarządzania w Łodzi

## **RELACJE MIĘDZY KSIĘGOWYMI A KADRĄ MENEDŻERSKĄ**

### **Wprowadzenie**

Zawód księgowego jest niewątpliwie zawodem publicznego zaufania. Cieszy się powszechnym prestiżem, swoistą estymą i poważaniem. Jednak prestiż i autorytet to składowe wizerunku, które mogą być kreowane przez „zewnątrznych” obserwatorów życia gospodarczego, czyli osoby, które w sposób bezpośredni nie mają do czynienia z przestrzenią funkcjonowania przedsiębiorstw i instytucji publicznych. Inne spojrzenie mogą mieć osoby, które znają realia pracy w przedsiębiorstwach, w których często ulega się presji tzw. „wyścigu szczurów” oraz presji bycia lojalnym wobec wyznaczonych strategii konkretnych organizacji. Trzeba podkreślić, że strategie te nie zawsze są zgodne z obowiązującym prawem gospodarczym, mogą również oscylować na jego granicy.

Niezależnie od różnorodnych dociekań, z pewną dozą intuicji można stwierdzić, że osoby zawodowo zajmujące się rachunkowością są obdarzane społecznym szacunkiem. Księgowi, pomimo tego poważania, niekoniecznie muszą odczuwać empatię ze strony swoich przełożonych. Autor artykułu mając na uwadze „różnie” kształtujące się zależności pomiędzy pracownikami działów księgowości a ich przełożonymi, podjął się próby zbadania rzeczywistej relacji pomiędzy tymi dwoma grupami. Artykuł jest próbą udowodnienia, że księgowi nie zawsze są niezależni w swoich decyzjach, opiniach czy przedsięwzięciach związanych z pracą zawodową. Często pozostają pod wpływem nacisków ze strony swoich pracodawców, co zmusza ich nierzadko do działań nie zawsze zgodnych z obowiązującym prawem. Można przypuszczać, że tego typu działania kadry menedżerskiej stanowią zwykłą świadomą manipulację, której zamierzeniem jest możliwość wpływu na korzyści biznesowe realizowane z pominięciem zasad etyki biznesu. Takie działania mogą niestety sprzyjać licznym nadu-

życiom zarówno ze strony księgowego, jak i ze strony pracodawcy. Zdarza się, że zarząd stawia księgowym coraz wyższe wymagania w zakresie wykonywania złożonych operacji gospodarczych oraz przygotowywania takich sprawozdań finansowych, które zawyżałyby wartość rynkową firmy. Dla przykładu, można wspomnieć o głośnym skandalu firmy Enron w Stanach Zjednoczonych. Sprawa wypłynęła na światło dzienne po tym, jak wykryto liczne spekulacje firmy, które ta przeprowadzała na giełdzie papierów wartościowych.

Przy tej okazji trzeba podkreślić, że obie strony (zarówno pracodawcy – często kadra zarządzająca, jak i osoby zajmujące się rachunkowością) przez swoje liczne wpływy w organizacji, mogą być w znacznym stopniu od siebie uzależnione w sferze podejmowanych decyzji. Taki obraz jest konsekwencją obserwacji i obiegowych opinii. Aby móc go zweryfikować, autor postanowił przeprowadzić badania na grupie osób, które zawodowo są związane z rachunkowością i finansami. Szczegółowe informacje zostaną zaprezentowane w dalszej części artykułu.

## 1. Charakter pracy osób zajmujących się rachunkowością

Autorzy książki pt. *Zawód z pasją. Nauka. Praca. Kariera* podają, że księgowy jest fachowcem zajmującym się szeroko pojętą rachunkowością w przedsiębiorstwie. Odpowiada za sporządzanie dokumentacji dotyczącej zasad polityki bilansowej podmiotu gospodarczego (instytucji), ewidencjonuje zdarzenia gospodarcze na podstawie dowodów księgowych, prowadzi księgi rachunkowe, ustala oraz sprawdza drogą inwentaryzacji rzeczywisty stan aktywów i pasywów, dokonuje ich wyceny, ustala wynik finansowy, gromadzi i przechowuje dowody księgowe, sporządza sprawozdania finansowe, współpracuje z biegłym rewidentem, a także – co wiąże się z jego dużą odpowiedzialnością – dysponuje kontem firmowym<sup>1</sup>.

To wszystko sprawia, że księgowy posiada nie tylko autorytet w przedsiębiorstwie, obdarzony jest zaufaniem, ale w jakimś sensie posiada władzę w firmie. Księgowy jest niejako „omnibusem” w przedsiębiorstwie, czyli takim pracownikiem, który właściwie jest jego „mózgiem”.

Tego rodzaju cechy sprawiają, że księgowi muszą wchodzić w bliższe relacje z kadrami kierowniczą, stając się często przez to „prawą ręką swoich zwierzchników”. W wielu organizacjach, w zależności od charakteru i rozmiarów prowadzonej działalności, tworzy się niekiedy stanowisko głównego księgowego. W niektórych z nich, jest ono połączone z funkcją dyrektora finansowego czy kontrolera finansowego, który dokonuje audytu finansowego, sprawdza poprawność i wiarygodność podstawowych wskaźników prezentowanych

---

<sup>1</sup> P. Hebda, J. Madejski: *Zawód z pasją. Nauka. Praca. Kariera*, Wydawnictwo Pork sp. Z o.o., Bielsko-Biała, 2004, s. 538-539.

w raportach i sprawozdaniach finansowych. Wielokrotnie bywa i tak, że cały nadzór nad właściwym wykorzystaniem zasobów finansowych w firmie pełni dyrektor finansowy. Zakres uprawnień i odpowiedzialności dyrektora jest więc nieograniczony.

Co więcej, stanowisko dyrektora finansowego lub głównego księgowego jest najczęściej pojmowane w kategoriach funkcji menedżerskich. Główny księgowy jest niejednokrotnie „pierwszym doradcą” zarządu w sprawach ekonomicznych. Jego wiedza, znajomość rynku i branży, w której działa jednostka, może przerodzić się w sukces lub porażkę firmy. Z tego powodu, staje się on często celem nacisków zarządu, który w ogólnie pojętym interesie firmy, podejmuje próby jego skutecznego przekonania do swoich finansowych celów, rozwiązań i pomysłów prowadzonego biznesu. Takie działania może faktycznie są zgodne z obowiązującym prawem, ale nie zawsze muszą być zgodne z normami etycznymi. Główny księgowy jest więc przez swoją wiedzę, obowiązki i zakres uprawnień, mimowolnym obiektem tzw. „oczekiwań” zarządu, który za jego pośrednictwem chciałby niejednokrotnie nie tylko realizować, ale także poprawiać wyniki finansowe firmy, często unikać fiskusa i planować zakładany wcześniej plan inwestycji finansowych<sup>2</sup>.

Praktyka życia gospodarczego pokazuje, że zarządy jednostek gospodarczych w niektórych sytuacjach, zwłaszcza tych kryzysowych, chętnie sięgają po narzędzia finansowe w celu ukrycia prawdziwie wypracowanych wyników finansowych, w szczególności (co już zaznaczono) przed fiskusem. Tego rodzaju „proceder” jest pochodną narastającego ryzyka i niepewności nieograniczonego w swym rozwoju otoczenia konkurencyjnego. Umiejętność więc tzw. „radzenia sobie w sytuacji”, przewidywania przez organizację przyszłości, kształtowania własnych potencjałów i możliwości w takim otoczeniu, nabiera coraz większego znaczenia. Rachunkowość zaś jest tą dziedziną, która daje przedsiębiorstwu i zarządowi podstawę do takiego właśnie działania. Ponadto stwarza szanse i okazje „wyniesienia” podmiotu gospodarczego na wyżyny lokalnego, krajowego, czy światowego biznesu, ale z drugiej jednak strony może go również doprowadzić do unicestwienia, o czym świadczy chociażby wspomniany przypadek Enronu<sup>3</sup>.

Noblista J. Stiglitz w książce pt. *Szalone lata dziewięćdziesiąte* ukazał wady współczesnej rachunkowości i pracy księgowych, generujących wirtualne zyski dla zarządu. Zazaczył, że sprawozdania finansowe przedsiębiorstw z roku na rok stają się niestety coraz bardziej skomplikowane, a w konsekwen-

---

<sup>2</sup> Por. D. Będziak: *Odpowiedzialność karna za rachunkowość jednostki*, „Rachunkowość” nr 9, 2006, s. 18-19; R. Samelak: *Obowiązki głównego księgowego i kierownika jednostki oraz odpowiedzialność za realizację przepisów ustawy o rachunkowości*, „Buchalter”, nr 46, 2006, s. 7-15.

<sup>3</sup> A. Kamela-Sowińska: *Skąd się wzięła sprawa „Enronu”?*, „Rachunkowość”, nr 4, 2003, s. 2.

cji mało przejrzyste. Sprzyja to oczywiście różnego rodzaju manipulacjom księgowym, które przybierają postać źle pojmowanego „artyzmu”<sup>4</sup>.

## 2. Metodyka badań

W badaniach próbowano dotrzeć do kompetentnych osób, których fachowa wiedza i doświadczenie pozwoliłyby rozwiązać zadany problem. Podmiotem badania były więc osoby wykonujące zawód księgowego w organizacjach na stanowisku: głównego księgowego, dyrektora finansowego oraz pracownika działu księgowości. Zakres przestrzenny badań, w którego ramach przeprowadzono pomiar, obejmował słuchaczy podyplomowego studium „Rachunkowości Finansowej i Kontroli” na (ówczesnej jeszcze) Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, w roku akademickim 2006/2007. Z kolei zakres czasowy badań to początek i koniec czerwca 2007 r. Liczebność w próbie została ustalona na poziomie 156 jednostek. Liczba ta stanowiła łączną sumę wszystkich uczestników studium. Liczebność próby określono arbitralnie. Wielkość ustalonej w ten sposób próby badawczej, wynikała przede wszystkim z optymalnych warunków realizacji samego badania i możliwości finansowych autora. W badaniu wykorzystano metodę doboru nielosowego, tzn. dobór celowo-wygodny.

Zaprezentowane w artykule wyniki obserwacji są elementem większego badania, które obejmowało problematykę istnienia i rozróżnienia norm zawodu księgowego.

## 3. Charakterystyka badanej próby

Ocena pierwszego wymiaru, tj. **formy prawnej przedsiębiorstw – instytucji**, wykazała, że w strukturze próby, największą liczebnie grupą, tj. osób zajmujących się księgowością w organizacjach (przedsiębiorstwach i instytucjach państwowych) są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Aż 48% spośród wszystkich przebadanych respondentów pracowało w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością. Na drugim miejscu znalazły się przedsiębiorstwa państwowe, tj. spółki Skarbu Państwa – 14%. W dalszej kolejności uplasowały się spółki akcyjne (również 14%). W strukturze próby znaleźli się również ci księgowi, którzy pracują w organizacjach prowadzących działalność gospodarczą dla osób fizycznych (10% badanych). Dane są zatem następujące:

1. Spółki z o.o. – 48%
2. Przedsiębiorstwa państwowe (spółki Skarbu Państwa) – 14%
3. Spółki akcyjne – 14%
4. Działalność gospodarcza osoby fizycznej – 10%
5. Spółdzielnie – 6%

<sup>4</sup> J. Stiglitz: *Szalone lata dziewięćdziesiąte*, Wydawnictwo PWN, Warszawa, 2006, s. 137.

6. Spółki jawne – 3%
7. Związki – 1%
8. Spółki cywilne – 1%
9. Spółki komandytowe – 1%
10. Instytucje samorządowe – 1%
11. Jednostki organizacyjne samorządu województwa – 1%

Respondentom zadano także pytanie dotyczące **zakresu prowadzonej działalności gospodarczej**, z którą są oni bezpośrednio związani. W odpowiedzi respondenci mogli zaznaczyć więcej niż tylko jedną możliwość, stąd suma (wartość została wyrażona w procentach) obejmująca wszystkie kategorie odpowiedzi (rozpatrywane w kwestionariuszu) nie sumuje się do 100%. Respondenci mogli zaznaczyć kilka obszarów realizacji własnej działalności. Wyniki dotyczące zakresu działalności przedsiębiorstw (instytucji) jakie uzyskano można prześledzić na podstawie następujących danych:

Przedsiębiorstwo:

- 1) działa na rynku krajowym i międzynarodowym - 46%
- 2) wykonuje usługi – 37%
- 3) działa tylko na rynku krajowym – 35%
- 4) zajmuje się produkcją – 26%
- 5) importuje (towary/usługi) – 15%
- 6) eksportuje (towary/usługi) – 10%
- 7) zajmuje się handlem – 9%

#### 4. Interpretacja wyników badań

Wprawdzie wyniki, jakie udało się uzyskać w toku przeprowadzonych analiz, nie pozwoliły autorowi bezpośrednio odnieść się do całej populacji (wszystkich księgowych w Polsce) w ramach chociażby wnioskania statystycznego, to jednak wnioskanie to mogło być już dopuszczalne na poziomie danego regionu, w tym przypadku osób zrekrutowanych do badania, zamieszkujących region Dolnego Śląska. Poprawność konstrukcji wniosków na podstawie udzielonych odpowiedzi, można było jedynie zbudować w odniesieniu do słuchaczy uczestniczących w studium podyplomowym, a dopiero w dalszej kolejności wobec księgowych pracujących na terenie Dolnego Śląska. Jak na podstawie badań można określić pracę osoby zajmującej się rachunkowością w kontekście podporządkowania interesom właścicieli? Czy w ogóle można mówić o presji ze strony właścicieli przedsiębiorstw wobec zatrudnianych przez nich księgowych? Czy właściciele (pracodawcy) rozumieją specyfikę pracy księgowych? Czy wobec tych problemów potrzebna jest prawna ochrona osób zawodowo zajmujących się rachunkowością?

Wyniki dotyczące **podporządkowania pracy księgowego interesom właścicieli** są następujące:

1. Zdecydowanie nie – 8%
2. Raczej nie – 14%
3. Ani tak, ani nie – 21%
4. Raczej tak – 47%
5. Zdecydowanie tak – 10%

Wyniki dotyczące **pracy księgowego w kontekście wywieranej presji przez właścicieli** są następujące:

1. Zdecydowanie nie – 26%
2. Raczej nie – 33%
3. Ani tak, ani nie – 16%
4. Raczej tak – 17%
5. Zdecydowanie tak – 8%

Wyniki dotyczące **zrozumienia przez właścicieli (pracodawców) specyfiki pracy księgowych** wyglądają następująco:

1. Zdecydowanie nie – 21%
2. Raczej nie – 46%
3. Ani tak, ani nie – 12%
4. Raczej tak – 18%
5. Zdecydowanie tak – 3%

Wyniki dotyczące **prawnej ochrony zawodu** są następujące:

1. Zdecydowanie nie – 1%
2. Raczej nie – 6%
3. Ani tak, ani nie – 17%
4. Raczej tak – 54%
5. Zdecydowanie tak – 22%

Opis uzyskanych wyników zgodnie z postawionymi respondentom pytaniami, sprowadzał się do rozpoznania szerszego kontekstu otoczenia pracy księgowych, a dokładniej zależności osoby wykonującej zawód księgowego od pracodawcy. Badany obszar obejmował cztery aspekty. Wyniki jakie wygenerowano w odniesieniu do pierwszego z nich, pozwoliły stwierdzić, że zdecydowana większość ankietowanych (przy 10% odpowiedzi na „zdecydowanie tak” i 47% odpowiedzi na „raczej tak”, łącznie 57% odpowiedzi po połączeniu skal) była zgodna, iż praca księgowego jest podporządkowana interesom właścicieli. Można przypuszczać, że interesy te nie zawsze muszą być zgodne z interesem jednostki, a także z obowiązującym prawem.

Osobiste jednak postrzeganie obowiązków zawodowych respondentów w kontekście wywieranej na „wszystkich księgowych” presji przez właściciela jest już zdecydowanie odmienne od opinii, jaką badani wyrażali (w odpowiedziach do pytania) na temat zgodności interesów jednostki z interesami właścicieli. Widać zatem po raz kolejny, że respondenci zaniżali kryteria tzw. „surowości” do ocen i deklarowanych opinii w związku z poszczególnymi problemami poruszonymi w ankiecie. W tym przypadku 26% osób uznało, że „zdecydowanie nie” znalazło się pod presją swojego pracodawcy. 33% respondentów

zadeklarowało, że „raczej nie” spotkało się z sytuacją, podczas której pracodawca wywierałby presję na pracę osoby zajmującej się księgowością w firmie (instytucji). Czyżby efekt tego badania mógł wynikać z jakiegoś zastraszenia lub obawy, że wyniki zostaną ujawnione? Jest to bynajmniej zastanawiające, bowiem ankiety były anonimowe. Co ciekawe, ci sami respondenci twierdzą, że ich pracodawcy nie rozumieją w pełni specyfiki pracy księgowych. W sumie jest to 67% wszystkich odpowiedzi (po połączeniu skal z numerami 1 – „zdecydowanie nie rozumie” i 2 – „raczej nie rozumie”).

Odnośnie do czwartej kwestii dotyczącej prawnej ochrony zawodu księgowego autor zamierzał w nim ocenić sposób postrzegania przez pracowników finansowo-księgowych w sferze obecnych przepisów prawnych wymogi i zasady ich pracy w Polsce. W tym wypadku chodziło o właściwość uregulowań dotyczących wykonywania zawodu księgowego w sektorze gospodarczym. Z obserwacji wynika, że aż 76% ankietowanych (po połączeniu skal) jest zdania, że w Polsce potrzebna jest prawna ochrona zawodu księgowego. Wynika z tego, że brakuje odpowiednio skonstruowanych przepisów, które w swej treści chroniłyby osoby zajmujące się rachunkowością przed zależnością od swoich zwierzchników. Tym samym mogłyby wyznaczać osobom wykonującym tego rodzaju pracę właściwe wymogi i zasady postępowania w sytuacjach dylematycznych i konfliktowych. Tylko 7% (po połączeniu skal „zdecydowanie nie” i „raczej nie”) spośród wszystkich przebadanych osób twierdzi, że prawna ochrona zawodu nie jest potrzebna.

Kontynuując powyższy wywód w odniesieniu do aspektów regulacji i wymogów prawnych w sferze pracy i działalności księgowych, można zauważyć, że wśród ankietowanych pojawiają się wypowiedzi, iż praca księgowych powinna być prawnie chroniona, m.in. przez państwo i organizacje specjalne do tego celu powołane. Z analizy wyników wynika, że większość księgowych jest przekonana o wręcz ogromnej potrzebie ochrony prawnej wykonywanego przez nich zawodu. Na podstawie udzielanych odpowiedzi można pośrednio wnioskować, że przyczyną takiego przekonania u większości z nich jest obawa czy też lęk przed sankcjami karnymi, jakie mogą się ewentualnie pojawić z tytułu wykonywanych zadań i pełnionych obowiązków.

### Uwagi końcowe

Analiza wyników dała nie do końca pozytywną odpowiedź na postawioną w artykule hipotezę badawczą co do presji wywieranej przez właścicieli na księgowego. Księgowi w przeprowadzanych badaniach, z jednej strony, chcieli pokazać, że wykonują zawód, który jest mało chroniony przez prawo, z drugiej zaś wykazywali pewną ostrożność w udzielaniu odpowiedzi związanych z wywieraną na nich presją. Wspomniano już w tekście, że mógł być to efekt strachu, obawy przed ewentualnym ujawnieniem wyników badań. W końcu wska-

zali, że ich praca jest podporządkowana interesom swoich „mocodawców”. Taki interes poniekąd wiąże się z możliwością istnienia presji.

Jednak można przypuszczać, że ze względu na podporządkowanie pracy księgowych interesom właścicieli jednostek gospodarczych, spora część osób zajmujących się rachunkowością nadużywa swoich praw i wykracza poza zakres swoich obowiązków, akceptując w pracy niezgodne z prawem rozwiązania finansowe i cele biznesowe pracodawców. Można więc sądzić, że „łamanie prawa” w szczególności w sferze sporządzanych przez księgowych sprawozdań finansowych, czy generowania raportów finansowych, to już kolejny nieodzowny element powodzenia rynkowego firmy i odnoszenia przez nią sukcesu na rynku. Siła oddziaływania współczesnej konkurencji i dynamika rozwoju całego otoczenia zewnętrznego może przyczynić się do stosowania przez firmy wysublimowanych metod i środków rachunkowości. Konkurencja wymusza na organizacjach (pośrednio na kierownictwie i podlegających mu księgowych) zachowania, które niestety zmierzają do manipulacji – tzw. „artyzmu obliczeniowego” w rachunkowości. Widać też, że walka o rynek, zabieganie o klientów, jak i walka z samym rynkiem przeniosła się do wnętrza organizacji. Przewagę konkurencyjną, cele firmy osiąga się już nie tylko dzięki informatyce czy marketingowi, lecz coraz częściej za pomocą technik i metod rachunkowości.

## Literatura

- Będzia D.: *Odpowiedzialność karna za rachunkowość jednostki*, „Rachunkowość” nr 9, 2006.
- Hebda P., Madejski J.: *Zawód z pasją. Nauka. Praca. Kariera*, Wydawnictwo Pork sp. z o.o., Bielsko-Biała, 200.
- Kamela-Sowińska A.: *Skąd się wzięła sprawa „Enronu”?*, „Rachunkowość”, nr 4, 2003.
- Samelak R.: *Obowiązki głównego księgowego i kierownika jednostki oraz odpowiedzialność za realizację przepisów ustawy o rachunkowości*, „Buchalter”, nr 46, 2006.
- Stiglitz J.: *Szalone lata dziewięćdziesiąte*, Wydawnictwo PWN, Warszawa, 2006.

Dr inż. Paweł Żuraw  
Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi  
Zamiejscowy Ośrodek Dydaktyczny w Świdnicy  
ul. Franciszkańska 7, 58-100 Świdnica,  
pawelzuraw@wp.pl



---

**SPECIFICITY OF THE JOB OF AN ACCOUNTANT VERSUS THE POWER  
OF INFLUENCE OF THE BOARD IN ECONOMIC UNITS**

**Summary**

The article's aim is to show the specificity of the job of an accountant in the context of the possibility of wielding the influence through board representatives of economic units. The author undertook the analysis of the real relations between accountants and their superiors on the basis of popular opinions, press notes and his own observations. The central axis of the article is an attempt to prove that accountants are not always independent in their decisions, opinions and undertakings connected with the career. Many times they remain under the pressure of their employers, owners, managerial staff. Such manipulations orient the work of financial service to activities which do not necessarily remain in accordance with the binding law and professional ethics. Wielding the influence has its roots mainly in realization of business strategies, which are often geared towards aims connected with financial profits maximization and gaining a competitive advantage, particularly in hard times of the slump in the economy.

*Translated by Paweł Żuraw*

