The background is a teal-toned collage. It features large, semi-transparent silhouettes of people's heads and shoulders in the upper half, and smaller silhouettes of people in business attire in the lower half. Overlaid on these are various abstract geometric shapes, including hexagons, lines, and dots, creating a network-like or digital aesthetic. The overall color palette is monochromatic, consisting of various shades of teal and light blue.

Nelli Artienwicz, Elżbieta Jaworska,
Dominika Korzeniowska, Ewa Wanda Maruszewska

**Nastrój, motywacja i stres
w pracy księgowego
a tworzenie informacji sprawozdawczej**

**Nastrój, motywacja
i stres w pracy księgowego
a tworzenie informacji
sprawozdawczej**

**Nastrój, motywacja
i stres w pracy księgowego
a tworzenie informacji
sprawozdawczej**

Nelli Artienwicz, Elżbieta Jaworska,
Dominika Korzeniowska, Ewa Wanda Maruszewska

Katowice 2022

Autorki

Nelli Artienwicz, Elżbieta Jaworska,
Dominika Korzeniowska, Ewa Wanda Maruszewska

Recenzenci

dr hab. Przemysław Kabalski
dr hab. Marta Nowak

Korekta, redakcja

Agata Antoniewicz

Projekt okładki

Nelli Artienwicz, Klaudia Orpik

Zdjęcie okładkowe:

denisismagilov on depositphotos.com

Skład, łamanie

Klaudia Orpik

**ISBN 978-83-66922-15-0****Publikacja dofinansowana przez Uniwersytet Gdański****Wydawca**

Wydawnictwo IUS PUBLICUM
Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o.
ul. 3 Maja 10/2, 40-096 Katowice, <http://www.ipg.edu.pl/>

Copyright@2022 by Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o.**Katowice 2022****Wydrukowano w Polsce**

Spis treści

Wstęp.....	7
Podziękowania.....	11

Rozdział 1

Profesjonalny osąd księgowego w tworzeniu informacji sprawozdawczej.....	13
1.1. Informacja sprawozdawcza jako wyraz relacji jednostki z otoczeniem.....	13
1.2. Wiarygodność informacji sprawozdawczej w literaturze przedmiotu i w regulacjach rachunkowości.....	20
1.3. Profesjonalny osąd w rachunkowości.....	29
1.4. Tworzenie informacji sprawozdawczej z perspektywy behawioralnej.....	39

Rozdział 2

Wybrane czynniki zniekształcające profesjonalny osąd.....	47
2.1. Emocje i nastrój a osądy i decyzje w rachunkowości.....	47
2.2. Wpływ motywacji na decyzje księgowego.....	70
2.3. Stres i presja czasu a tworzenie informacji sprawozdawczej.....	84
2.4. Poczucie wypalenia zawodowego u księgowych i jego wpływ na tworzenie informacji sprawozdawczej.....	97

Rozdział 3

Wykorzystanie badań jakościowych w rachunkowości. Metoda badania.....	109
3.1. Specyfika badań jakościowych i możliwości ich wykorzystania w rachunkowości.....	109
3.2. Przegląd badań jakościowych w polskiej literaturze z zakresu rachunkowości.....	113
3.3. Metoda badania.....	117

Rozdział 4

Postrzeganie nastroju, motywacji i stresu w pracy przez księgowych oraz ich wpływ na tworzenie informacji sprawozdawczej.....125

- 4.1. Opinie badanych na temat wpływu nastroju na podejmowanie decyzji w pracy księgowego.....125
- 4.2. Wpływ uwarunkowań motywacyjnych na jakość tworzonej informacji sprawozdawczej w opinii praktyków rachunkowości.....142
- 4.3. Refleksja badanych na temat wpływu poczucia stresu na decyzje księgowych w zakresie tworzenia informacji sprawozdawczej.....158
- 4.4. Opinie na temat wieku i doświadczenia księgowych w kontekście oddziaływania nastroju, motywacji i stresu na tworzenie informacji sprawozdawczej.....172

Zakończenie.....177

- Bibliografia.....185
- Akty prawne.....211
- Źródła internetowe.....211
- Spis rysunków.....212
- Spis tabel.....213

Wstęp

Sprawozdania finansowe często określane są jako produkt rachunkowości, ponieważ stanowią swoistą platformę wymiany informacji między jednostką raportującą a jej otoczeniem: przekazują informacje o sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu, będąc nierzadko głównym źródłem wiarygodnych informacji o jednostce dla użytkowników zewnętrznych. Z racji roli, jaką przypisuje się informacjom zawartym w sprawozdaniach finansowych, regulatorzy (zarówno na poziomie międzynarodowym, jak i krajowym) dużą wagę przywiązują do legislacji, która wskazuje ramy i zasady tworzenia informacji sprawozdawczej. Jednak w praktyce regulacje są interpretowane i wdrażane przez ludzi, którym powierzono prowadzenie rachunkowości. Ludzie aplikują te regulacje, uwzględniając nie tylko uwarunkowania prowadzenia działalności przez daną jednostkę, ale również – często nieświadomie – ulegając nastrojom, będąc pod wpływem stresu, czy działając jak osoby silnie zmotywowane (zdemotywowane) do wykonywania pracy wysokiej jakości.

Jakość informacji sprawozdawczej, stanowiąca podstawową płaszczyznę oceny produktu rachunkowości komunikującego sytuację jednostki gospodarczej (z racji tworzenia jej przez ludzi), może być zatem nie tylko rezultatem racjonalnych procesów podejmowania decyzji, ale również może podlegać innym wpływom. Nastroje, motywacja czy stres mogą osłabiać rzetelność produktu rachunkowości z racji ich oddziaływania na każdym etapie tworzenia informacji sprawozdawczej: przy opracowywaniu polityki rachunkowości, w trakcie wykonywania codziennych czynności w ramach rachunkowości finansowej lub przy pracach nad zamknięciem roku obrotowego. Celami niniejszej monografii są zatem:

- (1) prezentacja stanu refleksji naukowej dotyczącej nastroju, motywacji i stresu jako determinant tworzenia informacji sprawozdawczej,
- (2) oparta na wynikach własnych badań autorka diagnoza opinii księgowych na temat wpływu tych uwarunkowań na prowadzone przez siebie oraz innych przedstawicieli środowiska księgowych czynności związane z przygotowaniem sprawozdań finansowych.

Jednocześnie przez tworzenie informacji sprawozdawczej na potrzeby niniejszej książki rozumie się proces przygotowywania sprawozdań finansowych opar-

ty na przepisach prawa o rachunkowości, w tym w szczególności czynności dotyczące wyceny bilansowej (urealniania wartości księgowych do wartości prezentowanych w sprawozdaniu finansowym).

Niniejsze opracowanie stanowi drugą część prezentującą wyniki badań prowadzonych przez autorki. Część pierwsza, pt. *Kognitywne i społeczne uwarunkowania podejmowania decyzji z zakresu tworzenia informacji sprawozdawczej*, została wydana w 2021 roku. Obie opierają się na nietuzinkowym podejściu badawczym wyrażającym się w spojrzeniu na księgowych jako na ludzkie ogniwo systemu rachunkowości, które stanowi ważną determinantę jakości informacji sprawozdawczej.

Przyjętym w monografii celom została podporządkowana jej struktura. W rozdziale pierwszym skupiono się na przedstawieniu roli profesjonalnego osądu księgowego w tworzeniu informacji sprawozdawczej. Na początku odniesiono się do wskazania informacji sprawozdawczej jako wyrazu relacji jednostki gospodarczej z jej otoczeniem i opisanu znaczenia wiarygodności dla budowania tej relacji. Zaprezentowano specyfikę profesjonalnego osądu w rachunkowości i wymogi względem niego dla podejmowania decyzji w procesie tworzenia wiarygodnej informacji sprawozdawczej, jak również możliwe zakłócenia skutkujące obniżeniem jakości sprawozdań finansowych.

W drugim rozdziale opisano wybrane przez autorki, stanowiące oś niniejszej monografii, określone czynniki zniekształcające profesjonalny osąd. Pierwszy podjęty wątek obejmuje emocje i nastrój, wskazując na niejednoznaczność oraz złożoność takich zagadnień jak afekt, emocja, nastrój, uczucie, sentyment i pasja. Koncentrując uwagę na emocjach i nastrojach, wskazano, że mimo braku precyzyjnych rozgraniczeń między opisywanymi zjawiskami afektywnymi, każdy z tych stanów może wpływać na księgowego odpowiedzialnego za tworzenie informacji sprawozdawczej. Następnie opisano rolę motywacji w pracy księgowego, która uruchamia, ukierunkowuje i podtrzymuje określone zachowania. Podjęcie decyzji wymaga dokonania wyboru spośród różnych wariantów, co jest determinowane przez motywacje osoby zajmującej się rachunkowością. Zależą one od jej aspiracji, przekonań i wyznawanych wartości, jak i wiążą się z oddziaływaniem otoczenia. W zawodzie księgowego motywacja istotnie wpływa na profesjonalny osąd i podejmowane decyzje, a w szczególności na wysiłek poznawczy przy wykonywaniu zadań umysłowych, postrzeganie ryzyka i szacunki czy tworzenie i prezentację informacji sprawozdawczej. Niski poziom lub brak motywacji księgowego mogą prowadzić do błędów, natomiast silna motywacja do pracy sprzyja usprawnianiu przetwarzania poznawczego, pozwala na

szersze spojrzenie na problem, głębsze przetwarzanie informacji oraz rozważanie opcji przed podjęciem decyzji. W rozdziale podkreślono również znaczenie oddziaływania stresu na osąd i decyzje księgowego. Wśród stresorów zniekształcających osąd księgowego można wymienić m.in. poziom trudności samej decyzji, presję czasu, niepewność otoczenia, konflikty wyboru, obawy przed błędną decyzją i jej konsekwencjami, żal z powodu utraconych korzyści niewybranej opcji czy lęk przed utratą reputacji z powodu błędnej decyzji. W stanie stresu księgowy może dostosowywać zachowanie w odniesieniu do poszukiwania i oceny informacji na potrzeby decyzji, a także rozważania różnych opcji czy wariantów sytuacji. Z powodu stresu i presji czasu procesy te mogą być mniej dokładne i nadmiernie impulsywne, negatywnie wpływając na wiarygodność i rzetelność informacji sprawozdawczej. Z tego względu istotne jest umiejętne radzenie sobie ze stresem. Rozdział ten kończą rozważania dotyczące poczucia wypalenia zawodowego oraz jego wpływu na sposób przetwarzania informacji koniecznych do podjęcia decyzji. Za wypalenie w znacznej mierze odpowiadają problemy emocjonalne, motywacyjne i przewlekły stres, zatem można powiedzieć, że jest ono w pewnym sensie konsekwencją czy też kombinacją wyżej wymienionych czynników. Nie było pierwotnie zamiarem autorek szersze przedstawianie tej tematyki, jednak w wypowiedziach badanych księgowych pojawiła się ono na tyle często, że zdecydowano się podjąć ten wątek w zakresie niezbędnym do prawidłowej interpretacji zgromadzonego materiału empirycznego. Wszystkie prezentowane tu czynniki opisano, posilując się literaturą z zakresu psychologii, publikacjami dotyczącymi badań przeprowadzonych w ramach rachunkowości behawioralnej, a także wzbogacono ich opis o inne przykłady mogące mieć zastosowanie w szeroko rozumianym środowisku rachunkowości.

W kolejnych rozdziałach przedstawiono część wyników badania jakościowego przeprowadzonego przez autorki zimą 2020/2021 roku, które dotyczyło opinii księgowych na temat nastroju, motywacji i stresu wpływających na podejmowanie decyzji w trakcie tworzenia informacji sprawozdawczej. Celem badania była diagnoza posiadanej przez księgowych refleksji – jej kierunku oraz głębokości. Przedmiotem badania uczyniono zaś następujące czynniki decyzyjne:

- efekt różowych okularów, czyli zjawisko ilustrujące jak nastrój decydenta oddziałuje na jego oceny w taki sposób, że dostosowuje je do dobrego stanu emocjonalnego,

- postrzeganie stanu równowagi między wkładem a uzyskanym rezultatem jako czynnika wartościującego motywację do pracy,
- poczucie stresu wywołane presją czasu.

W celu zachowania przejrzystości w opisie metody oraz analizie wyników badania część empiryczną monografii podzielono na dwa rozdziały. W początkowych fragmentach rozdziału trzeciego autorki pozwoliły sobie na krótką prezentację istoty badań jakościowych, wskazując też na zasadność ich wykorzystywania w poszerzaniu wiedzy z zakresu rachunkowości, żywiąc jednocześnie nadzieję na to, że przekonają i nieco zachęcą innych badaczy do ich częstszego stosowania. Zaprezentowano również nieliczne dotychczas przeprowadzone badania jakościowe, których rezultaty prezentuje polska literatura z zakresu rachunkowości. Na tym tle zaprezentowano – identycznie jak w pierwszej części pt. *Kognitywne i społeczne uwarunkowania podejmowania decyzji z zakresu tworzenia informacji sprawozdawczych* – metodę badania obejmującą przedmiot badania oraz postawione pytania badawcze, jak również technikę gromadzenia materiału badawczego oraz wykorzystane narzędzia badawcze czy sposób opracowywania i wykorzystania wyników badania.

Rozdział czwarty poświęcono analizie opinii badanych co do wpływu wybranych przez autorki: nastroju, motywacji i stresu w pracy księgowego na tworzenie informacji sprawozdawczej. Dobór tych uwarunkowań – jako tematów do rozmowy – był subiektywny, ale jednocześnie szeroko pokrywający omawiane w monografii kwestie. Treści tego rozdziału pozwalają na zapoznanie się z przemyśleniami badanej zbiorowości, w większości księgowych z wieloletnim doświadczeniem, na eksplorowane w wywiadzie uwarunkowania pracy księgowego.

Biorąc pod uwagę dotychczasowy dorobek badawczy polskiej rachunkowości oraz wykorzystywane w jego ramach metody badań, autorki wyrażają przekonanie, że niniejsze opracowanie wyróżnia się na tym tle pod kilkoma względami. W badaniu autorki posłużyły się nieczęsto używaną techniką wywiadu swobodnego (indywidualnego wywiadu pogłębionego) ze standaryzowaną listą poszukiwanych informacji. Przebadano 38 księgowych z całej Polski zatrudnionych w jednostkach niejednorodnych pod względem branży czy wielkości, dzięki czemu uzyskano wysoki stopień zróżnicowania udzielanych odpowiedzi. Autorki wierzą, że przeprowadzone badanie pozwoliło na szersze i głębsze poznanie opinii i przemyśleń księgowych, co nie byłoby możliwe w przypadku standaryzowanych badań ilościowych. Prezentowane wyniki wskazują na słabo eksplorowany wymiar codziennych zmagania księ-

gowych w pracy związanej z wypełnianiem obowiązków wynikających z przepisów prawa o rachunkowości, która również powiązana jest z wypełnianiem obowiązków podatkowych. Co więcej, opracowania, w których polski księgowy stanowi podmiot badań, są nieliczne, a w związku z tym niniejsza praca stanowi próbę wypełnienia tej luki badawczej.

Podziękowania

Autorki dziękują wszystkim Respondentom, bez których ta książka by nie powstała. Dziękujemy za szczerść, zaangażowanie w rozmowy i poświęcony czas.

Dziękujemy również socjologom z Krajowego Centrum Promocji Zdrowia w Miejscu Pracy z Instytutu Medycyny Pracy w Łodzi, którzy chętnie podzielili się swoim długoletnim i szerokim doświadczeniem badawczym, w szczególności w zakresie prowadzenia badań jakościowych, dostarczając praktycznych wskazówek co do konstrukcji narzędzia badawczego, jak i prawidłowego sposobu przeprowadzania wywiadów.

Słowa wdzięczności kierujemy również do recenzentów za zaangażowanie w przygotowanie recenzji oraz za podkreślenie oryginalności tematyki oraz innowacyjności opracowania na tle głównego nurtu badań z zakresu rachunkowości w Polsce, w środowisku księgowych.

Rozdział 1

Profesjonalny osąd księgowego w tworzeniu informacji sprawozdawczej

1.1. Informacja sprawozdawcza jako wyraz relacji jednostki z otoczeniem

Tworzenie informacji sprawozdawczej traktowane jest jako sedno systemu informacyjnego rachunkowości, jako uwięczenie pracy w ramach rachunkowości finansowej. Powyższe jest zgodne zarówno z wąskim, jak i z szerokim rozumieniem sprawozdawczości finansowej. W wąskim rozumieniu sprawozdawczość finansową rozumie się jako zbiór odpowiednio zebranych i uporządkowanych zestawień liczbowych sporządzanych okresowo, zgodnie z obowiązującymi wymogami prawnymi (podejście statyczne). Z kolei w szerokim znaczeniu (podejście dynamiczne) sprawozdawczość finansową rozumie się jako proces rejestrowania i przetwarzania informacji finansowej, którego końcowym etapem jest tworzenie zestawień liczbowych charakteryzujących działalność oraz sytuację finansową jednostki gospodarczej w określonym czasie [Pfaff, 2020, s. 697]. Do powyższych definicji należy dodać, że poza zestawieniami liczbowymi wymagane jest również sporządzenie objaśnień w postaci opisu uzupełniającego informacje prezentowane w formie pieniężnej.

Jak rozumieć informację sprawozdawczą?

Potwierdzeniem tezy o kluczowym znaczeniu informacji sprawozdawczej w systemie rachunkowości jest sposób, w jaki prezentowane są treści w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości). Standardy nie podejmują zagadnień organizacji księgowości czy szczegółowych zasad dokumentowania albo ujmowania operacji gospodarczych na kontach księgowych. Osią standardów, względem której opisywane są zasady wyceny, prezentacji poszczególnych zasobów ekonomicznych i źródeł ich finansowania, są sprawozdania finansowe. Jednocześnie standardy nie zawężają się do wskazania jednego sposobu wyceny i prezentacji określonych zdarzeń gospodarczych, aktywów

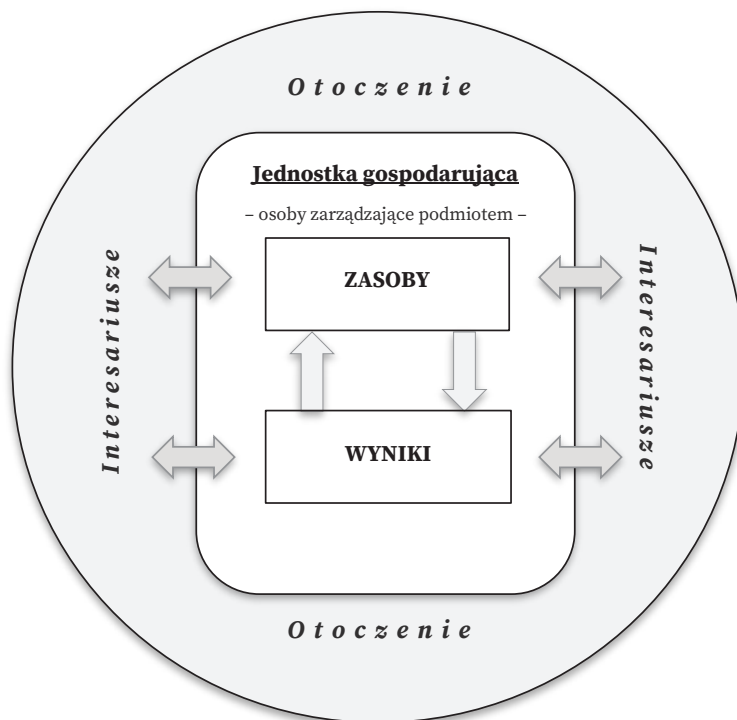
i pasywów, uznając tym samym, że informacja sprawozdawcza tworzona jest w danych warunkach ekonomicznych czy społecznych. Tym samym można stwierdzić, że **informacja sprawozdawcza, to nie tylko informacja finansowa, ale szerzej rozumiana informacja ekonomiczna** [Dobija, 2005, s. 272; Maruszewska, 2014, s. 22; Zhang i Andrew, 2021], co potwierdza również zmiana wprowadzona w 2010 roku do założeń koncepcyjnych Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*International Accounting Standard Board*, IASB). Od 2010 roku IASB posługuje się określeniem raportowania finansowego zamiast węższej pojmowanej sprawozdawczości finansowej [IASB, 2010].

Postrzeganie informacji sprawozdawczej jako informacji ekonomicznej wynika z faktu, że sprawozdania finansowe prezentują zbiór przetworzonych danych, które dotyczą nie tylko samej jednostki prowadzącej rachunkowość, ale są uwarunkowane również cechami otoczenia, w którym jednostka prowadzi działalność. Informacja ekonomiczna dotyczy między innymi majątku jednostki, uwzględniając rzeczową postać majątku i jego wymiar finansowy (przez prezentację źródeł jego finansowania) oraz zmian zachodzących w tych zasobach i ich źródłach finansowania. Istotnymi są również wieloprzekrojowe [Micherda, 2014, s. 16] informacje o rezultatach rzeczowych i finansowych działalności gospodarczej danej jednostki [Pfaff i Messner, 2011, s. 19], o których informuje wynik finansowy. Szeroki zakres informacji sprawozdawczej wynika również z dokonanej ewolucji pojemności informacyjnej standardów sprawozdawczych, w konsekwencji czego włączono wymiar behawioralny, uwzględniając wartości i postawy etyczne oraz profesjonalizm zarządzających, w tym służb rachunkowości [Karmańska, 2009, s. 10]. Nierzadko zakres informacji sprawozdawczej obejmuje również informacje o otoczeniu jednostki, jak i dane makroekonomiczne, informacje o pozycji finansowej lub rynkowej konkurentów albo innych podmiotów działających na danym rynku. Zarówno tworzenie, jak i interpretowanie powyżej wskazanych informacji ekonomicznych nie może odbywać się bez uwzględnienia uwarunkowań otoczenia, w którym jednostka prowadzi działalność. Tym samym wiedza wyłącznie z zakresu metod stosowanych w rachunkowości, bez odniesienia ich do sytuacji ekonomicznej, społecznej czy politycznej, w której działa jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe, nie daje możliwości przygotowania użytecznej informacji sprawozdawczej, a także nie jest wystarczająca dla pełnego zinterpretowania oraz wykorzystania informacji sprawozdawczej.

Zestawienia liczbowe wraz z uzupełniającym opisem stanowią sedno informacji sprawozdawczej dedykowanej użytkownikowi, którego określa się jako jednostkę bez uprawnień do żądania dodatkowych, bardziej szczegółowych czy zaprezentowanych w innym układzie danych. Historycznie sprawozdania finansowe służyły przede wszystkim właścicielom jednostki, która prowadzi księgi rachunkowe. Współcześnie **ocena sytuacji finansowej oraz rezultatów działalności jednostki nie zawęża się wyłącznie do interesu jej właścicieli** czy samej organizacji. Obecnie do użytkowników informacji sprawozdawczej zalicza się – jak dotychczas – potencjalnych i obecnych inwestorów, ale także uwzględnia się szerokie grono interesariuszy zainteresowanych oceną działalności jednostki w danej społeczności. Wynika to z faktu, że skutki działalności jednostek mogą być odczuwalne nie tylko przez społeczność, w której jednostka prowadzi działalność, ale również przez odległych geograficznie interesariuszy jednostki [Maruszewska, 2014]. Założenia koncepcyjne [IASB, 2018, par. 1.2] opisują użytkowników informacji sprawozdawczej jako jednostki, które kupują, sprzedają lub kontrolują instrumenty finansowe, dostarczają zewnętrznych źródeł finansowania lub w inny sposób mogą wpływać na decyzje podejmowane przez zarządzających jednostką. Tym samym do grona użytkowników informacji sprawozdawczej można zaliczyć zarówno pracowników, rząd i agendy rządowe, jak też społeczność lokalną, w której jednostka prowadzi działalność.

Wskazanie tak szerokiej grupy użytkowników informacji sprawozdawczej zwraca uwagę na odpowiedzialność, jaka ciąży na osobach przygotowujących zestawienia liczbowe oraz opisy zamieszczane w sprawozdaniach finansowych, w tym w szczególności na osobach zarządzających podmiotem (rysunek 1).

Rysunek 1. Jednostka gospodarująca w otoczeniu interesariuszy



Źródło: Maruszewska [2014].

Rysunek 1. wskazuje nie tylko na powiązania wewnątrz zestawień stanowiących informację sprawozdawczą (zasoby – wyniki), ale również na **dwustronność relacji między jednostką a jej otoczeniem**, w którym znajdują się zróżnicowane, nie zawsze precyzyjnie zidentyfikowane grupy interesariuszy. Dwustronność relacji wynika z faktu, że informacja sprawozdawcza jest przekazywana na zewnątrz jednostki, tj. do interesariuszy, ale jednocześnie interesariusze zgłaszają oczekiwania wobec jednostki. Odpowiedź na zgłoszone oczekiwania przekazywana jest w formie informacji sprawozdawczej sporządzanej w jednostce. Można zatem stwierdzić, że informacja sprawozdawcza stanowi **swoiisty wyraz relacji jednostki z otoczeniem**. Wskazuje, czy jednostka podejmuje próby wpierw rozpoznania oczekiwań interesariuszy, a następnie czy stara się na te oczekiwania odpowiadać.

Rola zaufania w tworzeniu informacji sprawozdawczej

W kreowaniu tej relacji nie mała rola przypada zarządzającym, którzy stanowią ważne ogniwo w **budowaniu zaufania między jednostką a interesariuszami**. Jednak, ponieważ najczęściej to nie zarządzający jednostką przygotowują informację sprawozdawczą, ale ich podwładni na stanowiskach dyrektorów finansowych, głównych księgowych czy samodzielnych księgowych, to należy również wskazać na znaczenie przestrzegania regulacji rachunkowości w procesie tworzenia informacji sprawozdawczej dla budowania zaufania między jednostką a tymi, którzy alokowali w niej swoje ograniczone zasoby ekonomiczne [IASB, 2018]. W literaturze z zakresu rachunkowości podnosi się zagadnienie zaufania najczęściej analizując wpływ rachunkowości na zaufanie do partnerów biznesowych, menedżerów, biegłych rewidentów, rzadziej znaczenie zaufania dla praktyki rachunkowości [Baldvinsdottir i in., 2011]. Literatura zwraca uwagę na możliwość budowania zaufania przez odpowiednie rozwiązania rachunkowości, w tym w szczególności przestrzeganie regulacji prawnych oraz zgodność przygotowanej informacji sprawozdawczej z założeniami koncepcyjnymi. Interesującymi są publikacje, które nie zajmują się budowaniem zaufania między zarządzającym a właścicielem, ale dotyczą tworzenia dobrych relacji między kontrahentami właśnie za pomocą rachunkowości [Tomkins, 2001; Free, 2008]. Autorzy tych prac uwidocznili kolejne grono interesariuszy do dołączenia do grup interesariuszy już wskazanych powyżej: kontrahentów jednostki przygotowującej informację sprawozdawczą.

Problematyka zaufania w tworzeniu informacji sprawozdawczej pełni szczególną rolę zważywszy nie tylko na fakt, że zaufanie jest fundamentem współczesnego społeczeństwa [Sztompka, 2007, s. 45], ale również uwzględniając pewne **wyjątkowe cechy współczesnej rachunkowości** (w tym w szczególności sprawozdawczości finansowej). Po pierwsze, postępująca globalizacja powoduje występowanie szeregu zależności gospodarczych, w tym finansowych, między jednostkami zlokalizowanymi w krajach, w których nie zawsze rozpowszechnione są standardy międzynarodowe, a sprawozdawczość finansowa oparta jest na prawie krajowym nie w pełni zestandaryzowanym z regulacjami międzynarodowymi. Po drugie, rosnąca specjalizacja w zakresie zawodów związanych z finansami, w tym w obszarze rachunkowości, powoduje, że z racji bardzo wąskich ról czy funkcji przypisanych do danego stanowiska wyniki pracy jednej osoby są w dużej mierze zależne od innej osoby, tj. od

dostarczonych przez nią danych. Tym samym w coraz większym zakresie, dla przygotowania informacji sprawozdawczej, trzeba polegać na współpracy z innymi osobami, nie zawsze mając możliwość kontroli otrzymanych danych wejściowych. Po trzecie, rosnący stopień automatyzacji procesów księgowych jednocześnie ze skomplikowanym charakterem przeprowadzanych operacji gospodarczych powoduje, że mogą wystąpić sytuacje, w których część danych wynikowych z systemów informatycznych może być trudno przewidywalna, co wymaga zwiększonych zasobów zaufania. Po czwarte, elastyczność regulacji rachunkowości umożliwiającą aplikowanie więcej niż jednej metody wyceny czy sposobu prezentacji informacji sprawozdawczej wpływa na wzrastającą niepewność odnośnie do decyzji podejmowanych w zakresie polityki rachunkowości. Ponadto po piąte, na wielość możliwości w zakresie wyboru polityki rachunkowości nakłada się złożoność operacji gospodarczych podejmowanych przez jednostki sporządzające sprawozdania finansowe, co może powodować, że duże obszary działalności gospodarczej współczesnych przedsiębiorstw stają się nieprzejrzyste dla użytkownika informacji sprawozdawczej. Szósta specyficzna charakterystyka rachunkowości dotyczy anonimowości, tj. faktu, że najczęściej nie zna się osób, które zarządzają jednostką, ani tych, które przygotowują sprawozdania finansowe. Opisane powyżej charakterystyki, wzorowane na cechach współczesnego społeczeństwa wskazanych przez Sztompkę [2007, s. 45–49], zwracają uwagę, że relacje jednostki z jej otoczeniem, budowane w obszarze rachunkowości głównie za pomocą komunikacji w formie informacji sprawozdawczej, wymagają ustanawiania i monitorowania zasobów zaufania do jednostki. Sztompka [2007] wskazuje, że zaufania nie rozpatruje się obecnie jedynie w wymiarze psychologicznym, ale uznaje się je za cechę relacji międzyludzkich, atrybut pola społeczno-jednostkowego. Tym samym uznaje się zaufanie jako zjawisko kulturowe, ważny aspekt społeczeństwa obywatelskiego, który w zakresie informacji sprawozdawczej można odnieść zarówno do zaufania poziomego (do współpracowników), jak i do zaufania pionowego (do audytorów, organów kontroli).

Powyższe ujęcie zaufania – jako elementu budowania relacji jednostki (w tym służb rachunkowości) z otoczeniem – zwraca uwagę na **znaczenie ludzkiego ogniwa w systemie rachunkowości**. Pokazuje, że tworzenie informacji sprawozdawczej to nie tylko matematyczna zgodność algorytmów wykorzystywanych w procesie rejestrowania i przetwarzania danych finansowych czy wskazywanie relacji między wielkościami pieniężnymi. Poza przestrzeganiem regulacji wynikających ze standardów rachunkowości czy norm prawnych dla budowania zaufania i tym samym

kształtowania dobrych relacji z otoczeniem jednostki, konieczna jest świadomość osób tworzących informację sprawozdawczą istniejących ograniczeń regulacji rachunkowości, jak również obszarów, dla których nie istnieją szczegółowe regulacje rachunkowości. W związku z pewną dowolnością w zakresie aplikowania istniejących zasad rachunkowości w praktyce gospodarczej nie bez znaczenia są intencje osoby przygotowującej informację, które mogą być kształtowane przez cele i warunki działania jednostki gospodarującej. Ponownie zatem uwypukla się rola osób zarządzających jednostką, które stanowią ważne, ludzkie ogniwo systemu rachunkowości, w tym procesu tworzenia informacji sprawozdawczej. W opisanej sytuacji wzrasta też ranga założeń koncepcyjnych z użytecznością sprawozdań finansowych jako najważniejszą charakterystyką jakościową informacji sprawozdawczej.

Budowanie relacji z otoczeniem za pomocą informacji sprawozdawczej

Dodatkowo, tworzenie informacji sprawozdawczej stanowi – mimo regularności wymaganej regulacjami prawnymi – nie jednorazową aktywność, ale proces, który wymaga szerszej perspektywy niż tylko zgodności z regulacjami prawnymi dla tworzenia (i umacniania) dobrego wizerunku jednostki (organizacji). **Informacja sprawozdawcza jest zatem jedną ze składowych tworzących relacje między jednostką (organizacją) a jej otoczeniem.** Z jednej strony rachunkowość (z podejściem podmiotowym) wyróżnia jednostkę z jej otoczenia, z drugiej strony jest powiązana z otoczeniem, w którym prowadzi działalność przez konieczność uwzględnienia uwarunkowań ekonomicznych, społecznych czy politycznych oraz niepewności i ryzyk z nimi związanych, które wpływają na sytuację finansową oraz rezultaty finansowe jednostki sporządzającej informację sprawozdawczą.

Tym samym postrzeganie informacji sprawozdawczej w kontekście relacji jednostki z otoczeniem wpisuje się również w architekturę relacji (powiązań) jednostki z jej otoczeniem [Kisielnicki, 2004; Mendryk, 2008] będącą przedmiotem dyscyplin naukowych zainteresowanych organizacją przedsiębiorstw. Powyższe jest prawdziwe zarówno dla powiązań wewnętrznych, tj. stosunków między właścicielami a zarządzającym czy zarządzającymi a podległym personelem, jak również dla architektury zewnętrznej obejmującej zewnętrznych interesariuszy, do których zalicza się nie tylko kontrahentów, partnerów, ale i zróżnicowane grupy nacisku na jednostkę.

Wskazane relacje między różnymi podmiotami mają charakter relatywny, w tym niejednokrotnie nie są precyzyjnie sformułowane, nie zawsze są dobrowol-

ne i rzadko charakteryzują się samodzielnie uzgodnionym sposobem postępowania, wymagając ciągłej uważności i współdziałania od osób przygotowujących informację sprawozdawczą. Nadto relacje te ulegają zmianom, co dyktuje konieczność nadażania z odpowiedziami za niestałymi potrzebami użytkowników sprawozdań finansowych. Dotyczy to nie tylko właścicieli bądź społeczności lokalnej czy innych grup nacisku, ale także administracji (rządowej, samorządowej), z którymi to podmiotami jednostka pozostaje w relacjach wynikających z regulacji prawnych. Innymi słowy, nie tylko pozyskiwanie klientów czy powiększanie udziału w rynku wymaga budowania relacji z otoczeniem. Także komunikowanie informacji sprawozdawczej powinno wykorzystywać dostępne działania, które będą budować obraz jednostki profesjonalnej, działającej zgodnie z regulami prawa pisanego i zasadami niespisanymi, ale obowiązującymi w danej społeczności.

Na tle podjętych rozważań rola osób przygotowujących informację sprawozdawczą, w szczególności księgowych, wymyka się stereotypowemu ujęciu ich jako osób wypełniających arkusze kalkulacyjne czy księgujących dokumenty. Księgowy to osoba, która bierze udział w ustanawianiu relacji jednostki z otoczeniem i mająca wpływ na komunikaty, jakie przedsiębiorstwo wysyła do otoczenia w postaci sprawozdań finansowych.

1.2. Wiarygodność informacji sprawozdawczej w literaturze przedmiotu i w regulacjach rachunkowości

Zaprezentowane postrzeganie informacji sprawozdawczej jako wyrazu relacji z otoczeniem, która to relacja wymaga nieustannego dostosowywania się nie tylko do niestałej legislacji, ale również do zmiennych oczekiwań interesariuszy, zwraca uwagę na rangę założeń koncepcyjnych z użytecznością jako najważniejszą cechą jakościową informacji sprawozdawczej [IASB, 2018]. Założenia koncepcyjne sporządzania raportów finansowych nie należą do regulacji prawnych krajowych lub międzynarodowych, ale wskazują ramy konceptualne dla aplikowania regulacji prawnych oraz opisują tego adresata informacji sprawozdawczej, którego należy przede wszystkim uwzględnić w procesie kształtowania relacji z otoczeniem, w tym podejmując działania budujące i utrzymujące zasoby zaufania do jednostki.

Atrybuty istotności oraz wiarygodności informacji sprawozdawczej

Cechy jakościowe informacji sprawozdawczej to takie jej właściwości, które pozwalają na uznanie, że informacja ta jest użyteczna dla jej odbiorcy [Turyna, 2003, s. 68]. Dwie zasadnicze charakterystyki jakości sprawozdań finansowych, które kształtują użyteczność sprawozdań finansowych, to istotność (tłumaczona też jako odpowiedniość albo przydatność – *relevance*) oraz wierne odzwierciedlenie/wiarygodność¹ (*faithful representation*). Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (*Financial Accounting Standards Board*, FASB) wprost wskazuje, że dostarczanie odpowiedniej oraz wiarygodnej informacji finansowej może zwiększyć zaufanie użytkowników do sprawozdań finansowych i w ten sposób przyczynić się do podnoszenia finansowej stabilności. Zarówno IASB, jak i FASB podkreślają, że tylko informacja nosząca oba atrybuty – istotności oraz wiarygodności – może być uznana za informację użyteczną dla jej odbiorcy [IASB, 2018, s. 14; FASB, 2018, s. 25]. Jednak zaznacza się również, że użyteczność informacji sprawozdawczej nie oznacza, że każdy z użytkowników sprawozdań finansowych uzna ją za użyteczną i zdecyduje się na jej wykorzystanie. Dostarczenie informacji użytecznej jest sednem i obowiązkiem rachunkowości, podczas gdy wykorzystanie jej w procesie decyzyjnym użytkownika tej informacji jest jego prawem.

Dla nadania informacji sprawozdawczej obu atrybutów koniecznym jest zachowanie odpowiedniej kolejności postępowania, tj. [IASB, 2018, s. 17]:

- w pierwszym kroku należy wskazać zjawiska gospodarcze, które mają potencjał bycia użytecznymi dla odbiorców informacji sprawozdawczej,
- w drugim kroku koniecznym jest zidentyfikowanie takiego rodzaju informacji, który jest najodpowiedniejszy dla opisanego zjawiska i który będzie umożliwiał wierną reprezentację zjawiska gospodarczego,
- w ostatnim, trzecim kroku, sprawdzeniu podlega dostępność zidentyfikowanego rodzaju informacji oraz potwierdzenie jej wiarygodności.

¹ Dosłowne tłumaczenie wyrażenia *faithful representation* to „wierna reprezentacja” czy „wierne odzwierciedlenie”. Wyrażenie to zastąpiło postulowaną wcześniej w standardach wiarygodność (*reliability*) zdefiniowaną w Ramach koncepcyjnych w 1989 roku. Na potrzeby niniejszej monografii wyrażenia te będą używane zamiennie.

Z zaprezentowanej kolejności postępowania wynika, że odpowiedniość (istotność, przydatność) jest wyrażona związkiem z opisywanym zjawiskiem gospodarczym przez wybór takiego rodzaju informacji, który charakteryzuje cel zjawiska gospodarczego, jego rezultaty albo oddziaływanie tego zjawiska na decyzje podejmowane w jednostce [Turyna, 2003, s. 69]. Zatem, podejmując decyzję, jaki rodzaj prezentacji jest odpowiedni (istotny) dla opisu danego zjawiska gospodarczego, które miało miejsce w jednostce, należy przyjąć **perspektywę użytkownika tworzonych informacji sprawozdawczych**.

Odmienna perspektywa wydaje się właściwa dla drugiej cechy jakościowej: wiarygodności (rzetelności) informacji sprawozdawczej. Rzetelne przedstawienie zjawiska gospodarczego oznacza, że informacja wiernie odzwierciedla zjawisko za pomocą przyjętych miar i opisu [Turyna, 2003, s. 69]. Dla zapewnienia wierności koniecznym jest **spojrzenie z perspektywy wnętrza jednostki**, w której dane zjawisko miało miejsce. Jednocześnie, ponieważ wiarygodne zaprezentowanie informacji o danej operacji gospodarczej (lub szerzej: o sytuacji finansowej jednostki) w dużej mierze uwarunkowane jest kontekstem, co wskazano na rysunku 1, to zadaniem księgowego jest właściwe uchwycenie tego kontekstu [Maruszewska i in., 2015, s. 37] lub – innymi słowy – treści ekonomicznej do zaprezentowania w informacji sprawozdawczej.

Konieczność przyjęcia dwóch odmiennych perspektyw dla zapewnienia atrybutów odpowiedniości (istotności, przydatności) oraz wiarygodności informacji sprawozdawczej jest kluczowa w procesie tworzenia użytecznej informacji sprawozdawczej i potwierdza wskazane w rozdziale 1.1. stwierdzenia odnośnie do jednocześnie występujących: odrębności jednostki prowadzącej księgi rachunkowe od jej otoczenia i powiązania jednostki gospodarczej z jej otoczeniem, a w szczególności z użytkownikami sprawozdań finansowych.

Rola księgowego w budowaniu wiarygodności informacji sprawozdawczej

Uwzględniając podmiot niniejszej monografii, tj. księgowego, który dla podjęcia decyzji o wyborze prezentacji liczbowej i opisowej danego zjawiska gospodarczego, zobowiązany jest zweryfikować m.in. wierność informacji, rozważania w dalszej części rozdziału zawężono do wiarygodności, która wymaga porównania tego, co księgowy (lub inne osoby z jednostki gospodarczej) wie o opisywanym zjawisku z tym, co prezentuje wybrany sposób opisu zjawiska gospodarczego. Weryfikacja

wierności opisu wybranego na potrzeby sprawozdań finansowych wydaje się istotnym etapem wieńczącym całoroczne prace w ramach rachunkowości finansowej, a ponadto literatura wskazuje, że ocena wiarygodności wpływa na postrzeganie odpowiedniości (istotności), podczas gdy zależność odwrotna nie występuje [Kadous i in., 2012].

Potwierdzeniem tezy o decydującej roli księgowego dla osiągnięcia wiarygodności (perspektywa od wewnątrz jednostki) informacji sprawozdawczej w porównaniu do zapewnienia przydatności (odpowiedniości, istotności) informacji (perspektywa użytkownika informacji) jest sposób prowadzenia badań w zakresie istotności oraz wiarygodności jako cech jakościowych sprawozdań finansowych. Badania w zakresie istotności opierają się m.in. na danych dotyczących cen rynkowych akcji jednostek publicznych, które to ceny traktowane są jako „odpowiedzi” użytkowników na informacje sprawozdawcze, które są im przekazywane [Khanagha, 2011; Pervan i Bartulovic, 2014; Bolibok, 2014].

Z kolei **badania dotyczące wiarygodności** bardzo często łączone są z rozważaniami nad prawdą, jej definiowaniem, płaszczyznami postrzegania prawdy i rzeczywistości, a przez to zagadnieniami etyki, w tym etyk zawodowych [Mattessich, 1995; Wójtowicz, 2010, s. 35]. Przykładowo, cebulowy model rzeczywistości określony przez Mattessicha składa się z jądra, które stanowi podstawową rzeczywistość. Jądro jest otoczone przez rzeczywistości wyższych rzędów, czyli fizyczno-chemiczną, biologiczną, psychologiczną oraz społeczną. Produktem rzeczywistości społecznej jest pieniądz – z jednej strony abstrakcyjny, z drugiej realny [Wójtowicz, 2010, s. 36]. Tym samym akceptuje się w rachunkowości względność rozumienia rzeczywistości, która może wpływać na ostatecznie zaprezentowaną informację sprawozdawczą i jednocześnie wskazuje się na kontrowersyjność takiego podejścia [Ijiri i Noel, 1984] oraz dyskutuje się tolerowany poziom niepewności pojawiający się w procesie wyceńny [Du i in., 2014; Pelger, 2019] czy automatycznego przetwarzania danych [Koning, 2013].

Ponadto postrzega się wiarygodność także przez pryzmat obowiązującego prawa o rachunkowości, w tym z zakresu badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta [np. Maines i Wahlen, 2006; Erb i Pelger, 2015], podnosząc znaczenie obiektywności dla dokonywania wyborów zwiększających poziom wiarygodności [Ijiri, 1966]. Takie spojrzenie na wiarygodność wskazuje na dwie kwestie. Po pierwsze, na konieczność istnienia dobrego prawa, ponieważ przestrzeganie prawa wadliwego może skutkować tworzeniem informacji niewiarygodnych, choć zgod-

nych z regulacjami prawnymi. Po drugie, zwraca uwagę na istotność samego procesu tworzenia informacji sprawozdawczej, aby w nim nie doszło do naruszenia regulacji prawnych przez m.in. przestrzeganie zasady przewagi treści ekonomicznej nad formą [Pelger, 2019], czy tworzenie informacji sprawozdawczej w prawidłowo funkcjonującym systemie rachunkowości jednostki [Furman, 2011, s. 96]. Zgodność z regulacjami prawnymi w całym procesie tworzenia informacji sprawozdawczej jest też podkreślana przez trzy charakterystyki wymagane od informacji sprawozdawczej, aby była ona wiarygodna: kompletność, neutralność oraz brak błędów [IASB, 2018, par. 2.13].

Kompletne przedstawienie – za pomocą informacji sprawozdawczej – zawiera w sobie wszystkie informacje niezbędne dla zrozumienia (przez użytkowników) zjawiska ekonomicznego, które informacja sprawozdawcza opisuje. W podejściu minimalistycznym, kompletne przedstawienie obejmuje informacje przedstawione za pomocą wartości wyrażonych w pieniądzu i niezbędne wyjaśnienia dla zrozumienia wskazanych kwot (np. w postaci opisu rodzaju aktywów czy pasywów). Rzadko jednak taki opis może być uznany za kompletny dla pełnego zrozumienia operacji gospodarczej przez czytelnika sprawozdania finansowego. W takiej sytuacji dla osiągnięcia kompletności należy opis rozszerzyć o prezentację najważniejszych faktów, które dotyczą operacji gospodarczej, uwarunkowań finansowych, w których decyzja o operacji została podjęta i/lub sama operacja miała miejsce. Tym samym decyzję o kompletności przedstawienia może podjąć osoba z jednostki gospodarczej, która ma szeroką wiedzę przede wszystkim o treści ekonomicznej pojedynczej transakcji lub grupy operacji (prezentowanych łącznie w sprawozdaniu finansowym).

Również **neutralność** zwraca uwagę na osobę przygotowującą informacje sprawozdawcze, ponieważ dla jej osiągnięcia koniecznym jest dobór danych (w procesie tworzenia informacji sprawozdawczej) bez uprzedzeń w wyborze lub prezentacji, aby uzyskać obraz wyważony i właściwie prezentujący kluczowe kwestie dotyczące operacji gospodarczej. Tym samym za neutralną informację sprawozdawczą nie można uznać opisu celowo ukierunkowanego lub zmanipulowanego dla zwiększenia prawdopodobieństwa, że informacje sprawozdawcze zostaną pozytywnie odebrane przez użytkowników sprawozdań finansowych. Powyższe zdanie nie oznacza, że informacja sprawozdawcza ma być bezcelowa lub nie ma wpływać na decyzje dokonywane przez użytkowników sprawozdań finansowych. Na ukierunkowanie informacji sprawozdawczej na podejmowanie decyzji wyraźnie wskazuje użyteczność jako cel, do którego należy dążyć w procesie tworzenia informacji sprawozdawczej.

Jednak o sposobie wykorzystania informacji decyduje użytkownik, a zadaniem służb rachunkowości tworzących tę informację jest zbudowanie opisu obiektywnego, nieprzeinaczającego faktów oraz okoliczności dla wpływania na poglądy i zachowania użytkowników tych informacji. Użycie określenia „obiektywny” dla opisanego neutralności informacji sprawozdawczej oznacza, że na wiarygodność jako cechę jakościową tworzoną m.in. z neutralności składa się również obiektywność, o którą zadbać musi osoba przygotowująca informację sprawozdawczą, szczególnie w zakresie metod wyceny aktywów i pasywów, kosztów i przychodów [Ijiri i Jaedicke, 1966]. W tym znaczeniu obiektywna znaczy odnosząca się do zewnętrznej rzeczywistości, niezależna od osoby, która postrzega i na tej podstawie ocenia metody wyceny i szacowania czy sposoby opisu operacji gospodarczych. Ijiri [1966, s. 476] sugeruje, że obiektywność w rachunkowości powinno się rozumieć jako konsensus osiągnięty w ramach pewnej grupy osób dokonujących oceny (postrzegających daną sytuację) lub w ramach dokonywania pomiaru danej operacji gospodarczej. Takie rozumienie powoduje, że osiągnięty konsensus wskazuje, w jakim zakresie dokonany pomiar zależy od obiektu pomiaru (np. należności od kontrahenta X), w jakim od narzędzi wykorzystywanych do pomiaru (np. zasad dokonywania odpisów aktualizujących należności), a w jakim zakresie od osoby dokonującej tego pomiaru. Precyzyjne regulacje prawne wraz ze wskazanymi narzędziami do wykorzystania w danej sytuacji zmniejszają ryzyko, że dokonany pomiar będzie się różnił w zależności od osoby, która pomiaru dokonuje. Świadomość osoby przygotowującej informację sprawozdawczą w zakresie zaprezentowanego powyżej sposobu rozumienia obiektywizmu w doborze metod wyceny i ocena dokonanego pomiaru przez pryzmat poziomu osiągniętego konsensusu mogą pozytywnie budować neutralność wskazaną w założeniach koncepcyjnych.

Neutralność jest też wspierana przez zachowanie ostrożności, również przede wszystkim w zakresie wyceny. Zasada ostrożności została ponownie wprowadzona do założeń koncepcyjnych w 2018 r. [IASB, 2018], a jej opis wskazuje na istotność ostrożnego podejścia przy dokonywaniu szacunków, którym nieodzownie towarzyszy niepewność. Celem ostrożności jest uniknięcie zniekształceń (np. zawyżenia wartości aktywów czy przychodów) i tym samym budowanie neutralności informacji sprawozdawczej.

Ostatnia charakterystyka informacji sprawozdawczej, która jest istotna dla wiarygodności, to **brak błędów** oznaczający poprawność wykorzystanych danych (np. wyrażonych w pieniądzu) oraz przeprowadzonego procesu przetwarzania tych danych. Zaznacza się, że brak błędów nie kłóci się z szacunkami szeroko akceptowa-

nymi we współczesnej rachunkowości, ponieważ brak błędów nie oznacza idealnej precyzji, ani stuprocentowej dokładności.

Charakterystyki informacji sprawozdawczych budujące wiarygodność zostały zaprezentowane w sposób zwracający uwagę nie tylko na konieczność uwzględnienia szerokiego kontekstu ekonomicznego, w którym opisywane w sprawozdaniu finansowym operacje gospodarcze miały miejsce, ale również uwzględniając uwarunkowania osoby, która te informacje tworzy, jak i perspektywę użytkownika informacji. Wyraźnie można wyczytać dwustronność relacji między jednostką a jej otoczeniem i świadomość, że informacje sprawozdawcze to nie tylko „puste” liczby, które niejako tworzą się same, ale że istotnym ogniwem jest człowiek, który w procesie tworzenia informacji musi przestrzegać określonych zasad, aby wiarygodność cechowała wytworzony przez niego produkt w postaci informacji sprawozdawczej.

Prezentacja wiarygodności w regulacjach UoR

Powyższe szerokie scharakteryzowanie wiarygodności w ramach koncepcyjnych nie występuje niestety w ustawie o rachunkowości (UoR) stanowiącej podstawowy akt prawny regulujący prowadzenie rachunkowości (w tym tworzenie informacji sprawozdawczej) w Polsce. Choć ustawodawca wykorzystuje przymiotniki „wiarygodnie” oraz „wiarygodny” aż 21 razy w tekście ustawy, to nie wskazuje, w jaki sposób należy rozumieć to określenie, ani jak należy weryfikować, czy w procesie tworzenia informacji w rachunkowości wiarygodność udało się osiągnąć.

Konieczność wiarygodnego podejścia wskazuje się przy zapisach ustawy o rachunkowości dotyczących:

- 1) określania wartości:
 - a) aktywów [art. 3 ust. 1 pkt 12 UoR],
 - b) zobowiązań [art. 3 ust. 1 pkt 20 UoR],
 - c) przychodów i zysków [art. 3 ust. 1 pkt 30 UoR],
 - d) kosztów i strat [art. 3 ust. 1 pkt 31 oraz art. 44b ust. 12 UoR]²;

² Wymóg wiarygodnej wyceny jest również powtórzony w zakresie:

- kosztów zakończonych prac rozwojowych zaliczanych do aktywów [art. 33 ust. 2 pkt 1 UoR],
- rezerw zaliczanych do zobowiązań [art. 28 ust. 1 pkt 9 UoR],
- przychodów z wykonania niezakończonych usług [art. 34a ust. 1 oraz ust. 2 UoR] oraz całkowitego kosztu wykonania tej usługi [art. 34a ust. 4 UoR].

- 2) wiarygodnego oszacowania odnoszącego się do przyszłości w zakresie:
 - a) okresu ekonomicznej użyteczności [art. 33 ust. 3 oraz art. 44b ust. 10 UoR],
 - b) zaawansowania niezakończonych usług [art. 34a ust. 3 pkt 2 UoR],
 - c) kwoty odpisu aktualizującego wartość należności [art. 35b ust. 1 pkt 5 UoR],
 - d) kwoty przyszyłych zobowiązań [art. 35d ust. 1 oraz art. 39 ust. 1 UoR],
 - e) kwoty przyszłej korekty ceny w przypadku połączenia jednostek rozliczanego metodą nabycia [art. 44b ust. 9 UoR];
- 3) przetłumaczenia na język polski treści dowodów wskazanych przez organy kontroli [art. 21 ust. 5 UoR].

Wyszukane zapisy z ustawy o rachunkowości wskazują na dwa różne od siebie obszary, w których wymaga się dbałości o wiarygodność. Pierwszy obszar to wycena bieżąca (początkowa) oparta na koszcie historycznym i stąd jej precyzyjność najczęściej nie budzi wątpliwości. Drugi obszar dotyczy szacunków w zakresie wybranych okoliczności, co do których należy estymować ich zmiany w przyszłości. Wydaje się, że w drugim obszarze wiarygodność jest oceniana odmiennie od wiarygodności z pierwszego obszaru głównie z powodu dużej niepewności towarzyszącej estymacjom. Niestety brakuje jakichkolwiek wskazówek w tym zakresie dla osób, które aplikują te regulacje w procesie tworzenia informacji sprawozdawczej.

Oprócz zakreślenia obowiązku wiarygodnej wyceny czy szacowania, regulator używa również określenia: jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej [art. 4, art. 8 ust. 2, art. 44c ust. 4, art. 49a UoR], także nie wyjaśniając użytych przymiotników. To ustawowe sformułowanie odzwierciedla wyrażenie *true and fair view* (TFV), które wywodzi się z brytyjskiego prawa handlowego i które następnie zostało zaimplementowane do IV Dyrektywy Unii Europejskiej [IV Dyrektywa, 1978] o rocznych zamknięciach rachunkowych spółek o określonych formach prawnych i przeniesione do obecnie obowiązującej Dyrektywy z 2013 roku [Dyrektywa, 2013]. Jako skutek wzorowania polskiej ustawy o rachunkowości z 1994 roku na wspomnianej dyrektywie z 1978 r. „jasny i rzetelny obraz” znalazł swoje miejsce również w polskich regulacjach. W międzynarodowych publikacjach dotyczących TFV wskazuje się na to, iż jest ona w zasadzie koncepcją niezdefiniowaną i niedefiniowalną [Parker i Nobes, 1994; Arden, 1997], zatem nie powinno dziwić niezdefiniowanie wyrażenia również w polskiej ustawie. Wydaje się, że pojęcie „rzetelny” traktowane jest przez

ustawodawcę jako synonim określenia „wiarygodny”, co sugeruje również Słownik Języka Polskiego [sjp.pwn.pl]. Jedynie z zapisu art. 24 ust. 2 UoR: „Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywistości” można wnioskować, że rzetelność należy rozumieć jako prawdziwą prezentację rzeczywistości, tj. operacji gospodarczych, które miały miejsce w jednostce. W ujęciu filozoficzno-etycznym TFV stanowi pewien ideał, metanormę, czyli normę norm, która całemu systemowi rachunkowości nadaje głębszy sens i kierunek. Przez teoretyków rachunkowości kojarzona jest najczęściej ze słowami: prawdziwość, kompletność, jasność, wiarygodność, rzetelność, obiektywizm, przewaga treści nad formą. Traktuje się ją jako pewien klucz wskazujący cel i sens przygotowania sprawozdania finansowego [Artienwicz, 2008]. W ujęciu prawnym natomiast wydaje się, że jasny i rzetelny obraz jest zgodny z wcześniej zaprezentowanym podejściem do wiernego odzwierciedlenia.

Doprecyzowania określeń rzetelność (nierzetelność) oraz wiarygodność (brak wiarygodności) można doszukiwać się w odrębnych regulacjach z racji wskazania odpowiedzialności karnej opisanej w rozdziałach 8a oraz 9 ustawy o rachunkowości:

- a) „Kto wbrew przepisom ustawy dopuszcza do (...) podawania w tych księgach nierzetelnych danych” [art. 77 pkt 1] oraz „zawarcia w tych sprawozdaniach nierzetelnych danych (...)”,
- b) „Działalność (...) mogą wykonywać przedsiębiorcy, pod warunkiem, że czynności z tego zakresu będą wykonywane przez osoby, które (...) nie były skazane prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów (...)” [art. 76a ust. 1].

W szczególności przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów określone są w Kodeksie karnym [rozdział XXXIV], opisując następujące ich rodzaje:

- a) fałszerstwo materialne (np. przerabianie, podrabianie dokumentów),
- b) fałszerstwo materialne faktur (np. przerabianie, podrabianie faktur),
- c) fałszerstwo intelektualne (np. wystawienie dokumentu poświadczającego nieprawdę co do okoliczności mających znaczenie),
- d) fałszerstwo intelektualne faktur (np. wystawienie faktury, której wartość jest znaczna, poświadczając nieprawdę co do okoliczności faktycznych),

- e) wyłudzenie podstępem poświadczenia nieprawdy,
- f) używanie dokumentów poświadczających nieprawdę,
- g) zbycie dokumentu tożsamości,
- h) posługiwanie się cudzym dokumentem, wywóz za granicę,
- i) niwelowanie dokumentu (np. niszczenie, czynienie bezużytecznym),
- j) usuwanie znaków granicznych.

Choć powyższe zapisy bardzo dobitnie wskazują przykłady nierzetelnych (niewiarygodnych) dokumentów, to należy zwrócić uwagę, że nie jest to opis wprost, ale przez prezentację sytuacji przeciwnych niż oczekiwane charakterystyki informacji sprawozdawczej. Innymi słowy – zamiast wskazania, jak rozumieć wiarygodność (rzetelność), można doszukać się tylko przykładów braku wiarygodności i nierzetelności.

W zaprezentowanym legislacyjno-karnym podejściu niewiele jest miejsca na profesjonalny osąd osoby tworzącej informacje w systemie rachunkowości, ponieważ nie służy ono budowaniu dobrych praktyk w procesie tworzenia informacji sprawozdawczej i może być powodem postrzegania wiarygodności tylko przez pryzmat kar, które mogą dotknąć osobę, która nie postępuje zgodnie z regulacjami prawnymi. W takim ujęciu trudno jest np. decydować odnośnie odpisów aktualizujących, dla których szacunki i subiektywne osądy osób przygotowujących informacje sprawozdawcze są kluczowe, i które mogą powodować, że tworzone w systemie rachunkowości informacje odzwierciedlające rzeczywistość ekonomiczną jednostki prezentowane są poniekąd przez pryzmat postrzegania tej rzeczywistości przez służby rachunkowości czy menedżerów jednostki.

1.3. Profesjonalny osąd w rachunkowości

Dążenie do wiarygodności w systemie rachunkowości i w jego produkcie finalnym, którym jest sprawozdanie finansowe, wiąże się z koniecznością przestrzegania wytycznych ujętych w ramy przepisów prawnych lub standardów branżowych. Jednak, aby faktycznie spełnić omówione dla wiarygodności wymogi – kompletności, neutralności i braku błędów – niezbędny jest tzw. zawodowy (profesjonalny) osąd osoby prowadzącej księgi i sporządzającej sprawozdanie finansowe. To od osądu osoby zajmującej się rachunkowością zależy zrozumienie i zastosowanie wytycznych, w szczególności w tych obszarach, które dają elastyczność i swobodę wyboru określonych rozwiązań.

Czym jest zawodowy osąd?

Aby uchwycić specyfikę zawodowego osądu w rachunkowości, posłużono się tutaj analizą językową i pojęciową sformułowania. Wyrażenie „profesjonalny osąd” czy „zawodowy osąd” jest kalką językową wyrażenia anglojęzycznego *professional judgement* składającego się z dwóch odrębnych słów.

W tłumaczeniu na język polski, zgodnie z internetowym „Słownikiem angielskiego online” [2021], słowo *judgement* może oznaczać:

- osąd, ocenę sytuacji,
- rozsądek,
- orzeczenie, wyrok.

Zgodnie ze słownikiem Amerykańskiego Stowarzyszenia Psychologii (*American Psychology Association*) [APA, 2021] osąd to umiejętność rozpoznawania powiązań, wyciągania wniosków z dowodów oraz dokonywania krytycznej oceny wydarzeń i osób. Inaczej osąd definiują Nęcka i in. [2006, s. 549], tj. jako wyrażone wprost twierdzenie na temat pewnego stanu rzeczy, np. przynależności obiektu do określonej kategorii, posiadania przez obiekt jakiejś cechy, wartości danego obiektu z punktu widzenia pewnego kryterium, a także prawdopodobieństwa wystąpienia danego zdarzenia. Według Gilovitcha i in. [2002, s. XV] osąd przenika ludzkie doświadczenie. Z osądem wiążą się odpowiedzi na pytania, np. „Czy warto?”, „Czy nasza sprawa jest wystarczająco mocna, by iść z tym do sądu?” „Czy posiadamy wystarczające zabezpieczenie?”.

Słowo „osąd” bardzo często kojarzone jest z podejmowaniem decyzji, jednak w literaturze psychologicznej nie są to pojęcia tożsame. Decyzja to bowiem wybór jednej możliwości działania spośród co najmniej dwóch opcji. Podjęcie decyzji poprzedzone jest zazwyczaj wieloma złożonymi procesami myślenia, rozumowania, a także zdobywania lub uaktywniania wiedzy. Procesy te zależne są od sprawności funkcjonowania uwagi, pamięci krótkoterminowej i pamięci trwałej [Bednarek, 2012; Nęcka i in., 2006]. Przy niektórych decyzjach do procesów tych dołącza osąd decydenta, w szczególności przy decyzjach niedeterministycznych podejmowanych w warunkach niepewności.

W zależności od tego, czego osąd dotyczy i czemu służy, w literaturze psychologicznej sądy dzieli się na **atrybucyjne** (odnoszące się do cech, które charakteryzują ocenianego człowieka, zjawisko lub inny obiekt), **probabilistyczne** – polegające na ocenie szans lub zagrożeń, a także prawdopodobieństw oraz **wartościujące** – polegające na przypisaniu pewnej wartości [Wojciszke, 1991; Nęcka i in., 2006].

Sądy dotyczące zjawisk ekonomicznych dzieli się z kolei na opisowe oraz wartościujące. **Sądy opisowe** (*descriptive judgments*) opisują rzeczywistość i powstają dzięki zastosowaniu obserwacji, indukcji i dedukcji. Odpowiadają one na pytanie: „Jak jest?” („Jak było?”, „Jak będzie?”). Natomiast **sądy wartościujące** (*value judgments*), zamiast opisywać, wartościują (oceniają) rzeczywistość. Sądy wartościujące stanowią opinię lub nastawienie dotyczące wartości, dobroci lub pożądalności czegokolwiek i odpowiadają na pytania: „Co jest dobre, a co złe?”, „Co należy robić?”, „Jakie zachowanie jest właściwe?”. [Beed 1992, s. 7, Czarny, 2009, s. 61–62]. W ramach sądów wartościujących dodatkowo wyróżnia się **sądy preskryptywne** (*prescriptive judgments*) dotyczące rekomendacji albo powinności (mają zatem charakter normatywny) oraz **sądy oceniające** (*evaluative judgments*), które odpowiadają deklarowaniu wartości czegoś [Sen, 1967; Baujard, 2013].

Przyglądając się drugiemu słowu tworzącemu sformułowanie *professional judgment*, można zauważyć, że jego translacja też może być różnorodna. *Professional* może być tłumaczone na polski jako:

- profesjonalny,
- zawodowy,
- służbowy,
- branżowy.

Należy tu zwrócić uwagę, że tłumacząc wyrażenie anglojęzyczne jako „profesjonalny osąd”, uzyskuje się trochę inny wymiar znaczeniowy niż w przypadku „osądu zawodowego”. „Zawodowy” w języku polskim to „związany z jakimś zawodem”, natomiast „profesjonalny”, oprócz odniesienia do konkretnej profesji, to dodatkowo: „będący na wysokim poziomie w danej dziedzinie”, „spełniający wymagania profesjonalistów” czy „będący specjalistą w jakiejś dziedzinie” [Słownik Języka Polskiego PWN, 2021].

Chcąc oddać istotę wyrażenia *professional judgement*, można by powiedzieć, że jest to wysokospecjalistyczny osąd oparty na rozsądnej ocenie sytuacji. Profesjo-

nalny osąd w rachunkowości będzie zatem **wysokiej jakości oceną dokonywaną przez osobę zajmującą się rachunkowością**. Tą osobą może być zarówno sam księgowy, jak i kierownik jednostki odpowiadający za sporządzenie sprawozdania finansowego czy biegły rewident.

Autorkom niniejszej monografii nie są znane publikacje poświęcone *stricte* zawodowemu osądowi samych księgowych. W literaturze przedmiotu o profesjonalnym osądzie mówi się przede wszystkim w odniesieniu do biegłych rewidentów [Grout i in., 1994; Correll i in. 2007]. Według raportu *Canadian Institute of Chartered Accountants* [CICA, 1995, s. IV za Correll i in., 2007] profesjonalny osąd w rewizji finansowej to zastosowanie odpowiedniej (*relevant*) wiedzy i doświadczenia, w kontekście zapewnianym przez standardy audytu i rachunkowości oraz zasady etyki zawodowej, przy podejmowaniu decyzji, w których należy dokonać wyboru między alternatywnymi możliwymi sposobami postępowania. Podobnie zawodowy osąd definiowany jest w dokumencie *Institute of Company Secretaries of India* [ICSI, 2020, s. 102], gdzie oznacza zastosowanie zgromadzonej (*accumulated*) wiedzy i doświadczenia zdobytego podczas odpowiedniego szkolenia w zakresie rachunkowości lub rewizji finansowej przez wykorzystanie standardów etycznych, co skutkuje podejmowaniem świadomych decyzji dotyczących sposobu działania, który jest odpowiedni w określonych okolicznościach.

Natomiast w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych bardzo często można spotkać szablony sformułowania dotyczące profesjonalnego osądu kierownictwa jednostki:

- W procesie stosowania polityki rachunkowości wobec zagadnień podanych poniżej największe znaczenie, oprócz szacunków księgowych, miał profesjonalny osąd kierownictwa, który wpływa na wielkości wykazywane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, w tym w dodatkowych notach objaśniających. Założenia tych szacunków opierają się na najlepszej wiedzy Zarządu odnośnie do bieżących i przyszłych działań i zdarzeń w poszczególnych obszarach. W niektórych istotnych kwestiach Zarząd opiera się na opiniach niezależnych ekspertów.
- Sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga od zarządu osądów, szacunków i założeń, które mają wpływ na przyjęte zasady, prezentowane wielkości wartości aktywów, zobowiązań, przychodów oraz kosztów

oraz sposoby ich prezentacji. Szacunki oraz związane z nimi założenia opierają się na doświadczeniu historycznym oraz innych czynnikach, które są uznawane za racjonalne w danych okolicznościach, a ich wyniki dają podstawę osądu co do wartości bilansowej aktywów i zobowiązań, która nie wynika bezpośrednio z innych źródeł. Faktyczna wartość może różnić się od wartości szacowanej.

Zdania te bardzo dobrze oddają dalekosiężne skutki osądu zawodowego przy tworzeniu informacji sprawozdawczej i przedstawianiu wyników finansowych spółek. Kwestie rozpatrywane w procesie zawodowego osądu mają wpływ nie tylko na rentowność jednostki, ale też na wielkość i stabilność zatrudnienia, dobrobyt pracowników, na decyzje inwestorów i pożyczkodawców, a nawet na decyzje środowiskowe w skali globalnej. Decyzje te przekładają się na efektywność rynków finansowych, na gospodarkę krajową oraz na kwestie zrównoważonego rozwoju. Niewłaściwie przeprowadzony zawodowy osąd w ramach rachunkowości czy to na etapie pracy księgowego, decyzji kierownika jednostki, czy biegłego rewidenta – może powodować realne zmiany na rynkach (co należy podkreślić) nie przez faktyczne działania spółek, ale tylko i wyłącznie przez zmianę w myśleniu czy postrzeganiu określonej kategorii bilansowej, czy wynikowej u osób zajmujących się rachunkowością.

Zawodowy osąd a podejmowanie decyzji

Zawodowy osąd w rachunkowości jest nierozzerwalnie wpleciony w proces podejmowania decyzji. W literaturze istnieją dość duże rozbieżności dotyczące liczby faz procesu podejmowania decyzji. W każdym jednak przypadku – niezależnie od przyjętego kryterium podziału – fazy te stanowią uporządkowaną, logicznie powiązaną grupę operacji myślowych prowadzących do wyboru najlepszego rozwiązania [Harrison, 1995; Holska, 2016]. Dla potrzeb niniejszej pracy przyjęto, że proces podejmowania decyzji składa się z następujących faz:

- 1) identyfikacja problemu decyzyjnego,
- 2) tworzenie pomysłów bądź identyfikacja istniejących opcji dla rozwiązania problemu,
- 3) rozpatrzenie konsekwencji każdej zidentyfikowanej alternatywy, tak aby uzyskać optymalne rozwiązanie,

- 4) dokonanie wyboru,
- 5) uzasadnienie i udokumentowanie wyboru,
- 6) implementacja decyzji,
- 7) ocena efektów podjętej decyzji.

Przyglądając się wykazowi etapów podejmowania decyzji, można zauważyć, że zawodowy osąd w rachunkowości może być potrzebny już na etapie pierwszym – identyfikacji problemu decyzyjnego. Na tym etapie szczególnie znaczenie ma zdo- bycie, przeanalizowanie i ocena szeregu informacji dotyczących źródła problemu, jego wagi, wielkości [Penc, 2001] oraz skutków, które może spowodować, biorąc pod uwagę funkcje i zadania rachunkowości. Zawodowy osąd wymaga tu „przytomności umysłu” księgowego, identyfikacji ewentualnych zagrożeń i konsekwencji społecz- nych zaniechań czy odmowy rozpatrywania danego zagadnienia (w tym zaniechania prezentacji określonych informacji w dodatkowych notach i objaśnień do sprawoz- dania finansowego). Z zawodowym osądem może się też wiązać etap 2. Aby ziden- tyfikować alternatywne rozwiązania, potrzebna jest wiedza merytoryczna, biegłość w posługiwaniu się regulacjami prawa bilansowego oraz odwaga poszukiwania okre- ślonych rozwiązań. Z kolei podstawą do generowania pomysłów są: różnorodność wiedzy, intuicja i twórcze myślenie [Holska, 2016]. Profesjonalny osąd będzie również potrzebny na etapie rozpatrywania konsekwencji, uzasadniania i dokumentowania wyboru, a także oceny efektów krótko- i długoterminowych, wyboru takiego, a nie innego rozwiązania. W szczególności ważne z punktu widzenia tworzenia informacji sprawozdawczej wydaje się uzasadnienie i udokumentowanie podjętej decyzji. Osąd nie ogranicza się zatem do wyboru, ale do trzeźwej oceny, czy dokonany wybór moż- na należycie uzasadnić i udokumentować, tak by uwiarygodnić przyjęte rozwiązania.

Profesjonalny osąd w rachunkowości ma niebagatelne znaczenie dla wła- ściwego wykorzystania swobody wyboru, na jaką zezwalają regulacje księgowe. Po- trzebny jest do ewaluacji zdarzeń i dowodów księgowych oraz do szacowania ryzyk i prawdopodobieństw przy wycenie bilansowej oraz do komunikowania (ujawniania) informacji o jednostce. Zawodowy osąd w rachunkowości będzie szczególnie ważny w warunkach występowania niepewności, dobrowolności, różnorodności interpre- tacyjnej i nowości.

Można powiedzieć, że nie jest możliwe spełnienie wymogu wiernego od- zwierciedlenia bez wysokiej jakości zawodowego osądu dokonywanego przez kon- kretną osobę lub grupę osób odpowiedzialnych za rachunkowość podmiotu. Oczywi-

ście należy się zgodzić ze stwierdzeniami IASB i FASB, że doskonałe odzwierciedlenie jest rzadko, o ile w ogóle osiągalne. Jednak profesjonalny osąd osoby zajmującej się rachunkowością powinien być w zgodzie z dążeniem do możliwie pełnego zapewnienia cech składających się na wierne odzwierciedlenie [Wójtowicz, 2014]. A skoro wierne odzwierciedlenie zależy od profesjonalnego osądu (osoby dokonującej tego odzwierciedlenia), to warto się zastanowić, co leży u podstaw profesjonalnego osądu w rachunkowości.

Wymogi dla profesjonalnego osądu w rachunkowości

Niewiele pisze się na temat nie tylko istoty profesjonalnego osądu w rachunkowości, ale też na temat jego komponentów czy warunków. Ranzilla i in. [2011, s. 4] w odniesieniu do biegłych rewidentów przedstawiają takie elementy profesjonalnego osądu jak: logika, elastyczność, brak uprzedzeń, spójność i wiarygodność, właściwa równowaga między wiedzą, intuicją oraz emocjami, a także używanie odpowiednich informacji, w tym wiedzy zdobytej z literatury fachowej i dowodów badania.

Należy jednak zwrócić uwagę na to, że profesjonalny osąd powinien spełniać standardy wytyczone w ramach danego zawodu. Takimi standardami dla profesji księgowej są kodeksy etyczne, w szczególności, biorąc pod uwagę warunki polskie, Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości Stowarzyszenia Księgowych w Polsce [SKwP, 2012], a także Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych IFAC [2016].

Analizując i podsumowując zapisy kodeksu SKwP i IFAC, można stwierdzić, że profesjonalny księgowy to osoba:

- posiadająca wysokie kompetencje zawodowe,
- zintegrowana wewnątrznie,
- świadcząca pracę wysokiej jakości i dopilnowująca należytej staranności w wykonywanej pracy,
- charakteryzująca się obiektywizmem,
- posiadająca niezależność zawodową,
- poczuwająca się do zawodowej i etycznej odpowiedzialności,
- dochowująca tajemnicy zawodowej.

Podstawą dla uzyskania profesjonalnego osądu są z pewnością **kompetencje zawodowe** (*professional competence*). Nie może być mowy o osądzie zawodowym, gdy

do czynienia ma się z osobą niedouczoną, nierozumiejącą istoty zawodu, nieposiadającą odpowiedniego przygotowania merytorycznego. Jak stwierdza Kodeks IFAC [2016, 130.2] kompetentna i profesjonalna usługa wymaga w trakcie jej świadczenia kierowania się **głębokim osądem** (*sound judgment*) **przy stosowaniu wiedzy i umiejętności zawodowych**. Przy tym kompetencje zawodowe można podzielić na dwie odrębne fazy: uzyskania kompetencji oraz ich utrzymania. Utrzymanie kompetencji na wysokim poziomie oznacza konieczność aktualizowania wiedzy i wyrobienie w sobie „nawyku docieklivego uczenia się” [SKwP, 2012, 1.5]. Utrzymanie kompetencji zawodowych wymaga też ciągłej świadomości występowania i zrozumienia stosownych zmian zachodzących w zawodzie i działalności gospodarczej [IFAC, 2016, 130.3]. Bez ustawicznego doskonalenia zawodowego nie może być mowy o kompetentnych działaniach w dynamicznie zmieniającym się środowisku zawodowym.

Wymóg **uczciwości czy integralności wewnętrznej** (*integrity*) [IFAC, 2016, Rozdział 110] polega na tym, że zawodowy księgowy nie przyzwala na świadome kojarzenie jego osoby ze sprawozdaniami, zestawieniami, oświadczeniami i innymi informacjami, jeżeli uważa, że informacje te: (a) zawierają nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenia, (b) zawierają stwierdzenia lub informacje przedstawione nierozważnie, lub (c) pomijają lub zaciemniają treść informacji wymagających uwzględnienia, jeżeli takie pominięcie lub zaciemnienie może wprowadzać w błąd.

Kolejną równie ważną dla profesjonalnego osądu cechą jest **wysoka jakość pracy**, która zgodnie z postanowieniami kodeksu SKwP [2012, 1.9, 1.11] oznacza wykonywanie pracy zawodowej rzetelnie i uczciwie, tak aby dostarczyć wiarygodnych informacji. Warunkiem tego jest sumienne wykonywanie przez księgowego jego obowiązków, solidność, prawdomówność oraz szczerowość. Potrzebna do tego jest należyta **staranność** (*due care*), która oznacza działanie zgodne z wymogami zadania, w sposób rozważny, dokładny i bez zbędnej zwłoki [IFAC, 2016, 130.4]. Wysoką jakość pracy dopełnia także **obiektywizm** (*objectivity*), który powoduje, że praktyk rachunkowości przedstawia i interpretuje fakty zgodne z realiami, niezależnie od sądów i nacisków innych osób. Obiektywizm księgowego będzie przekładał się wprost na neutralność informacji pochodzących z systemu rachunkowości. Obiektywny księgowy będzie dbał o to, by prezentowane informacje nie były wykrzywione (*slanted*), ukierunkowane (*weighted*), uwydatnione (*emphasised*), ukryte (*deemphasised*) lub w inny sposób zmanipulowane [Wójtowicz, 2014]. Księgowy nie powinien zatem wykonywać czynności zawodowych, jeżeli okoliczność lub powiązania interpersonalne spowodują uprzedzenia lub w inny niewłaściwy sposób wpłyną na jego zawodowy osąd związany z tymi czynnościami.

Zapisy kodeksowe dotyczące niezależności zawodowej osoby zajmującej się rachunkowością odnoszą się do tzw. niezależności umysłu i niezależności wizerunku. Z punktu widzenia profesjonalnego osądu szczególnie ważna jest **niezależność umysłu** (*independence of mind*), którą można nazwać wprost niezależnością profesjonalnego osądu. Niezależność ta oznacza stan umysłu pozwalający osobie zajmującej się rachunkowością na działania uczciwe, obiektywne, rzetelne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem oraz na formułowanie wniosków wolnych od różnego rodzaju wpływów podważających zawodowy osąd [Sawicki, 2013].

Równie ważne dla wysokiej jakości osądu księgowego jest **świadomość odpowiedzialności**. Jak stwierdza Kodeks IFAC [2016, 100.1] „cechą charakterystyczną zawodu księgowych jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Dlatego odpowiedzialność zawodowego księgowego nie ogranicza się wyłącznie do zaspokojenia potrzeb indywidualnego klienta lub pracodawcy”. Świadomość konsekwencji decyzji zawodowych księgowego to zdawanie sobie sprawy z tego, że decyzje te mają wpływ nie tylko na podmiot, którego księgi prowadzi dana osoba, ale również na szeroko pojętych interesariuszy jednostki.

Ostatni z opisywanych punktów – wymóg zachowania tajemnicy zawodowej – nie wpływa na profesjonalny osąd księgowego.

Podsumowując wymogi (czy składowe) dla profesjonalnego osądu, należy zauważyć, że oprócz twardej wiedzy i umiejętności technicznych, a także solidności, skrupulatności czy terminowości, bardzo ważne są cechy związane z umiejętnością dokonywania wyborów i zakomunikowania i ujęcia w księgach zdarzeń, jak najbardziej takimi, jakimi one są, bez tendencyjnych ram i filtrów czy indukowanych przez kontakty z osobami trzecimi interpretacji, które będą prowadzić do zniekształceń.

Trafnie znaczenie profesjonalnego osądu w rachunkowości podsumowuje Zug [1951, s. 177], stwierdzając, że księgowemu płaci się za jego osąd, a nie za jego zdolności techniczne (*an accountant is paid for his judgment, not for his technical ability*).

Źródła zakłóceń dla profesjonalnego osądu

Profesjonalny osąd w idealnych warunkach doskonale odzwierciedla bądź w pełni racjonalnie i obiektywnie ocenia określone zjawisko [Walhout, 1953]. Jednak z punktu widzenia procesów decyzyjnych przeprowadzanie profesjonalnego osądu to dochodzenie do przekonania o prawdzie, a nie prawda sama w sobie [Bednar i in.,

2006; Bednar i Welch, 2008]. Do tego liczne badania psychologiczne i ekonomiczne pokazują tendencyjność w wydawaniu sądów zawodowych. Tę tendencyjność można określić jako przypadłość ludzkiego umysłu polegającą na systematycznym odstępowaniu od idealnego wzorca rozumowania, co może prowadzić do błędów w osądzie i podejmowanych decyzjach [Nęcka i in., 2006].

Zniekształcenia w profesjonalnym osądzie mogą wynikać z różnych czynników związanych ze sferą psychospołeczną człowieka.

Jedną z przyczyn zniekształceń może być **heurystyczny sposób rozumowania** człowieka. Heurystyki są nieformalną, spekulatywną, uproszczoną albo skrótową metodą wydawania sądów i podejmowania decyzji. Służą oszczędności czasu i wysiłku poznawczego [Bednarek, 2012]. Te uproszczone zasady wnioskowania dla rachunkowości szerzej opisano w monografii pt. „Kognitywne i społeczne uwarunkowania podejmowania decyzji z zakresu tworzenia informacji sprawozdawczej” [Artienwicz i in., 2021].

Kolejnymi przyczynami, również opisanymi we wspomnianej książce [Artienwicz i in., 2021], są zniekształcenia w osądach i podejmowaniu decyzji wynikające z **interakcji społecznych**. Człowiek jako istota społeczna nie podejmuje bowiem decyzji w oderwaniu od otoczenia, w którym te decyzje są osadzone bądź którego dotyczą. Wpływ autorytetu, konformizm, wpływ grupy społecznej oraz podejście do dylematów etycznych i etyki zawodowej to czynniki środowiskowe mogące modyfikować zawodowy osąd praktyków rachunkowości. Mogą to być pojedyncze, drobne zdarzenia, ale też stałe zagrożenia dla obiektywizmu wynikające z promowania stanowiska klienta lub pracodawcy, nadmiernej zażyłości z klientem czy nawet ulegania zastraszaniu.

W niniejszej monografii nacisk został natomiast położony na grupę zjawisk, które choć wymykają się możliwości spięcia ich jedną klamrą terminologiczną, dotyczą „wewnętrznego świata” człowieka i tego, jak ten świat reaguje w zetknięciu ze światem zewnętrznym. Do zjawisk tych należą **procesy afektywne** – takie jak emocje oraz nastroj, **procesy motywacyjne** wewnętrzne oraz zewnętrzne oraz zagadnienia **stresu i wypalenia zawodowego**. Są to czynniki, które oprócz procesów kognitywnych i typowo społecznych, mogą wpływać na profesjonalny osąd i dokonywane przez księgowych wybory w toku przygotowywania informacji sprawozdawczej.

1.4. Tworzenie informacji sprawozdawczej z perspektywy behawioralnej

Na podstawie przedstawionych w poprzednim podrozdziale rozważań na temat profesjonalnego osądu jasno widać, że jest to pojęcie osadzone w wielu czynnikach miękkich (ludzkich, psychospołecznych), które mogą mieć znaczenie w kluczowych punktach pracy księgowego przy tworzeniu informacji sprawozdawczej.

Przyglądając się codziennym czynnościom księgowego w Polsce, można wyróżnić trzy grupy czynności, które księgowy wykonuje [SKwP, 2012]. Są to: po pierwsze czynności typowo księgowo-bilansowe, po drugie – prowadzenie rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publicznoprawnych i wreszcie, po trzecie, czynności wspomagające zarządzanie. Ze względu na tematykę niniejszej monografii w dalszej części rozważań skupiono się tylko na czynnościach księgowych, które prowadzą do przygotowania informacji sprawozdawczej.

Zgodnie z Kodeksem SKwP do czynności księgowych należą w szczególności:

- prowadzenie – na podstawie dowodów księgowych – ksiąg rachunkowych ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
 - uzgadnianie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów z danymi księgowymi,
 - przeprowadzanie oraz dokumentowanie wyceny bilansowej aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
 - sporządzanie sprawozdań finansowych i innych informacji finansowych,
 - gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji wymaganej przez obowiązujące jednostkę prawo bilansowe,
 - wykonywanie analizy finansowej w zakresie wynikającym z funkcji informacyjnej systemu rachunkowości jednostki,
 - współpraca z biegłym rewidentem badającym sprawozdania finansowe jednostki,
- a także
- administrowanie systemami informatycznymi rachunkowości.

Jednak zdaniem autorek niniejszej monografii praca księgowego zaczyna się już w momencie ustalania polityki rachunkowości jednostki. Ustawa o rachunkowości nakazuje każdej jednostce stworzenie dokumentacji ukazującej dokonane wybory w zakresie [art. 10 UoR]:

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
 - 2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
 - 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych
- oraz
- 4) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Mimo iż formalnie, zgodnie z UoR, za politykę rachunkowości odpowiada kierownik jednostki, to jednak większość zagadnień w tym dokumencie dotyczy szczegółów, w których osobami biegłymi są w zasadzie tylko praktycy rachunkowości lub osoby posiadające kwalifikacje, takie jak np.: ACCA, CIMA, CFA (czy inne równorzędne kwalifikacje wymagające znajomości rachunkowości). Aby stwierdzić bowiem, jak określona wycena wpłynie na składniki sprawozdania finansowego, czy jak zaprojektować plan kont, by miał wartość informacyjną i odpowiadał strukturze jednostki, trzeba konkretnej merytorycznej wiedzy finansowo-księgowej.

Celem stworzenia polityki rachunkowości jest realizacja postulatu indywidualizacji podejścia do rachunkowości przez dostosowanie tejże polityki do specyfiki prowadzonej działalności jednostki [Garstka, 2014]. Indywidualizacja podejścia angażuje w tworzenie polityki **czynnik behawioralny** i konieczność zastosowania zawodowego osądu. W praktyce gospodarczej na etapie tworzenia polityki rachunkowości ten osąd może być dokonywany na podstawie takich subiektywnych rozważań jak przykładowo:

- czy tworzyć politykę faktycznie dostosowaną do potrzeb jednostki, czy skopiować politykę rachunkowości od innego przedsiębiorstwa (koleżanki po fachu),
- co zawrzeć w polityce rachunkowości – na ile szczegółowo bądź ogólnie uregulować poszczególne zagadnienia pozostawiając sobie (bądź nie)

przezeń na decyzje uznaniowe zależne od chwilowych okoliczności czy nacisków,

- jakie konkretne metody ujęcia i wyceny zdarzeń zastosować – najlepiej odzwierciedlające sytuację jednostki, czy może takie, które są najprostsze i najmniej pracochłonne dla księgowego.

Można odnieść wrażenie, że tego typu rozważania nie przystają do tak ważnego dokumentu, jakim jest polityka rachunkowości. Dokument ten to podstawowy drogowskaz i wytyczne dla procesu sporządzania informacji sprawozdawczej. Tym niemniej, odnosząc się do realiów pracy księgowego czy spoglądając na pracę księgowego w ujęciu nie normatywnym, ale behawioralnym, również tego typu zagadnienia należy wziąć pod uwagę. Tym bardziej, że stworzona polityka rachunkowości będzie decydować o całym procesie przygotowywania informacji sprawozdawczej.

Analizując krok po kroku przygotowanie informacji sprawozdawczej, staje się jasne, że profesjonalny osąd jest potrzebny na każdym etapie tego procesu. Przygotowanie informacji sprawozdawczej składa się z następujących faz:

- 1) identyfikacja transakcji/zdarzeń (czyli stwierdzenie faktu ich wystąpienia na podstawie dokumentów księgowych lub własnej oceny),
- 2) rozpoznanie charakteru transakcji/zdarzeń (czyli stwierdzenie, z jaką kategorią bilansową czy wynikową ma się do czynienia i na tej podstawie zdecydowanie o zastosowaniu tego czy innego standardu lub przepisu),
- 3) ujęcie określonych elementów w księgach rachunkowych (jako składników aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodu lub kosztu, w tym na przykład klasyfikacji leasingu jako operacyjnego lub finansowego opierając się na ocenie, w jakim zakresie ryzyko i pożytki z tytułu posiadania przedmiotu leasingu przypadają w udziale leasingodawcy, a w jakim leasingobiorcy; czy oceny prawdopodobieństwa wpływu korzyści ekonomicznych dla jednostki przy tworzeniu rezerw),
- 4) wycena ujętych elementów (czyli ustalenia wartości, opierając się na wybranej metodzie pomiaru, w tym: dokonanie weryfikacji przyjętych okresów ekonomicznej użyteczności środków trwałych na podstawie bieżących szacunków; analizy, czy na dzień bilansowy występują przesłanki wskazujące na potencjalną utratę wartości środków trwałych lub

- wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania; czy ocena prawdopodobieństwa odzyskiwalności należności),
- 5) prezentacji elementów w sprawozdaniu finansowym (w szczególności tam, gdzie dochodzi do uznaniowej decyzji, np. czy będą to podstawowe czy pozostałe koszty, aktywa trwałe czy aktywa obrotowe),
 - 6) ujawnienia informacji na temat danego elementu w notach do sprawozdania finansowego (w tym zdecydowanie o zakresie, szczegółowości i czytelności tych ujawnień).

Zgodnie ze standardami międzynarodowymi układa się to w ciąg następujących czynności: *recognition* (rozpoznanie, ujęcie), *measurement* (pomiar, wycena), *presentation* (prezentacja), *disclosure* (ujawnienie). I dopiero te czynności, a nie kwestie techniczne samego księgowania dokumentów, uzgadniania kont czy administrowania systemami informatycznymi, oddają w pełni istotę pracy księgowego³.

Złożoność przygotowania informacji sprawozdawczej jest szczególnie widoczna, gdy na proces ten i sześć wymienionych powyżej etapów spojrzy się nie jako na czynności księgowe, ale jako na **decyzje, które trzeba podjąć**. Każdy z tych etapów jest bowiem mieszanką wielu decyzji. Można by powiedzieć, że będzie tyle decyzji, co zdarzeń gospodarczych, bądź przynajmniej tyle decyzji, co składników w bilansie (i rachunku zysków i strat). Każda z decyzji z kolei wiąże się z przejściem przez proces decyzyjny opisany w rozdziale 1.3. Oczywiście, część z decyzji dotyczących przygotowywania informacji sprawozdawczej będzie miała charakter deterministyczny (pewny). Dotyczy to w szczególności powtarzalnych, bardzo dobrze określonych zdarzeń, które rozpatrywane są według znanego algorytmu, jak na przykład rejestrowanie regularnej sprzedaży wyrobów, towarów czy usług, czy księgowanie zużycia materiałów do produkcji. Wiele z tych zdarzeń jest zautomatyzowanych w systemach księgowych i nie wymaga czynnego udziału człowieka.

Jednak wiele z decyzji podejmowanych jest w warunkach niepewności, w dość skomplikowanym środowisku pracy stanowiącym mieszankę uregulowań prawnych, sieci różnych relacji międzyludzkich, oczekiwań, potrzeb, presji, dylematów oraz wewnętrznych stanów czy indywidualnych predyspozycji. Przy każdym z wymienionych punktów dochodzi do szeregu procesów poznawczych moderowa-

³ Tym samym należałoby postulować przeformułowanie czynności księgowych zawartych w Kodeksie SKwP tak, by oddać faktyczną złożoność pracy praktyka rachunkowości i całe spektrum dylematów, jakie dotyczą osądów i decyzji typowo księgowych.

nych posiadaną wiedzę oraz zmiennymi środowiskowymi, psychologicznymi, etycznymi, osobowościowymi, a nawet demograficznymi.

Tego typu behawioralny koktajl czynników mających wpływ na procesy decyzyjne w rachunkowości prowadzi do tego, że łatwo o zniekształcenia i błędy. Skalę problemu dla spółek notowanych ilustrują coroczne raporty Komisji Nadzoru Finansowego [2019, 2020] przedstawiające zastrzeżenia zamieszczone w sprawozdaniach z badania i raportach z przeglądu sporządzanych przez biegłych rewidentów. Ich przykłady zawarto w tabeli 1. w podziale na:

- pominięcia – czyli decyzje o zaniechaniu czynności niezbędnych dla wiernego odzwierciedlenia lub przeoczenie tych czynności,
- braki w udokumentowaniu osądów – czyli braki w należyтым uwiarygodnieniu podjętych decyzji,
- błędnie przeprowadzone ujęcie albo wycena – czyli merytoryczne błędy w toku przygotowywania informacji sprawozdawczej.

Natomiast skala tego problemu w przypadku spółek nienotowanych, a już w szczególności spółek niepodlegających badaniu, wymyka się spod jakiegokolwiek kontroli.

Tabela 1. Przykładowe zniekształcenia informacji sprawozdawczej polskich spółek giełdowych

Rodzaj zniekształcenia informacji sprawozdawczej	Przykłady
Pominięcia	<ul style="list-style-type: none"> • niewykonanie testów na utratę wartości aktywów trwałych mimo istniejących przesłanek utraty wartości • nieujęcie odpisów z tytułu utraty wartości należności, co do których istnieją przesłanki utraty wartości • niedokonanie aktualizacji rozliczeń z tytułu kontraktu budowlanego w sprawozdaniu finansowym • niedokonanie aktualizacji polityki rachunkowości w zakresie MSSF 15 • brak prezentacji rezerw w podziale na: odprawy emerytalno-rentowe, nagrody jubileuszowe, niewykorzystane urlopy oraz na naprawy gwarancyjne • brak wyodrębnienia wszystkich zobowiązań umownych do wykonania świadczenia oraz błędna alokacja ceny transakcyjnej (MSSF 15) • brak aktualizacji wyceny nieruchomości inwestycyjnej

Rodzaj zniekształcenia informacji sprawozdawczej	Przykłady
<p>Pominięcia</p>	<ul style="list-style-type: none"> • nieprzekształcenie danych porównawczych zgodnie z par. 34 MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” przy wykazywaniu działalności spółki zależnej jako działalności zaniechanej • brak szacunku wartości odzyskiwalnej udziałów w jednostce stowarzyszonej mimo przesłanki utraty wartości • brak reklasyfikacji kredytów do zobowiązań krótkoterminowych w przypadku niespełnienia niektórych warunków umowy kredytowej • niedotrzymanie wymogu przepisu art. 44c ustawy o rachunkowości odnośnie prezentacji danych porównawczych za poprzedni rok obrotowy w związku z połączeniem • brak opisu w wyczerpujący sposób w nocie objaśniającej do sprawozdania finansowego zagrożeń związanych z kontynuacją działalności • brak konsolidacji jednostki faktycznie zależnej
<p>Braki w udokumentowaniu osądów</p>	<ul style="list-style-type: none"> • brak dokumentacji potwierdzającej poprawność wartości bilansowej posiadanego znaku towarowego • brak dowodów potwierdzających poprawność założeń przyjętych na potrzeby testu na utratę wartości firmy • brak możliwości potwierdzenia wartości posiadanych obligacji ze względu na brak informacji o sytuacji finansowej dłużników • brak dowodów potwierdzających dokonanie transakcji cesji wierzytelności oraz brak dowodów potwierdzających udzielenie pożyczki • brak dowodów potwierdzających sposób rozdzielania etapu prac rozwojowych od etapu prac badawczych • brak dowodów prawidłowości ujęcia zakończonych prac rozwojowych jako wartości niematerialnych i prawnych • brak dowodów prawidłowości ujęcia w sprawozdaniu z całkowitych dochodów zysku na sprzedaży portfela należności z tytułu dostaw i usług • brak dowodów potwierdzających wycenę udziałów w jednostkach zależnych • brak możliwości potwierdzenia odzyskiwalności należności ze względu na brak informacji nt. informacji finansowej kontrahenta oraz odległego okresu spłaty • brak ujawnień nt. zagrożeń dla kontynuacji działalności

Rodzaj zniekształcenia informacji sprawozdawczej	Przykłady
Błędnie przeprowadzone ujęcie albo wycena kategorii bilansowych	<ul style="list-style-type: none"> • nieuwzględnienie nakładów inwestycyjnych w przeprowadzonym teście na utratę wartości składnika wartości niematerialnych • błędna alokacja ceny transakcyjnej (MSSF 15) • wycena akcji w jednostkach zależnych podlegających konsolidacji w wartości godziwej, a nie w cenie nabycia zgodnie z MSR 27 Jednostkowe sprawozdania finansowe • kapitalizacja kosztów prac rozwojowych jako wartości niematerialnych bez spełnienia warunków zawartych w par. 57 MSR 38 Wartości niematerialne • ujęcie w bilansie prawa wieczystego użytkowania gruntów otrzymanego nieodpłatnie jako środki trwałe, nieruchomości inwestycyjne oraz aktywa przeznaczone do sprzedaży, a nie w ewidencji pozabilansowej, jako leasing operacyjny zgodnie z MSR 17 Leasing • ujęcie w poprzednich okresach roszczeń wobec zamawiających w przychodach mimo braku zaawansowanego stadium negocjacji i procesu prawnego • nieuzasadnione ujmowanie aktywów wynikających ze sporów z administracją podatkową • nieuwzględnienie stanu dłużnika przy wycenie jego instrumentu w dłużnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie KNF [2019, 2020].

Oczywiście nie jest możliwe zidentyfikowanie źródeł przedstawionych zniekształceń, którymi mogą być brak wiedzy czy doświadczenia, niedbałość, presja wywierana przez zarząd, pośpiech, błędy poznawcze, brak motywacji, przemęczenie i szereg innych czynników behawioralnych. Zniekształcenie może być też spowodowane działaniami świadomymi i zaplanowanymi, wynikającymi z oportunistycznego, mającego na celu stworzenie innego niż prawdziwy obraz jednostki [Wójtowicz, 2010]. Jednak, niezależnie od przyczyny, gdyby decyzje księgowych i zarządów opierały się tylko i wyłącznie na wysokiej jakości zawodowym osądzie, tego typu błędy i niedociągnięcia nie miałyby miejsca.

Podsumowując podjęte w tym rozdziale rozważania, osiągnięcie wiernej prezentacji nie jest możliwe, gdy na podstawie zawodowego osądu księgowy bądź kierownik jednostki dokonuje niewłaściwego doboru metod pomiaru, rezygnuje

z dokonywania pomiaru, albo gdy nie jest w stanie wystarczająco i merytorycznie uzasadnić przyjętego rozwiązania. Niewłaściwie przeprowadzony zawodowy osąd – skoro wpływa na rzetelność danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym i skutkuje wprowadzeniem w błąd użytkowników tego sprawozdania – negatywnie wpływa również na relację, jaką przedsiębiorstwo buduje ze swoimi interesariuszami.

Rozdział 2

Wybrane czynniki zniekształcające profesjonalny osąd

2.1. Emocje i nastrój a osądy i decyzje w rachunkowości

W realizacji pracy w różnych zawodach, w tym związanych z rachunkowością, ważne są emocje, które oddziałują na przebieg czynności poznawczych. Mogą one usprawniać bądź zaburzać proces poznawczy czy wykonywanie czynności. Stan emocjonalny osób zawodowo zajmujących się rachunkowością może oddziaływać na ich profesjonalny osąd, w tym zbieranie, selekcję i przetwarzanie informacji, dokonywane oceny, szacunki, podejście do ryzyka czy szybkość podejmowania decyzji [Jaworska, 2018], co może w konsekwencji determinować jakość informacji sprawozdawczej, a przez to jakość podejmowanych przez interesariuszy decyzji.

Istota zjawisk afektywnych

Przy wydawaniu sądów oraz podejmowaniu decyzji ludzie, świadomie bądź nie, mogą kierować się nie tylko rozumem, ale również emocjami bądź innymi zjawiskami afektywnymi⁴. Emocje są przedmiotem zainteresowań wielu dyscyplin [Sander i Scherer, 2009], w tym m.in. psychologii, neuronauki, filozofii, ekonomii, finansów, socjologii, literatury, historii czy informatyki. Te dyscypliny razem składają się na dziedzinę nauk afektywnych, których celem jest nie tylko zrozumienie i pomiar, ale także modelowanie oraz przewidywanie reakcji afektywnych [Coppin i Sander, 2016]. Charakterystyczna jest więc mnogość podejść i definicji emocji i nastrojów. Mulligan i Scherer [2012] zauważają, że nie ma powszechnie przyjętej definicji emocji w żadnej z dyscyplin zajmujących się badaniem tego zjawiska. W podobnym tonie wypowiada się również Luomala i Laaksonen [2000] w odniesieniu do nastrojów. Powoduje to, że w literaturze, w tym również z zakresu psychologii, panuje znaczny chaos terminologiczny. Zdaniem Mulligana i Scherera [2012] wpływa to z semantycznego nakładania

⁴ Do rodziny zjawisk afektywnych zalicza się m.in. afekt, nastrój, uczucie, sentyment, namiętność, preferencje, postawy emocjonalne, postawy interpersonalne [Mulligan i Scherer, 2012].

się ścisłego znaczenia terminów odnoszących się do zjawisk afektywnych oraz ich skojarzeń. Łosiak [2007] zaś podkreśla, że wynika to z mnogości psychologicznych teorii i modeli emocji, a w związku z tym rozbieżnych punktów widzenia badaczy.

Z tego względu można zauważyć, że w języku potocznym, jak i w literaturze, również obecnie, terminy afekt (*affect*), emocja (*emotion*), uczucie (*feeling*) czy nastrój (*mood*) są często używane zamiennie. Należy również zauważyć, że z terminami tymi kojarzone są jeszcze inne pojęcia należące do tej grupy: sentymenty (*sentiments*) lub pasje (*passions*).

Warto więc zwrócić uwagę na istotę poszczególnych pojęć. Jeśli chodzi o **afekt**, można wyróżnić różne podejścia do jego rozumienia, w tym m.in. jako:

- a) kategoria ogólna,
- b) stan afektywny,
- c) kategoria w ujęciu wąskim,
- d) wspólny rdzeń stanów afektywnych,
- e) stan uczuciowy o charakterze nagłym, gwałtownym i intensywnym.

Pierwsze podejście odnosi się do **afektu jako kategorii nadrzędnej**, którą Lerner i in., [2015] określają „parasolem”, obejmującej emocje, nastroj i dyspozycje afektywne (np. preferencje, postawy) [Gross 1998; Lerner i in., 2015]. Zdaniem Duncana i Barrett [2007] termin ten jest „ogólnie używany w odniesieniu do dowolnego stanu, który reprezentuje, w jaki sposób obiekt lub zdarzenie oddziałuje na daną osobę”. Łosiak [2007, s. 35] zaś wskazuje, że „pojęcie afektu należy traktować jako określenie emocji używane w ogólnym sensie, a więc obejmujące inne zjawiska, takie jak nastroj”.

Afekt jest też odnoszony do rodziny pojęć związanych z tą kategorią. W tym aspekcie ogólnym terminem często stosowanym w przypadku zjawisk afektywnych są „**stany afektywne**” (*affective states*). W literaturze psychologicznej można spotkać się zarówno z terminem stan afektywny, stan emocjonalny, jak i stan uczuciowy, których autorzy używają (zwykle) zamiennie.

Kolejne podejście dotyczy **afektu jako kategorii w wąskim ujęciu**, który w psychologii został skonceptualizowany jako stan lub reakcja. W pierwszym wypadku jest rozumiany jako „stan uczuciowy, którego doświadczają ludzie (np. szczęście lub smutek) [Finucane i in., 2000, s. 2]. Termin ten odnosi się zatem do uczuć, które sugerują przyjemność lub nieprzyjemność [Frijda, 1994], przy czym Lerner i zespół

[2015, s. 802] uważają, że jest to „nieokreślone uczucie”, tj. jakiegokolwiek, a Finucane i in. [2000] twierdzą, że jest to stan uczuciowy ze świadomością lub bez.

Afekt jest też rozumiany jako reakcja. Przykładowo, zgodnie z Encyklopedią PWN [2021], w psychologii afekt określa się jako „reakcję emocjonalną na bodziec, przejawiającą się subiektywnym doznaniem przyjemności lub przykrości oraz tendencją do podtrzymania go (w przypadku bodźca pozytywnego) bądź przerwania (w przypadku bodźca negatywnego)”. Kolańczyk i in. [2004, s. 16 za Kaczmarek, 2008] definiują zaś afekt jako „chwilową, pozytywną lub negatywną reakcją organizmu (wegetatywną, mięśniową, doznaniową) na jakąś zmianę w otoczeniu lub samym podmiocie. Za sprawą procesów neurohormonalnych powoduje on tendencję od/do spostrzeganego lub pomyślanego obiektu, zbliżanie/oddalanie i bywa odczuwany jako przyjemność/przykrość”.

Z takim skonceptualizowanym ujęciem afektu jest powiązane kolejne podejście, w ramach którego wyodrębnia się pojęcie **afektu rdzeniowego** (*core affect*) dla wyrażenia elementu wspólnego m.in. emocji, nastroju czy afektu jako takiego (w wąskim ujęciu). Afekt stanowi bowiem centralną cechę wielu zjawisk psychologicznych, w tym także takich jak: postawy, stereotypy i uprzedzenia, komunikacja werbalna i strategie negocjacyjne, osądy i podejmowanie decyzji, przewidywanie przyszłości, motywacja do pracy, psychopatologia, dobrostan, zdrowie czy osobowość [zob. szerzej Barrett i Bliss-Moreau, 2009].

Russell [2003, s. 147–148] definiuje afekt rdzeniowy jako „stan neurofizjologiczny, świadomie dostępny jako najprostsze surowe, bezrefleksyjne uczucie, które jest integralną mieszanką wartości hedonicznych (uczucia przyjemności-nieprzyjemności) oraz pobudzenia (senność-aktywacja)”, które jest widoczne w nastrojach i emocjach. Jest to zatem podstawowy, psychologicznie prymitywny stan [Duncan i Barrett, 2007]. W tym względzie do opisanego afektu rdzeniowego stosuje się jedynie dwie właściwości psychologiczne, tj. walencję oraz pobudzenie. Biorąc pod uwagę pierwszy wymiar dotyczący walencji – Russell [2003, s. 148] określa uczucie jako „ocenę aktualnego stanu danej osoby”. Jeśli zaś chodzi o drugi wymiar – pobudzenie – przez uczucie rozumie on „poczucie mobilizacji i energii”.

Duncan i Barrett [2007] podkreślają przy tym, że afekt rdzeniowy charakteryzuje się „ciągłym strumieniem przejściowych zmian (w neurofizjologicznym i somato-trzewnym stanie organizmu) reprezentujących jego bezpośredni związek z przepływem zmieniających się wydarzeń”. Z tego względu Barrett i Bliss-Moreau [2009] sugerują, że afekt rdzeniowy może być „neurofizjologicznym barometrem sto-

sunku człowieka do środowiska w danym momencie”, przy czym własne uczucia, jako wspólna miara do porównywania jakościowo różnych zdarzeń [Cabanac, 2002 za Duncan i Barrett, 2007], stanowią odczyty tego barometru.

Natomiast **w ramach ostatniego podejścia do afektu**, termin ten można rozpatrywać jako „stan uczuciowy o dużej intensywności, nagły i krótkotrwały, na przykład gniew, przerażenie, zakłócający samokontrolę i refleksję, mogący spowodować zachowanie się człowieka niezgodne z jego zasadami” [Sikorska-Michalak i Wojniłko (red.), 1998, s. 4, za Król, 2009, s. 47]. W takim ujęciu afekt odnosi się zatem do „stanu silnego wzburzenia” [Słownik Języka Polskiego PWN, 2021], który charakteryzuje się również nagłym wystąpieniem oraz gwałtownym przebiegiem. W stanie tym procesy myślowe są zakłócone przez uczucia, które ograniczają zdolność osądu sytuacji i kontroli zachowania. Stąd mówi się o działaniu w afekcie, np. zbrodni.

Jeśli chodzi o termin **emocje**, w psychologii również nie ma wśród badaczy zgody co do jego definiowania. Stąd można zaobserwować dużą różnorodność definicji. Składają się na to nie tylko kwestie kulturowe lub historyczne, ale również zróżnicowane podejścia teoretyczne, z których definicje te się wywodzą [Sander, 2013]. Z tego względu wartościowe wydaje się zestawienie łącznie 101 definicji emocji oraz stwierdzeń prezentowanych w literaturze przedmiotu, dokonane przez Kleinginna i Kleinginna [1981]. Na podstawie przeglądu definicji zidentyfikowali oni 11 ich grup odnoszących się do różnych sposobów ujęcia emocji. Podział ten zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2. Kategorie definicji emocji według Kleinginna i Kleinginna

Kategorie definicji emocji	Charakterystyka poszczególnych grup definicji
Afektywne	Podkreślanie uczucia pobudzenia lub wartości hedonicznej.
Poznawcze	Koncentracja na procesach oceny lub etykietowania.
Bodźców zewnętrznych	Zwracanie uwagi na zewnętrzne bodźce wywołujące emocje.
Fizjologiczne	Podkreślanie wewnętrznych fizjologicznych mechanizmów emocji.
Ekspresyjnych zachowań	Skupianie się na obserwowalnych zewnętrznych reakcjach emocjonalnych (zachowaniach emocjonalno-ekspresyjnych).
Destrukcyjne	Podkreślanie destrukcyjnych i/lub dysfunkcyjnych konsekwencji emocji.
Adaptacyjne	Koncentracja na organizujących lub funkcjonalnych efektach emocji, szczególnie w kontekście zaspokojenia potrzeb organizmu.
Wieloaspektowe	Podkreślanie powiązanych ze sobą składników emocji.

Kategorie definicji emocji	Charakterystyka poszczególnych grup definicji
Restrykcyjne	Zwracanie uwagi na odróżnianie emocji od innych procesów psychologicznych (jak motywacja).
Motywacyjne	Podkreślanie związku (nakładania się) między emocjami a motywacją.
Wypowiedzi sceptyczne	Kwestionowanie lub zaprzeczanie użyteczności danej emocji.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kleinginna i Kleinginna, 1981].

Na podstawie przeprowadzonych badań, Kleinginna i Kleinginna [1981, s. 355] zaproponowali własną roboczą definicję emocji podkreślającą wiele możliwych jej aspektów. Ich definicja jest następująca: „Emocja jest złożonym zestawem interakcji między czynnikami subiektywnymi i obiektywnymi, za pośrednictwem systemów nerwowo-hormonalnych, które mogą:

- a) wywoływać afektywne doświadczenia takie jak uczucie pobudzenia, przyjemności/ nieprzyjemności,
- b) generować procesy poznawcze takie jak emocjonalnie istotne efekty percepcyjne, oceny, procesy etykietowania,
- c) aktywować szeroko zakrojone dostosowania fizjologiczne do warunków pobudzenia,
- d) prowadzić do zachowań, które są często, choć nie zawsze, ekspresyjne, ukierunkowane na cel i adaptacyjne”.

Łosiak [2007] podkreśla, że wyróżnia się cztery aspekty procesu emocjonalnego takie jak: procesy poznawcze, pobudzenie fizjologiczne, wzorce ekspresji oraz tendencje do działania. W zależności od tego, na który aspekt jest położony nacisk, inaczej definiuje się emocje. Warto zaznaczyć, że emocje, podobnie jak afekty, są definiowane w literaturze przedmiotu jako reakcje lub stany. W pierwszym przypadku, przykładowo Lerner z zespołem [Lerner i in., 2015, s. 802] przez emocję rozumieją „wieloaspektową, biologicznie zapośredniczoną, współistniejącą reakcję (doświadczalną, poznawczą, behawioralną, ekspresyjną) dotyczącą zdarzeń istotnych dla przeżycia”. Podobnie definicja emocja jest ujęta w Słowniku Amerykańskiego Stowarzyszenia Psychologów (*American Psychology Association*) [APA, 2021], zgodnie z którym określa się ją jako „złożony wzorzec reakcji obejmujący elementy doświadczalne, behawioralne i fizjologiczne, za pomocą którego jed-

nostka próbuje poradzić sobie z osobiście istotną sprawą lub wydarzeniem”. Natomiast z perspektywy emocji jako stanu Strelau i Doliński [2008, s. 514] stwierdzają, że stanowi ona „subiektywny stan psychiczny uruchamiający priorytet dla związanego z nią programu działania. Odczuwaniu emocji towarzyszą zwykle zmiany somatyczne, ekspresje mimiczne i pantomimiczne oraz specyficzne zachowania”. Konsensus terminologiczny wśród różnych podejść do definicji emocji proponuje Sander [2013, s. 23], określając emocję jako „skoncentrowany na wydarzeniu, dwuetapowy, szybki proces składający się z (1) opartych na trafności mechanizmach wzbudzania emocji, które (2) kształtują wielorakie reakcje emocjonalne (tj. skłonność do działania, automatyczną reakcję, ekspresję oraz uczucie)”. Autorki niniejszej monografii przyjmują za Sanderem [2013] definicję emocji i taką się będą posługiwać.

Na podstawie przytoczonych definicji można zauważyć, że odnoszą się one zarówno do kwestii istotności obiektu lub zdarzenia dla danej osoby, jak i towarzyszącym reakcjom. **Istotne w wyrażaniu i percepcji emocji są bowiem:**

- a) uczucie, które odnosi się do świadomości emocjonalnej,
- b) ekspresja związana z mimiką (np. grymasy twarzy), postawą ciała i jego ruchami (np. gestykulacja) oraz głosowym wyrażaniem uczuć (np. intonacja) [zob. szerzej Oatley i Jenkins, 2003],
- c) skłonność (tendencja) do działania, która dotyczy zbliżania się do tego, co jest przyjemne, a ucieczki od tego, co jest nieprzyjemne, przy czym nie zawsze skłonność do zbliżania/ucieczki przekłada się na pozytywne/negatywne emocje, ponieważ przykładowo w przypadku gniewu, który jest emocją negatywną, może wystąpić tendencja do zbliżania się (agresji w stosunku do obiektu wywołującego gniew) [Carver 2004],
- d) reakcja cielesna (fizjologiczna) może wiązać się np. z podwyższonym tętnem, przyspieszonym biciem serca, szybszym oddechem, skurczem żołądka, poceniem się, drżeniem rąk.

Emocje mogą być klasyfikowane według różnych kryteriów. Wśród nich można wymienić m.in. podział według kategorii, tj. wyodrębniając emocje podstawowe [Gasiul, 2007, s. 31]. W literaturze z zakresu psychologii badacze nie są zgodni co do zasadności wyodrębniania emocji podstawowych czy też ich liczby, wyróżniając od 2 do 10 takich przykładów [Solomon, 1980; Izard 1978]. Najczęściej jednak do emocji podstawowych zalicza się strach, smutek, złość, wstręt, zaskoczenie i radość [Ekman, 1992].

Od emocji należy odróżnić **nastroj**. Jest on, podobnie jak inne zjawiska afektywne, różnorodnie definiowany. Luomala i Laaksonen [2000] proponują, aby definicje nastroju podzielić na dwie grupy w zależności od podkreślanego aspektu nastroju. W związku z tym wyróżniają definicje akcentujące: (1) strukturę nastroju oraz (2) funkcje nastroju. Ich charakterystykę przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3. Podział definicji nastroju według akcentowanych aspektów

Kryteria	Podejścia definicyjne	
Orientacja definicji nastroju	Aspekty strukturalne	Aspekty funkcjonalne
Przykłady definicji	<p>Kumar [1997, s. 85]: „Nastroj (...) reprezentuje formę afektu, która nie jest związana z konkretnym bodźcem. Nastroje to stany afektywne o mniejszej intensywności, które są trwalsze niż emocje”.</p> <p>Strelau i Doliński [2008, t. 1, s. 516]: „Nastroj to stan afektywny o zazwyczaj niewielkiej intensywności, charakteryzujący się określonym znakiem (pozytywnym lub negatywnym) i zawierający mniej lub bardziej konkretne oczekiwania co do wystąpienia w przyszłości podmiotu stanów zgodnych z tym znakiem”.</p> <p>Żyżniewski [2021, s. 309]: „Nastroj – względnie trwałe, zwyczajowy stan pobudzenia psychofizjologicznego towarzyszący człowiekowi w codziennej aktywności”.</p>	<p>Morris [1989]: „Nastroje są to stany afektywne, które mogą wpływać na szeroki wachlarz potencjalnych reakcji, z których wiele wydaje się zupełnie niezwiązanych z wydarzeniem wywołującym nastroj. W porównaniu z emocjami nastroje są zazwyczaj mniej intensywnymi stanami afektywnymi i uważa się, że biorą udział w inicjowaniu procesów samoregulujących”.</p> <p>Scherer [2005, s. 705]: „Nastroje są uważane za stany afektywne rozproszone, charakteryzujące się względną trwałą przewagą pewnych rodzajów subiektywnych uczuć, które wpływają na doświadczenie i zachowanie osoby. Nastroje mogą często pojawiać się bez wyraźnej przyczyny, która może być wyraźnie powiązana z wydarzeniem lub konkretną oceną. Są one na ogół mało intensywne i wykazują niewielką synchronizację reakcji, ale mogą trwać przez godziny lub nawet dni”.</p>

Kryteria	Podejścia definicyjne	
Charakterystyka definicji nastroju	Definicje tej grupy obejmują identyfikację pewnych wymiarów oraz przypisanie im wartości: <ul style="list-style-type: none"> • specyficzność bodźca i celu, • intensywność, • czas trwania. 	Definicje tej grupy mniej lub bardziej jednoznacznie zwracają uwagę, że nastroje informują ludzi o ich ogólnym stanie bycia. W tym charakterze nastroje są postrzegane jako ułatwiające samoregulację.
Definicje próbują odpowiedzieć na pytanie	Czym są nastroje?	Dlaczego istnieją nastroje?

Źródło: opracowanie na podstawie: [Luomala i Laaksonen, 2000; Batson i in., 1992; Kumar, 1997; Strelau i Doliński 2008; Żyżniewski, 2021; Morris, 1989; Scherer, 2005].

W literaturze przedmiotu dominują definicje nastroju akcentujące jego strukturę. W związku z tym, w niniejszej monografii termin nastrój będzie rozumiany zgodnie z propozycją Strelaua i Dolińskiego [2008, s. 516]. Biorąc pod uwagę strukturalne aspekty definicji nastroju, badacze często odnoszą nastrój do emocji, eksponując różnice między nimi. Wśród czynników różnicujących emocje i nastroje, które odgrywają ważną rolę w regulowaniu procesów poznawczych, zachowań oraz interakcji społecznych, wyróżnia się m.in.:

- funkcję podstawową,
- czas ich trwania,
- intensywność,
- intencjonalność,
- świadomość źródła bodźca,
- specyficzność wyrazu mimicznego,
- warunki wzbudzające.

Zestawienie różnic między emocjami i nastrojami zaprezentowano w tabeli 4.

Tabela 4. Różnice między emocjami i nastrojami

Aspekty różnic	Emocje	Nastroje
Funkcja podstawowa	Modulacja (regulacja) i selekcja działań (przystosowawczych), a zatem modulacja zachowania	Modulacja i selekcja czynności poznawczych, a zatem modulacja przetwarzania treści i sposobu ich przetwarzania. Wpływa na pamięciową dostępność informacji.
Przebieg czasowy	Bardzo krótki, od ułamków sekund do kilku sekund, niekiedy od kilku minut do kilku godzin. Emocje pojawiają się na tle nastroju, zatem mogą być w jakimś momencie obecne lub nie, są to chwilowe perturbacje. Ekman [2002] przypuszcza, że wrażenie, że emocje trwają godzinami może wiązać się z sumowaniem powtarzających się krótszych epizodów emocjonalnych.	Dłuższy czas, godziny, dni, tygodnie lub nawet miesiące. Ekman [2002] podkreśla, że nastrój (przynajmniej słaby) jest zawsze obecny i nadaje afektywny koloryt wszystkiemu, co robią ludzie.
Intensywność doznań	Bardziej intensywne.	Mniej intensywne.
Świadomość obiektu doznań (intencjonalność)	Są skierowane na obiekt (np. można złościć się na kogoś, gniewać na coś, smucić się, odnosząc to do siebie).	Nie mają przeważnie obiektu. Nastroje mają bardziej rozmyty (globalny) charakter.
Świadomość źródła doznań	Na ogół osoba zdaje sobie sprawę z tego, co wywołało emocje.	Rzadko osoba zdaje sobie sprawę z tego, co wywołało nastrój.
Specyficzność wyrazu mimicznego	Towarzyszy emocji.	Nie towarzyszy nastrojowi.
Warunki wzbudzające	Emocje są wzbudzane przez: <ul style="list-style-type: none"> • zdarzenia zewnętrzne, • wspomnienia, • wyobraźnię. 	Nastroje są wzbudzane w wyniku m.in.: <ul style="list-style-type: none"> • zmiany stanów neurohormonalnych lub biochemicznych, np. brak snu czy pożywienia, • częstego przeżywania powtarzających się emocji o dużej sile, • zmiennych czynników środowiskowych (zjawisk zewnętrznych, np. pogody).

Źródło: opracowanie na podstawie: [Ekman i Davidson, 2002; Strelau i Doliński (T1), 2008; Łosiak, 2007; Clore i in., 1994].

Biorąc pod uwagę wartościowość (znak) nastrojów, można je podzielić na pozytywne i negatywne. Wśród pierwszej grupy można wymienić nastroje związane z doświadczaniem przyjemności, m.in. radosny, energiczny, entuzjastyczny, pogodny, pobudzony, zaś do drugiej dotyczące przykrości, przykładowo nastroj nerwowy, rozdrażniony, poirytowany, smutny, ponury, przygnębiony, apatyczny, żalu [Strelau i Doliński (T1), 2008; Ekman i Davidson, 2002, s. 336]. Pozytywna lub negatywna wartościowość nastroju determinuje oczekiwania co do biegu wydarzeń [Strelau i Doliński (T1), 2008]. W tym względzie łatwiej przychodzą na myśl korzystne scenariusze w nastroju pozytywnym, a niekorzystne w nastroju negatywnym.

Kolejnym terminem wśród pojęć dotyczących zjawisk afektywnych jest **uczucie**, zamiennie nazywane też świadomością emocjonalną lub doświadczeniem emocjonalnym [Sander, 2013]. Pojęcie to jest dość często utożsamiane z terminem emocje. Zdaniem części badaczy ich znaczenie nie jest jednak jednakowe. Powstanie uczuć może wiązać się bowiem z refleksją i interpretacją przez daną osobę emocji, których ona doświadcza. Uczucia są więc swoistą odpowiedzią na reakcję emocjonalną. W takim ujęciu Reykowski [1992, s. 58] przez uczucia rozumie „stosunek do określonej osoby, jak również do przedmiotu (materialnego lub duchowego), który opiera się na jego emocjonalnym znaczeniu dla podmiotu (tzn. na jego zdolności do wywoływania określonych emocji)”. Zbieżna z takim podejściem jest też definicja uczucia według Słownika Języka Polskiego PWN [2021], w którym uczucie określa się jako „stan psychiczny odzwierciedlający stosunek do zdarzeń, do innych ludzi, otaczającego świata i siebie samego”. Biorąc pod uwagę refleksyjny charakter uczuć oraz ich strukturę, Scherer [2004] uważa, że uczucia odbijają zmiany innych składników emocji oraz je modulują. Podobnie twierdzi Frijda [2005], zwracając uwagę, że doświadczenie emocjonalne „zawiera świadome odzwierciedlenie czterech głównych nieświadomych składników procesu emocji: afektu, oceny, gotowości do działania i pobudzenia. Ponadto może obejmować odczuwane „znaczenie emocji”. Damasio także odróżnia uczucia od emocji, wskazując, że uczucia stanowią „mentalną reprezentację zmian fizjologicznych, które występują podczas emocji” oraz związane z nią myśli [Damasio, 2004, s. 52]. Podkreśla on, że „wszystkie emocje generują uczucia, jeśli doświadczający ich człowiek jest w stanie czuwania i gotowości, lecz nie wszystkie uczucia wywodzą się z emocji” [Damasio, 1999, s. 168]. Te, które nie mają źródeł w emocjach nazywa on uczuciami tła, określając je jako „obraz „pejzażu” ciała” (s. 175), gdy człowiek nie odczuwa żadnej emocji. Wierzbicka [1992] stwierdza też, że uczucia „często uważa się również za oparte na pewnych powracających myślach

– scenariuszach poznawczych ukształtowanych przez konkretną kulturę”. Podsumowując, uczucia są komponentem emocji o subiektywnym charakterze, których interpretacja jest determinowana przez wcześniejsze doświadczenia i wzorce kulturowe.

Pojęciem należącym do grupy zjawisk afektywnych jest również **sentyment**. Frijda uważa, że sentymenty lub inaczej postawy emocjonalne stanowią skłonności (dyspozycje) danej osoby do określonego sposobu emocjonalnego reagowania na wywołujące je konkretne obiekty, zdarzenia lub ich klasy [Frijda, 1999, s. 60]. Odnoszą się one do zmian emocjonalnych (sympatii lub antypatii), a nie jak emocje i nastroje do przeżywanych przez daną osobę stanów emocjonalnych. Dopiero aktywizacja postawy emocjonalnej (sentymentu) przez rzeczywiste lub wyobrażone pojawienie się odpowiedniej osoby bądź zdarzenia owocuje emocją lub nastrojem. W takim ujęciu pojęcie sentymentu czy postawy emocjonalnej pokrywa się z zaproponowanym przez Lazarusa pojęciem cechy emocji [Lazarus, 2002, s. 75–76].

W kontekście emocji można również rozpatrywać termin **pasja**. Według Słownika Języka Polskiego PWN [2021] pasja oznacza m.in. „wielkie zamiłowanie do czegoś”. Z tej perspektywy Tokarz [2005] kwalifikuje pasję do pozytywnych emocji związanych z procesem twórczym człowieka obok m.in. zdumienia, zdziwienia, radości czy fascynacji [Tokarz, 2005]. Badania empiryczne w zakresie psychologii pasji są prowadzone w różnych kierunkach m.in. w kontekście motywacji, pracy, sportu czy wypalenia zawodowego. W tym względzie warto zwrócić uwagę na badania Valleranda wraz z zespołem [Vallerand i in., 2003 za Kunat, 2015], którzy opracowali dualistyczny model pasji (*The dualistic model of passion*), a także spójną z nim skalę pasji (*The Passion Scale*). W modelu tym określają oni pasję jako „silną potrzebę działania w określonym kierunku, skłonność do aktywności, którą człowiek lubi i uważa za ważną, w której realizację inwestuje swój czas i energię, a pasjonująca aktywność stanowi wyznacznik tożsamości człowieka” [zob. szerzej Kunat, 2015, s. 33].

Przedstawione podejścia potwierdzają złożoność omawianych kwestii, a niejednoznaczność użycia terminu afekt często stosowana w literaturze przedmiotu wprowadza zamieszanie i niestety utrudnia zrozumienie zagadnień na poziomie ogólnym, jak i zawężonym.

Wpływ stanów afektywnych na osądy i podejmowanie decyzji

Emocje i nastroje są nieodłącznym elementem funkcjonowania człowieka. Ich występowanie może oddziaływać w różnym zakresie na wiele płaszczyzn życia, w tym m.in. na procesy poznawcze, jak np. osąd i podejmowanie decyzji. Emocje stanowią stan afektywny, który może mieć charakter integralny (*integral emotion*), czyli taki, który wynika z rozważanej decyzji lub samego celu osądu [Lerner i in. 2015] lub incydentalny (*incidental emotion*), czyli nie mieć związku z podejmowaną decyzją. Zarówno emocje integralne, jak i incydentalne odgrywają istotną rolę w procesach decyzyjnych [Yang i in., 2020]. Nastrój natomiast jest przykładem stanu afektywnego incydentalnego (przypadkowego – *incidental affect*), tzn. jest niezwiązany z osądem lub decyzją. Västfjäll i in. [2016] podkreślają za [Schwarz i Clore, 1983], że afekt incydentalny może być błędnie przypisany jako autentyczna reakcja na obiekt lub może w różny sposób uwydatniać zgodne afektywne reprezentacje obiektu.

Stany afektywne, takie jak emocje i nastroje, pełnią różne funkcje w związku z wydawaniem osądów oraz podejmowaniem decyzji. Wśród nich można wymienić m.in. funkcje [Peters i in., 2006; Västfjäll i in., 2016]:

- 1) informacyjną,
- 2) reflektora skupiającego na różnych informacjach,
- 3) motywacyjną.

Rolą emocji i nastrojów jest dostarczanie informacji m.in. na temat rzeczy ważnych z perspektywy potrzeb i celów danej osoby [Maruszewski, 2001]. Sygnalizują one również, czy otoczenie jest bezpieczne i nie ma potrzeby działać (pozytywne stany afektywne), czy odwrotnie – występuje potencjalne zagrożenie wymagające działania (negatywne stany afektywne) [Västfjäll i in., 2016]. Mogą też kierować uwagę na określone informacje [Slovic i in., 2002], aby ustalić przyczyny takich stanów czy zwiększać dostępność myśli lub informacji zgodnych ze stanem afektywnym [Schwarz i Clore, 2003]. Stany afektywne mogą też pełnić funkcję reflektora, która powoduje, że informacje są bardziej dostępne z aktualnym stanem afektywnym [Zaleskiewicz i Traczyk, 2020]. Zdaniem Peters i zespołu [2006] zakres bądź rodzaj stanów afektywnych skupia osobę podejmującą decyzje na nowych informacjach, które, jako bardziej dostępne, są wykorzystywane do kierowania osądem lub decyzją, bądź na

np. ryzyku oraz korzyści. Motywacyjna funkcja stanów afektywnych wiąże się zaś z angażowaniem dodatkowych zasobów w przetwarzanie informacji o decyzji [Zaleskiewicz i Traczyk, 2020; Peters i in. 2006], a także z tendencją do działania, którego celem jest utrzymanie lub osiągnięcie pozytywnego nastroju [Isen, 2000; Peters i in., 2006].

W tym względzie od lat w literaturze przedmiotu trwa debata naukowa dotycząca **wpływu stanów afektywnych na podejmowanie decyzji**. W dyskursie tym można wyróżnić trzy kierunki, w ramach których badacze twierdzą, że oddziaływanie to:

- 1) jest niekorzystne, ponieważ emocje i nastroje są źródłem niechcianych uprzedzeń, które w pewien sposób zniekształcają osądy i decyzje ludzkie, w związku z tym powinny być odpowiednio regulowane [np. Kahneman, 2012],
- 2) jest korzystne, ponieważ emocje i nastroje odgrywają rolę adaptacyjną [Damasio, 1994],
- 3) charakter tego wpływu w dużej mierze zależy od doświadczenia przez człowieka tych stanów afektywnych oraz od tego, co człowiek robi z nimi podczas podejmowania decyzji [zob. szerzej Seo i Barrett, 2007].

Pierwsze podejście cieszy się dużym zainteresowaniem badaczy, szczególnie od czasu publikacji przez Tversky'ego i Kahnemana [1973, 1974] prac związanych z wpływem heurystyk i tendencji na osądy i podejmowanie decyzji. W ostatnich latach rozwija się również kierunek badań próbujący jednak „odczarować” niekorzystny wpływ emocji czy nastrojów bądź ukazać, że negatywne stany afektywne mogą również przynieść korzyści [Forgas, 2017a, 2017b, 2013]. Natomiast ostatnie podejście próbuje pogodzić dwa przeciwstawne kierunki badań nad rolą emocji i nastrojów w procesie podejmowania decyzji.

Prezentowana w niniejszej monografii perspektywa wpisuje się w pierwszy nurt badań, poświęcony oddziaływaniu nastroju na osądy i decyzje. Autorki podjęły się badania opinii księgowych na temat wpływu pułapki „różowych okularów” na tworzenie informacji sprawozdawczej.

Wpływ emocji na osąd i podejmowane decyzje

Na osąd i podejmowanie decyzji silnie, przewidywalnie i wszechobecnie wpływają emocje [Lerner i in., 2015]. Nadają one kierunek zachowaniu, wzbudzają motywacje bądź zniechęcają do działania zorientowanego na określony cel. Charakteryzują się one krótkim czasem trwania, jako bardziej intensywne mogą przerwać wykonywaną czynność, są one również intencjonalne, czyli dotyczą jakiegoś obiektu.

Z perspektywy ekonomicznej **emocje najczęściej były analizowane w związku z ich wpływem na racjonalność podejmowania decyzji**, szczególnie w warunkach niepewności i ryzyka. Ich wpływ ma często związek ze znakiem (wartościowością) emocji. W tym względzie rozróżnia się emocje pozytywne i negatywne [Łosiak, 2007]. Wśród pozytywnych emocji wyróżnia się m.in. radość, dumę, podziw, współczucie, ulgę czy satysfakcję. Na negatywne emocje składają się np.: smutek, strach, gniew (złość), zazdrość, poczucie winy, pogarda, rozczarowanie, żal czy wstyd [Gasiul, 2007]. Emocje pozytywne i negatywne mogą w procesie decyzyjnym wspierać wykorzystanie szans i radzenie sobie z zagrożeniami [Forgas, 2017b] albo działać niekorzystnie [Kahneman, 2012]. Ich możliwy wpływ na podejmowanie decyzji ukazano w tabeli 5.

Tabela 5. Oddziaływanie pozytywnych i negatywnych emocji na podejmowanie decyzji

	Pozytywne emocje	Negatywne emocje
Oddziaływanie	Zwiększenie efektywności podejmowania decyzji. Poprawa kreatywności.	Zawężenie pola uwagi prowadzące do widzenia i pamięci „tunelowej”, co w sytuacjach nietypowych może prowadzić do błędów w podejmowaniu decyzji. Sprzyjanie szczegółowemu kodowaniu informacji na temat danego zdarzenia.
Tendencje poznawcze	Nadmierny optymizm (<i>overoptimism</i>). Niższa percepcja ryzyka.	Większy pesymizm. Wyższa percepcja ryzyka.
Konsekwencje	Przeszacowanie pozytywnych wyników. Niedoszacowanie negatywnych wyników.	Opracowywanie pesymistycznych prognoz.

	Pozytywne emocje	Negatywne emocje
Wpływ na zachowanie	<p>W zależności od kontekstu: poszukiwanie ryzyka lub awersja do ryzyka.</p> <p>Wykorzystywanie heurystyk:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dostępności – zakłada ona, że łatwiej przywoływać z pamięci informacje nacechowane emocjonalnie, • afektu – zakłada, że bieżące emocje (pozytywne i negatywne) determinują proces podejmowania decyzji, ocenę ryzyka, szacowanie korzyści w zależności od emocji, które są kojarzone z określonym działaniem. W związku z tym „dla aktywności lubianych korzyści są oceniane wysoko, a straty nisko, zaś dla aktywności nielubianych – odwrotnie” [Sokołowska, Śleboda, 2017, s. 294]. 	

Źródło: opracowanie na podstawie [Raddatz i in., 2007; Montibeller i von Winterfeldt, 2015; Hudlicka, 2010; Maruszewski, 2001; Kiziukiewicz i Jaworska, 2017].

Wśród niekorzystnych oddziaływań emocji na osąd i podejmowane decyzje można wymienić **nadmierny optymizm**, który może mieć negatywny wpływ na dokonywane szacunki czy prognozy. Również negatywne emocje mogą determinować zachowanie decydentów, przykładowo [Rahman, 2009; Blanchette i Richards, 2010; Hudlicka, 2010]:

- złość wpływa na większą tolerancję ryzyka,
- gniew zwiększa szybkość i pewność decyzji,
- smutek zmniejsza szybkość i pewność decyzji,
- lęk, niepokój zwiększają koncentrację uwagi na informacjach o zagrożeniach niż szansach, wzbudzają awersję do ryzyka, wpływają na wybór zachowań obronnych, prowadzą do bardziej konserwatywnych decyzji.

Emocje determinują podejście decydenta do ryzyka, na dokonywane przez niego szacunki, a także na wykorzystywanie przez niego heurystyk, które mogą prowadzić do różnych błędów poznawczych. Jednak nie tylko emocje na poziomie indywidualnym, ale także emocje społeczne mogą oddziaływać na decydentów. Jak podkreśla Nowak [2013], w okresach bardzo dobrych nastrojów społecznych sprzyjających optymizmowi możliwa jest nadmierna pewność siebie zarządzających finansami w przedsiębiorstwie, co może prowadzić np. do nadmiernego zadłużania się jednostek, a to do poważnych problemów finansowych. Z tego względu niezwykle

istotna jest świadomość wpływu emocji na podejmowane decyzje, co pozwoli ograniczyć ryzyko ulegania różnego rodzaju błędom [Seo i Barrett, 2007]. Konieczna jest też ostrożność w ocenie posiadanych informacji, ponieważ informacje również mogą być obciążone wpływem uwarunkowań behawioralnych.

Wpływ nastrojów na osąd i podejmowanie decyzji

Jak wcześniej zauważono, nastrój jest stanem afektywnym, który towarzyszy człowiekowi w codziennej aktywności, czas jego trwania jest dłuższy, nie jest on intencjonalny, funkcjonuje w tle, nie przerywając czynności. **Nastroje mogą wpływać korzystnie i niekorzystnie na osąd i podejmowane decyzje.** Kierunki jego oddziaływania na różne aspekty związane z podejmowaniem decyzji w zależności od znaku nastroju ukazano w tabeli 6.

Tabela 6. Wpływ charakteru nastroju na różne aspekty związane z podejmowaniem decyzji

Kierunki wpływu	Nastrój pozytywny	Nastrój negatywny
Kreatywność	Większa [Isen i in., 1987].	Mniejsza [Isen i in., 1987].
Rozumowanie	W większym stopniu poleganie na heurystycznych strategiach przetwarzania [Clare i in., 1994].	W większym stopniu bazowanie na merytorycznym rozumowaniu [Clare i in., 1994].
Przywoływane wspomnienia	Częściej pozytywne [Isen, 1984; Isen i Daubman, 1984].	Częściej negatywne [Forgas, 1992].
Osąd	Szybszy [Forgas i Fiedler, 1996].	Wolniejszy i ostrożniejszy [Clare i in., 1994], przyglądanie się szczegółom otoczenia [Isen i in., 1987].

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Wong, 2016].

Działanie nastrojów decydenta może zniekształcać jego oceny w kierunku dostosowującym je do jego dobrego stanu emocjonalnego, co można nazwać **efektem różowych okularów** [Tyszka, 2000]. Opinie na temat oddziaływania tej pułapki są przedmiotem badań w niniejszej monografii.

W związku z dokonywaniem sądów i podejmowaniem decyzji nastroje mogą oddziaływać zarówno na pamięć, treść sądów, jak i na oceny decydentów. Wyniki badań wskazują, że nastrój może wpływać na:

- 1) dostępność (kodowanie i przywoływanie) informacji w pamięci,
- 2) sposób, w jaki informacje są przetwarzane,
- 3) osądy poznawcze w związku z podejmowaną decyzją.

Jeśli chodzi o **oddziaływanie nastroju na dostępność informacji w pamięci**, należy zauważyć, że treści zgodne z nastrojem są łatwiej dostępne w pamięci w momencie przywoływania, w związku z czym skutkuje to tendencyjnością w wyszukiwaniu informacji oraz kodowaniu nowych. Zgodnie ze zjawiskiem zgodności pamięci z nastrojem, osoby w pozytywnym nastroju mają tendencję do przypominania sobie pozytywnych informacji i odwrotnie [Bless i Fiedler, 2014; Forgas, 1998, 2017; Wojciszke i Baryła, 2005]. Wyniki badań Isen i in. [1978, za Tyszka, 2000] potwierdzają, że nastrój oddziałuje zarówno na ocenę aktualnie obserwowanych rzeczy, jak i na znane rzeczy oceniane z pamięci. Jak podkreślają Wojciszke i Baryła [2005], dobry nastrój ułatwia przypominanie sobie pozytywnych treści, podnosi oceny innych ludzi, ogólną satysfakcję z życia, a także nasila skłonność do pomagania innym. Przykładowo, badania Forgasa i Bowera [1987, za: Tyszka, 2000] potwierdziły, że osoby w dobrym nastroju:

- 1) więcej czasu poświęciły na czytanie pozytywnych, a nie negatywnych opisów spostrzeganej osoby,
- 2) formowały więcej pozytywnych niż negatywnych ocen na temat spostrzeganej osoby,
- 3) przypominały sobie więcej informacji pozytywnych niż negatywnych o spostrzeganej osobie.

Na odwrót było w przypadku osób w negatywnym nastroju.

Nastrój oddziałuje też na przetwarzanie informacji. Może być ono pobieżne i heurystyczne lub bardziej dokładne i przemyślane [Wojciszke i Baryła, 2005]. Bless i Fiedler [2014], sugerują, że osoby w pozytywnym (szczęśliwym) nastroju są mniej zmotywowane do podjęcia wysiłku poznawczego niż osoby w negatywnym (smutnym) nastroju, w związku z tym jest bardziej prawdopodobne, że będą polegać na strategiach heurystycznego przetwarzania informacji.

Nastroje determinują też osądy poznawcze w związku z podejmowaną decyzją. Według Johnsona i Tversky'ego [1983] ludzie mają tendencję do dokonywania ocen zgodnych z ich stanami afektywnymi w momencie osądzania. Ma to związek

z uleganiem **heurystyce „jak to czuję”** [Schwarz i Bless, 1991], czyli odwołaniem się do własnych aktualnych odczuć, zamiast szczegółowego rozważania różnych przesłanek osądu [Tyszka, 2000]. W związku z tym osoby w dobrym nastroju są bardziej skłonne do optymistycznych osądów, a w złym nastroju do pesymistycznych [Han i in., 2007; Keltner i Lerner, 2010; Loewenstein i Lerner, 2003; Forgas i Eich, 2013]. Ma to miejsce szczególnie w sytuacjach silnej presji czasowej.

Należy jednak pamiętać, że w dobie stresu i presji czasu, samotności w tłumie czy konkurencyjności w miejscu pracy, trudno jest odczuwać pozytywny nastrój. Badacze coraz częściej podkreślają, że negatywne emocje i nastroje również mogą przynosić korzyści. Wynikające z odczuwania negatywnego (ale łagodnego i przejściowego) nastroju przykładowe dobre strony jego wpływu to m.in. [Forgas, 2017a]: mniejsza podatność na błędy w ocenie, rzadsze poleganie na stereotypach czy łatwiejsze formułowanie wysokiej jakości skutecznych komunikatów perswazyjnych.

Wpływ nastrojów na oceny i podejmowanie decyzji w rachunkowości

Wpływ na osąd i decyzje uwarunkowań emocjonalnych był badany nie tylko na gruncie psychologii, ale również ekonomii czy finansów. Badania behawioralne w obszarze rachunkowości są nieliczne. Koncentrują się one przede wszystkim na specyfice pracy biegłych rewidentów w kwestii wpływu:

- 1) afektywnych informacji na osądy bardziej i mniej doświadczonych audytorów dotyczące ryzyka przeterminowania zapasów [Bhattacharjee i Moreno, 2002],
- 2) nastroju na:
 - generowanie hipotez, osądy etyczne audytorów i pracowników wyższego szczebla [Cianci i Bierstaker, 2009],
 - osądy i decyzje audytorów oraz studentów ostatniego roku audytu [Chung i in., 2008],
 - na zawodowy osąd i jakość badania audytowego [Chen i in., 2021], przy czym nastrój wywołany był przez kwestie pogodowe związane z zanieczyszczeniem powietrza.

Warto podkreślić, że Chung i in. [2008] badali eksperymentalnie wpływ nastroju (tj. pozytywnego, neutralnego i negatywnego) na decyzje dotyczące wyceny

zapasów dokonywane przez audytorów i studentów ostatniego roku audytu. Podkreślają oni, że różne stany nastroju mogą prowadzić do różnych osądów zawodowych w związku z realizacją niejednoznacznego zadania. Twierdzą, że w porównaniu z audytorami o nastrojach neutralnych i negatywnych, audytorzy o nastrojach pozytywnych są bardziej skłonni do optymistycznych sądów, tzn. dokonują najmniej konserwatywnej⁵ oceny i wykazują najniższą dokładność niż w przypadku audytorów w negatywnym nastroju, którzy mają większą tendencję do pesymistycznych sądów związanych z dokonywaniem oceny najbardziej konserwatywnej oraz z najwyższą dokładnością. Ich badania wykazują, że nastroje audytorów wpływają na rozproszenie i zakres konserwatyzmu w ocenie na potrzeby wyceny zapasów. Badania uzupełniające z udziałem studentów ostatniego roku audytu sugerują też, że wpływ nastrojów na ocenę może wynikać ze zgodnego z nastrojem wyszukiwania przez nich informacji.

Jeśli zaś chodzi o badanie Chena i in. [2021], dotyczyło ono wpływu jedynie negatywnego nastroju, wywołanego zanieczyszczeniem powietrza, na zawodowy osąd i wyniki audytu. Chen i in. [2021] sugerują, że negatywny nastrój wywołany zanieczyszczeniem powietrza powoduje pesymistyczną stronniczość w ocenach ryzyka firm-klientów u audytorów, co motywuje biegłych rewidentów do wkładania większego wysiłku w osiągnięcie wyższej jakości badania. Badacze podkreślają więc potencjalnie adaptacyjną i korzystną rolę negatywnego nastroju w podejmowaniu decyzji w takich zawodach jak audyt, wymagających bardziej konserwatywnego, czujnego i zorientowanego na szczegóły stylu poznawczego, w którego przypadku negatywny nastrój może w pewnym stopniu ułatwić podejmowanie decyzji.

Natomiast pojedyncze badanie poświęcone stanom afektywnym i kwestiom podatkowym przeprowadzili Enachescu z zespołem [2021]. Badali oni wpływ pozytywnych i negatywnych nastrojów na zgodność decyzji z przepisami podatkowymi, a także emocji wywołanych kontekstem podatkowym.

Brakuje jednak badań eksperymentalnych odnoszących się do księgowych jako osób tworzących informacje z rachunkowości. W Polsce takie badania nie są jeszcze prowadzone. Jedynie Noland i in. [2015] rozważali wpływ nastroju na podejmowanie decyzji przez księgowych. Przedstawione przez Nolandę ze współpracownikami [2015] pojedyncze badanie dotyczące wpływu nastroju pochodzi z częściowej replikacji badań Chunga i zespołu [2008]. Badanie zrealizowano z udziałem nie audy-

⁵ Chung i in. [2008, s. 153] przez konserwatyzm w osądzie audytowym rozumieją „tendencję do profesjonalnego osądu, który ustala niższe wartości aktywów i wyższe wartości zobowiązań”.

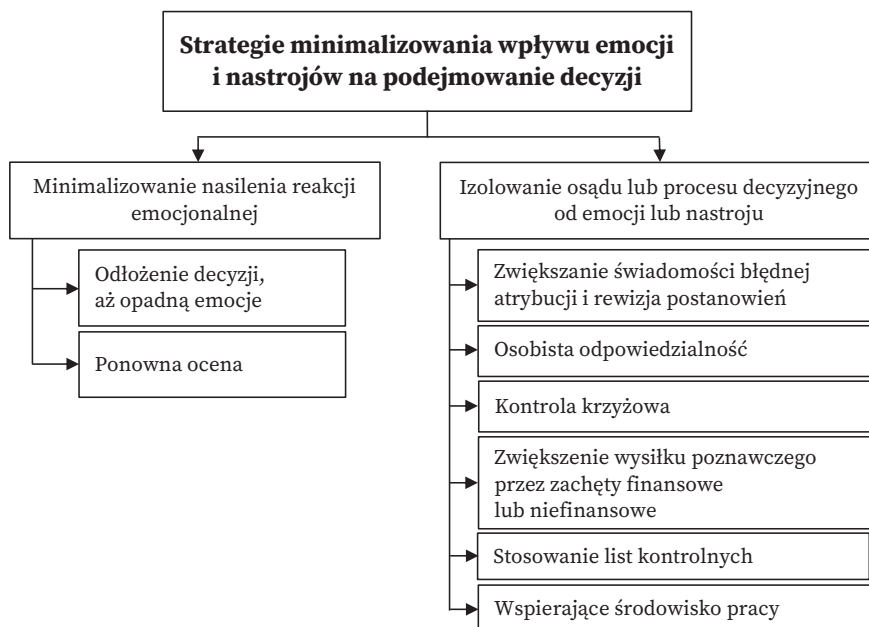
torów czy studentów, ale z księgowymi w różnym wieku i z różnym doświadczeniem zawodowym. Według badań Nolanda i in. [2015] księgowi z negatywnym nastrojem mieli wyższe szacunki zapasów, czyli były to mniej konserwatywne oceny z mniejszą dokładnością niż księgowi z neutralnym nastrojem, co jest niezgodne ze wcześniejszymi badaniami Chunga i zespołu [2008] dotyczącymi audytorów i studentów audytu. Nie stwierdzono statystycznie istotnych różnic w osądach dotyczących wyceny zapasów między księgowymi z pozytywnym i neutralnym nastrojem. Wyniki nie potwierdziły też różnic w osądach dotyczących zapasów ze względu na poziom doświadczenia księgowych (różnice nie były statystycznie istotne). Można więc zauważyć pewne różnice między oddziaływaniem nastroju na biegłych rewidentów, studentów audytu oraz specjalistów księgowych.

Jeśli chodzi o warunki polskie, badanie jakościowe dotyczące m.in. oddziaływania nastroju na decyzje związane z zarządzaniem płynnością finansową z udziałem prezesów, dyrektorów finansowych, głównych księgowych oraz właścicieli jednostek gospodarczych, przeprowadziła Korzeniowska [2013], która analizowała poziom świadomości respondentów w kwestii wpływu ich osobistych cech i prawidłowości ludzkiego myślenia na decyzje w zakresie płynności finansowej, a także podatność na wybrane psychologiczne pułapki decyzyjne.

Sposoby radzenia sobie z niepożądanym wpływem emocji i nastrojów na podejmowanie decyzji

Jak już wspomniano, emocje i nastroje są nieodłącznym elementem życia człowieka, kształtującym wiele procesów, w tym osąd i podejmowanie decyzji. Jest to szczególnie istotne w pracy księgowego, który odpowiada za jakość informacji sprawozdawczej. Ważne jest zatem ograniczenie lub eliminacja niekorzystnych skutków wpływu emocji i nastrojów na profesjonalny osąd i decyzje księgowych.

W celu przeciwdziałania niekorzystnym efektom wpływu emocji i nastrojów księgowych na ich osąd oraz podejmowane decyzje, księgowi mogą stosować różne strategie radzenia sobie z błędami i tendencjami wynikającymi ze stanów afektywnych. Wyróżnia się dwa podejścia strategiczne, które przedstawiono na rysunku 2.

Rysunek 2. Strategie radzenia sobie z wpływem emocji i nastrojów na podejmowanie decyzji

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Lerner i in., 2015; Montibeller i von Winterfeldt, 2015; Jaworska, 2018].

Specyfikę tych sposobów ograniczania wpływu emocji na osąd i decyzje przedstawiono w tabeli 7.

Tabela 7. Strategie radzenia sobie z wpływem emocji i nastrojów na podejmowanie decyzji

Strategie i działania	Charakterystyka
Strategia minimalizowania nasilenia reakcji emocjonalnej	
Wstrzymanie decyzji, aż opadną emocje	W niektórych przypadkach sytuacji interaktywnych wywołany stan afektywny (np. gniew) może powodować natychmiastowe zmiany w decyzjach uczestników, ale nie wykazuje takich efektów, gdy indukcja i decyzja są oddzielone 10-minutowym opóźnieniem [Gneezy i Imas, 2014]. W tym względzie istotne jest zatem uświadomienie sobie przez księgowych odczuwanego stanu efektywnego i próba jego regulacji.

Strategie i działania	Charakterystyka
Przeformułowanie znaczenia bodźców prowadzących do reakcji emocjonalnej, tj. ich ponowna ocena (<i>reappraisal</i>)	Ponowna ocena jest definiowana jako „konstruowanie sytuacji potencjalnie wywołującej emocje w kategoriach pozabawionych emocji” [Gross, 2002, s. 283]. Wiąże się np. z przypominaniem sobie „to tylko badanie sprawozdania finansowego” po otrzymaniu zastrzeżeń od audytora. Ponowna ocena zmniejsza odczuwanie negatywnych emocji w odpowiedzi na negatywne zdarzenia, jak i łagodzi fizjologiczne i nerwowe reakcje na te zdarzenia [Gross, 2002].
Strategia izolowania osądu lub procesu decyzyjnego od emocji/nastroju	
Zwiększanie świadomości błędnej atrybucji i rewizja postanowień	Uświadomienie sobie odczuwanych nastrojów sprzyja radzeniu sobie z wpływem nastroju na osąd i podejmowane decyzje. Badania Schwarza i Clore’a [1983] i Schwarza [2001] potwierdzają, że wpływ pogody otoczenia na ocenę subiektywnego samopoczucia znika, jeśli ludziom przypomina się o pogodzie. Proste przypomnienie o przypisaniu (pozytywnego lub negatywnego) nastroju jego właściwemu źródłu może wyeliminować wpływ nastroju na osądy i podejmowane decyzje księgowego.
Osobista odpowiedzialność (<i>accountability</i>)	Badanie Lerner i zespołu [1998] potwierdziło, że nakłanianie decydentów do monitorowania procesów osądów w sposób prewencyjny, samokrytyczny, w związku z oczekiwaniem, że będą musieli uzasadnić swoje decyzje przed ekspertami (tj. ponieść odpowiedzialność za wydane osądy i podjęte decyzje), zmniejszyło wpływ nastroju gniewnego na decyzje dotyczące kar, powodując, że decydenci skupiali się na informacjach istotnych dla osądu i odrzucali nastrój jako nieistotny dla osądu. Warto zauważyć, że decydenci przyjmujący osobistą odpowiedzialność nie odczuwali mniejszego gniewu niż decydenci, którzy jej nie przyjęli; po prostu używali lepszych wskazówek dotyczących oceny. Osobista odpowiedzialność księgowych utrudnia więc formułowanie pochopnych osądów.
Kontrola krzyżowa	Istnieją emocjonalne predyspozycje do akceptacji lub odrzucania konkretnego wyniku lub opcji, co osłabia trafność osądów lub decyzji. Zniekształca to postrzeganie rzeczywistości w związku z pozytywnymi lub negatywnymi emocjami osób zawodowo zajmujących się rachunkowością, jak i wpływa na ich motywację do pracy. Formułowanie sądów z różnych

Strategie i działania	Charakterystyka
	punktów widzenia, przez różnych ekspertów i ich porównanie przeciwdziała np. heurystykom afektu.
Zwiększenie wysiłku poznawczego przez zachęty finansowe lub niefinansowe	Zachęty najczęściej pieniężne lub związane z prestiżem mogą motywować ludzi do zwiększenia zaangażowania w poszukiwanie dokładniejszych informacji lub różnych wariantów decyzji w celu poprawienia jakości osądów lub wyborów; nie ma jednak powtarzalnych badań potwierdzających skuteczność tych zachęt.
Stosowanie list kontrolnych	Listy kontrolne służą do weryfikacji poprawności toku myślenia, który może być zaburzony przez uwarunkowania emocjonalne.
Wspierające środowisko pracy	Przyjazne i wspierające się środowisko pracy poprawia jakość formułowania osądów i podejmowania decyzji, istotne jest w tym względzie unikanie nadmiernego obciążenia poznawczego, zmęczenia czy utraty snu, co przekłada się na przeżywane nastroje.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Lerner i in., 2015, Lerner i Tetlock, 1999; Montibeller i von Winterfeldt, 2015; Jaworska, 2018].

Badania Bhattacharjee i Moreno [2002] oraz Nolanda i in. [2015] podkreślają znaczenie zawodowych szkoleń w ograniczaniu lub eliminowaniu błędów wynikających z wpływu nastroju na osądy i decyzje osób profesjonalnie zajmujących się rachunkowością. Programy szkoleniowe w tym zakresie powinny służyć zwiększaniu świadomości księgowych, biegłych rewidentów czy specjalistów do spraw podatkowych o oddziaływaniu emocji i nastrojów oraz zmian tych uwarunkowań na ich zawodowy osąd i decyzje. W związku z tym bycie **bardziej świadomym uwarunkowań emocjonalnych i zarządzania nimi staje się ważną kompetencją profesjonalistów.**

Podsumowując, afekty, emocje, nastroje, uczucia, sentymenty czy pasje należą do grupy zjawisk afektywnych o złożonym charakterze. Mnogość teorii, modeli oraz podejść psychologicznych do emocji i nastrojów, a także często brak precyzji terminologicznej i stosowanie tych pojęć zamiennie powoduje zamieszanie i trudność w interpretacji różnych aspektów ich funkcjonowania. Z tego względu, że terminy emocje i nastrój są w znaczeniu potocznym często rozumiane i używane jako synonimy, w tym przez biorących udział w badaniu księgowych, w niniejszej monografii pojęcia te będą stosowane zamiennie.

W niniejszej monografii uwaga jest skupiona przede wszystkim na nastrojach, które mogą w różny sposób wpływać na osąd i podejmowanie decyzji osób zajmujących się rachunkowością, w tym księgowych czy biegłych rewidentów. Nastroje, w zależności od ich wartościowości (pozytywne/negatywne), mogą wpływać na dostępność i przywoływanie informacji z pamięci, sposób przetwarzania informacji, a także na osądy poznawcze w związku z podejmowaną decyzją. Niekiedy ten wpływ może być korzystny, jednak często ma on charakter niepożądanego.

Niekorzystny wpływ uwarunkowań emocjonalnych obejmujących emocje i nastroje na osądy i decyzje księgowych może odnosić się do szerokiego spektrum oddziaływań, w tym szacunków czy postrzegania ryzyka. Może to przyczyniać się do obniżenia jakości informacji z rachunkowości, a przez to też na jakość decyzji użytkowników informacji sprawozdawczych. Konieczne jest więc m.in. uświadamianie sobie przez księgowych swoich emocji i nastrojów w celu neutralizacji ich niechcianego wpływu na osądy i decyzje.

2.2. Wpływ motywacji na decyzje księgowego

Profesjonalny osąd oraz decyzje osób zawodowo zajmujących się rachunkowością, a przez to jakość i rzetelność informacji sprawozdawczych, są determinowane nie tylko przez emocje i nastroje, ale również motywację. Wpływa ona na poziom zaangażowania w pracę oraz implikuje wybór określonego postępowania umożliwiającego osiągnięcie zamierzonych wyników lub uniknięcie nieprzyjemności.

Czym jest motywacja?

W ramach swoich aktywności ludzie dążą do realizacji różnorodnych celów, angażując się lub nie w określone zachowanie, które jest kształtowane przez różnorodne bodźce czy pobudki. Kluczową rolę w wyjaśnianiu mechanizmów zachowań ludzi pełni wiedza o ich motywacji, ponieważ pozwala określić, co i dlaczego skłania ich do podjęcia określonego działania.

Przez motywację (*motivation*) najczęściej rozumie się „proces inicjowania, kierowania i podtrzymywania aktywności fizycznych i psychicznych” [Zimbardo i Gerrig, 2012, s. 468]. Zdaniem Zimbardo i Gerriga [2012, s. 468] na motywację składają się „mechanizmy wyboru określonego działania spośród innych oraz energia i wytrwałość reagowania”. Motywację można też określić jako „proces psychicznej

regulacji, od którego zależy kierunek ludzkich czynności oraz ilość energii, jaką na realizację danego kierunku człowiek gotów jest poświęcić” [Reykowski, 1982, s. 18]. Można więc zauważyć, że definicje te podkreślają procesowy aspekt motywacji, angażowanie w konkretną czynność, a także celowy charakter zachowania, którego realizacja wymaga określonego wysiłku i wytrwałości.

Motywacja charakteryzuje się dwiema cechami: kierunkiem oraz natężeniem [Reykowski, 1982]. W pierwszym przypadku istotne jest to, co dana osoba próbuje osiągnąć (pragnienia, chęci) lub czego uniknąć (lęk, obawa, niechęć). Jeśli zaś chodzi o natężenie, obejmuje ono takie elementy jak [Gasiul, 2007]:

- siła odpowiadająca za utrzymanie wybranego kierunku zachowania,
- wielkość wskazująca na rozmiar wyniku, do którego zmierza działanie, lub liczbę czynności niezbędnych do realizacji celu oraz
- intensywność determinująca poziom mobilizacji do działania niezbędnej do realizacji danego motywu.

Wyróżnia się motywację wewnętrzną (*intrinsic motivation*) i zewnętrzną (*extrinsic motivation*). Motywacja wewnętrzna dotyczy tendencji do zaangażowania się w daną aktywność ze względu na nią samą. Wiąże się zatem z podjęciem czynności dla osiągnięcia wewnętrznej satysfakcji ze względu na zainteresowanie działaniem i czerpania z tego przyjemności [Ryan i Deci, 2000].

Motywacja zewnętrzna natomiast dotyczy podjęcia działania, którego celem jest osiągnięcie jakiegoś możliwego do oddzielenia wyniku, czyli dla jego wartości instrumentalnej [Ryan i Deci, 2000]. Ryan i Deci [2000, s. 54] twierdzą przy tym, że „motywacja zewnętrzna różni się znacznie pod względem autonomii⁶, a zatem może odzwierciedlać zewnętrzną kontrolę lub prawdziwą samoregulację”. W pierwszym przypadku wiąże się to z poczuciem zewnętrznego popychania do działania, w drugim zaś z wewnętrzną akceptacją celu działania i jego realizacją z poczuciem woli. Motywacja zewnętrzna wiąże się zatem z angażowaniem się w działania ukierunkowane na otrzymanie nagrody lub uniknięcie kary.

Do nagród wewnętrznych należą przykładowo szacunek do samego siebie, świadomość dokonań, zdobywanie nowej wiedzy, możliwość poszerzania kompeten-

⁶ Autonomia jest konieczna do pojawienia się zaangażowania człowieka i gotowości do brania na siebie odpowiedzialności za podejmowane decyzje [Wróbel i Finogenow, 2012].

cji. Natomiast nagrody zewnętrzne mogą dotyczyć, np. wynagrodzenia (podwyżki, premie), awansów, pochwał.

Jak podkreślają Lepper i Henderlong [2000], to zwykle zdobywanie wiedzy i umiejętności, pokonywanie wyzwań czy zaspokajanie ciekawości stanowią wewnętrzną nagrodę za podjęty trud niż zewnętrzne konsekwencje wykonania działania. Można więc zauważyć, że z perspektywy pracy księgowego istotna w tym względzie jest chęć zaangażowania się w podejmowane czynności, aby zapewnić najwyższej jakości, rzetelną i wiarygodną informację sprawozdawczą zgodną z obowiązującymi przepisami, w pożądanym zakresie czasowym. Księgowy, który jest wewnętrznie zmotywowany, może podejmować zawodowe czynności z tego względu, że lubi i czerpie satysfakcję z rozwiązywania problemów, radzenia sobie z przeciwnościami czy zdobywania doświadczenia i kompetencji.

Ponadto oprócz pobudek finansowych (odpowiednie wynagrodzenie) księgowy może być też zmotywowany do zapewnienia najwyższej jakości, rzetelnej i wiarygodnej informacji sprawozdawczej ze względu na chęć awansowania lub zdobycia uznania w środowisku pracy czy osób z tej samej branży. Strach przed karą finansową może też motywować księgowego do przygotowania odpowiednich informacji w wymaganym terminie.

Omawiając zagadnienie motywacji do pracy, warto zatem zwrócić uwagę na otoczenie, w którym funkcjonują osoby wykonujące ten zawód oraz wysokie wymagania, jakie są im stawiane [zob. szerzej Kabalski, 2021; Szwajcar i in., 2020; Hońko, 2018; Tobór-Osadnik i in., 2012]. W pierwszym przypadku można zauważyć, że charakterystyczna dla otoczenia zawodowego księgowego jest zmienność przepisów i regulacji środowiskowych, a także często niejednoznaczność regulacji, zwłaszcza podatkowych, jak również relacje z klientami, które bywają trudne, szczególnie ze względu na np. dostarczanie dokumentów niekiedy na ostatnią chwilę, ponagląące prośby o dostarczanie informacji bilansowych czy podatkowych, oczekiwania co do kształtowania wyniku finansowego, itp. Wymaga to od księgowych znacznego wysiłku i zaangażowania w pracę, a często poświęcenia, szczególnie w związku z terminowym wykonywaniem określonych prac, ciągłym śledzeniem zmian przepisów, aby być na bieżąco. Stwarza to też potrzebę doszkalania się przez księgowych, korzystania z różnych narzędzi oprogramowania wspierających pracę księgowego, jak i odpowiedniej literatury. Konieczne są również odpowiednie umiejętności społeczne, nie bez znaczenia jest też lojalność wobec klienta. Do tego praca księgowego często nie jest doceniana, w tym odpowiednio wynagradzana. Z drugiej strony zaangażowanie

w pracę i poczucie odpowiedzialności wyrażające oddanie pracy pozwala księgowym czerpać satysfakcję z pracy, zapewnia wyzwania, daje poczucie sprawczości i pozwala zdobywać uznanie.

Można więc zauważyć, że zawód księgowego należy do trudnych i wymagających profesji. Jest też uznawany za zawód zaufania publicznego. Istotne są więc profesjonalizm świadczonych usług księgowych i odpowiedzialność za jakość informacji z rachunkowości. Z tego względu z jednej strony dla wielu osób zawód ten stanowi pasję, a jego wykonywanie daje satysfakcję i zadowolenie, pozwalając spełniać ambicje. Z drugiej strony zaś, oprócz wynagrodzenia, które jest jednym z najważniejszych motywatorów, ważną rolę w pobudzeniu, ukierunkowaniu czy podtrzymaniu określonego działania pełnią też atmosfera w pracy, poczucie uznania czy sprawczości.

Biorąc zatem pod uwagę specyfikę tego zawodu, **do czynników, które mogą osłabiać motywację do pracy, można zaliczyć m.in.:**

- częste zmiany przepisów i regulacji prawnych, a przez to konieczność ciągłego śledzenia zmian i potrzeba aktualizacji wiedzy (często bez dofinansowania od pracodawcy),
- terminowość wykonania niektórych prac i związana z nią presja czasu,
- przeciążenie pracą,
- krzywdzący (stereotypowy) społeczny odbiór specyfiki zawodu księgowego deprecjonujący wartość jego pracy,
- brak uznania, wyrażony nieadekwatnym do obciążenia pracą poziomem wynagrodzenia postrzeganym przez księgowych.

Należy zauważyć, że w zawodzie księgowego motywacja istotnie wpływa na profesjonalny osąd i podejmowane decyzje księgowych, w szczególności:

- wysiłek poznawczy przy wykonywaniu zadań umysłowych,
- postrzeganie ryzyka i szacunki,
- tworzenie i prezentację informacji sprawozdawczej.

Niski poziom lub brak motywacji księgowego może prowadzić do błędów w pracy, a to przekładać się na osąd, dobór i przetwarzanie informacji, zaś te na decyzje. Warto też podkreślić, że niski poziom lub brak motywacji oraz towarzyszący wykonywaniu obowiązków księgowego permanentny stres mogą prowadzić do nie-

zadowolenia i wypalenia zawodowego, o czym będzie szerzej mowa w dalszej części niniejszego rozdziału.

Teorie psychologii motywacji w kontekście pracy księgowego

Z perspektywy wydawania sądów i podejmowania decyzji związanych z tworzeniem informacji sprawozdawczej istotne są przetwarzanie informacji oraz dokonanie wyboru spośród różnych wariantów, na co mają wpływ motywacje, którymi kieruje się dana osoba. **Co i dlaczego motywuje do podjęcia działania wyjaśniają psychologiczne teorie motywacji.** Wśród tych, które są wykorzystywane w badaniach dotyczących rachunkowości, można wymienić [Brinberg i in., 2007; Jaworska, 2014; Artienwicz, 2018] m.in. teorie:

- poziomu aspiracji (*level of aspiration theory*),
- ustalania celów (*goal setting theory*),
- oczekiwań (*expectancy theory*),
- atrybucji (*attribution theory*),
- dysonansu poznawczego (*cognitive dissonance theory*),
- sprawiedliwości organizacyjnej (*organisational justice theory*).

W ich ramach badane są czynniki motywujące ludzi do pracy, a także powody, którymi kierują się oni, dokonując wyboru określonego zachowania w celu zrealizowania własnych potrzeb, jak również sposób postrzegania własnego zachowania po osiągnięciu celów.

Teoria poziomu aspiracji

Wśród sił napędowych działań człowieka, zorientowanych na osiągnięcie wyznaczonych celów, znajdują się aspiracje oraz potrzeba osiągnięć. Te pierwsze odnoszą się do pragnień człowieka związanych z pożądanymi rezultatami własnego działania w przyszłości, a zatem osiągnięcia czegoś ważnego dla danej osoby. Potrzeba osiągnięć wiąże się natomiast z „potrzebą, aby radzić sobie lepiej niż inni” [McClelland i in., 1953 za Hall i in., 2006, s. 265].

Zgodnie z teorią poziomu aspiracji przyjmuje się, że do podjęcia określonych czynności motywuje człowieka jego pragnienie doświadczenia poczucia sukcesu i uniknięcia uczucia porażki. Ten sam poziom rezultatów z tymi samymi obiektów-

nymi skutkami może wydawać się subiektywnie sukcesem lub porażką, w zależności od tego, czy jest on wyższy, czy niższy niż przyszły poziom aspiracji. Jak zauważa Brinberg i in. [2007] poziom aspiracji danej osoby może zależeć od wartościowości bądź atrakcyjności i stopnia trudności danego działania, a także wcześniejszych doświadczeń osoby. W przypadku, gdy doświadczenia te wiązały się z poczuciem sukcesów, osoba taka będzie raczej ustalać wyższy poziom aspiracji dla swoich działań. W sytuacji odwrotnej poziom ten będzie niższy.

Według tej teorii charakterystyczne dla osób przyjmujących wysoki poziom aspiracji są: duża potrzeba osiągnięć, podejmowanie umiarkowanego ryzyka, a także przyjmowanie osobistej odpowiedzialności za rezultaty swoich działań [Hall i in., 2006]. Można więc stwierdzić, że pragnienie sukcesu wpływa na [Jaworska, 2014]: gotowość do podejmowania ryzyka, poziom osiągniętych rezultatów, wytrwałość w dążeniu do celów.

Wyróżnia się trzy rodzaje motywacji osiągnięć [Eliot i Harackiewicz, 1996 za Wróbel i Finogenow, 2012]:

- dążenie do osiągnięcia mistrzostwa,
- dążenie do wykazania się,
- unikanie działania.

Rozwój własnej wiedzy i umiejętności oraz osiągnięcie jak najwyższego możliwego poziomu kompetencji są szczególnie ważne w przypadku dążenia do osiągnięcia mistrzostwa. Dążenie do wykazania się wiąże się natomiast z osiągnięciem wysokiego poziomu wykonania, a także zademonstrowania kompetencji wyższych od innych osób. Celami unikania działania są zaś ochrona siebie przed negatywnymi ocenami innych osób oraz wycofanie z aktywności [Wróbel i Finogenow, 2012].

Działania księgowych powinny być zorientowane zarówno na troskę o potrzeby pracodawcy czy klienta, jak również działanie na rzecz ochrony interesu publicznego. W świetle teorii poziomu aspiracji dla osób zawodowo zajmujących się rachunkowością istotne są zazwyczaj [Jaworska, 2014]: poczucie odpowiedzialności oraz szeroki zakres autonomii podczas wykonywania obowiązków, a także odczuwanie silnej potrzeby bycia użytecznym i ważnym. Ze względu na globalizację i rozwój międzynarodowych standardów rachunkowości finansowej aspiracje osób zajmujących się rachunkowością mogą też być zorientowane na nowe szanse i rozwój kariery na rynkach międzynarodowych.

Teoria ustalania celów

Zaangażowanie w określone działanie może wynikać z postrzegania przez człowieka specyfiki celów, które sobie wyznaczył. Według teorii ustalania celów E. Locke'a przyjmuje się, że człowiek jest zmotywowany, jeśli jego działanie prowadzi do osiągnięcia konkretnych celów, które on akceptuje i uznaje za możliwe do osiągnięcia. Bardziej motywują trudne (ambitne) cele niż łatwe, jednak cele zbyt trudne, których realizacja jest poza możliwościami danej osoby, są gorsze niż brak celów [Schultz i Schultz, 2011].

Z perspektywy jednostki gospodarczej, dla uniknięcia potencjalnych oporów przed realizacją dążeń przedsiębiorstwa, konieczne jest, aby cząstkowe cele pracowników były zbieżne z celami przedsiębiorstwa, odzwierciedlały poziom trudności ich realizacji, a także odpowiedni poziom konkretności [Terelak, 2005]. Na efektywność realizacji celów przedsiębiorstwa mają więc wpływ akceptacja przez pracowników, w tym osób zajmujących się rachunkowością, ustalonych dążeń, ich trudności oraz zaangażowanie w ich osiąganie. Zgodność celów obu stron zwiększa motywację do działania, mobilizuje do wysiłku, zwiększa wytrwałość w wykonywaniu poszczególnych zadań, a także wyzwała kreatywność.

Teoria oczekiwań

Oczekiwanie można określić jako „sąd na temat przyszłych wydarzeń formułowany na podstawie dotychczasowych doświadczeń” [Franken, 2005, s. 42]. Z punktu widzenia teorii oczekiwań V. Vrooma przyjmuje się, że człowiek ma skłonność do podejmowania tych zachowań, które są zgodne z jego oczekiwaniami co do wystąpienia po nich nagrody. Możliwym efektem działań są przypisywane różne wartości [Schultz i Schultz, 2011]. Zgodnie z tą teorią motywacja jest determinowana przez zmienne takie jak [Terelak, 2005]:

- oczekiwania, czyli ocenę wysiłku do możliwości osoby, a zatem prawdopodobieństwa osiągnięcia przez daną osobę satysfakcjonującego rezultatu (nagrody),
- instrumentalność określająca poziom przekonania, że wysiłki zmierzają do uzyskania określonej nagrody (jest to relacja stopnia wykonania działania do możliwej nagrody),

- wartość, która wiąże się z atrakcyjnością wykonywanych działań, ze stopniem ich pożądania i ich miejscem w indywidualnej hierarchii osiągnięć.

Terelak [2005] zauważa, że teoria ta ma związek z tzw. psychologicznym hedonizmem, który wskazuje, że podstawowy motyw działania człowieka polega na maksymalizowaniu przyjemności (nagrody) lub minimalizowaniu bólu (kary).

Z perspektywy rachunkowości jest więc istotne to, czego spodziewają się osoby zajmujące się rachunkowością. Zazwyczaj są wybierane te zachowania, które optymalizują oczekiwania i wartości. Jeżeli podjęcie wysiłku nie wiąże się z osiągnięciem, nie jest ono atrakcyjne, a zatem wybór takiego zachowania nie jest interesujący. Jeżeli prawdopodobieństwo osiągnięcia rezultatu będzie takie samo, jest wybierane to działanie, które przyniesie większą satysfakcję (wyższą wartość).

Teoria atrybucji

Atrybucja stanowi zdroworozsądkowy wniosek o przyczynie zachowania lub zdarzenia [Wojciszke, 2015]. W teorii atrybucji przyjmuje się, że interpretacja zachowań innych jest dokonywana przez człowieka na podstawie odpowiedniej atrybucji przyczyn tego postępowania. Wyróżnia się atrybucję wewnętrzną i zewnętrzną. W pierwszym przypadku sukces lub porażkę danego zachowania upatruje się w wewnętrznych predyspozycjach (np. cechach charakteru, motywacji, postawach). W drugim zaś przypadku wynik zachowania przypisuje się sytuacji zewnętrznej (np. poziomowi trudności czynności, szczęściu) [Zimbardo i Gerrig, 2012; Artienwicz, 2018]. Takie postrzeganie przyczyn zachowania może wpływać na motywację. Birnberg i in. [2006] podkreślają, że osoba, której zachowanie jest obserwowane lub oceniane przez innych ludzi, ma skłonność do przypisywania własnego zachowania w większym stopniu przyczynom zewnętrznym, natomiast inni ludzie przypisują to samo zachowanie bardziej przyczynom wewnętrznym. Takie podejście nazywają oni uprzedzeniem aktora-obszawatora. W kontekście rachunkowości przekłada się to na sposób interpretowania raportów przez przełożonych i księgowych czy controllerów.

Teoria dysonansu poznawczego

Zachowanie osób zawodowo zajmujących się rachunkowością może też być wyjaśniane dzięki teorii dysonansu poznawczego L. Festingera. Przyjmuje się w niej, że ludzie dążą do wewnętrznej równowagi między przekonaniami, opiniami, wartościami, postawami dotyczącymi danej kwestii oraz ich zgodności z własnym postępowaniem [Gasiul, 2007]. Na podstawie analizy ludzie mogą zaobserwować relacje konsensusu, dysonansu poznawczego lub braku związku [Wróbel i Finogenow, 2012]. W przypadku konsensusu poznawczego docierające elementy poznawcze są ze sobą zharmonizowane. Dysonans poznawczy wynika natomiast z odczuwania dyskomfortu psychicznego. Pojawia się on w przypadku stwierdzenia sprzeczności między poglądami człowieka a jego zachowaniem. Zdaniem Gasiuła [2007] teorie dysonansu poznawczego lepiej wyjaśniają zachowania w przypadku zdarzeń, co do których dana osoba ma wyraźne i mocne przekonania, ponieważ ich naruszenie spotkałoby się z silnym stanem emocjonalnym wyzwalanym przez pojawiające się sprzeczności.

Dysonans poznawczy może być wzbudzany w wyniku różnych sytuacji m.in. [Gasiul, 2007]:

- a) wybór, który wiąże się z aprobatą jednej z opcji, a odrzuceniem pozostałych; w konsekwencji dla usunięcia dysonansu poznawczego opcja wybrana jest postrzegana bardziej pozytywnie, a te odrzucone jako mniej atrakcyjne, gorsze, np. podkreślanie zalet metody FIFO do wyceny rozchodu zapasów w przypadku jej wyboru, krytyka pozostałych sposobów wyceny, podkreślanie zasadności niedokonywania odpisu aktualizującego należności w przypadku wyboru tego podejścia, a deprecjacja podejścia odwrotnego,
- b) niewystarczające usprawiedliwienie, jeśli brakuje zewnętrznego pobudzenia, a mimo tego działanie zostało podjęte, np. praca w biurze rachunkowym przy niskim wynagrodzeniu (słabym motywie finansowym) może być tłumaczona poczuciem misji (powołania), bycia potrzebnym innym ludziom, własnymi zainteresowaniami,
- c) usprawiedliwienie wysiłku związane z przypisywaniem wielkiej rangi trudowi i odniesieniu go do jakiejś wartości; działanie wydaje się tym bardziej atrakcyjne, im więcej wysiłku wymagało jego zrealizowanie,

np. trud włożony w przygotowanie raportu rocznego, wysiłek związany z odbywaniem zawodowego kursu czy szkolenia,

- d) odebranie nowej informacji, w związku z którą zapowiedź generuje pewne przekonania czy postawy; nieziszczenie zapowiedzi wynikającej z nowych informacji może prowadzić do niepotwierdzenia przekonań, np. zapowiedź nieprzyjemnej kontroli z urzędu, a ostatecznie jej zakończenie z pojedynczymi zastrzeżeniami.

W celu zniwelowania dyskomfortu wynikającego z dysonansu poznawczego ludzie dążą zatem do przywrócenia konsensusu, podejmując różne działania. Wiążą się one m.in. z [Wróbel i Finogenow, 2012]:

- 1) usuwaniem przekonania wywołującego dysonans,
- 2) zmniejszeniem znaczenia przekonania wprowadzającego dysonans,
- 3) dodawaniem nowego przekonania, które eliminuje rozbieżność między sprzecznymi przekonaniem,
- 4) zwiększeniem znaczenia przekonania, które jest spójne z innymi przekonaniem.

Na podstawie analizy literatury można zauważyć, że wpływ dysonansu poznawczego na osąd i decyzje, a przez to jakość ocen i informacji, jest badany głównie w obszarze rewizji finansowej i rachunkowości zarządczej. W aspekcie audytu wyniki badań sugerują [zob. szerzej Dobija, 2011]:

- motywację audytorów do zachowania spójności poznawczej dzięki dokumentowaniu takich dowodów, które są zgodne z ich preferowanymi wyborami księgowymi,
- akceptację bez zastrzeżeń informacji potwierdzających oceny audytorów, ale z krytyczną oceną informacji przeczącym stawianym przez biegłych rewidentów hipotezom,
- poszukiwanie samopotwierdzających się wskazówek w procesie audytu, które determinują efektywność przeprowadzonego badania.

Opierając się na teorii dysonansu poznawczego, Jermias [2001] badał zaś, dlaczego ludzie są zmotywowani do opierania się zmianom i jakich mechanizmów

używają do racjonalizacji swoich osądów na temat użyteczności systemów kalkulacji kosztów. Stwierdził on, że:

- a) na osądy uczestników badania co do użyteczności systemów kalkulacji kosztów miało wpływ ich zaangażowanie w preferowany przez nich system,
- b) oceniali oni tylko część swojej wiedzy, aby poprzeć pożądane wnioski, w wyniku czego zaangażowani ludzie odmawiali zmiany wybranego systemu nawet w obliczu negatywnych opinii,
- c) uczestnicy badania normatywnie wiedzieli, że ich osądy powinny być obiektywne, a mimo to nieświadomie dokonywali osądów z uprzedzeniami nastawionymi na ich zdecydowany kierunek działania.

Można więc zauważyć, że motywacja jest zatem jednym z czynników, który oddziałuje na wysiłki poznawcze osób zajmujących się rachunkowością i wpływa na ich osąd i decyzje, co może przekładać się na jakość tworzonych przez nie informacji.

Teoria sprawiedliwości organizacyjnej

Motywacja nie tylko pobudza i ukierunkowuje, ale również podtrzymuje określone działania. Można więc zauważyć, że motywacja do pracy pozwala na takie regulowanie zachowania danej osoby, aby było możliwe osiągnięcie rezultatu zgodnego z intencją. Zrozumienie motywacji ludzkich zachowań ułatwia w tym względzie teoria sprawiedliwości organizacyjnej J.S. Adamsa. Teoria ta zakłada, że ludzie wykorzystują informacje referencyjne do wydawania osądów sprawiedliwości dystrybutywnej. W osądzie sprawiedliwości istotną rolę pełni proces porównań społecznych [Greenberg, 2011].

Indywidualna ocena dokonywana przez pracownika odnosi się do sprawiedliwości lub słuszności otrzymanej nagrody (rezultatu) w porównaniu do poniesionego wysiłku (wkładu). Griffin [2018] do nagród (rezultatów) zalicza wynagrodzenie, uznanie, awans, relacje społeczne, nagrody wewnętrzne. Ich uzyskanie wymaga wniesienia wkładu obejmującego przykładowo poświęcony czas, podjęty wysiłek, doświadczenie zawodowe, wykształcenie czy lojalność.

Zgodnie z tą teorią ludzie porównują proporcje własnego wysiłku do wyników z odpowiednimi punktami odniesienia również opartymi na relacji wysiłku do

wyników [Wojciszke, 2015]. Porównanie może być dokonane m.in. względem innych osób na tych samych stanowiskach lub innych stanowiskach w tym samym miejscu pracy, a także względem własnej osoby we wcześniejszych momentach czy standardów branżowych [Greenberg, 2011].

Pracownik osiąga stan równowagi i odczuwa pozytywne emocje, satysfakcję, jeśli zauważa, że relacja jego wkładu do rezultatów oraz wkładu poniesionego przez innych do ich rezultatów są równe [Goodman i Friedman, 1983 za Terelak, 2005]. W odwrotnej sytuacji zaś doświadcza niesprawiedliwości. Greenberg [2011] zauważa, że niesprawiedliwość jest jednak bardziej istotna niż sprawiedliwość. Wynikająca bowiem z porównania różnica między tym, co powinno być, a tym, co jest (tzn. oczekiwaniem sprawiedliwości i doświadczaną niesprawiedliwością) tworzy poznawczą niespójność i/lub napięcie, które motywują człowieka do zachowania prowadzącego do wyeliminowania różnicy [Brinberg i in., 2007]. W zależności od sytuacji, aby zminimalizować negatywne emocje, osoby mogą zwiększać rezultaty (np. żądać podwyżki, okradać pracodawcę) lub zmniejszać swoje wkłady (np. pracować mniej wydajnie lub krócej) [Wojciszke, 2015], zrezygnować z pracy w danym miejscu czy zmienić punkt odniesienia [Griffin, 2018] w zależności od tego, co jest odpowiednie dla uzyskania poczucia sprawiedliwości czy zredukowania poczucia niesłuszności.

Analizując badania dotyczące sprawiedliwości organizacyjnej Nordhall i Knez [2018] zauważają, że wiąże się ona z indywidualnymi i organizacyjnymi wynikami dotyczącymi m.in. wydajności pracy, satysfakcji z pracy, zaangażowania organizacyjnego, zamiaru zmiany miejsca pracy, a także czynników związanych ze zdrowiem (np. zwolnień lekarskich, problemów związanych ze stresem, wypalenia i wyczerpania emocjonalnego) czy lęku i depresji.

W świetle teorii sprawiedliwości organizacyjnej J.S. Adamsa, księgowi również modelują swoje zachowania w zależności od indywidualnej, subiektywnej oceny tego, czy jest, czy nie jest zachowana równowaga między podejmowanym przez nich wkładem a uzyskanym rezultatem. Można zauważyć, że dokonują oni porównań w stosunku do kilku punktów odniesienia takich jak: oczekiwania własne oraz wymagania otoczenia, inni księgowi w tym samym miejscu pracy, pracownicy na innych stanowiskach w tym samym miejscu pracy, a także inni księgowi w różnych miejscach pracy np. biurach rachunkowych czy innych jednostkach gospodarczych.

W zawodzie księgowego postrzegane różnice między oczekiwaną sprawiedliwością i doświadczaną niesprawiedliwością również powodują potrzebę dostosowania motywacji do panującej sytuacji. Doświadczenie niesprawiedliwości może demo-

tywować do pracy, skutkując obniżeniem efektywności czy jakości pracy, szczególnie w warunkach dużego przeciążenia. W konsekwencji może to prowadzić do obniżenia jakości informacji sprawozdawczych.

Badania nad teorią sprawiedliwości w kontekście rachunkowości nie są ukierunkowane na tworzenie informacji sprawozdawczej. Teorię tę wykorzystuje się przede wszystkim w procesie budżetowania [Nowak, 2010], przykładowo w kontekście: partycypacji [Lindquist, 1995], alokacji zasobów [Libby, 1999]. W odniesieniu do rewizji finansowej kwestię sprawiedliwości organizacyjnej analizowano przykładowo w kontekście satysfakcji z pracy, w szczególności płynności kadr w publicznych podmiotach zajmujących się rachunkowością w aspekcie roli awansu jako czynnika modelującego skłonność do pozostania w danym miejscu pracy [Parker i in., 2011].

Należy jednak podkreślić, że zapewnienie poczucia sprawiedliwości, czyli zgodności między relacją wysiłków do rezultatów w stosunku do przyjętych punktów odniesienia, może wzmacniać motywację, a to przekłada się na poprawę osądów i decyzji nie tylko księgowych, ale i audytorów, ponieważ jakość informacji sprawozdawczej zależy od jakości badania.

W tym względzie interesujące badania związane z oddziaływaniem motywacji na przetwarzanie informacji oraz zawodowy osąd prowadzili Kadous i Zhou [2019], którzy analizowali, w jaki sposób wewnętrzna motywacja biegłych rewidentów do pracy może poprawić ich osądy dotyczące złożonych szacunków księgowych. W związku z tym, że bodźce finansowe wydają się być nieskuteczne w przypadku złożonych zadań audytowych, a czasami nawet utrudniają ich wykonanie, Kadous i Zhou [2019] twierdzą, że podkreślenie wewnętrznej motywacji biegłego rewidenta jest obiecującym sposobem poprawy jego osądów w złożonych zadaniach, które są coraz powszechniejsze. Na podstawie badania eksperymentalnego z udziałem 95 senior audytorów Kadous i Zhou [2019] dowodzą, że audytorzy, których wewnętrzna motywacja jest istotna, wykazują lepsze przetwarzanie poznawcze, tzn. zwracają uwagę na szerszy zestaw wskazówek informacyjnych, przetwarzają je głębiej oraz rozważają bardziej istotne dowody przed wyciągnięciem wniosków. Jak zauważają badacze, te bardziej pożądane zachowania związane z przetwarzaniem poznawczym odnoszą się w szczególności do udokumentowanych niedociągnięć w ocenie audytora w złożonych sytuacjach decyzyjnych, a zatem ułatwiają lepszy osąd i podejmowanie decyzji w takich sytuacjach.

Podsumowując, motywacja uruchamia, ukierunkowuje i podtrzymuje określone zachowanie człowieka. Determinuje ona m.in. jakość i efektywność pra-

cy księgowego, w tym związane z nią procesy przetwarzania informacji oraz osądu i podejmowania decyzji. Może też oddziaływać na jego osobistą odpowiedzialność za dokonane osądy i wybory. Ponadto wpływa ona na podejście księgowego do pracy oraz czerpanie z niej satysfakcji. Motywacja może być kształtowana pod wpływem różnych czynników oraz przyczyn, w tym własnych aspiracji, wyznawanych wartości, jak i w związku z oddziaływaniem otoczenia. Zarówno wybór reakcji, jak i stopień zaangażowania oddziałują na osąd i decyzje podejmowane w ramach rachunkowości, a w konsekwencji na rzetelność i wiarygodność informacji sprawozdawczej. Psychologiczne teorie motywacji i przeprowadzane w ich ramach badania służą wyjaśnianiu, co i dlaczego popycha człowieka do określonego zachowania. W kontekście rachunkowości siłą napędową działania i decyzji księgowego mogą więc być z jednej strony jego aspiracje czy potrzeba osiągnięć. Z drugiej strony zaś ważne są powody zaangażowania się w dane działanie. W tym względzie na potrzeby wydawania sądów i podejmowania decyzji księgowy rozważa zarówno korzystne, jak i niekorzystne rezultaty swoich zachowań. Dokonuje więc wyboru między różnymi reakcjami, które składają się na działanie, aby osiągnąć założony cel. W niniejszej monografii zwraca się szczególnie uwagę na psychologiczną teorię sprawiedliwości organizacyjnej J.S. Adamsa, w której podkreśla się kryterium stanu równowagi między wkładem a uzyskanym rezultatem jako czynnikiem wartościującym motywację księgowego do pracy, co stanowi podstawę do badania opinii księgowych na temat wpływu uwarunkowań motywacyjnych na osąd i podejmowanie decyzji w rachunkowości przedstawionych w dalszej części niniejszej pracy.

2.3. Stres i presja czasu a tworzenie informacji sprawozdawczej

Zjawiskiem nieodłącznie towarzyszącym życiu, pracy czy nauce wydaje się być stres (*stress*). Jest on przedmiotem badań wielu dziedzin nauki, w tym biologii, medycyny, psychologii, socjologii czy ekonomii, w ramach których proponuje się różne koncepcje lub teorie [zob. szerzej np. Terelak, 2008]. Z punktu widzenia psychologii prowadzi się badania nad stresem jako bodźcem, reakcją oraz w ujęciu relacyjnym (systemowym) [zob. szerzej Heszen, 2013]. W niniejszej monografii przedmiotem zainteresowania jest stres z perspektywy psychologicznej.

Czym jest stres?

Zgodnie ze słownikiem Amerykańskiego Stowarzyszenia Psychologii (*American Psychology Association*) [APA, 2021] **stres** definiuje się jako „fizjologiczną lub psychologiczną reakcję na stresory wewnętrzne lub zewnętrzne. Stres obejmuje zmiany, które wpływają na prawie każdy układ ciała, oddziałując na samopoczucie i zachowanie ludzi (...). Przez powodowanie zmian między umysłem a ciałem stres bezpośrednio przyczynia się do zaburzeń, chorób psychicznych, fizjologicznych oraz wpływa na zdrowie psychiczne i fizyczne, obniżając jakość życia”.

Podobnie stres definiują Zimbardo i Gerrig [2012, s. 524], którzy określają go jako „zespół specyficznych i niespecyficznych reakcji organizmu na bodźce, które zakłócają stan jego równowagi i wystawiają na próbę lub przekraczają jego zdolności radzenia sobie”.

Stres można też rozumieć jako „taką zmianę w otoczeniu, która typowo, tzn. u przeciętnej osoby, wywołuje wysoki stopień napięcia emocjonalnego, które przeszkadza w normalnym sposobie reagowania” [Janis, 1958, s. 7; za Terelak, 2008, s. 57]. W definicji tej znajduje się odniesienie zarówno do kwestii sytuacji stresowej (stresorów pociągających za sobą zaburzenia zachowania), jak i reakcji stresowej (wszelkich zmian w zachowaniu, emocjach, postawach wywołanych przez sytuację stresową – bodźce) [Terelak, 2008].

Zbliżone ujęcie stresu zawarte jest w Słowniku Języka Polskiego PWN [SJP, 2021], w którym stres określa się jako „stan wzmożonego napięcia nerwowego, będący reakcją na działanie negatywnych bodźców fizycznych lub psychicznych”.

Lazarus i Folkman [1984, s. 19] podkreślają natomiast, że stres jest „określoną relacją między osobą a otoczeniem, która jest oceniana przez daną osobę jako

obciążającą lub przekraczającą jej zasoby oraz zagrażającą jej dobrostanowi”. Akcentowany jest tu transakcyjny charakter stresu. W tym względzie stres nie jest osadzony ani w osobie, ani w otoczeniu, ale wiąże się z oceną wynikającą z zestawienia wymagań sytuacyjnych i możliwości danej osoby [Harasim, 2018].

Stres jest reakcją organizmu na **stresor** (*stressor*), który określa się jako „wewnętrzne lub zewnętrzne zdarzenie, bądź bodziec wywołujący stres”, wymagający od organizmu reakcji adaptacyjnej [Zimbardo i Gerring, 2012, s. 524]. Do cech stresora zalicza się [Wheaton, 1996; za: Łosiak, 2008]:

- 1) właściwości, takie jak:
 - a) zagrożenie, które sprawia danej osobie,
 - b) wymagania, które jej narzuca oraz
 - c) ograniczenia strukturalne (nierówności społeczne, ograniczenie dostępu do środków),
- 2) możliwości adaptacyjne organizmu wynikające z właściwości stresora oraz tolerancji na stres,
- 3) trudność, problem, który wymaga rozwiązania,
- 4) znaczenie dla danej osoby i jej tożsamości, tj. odnoszący się do poczucia własnej wartości, kontrolowania otoczenia, pełnionych ról społecznych i potrzeb związanych z ich pełnieniem,
- 5) nie jest warunkiem koniecznym świadomość szkodliwości stresora,
- 6) stresować mogą zarówno wymagania zbyt duże, jak i zbyt małe.

Na podstawie przedstawionych definicji stresu oraz cech stresora można więc zauważyć, że w sytuacji stresu człowiek porównuje wymagania sytuacji ze swoimi możliwościami (umiejętnościami, zasobami, tożsamością) i w związku z dokonaną oceną postrzega ją jako trudną. Stres wywołuje zatem alarm informujący o wystąpieniu nierównowagi odbieranej jako komplikacja, w związku z czym zachodzi konieczność dostosowania się, aby poradzić sobie ze stresem lub złagodzić jego oddziaływanie. Stres charakteryzuje się ponadto niespecyficznością. Oznacza to, że dana sytuacja przez jedną osobę będzie odbierana jako stresująca, a przez inną nie.

Stres może występować w różnych obszarach funkcjonowania człowieka. Do jednego z nich należy sfera zawodowa, istotna z punktu widzenia niniejszej monografii. Terelak [2008, s. 36] podkreśla, że stres może być wywołany nie tylko przez fizyczne, ale także społeczne warunki pracy. Czynniki środowiskowe wywołujące stres przedstawiono w tabeli 8.

Tabela 8. Stresory związane ze środowiskiem pracy

Zawodowe czynniki stresu	Charakterystyka
Wynikające ze specyfiki danego zawodu	Jakościowe i ilościowe obciążenie pracą, przeciążenie pracą, presja czasu i bezwzględna terminowość, warunki pracy, praca zmianowa, konieczność nadążania za szybkimi zmianami w zależności od specyfiki zawodu np. technologicznymi, prawnymi.
Relacje społeczne z przełożonymi, podwładnymi i kolegami	Niezdolność do podporządkowania się, brak wsparcia społecznego, wadliwa polityka społeczna.
Struktura organizacyjna i klimat emocjonalny	Brak współodpowiedzialności, poczucie osamotnienia, zła komunikacja interpersonalna.
Miejsce w organizacji	Dwuznaczność roli i konfliktogenność, nieadekwatna do roli odpowiedzialność za rzeczy i ludzi, zbyt duża zależność od kierownictwa średniego szczebla.
Źródła ekstraorganizacyjne	Problemy rodzinne, kryzysy życiowe, trudności finansowe, konflikty związane z małą wiarygodnością i polityką przedsiębiorstwa, konflikty w pracy i w domu, brak wsparcia instytucjonalnego.
Kariera zawodowa	Aktualny status zawodowy niezgodny z kwalifikacjami i aspiracjami, brak perspektywy rozwoju.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Terelak, 2008].

Jeśli chodzi o zawody związane z rachunkowością, takie jak księgowy, biegły rewident czy doradca podatkowy, to tu również występuje szereg stresorów. Literatura obfituje w badania poświęcone stresowi związanemu z pracą zawodową. W przypadku księgowych przegląd badań zagranicznych z tego zakresu prezentuje Stager [2017], dodatkowo identyfikując na podstawie własnych badań konsekwencje stresu w aspekcie zdrowotnym, organizacyjnym i kosztów psychologicznych. Jeśli zaś chodzi o polskie badania z tego zakresu, obszary stresogennych w zawodzie księgowego identyfikowała i oceniała Brzeska [2018], uzupełniając je o badania własne (10 osób pracujących w zawodzie księgowego). W szerszym kontekście, uwzględniającym perspektywę wypalenia zawodowego, badania przeprowadzili Szwajcar ze współpracownikami [2020]. Natomiast stres w pracy controllera analizowała Nowak [2017a].

Wśród wymagań wynikających ze specyfiki pracy księgowego, od którego oczekuje się profesjonalizmu oraz poczucia odpowiedzialności za wiarygodność i rzetelność informacji z zakresu rachunkowości i podatków, zdaniem autorek niniejszej monografii można wymienić:

- 1) w aspekcie psychicznym:
 - przytłaczające obciążenie zadaniami, ciągle przepracowanie, zmęczenie,
 - presję czasu i bezwzględną terminowość wykonywania zadań,
 - konieczność śledzenia bardzo często zmieniających się przepisów podatkowych, krajowych czy międzynarodowych regulacji dotyczących rachunkowości, a w związku z tym obawę przed popełnieniem błędów,
 - wątpliwości interpretacyjne dotyczące zastosowania przepisów prawnych,
 - konieczność nadążania za zmianami technologicznymi (dotyczącymi narzędzi oprogramowania, np. w związku z elektronicznym przesyłaniem sprawozdań finansowych),
 - niedopasowanie pozycji zawodowej z kwalifikacjami czy aspiracjami,
 - brak perspektyw rozwoju,
 - wewnętrzne standardy etyczne, wyznawane wartości;
- 2) w aspekcie społecznym:
 - konflikty i trudne relacje w miejscu pracy oraz z klientami,
 - brak wsparcia pracodawcy, np. w kwestii szkoleń w związku ze zmieniającymi się przepisami,
 - brak wsparcia społecznego, np. stereotypowy (krzywdzący) obraz księgowego jako osoby, która żyje w świecie cyferek,
 - naciski przełożonych i klientów do realizowania kreatywnej (w sensie negatywnym) polityki rachunkowości czy agresywnej optymalizacji podatkowej.

Różnorodność sytuacji i bodźców sprawia, że ludzie mogą w różny sposób reagować na stres. Wymagania wynikające ze specyfiki pracy w konfrontacji z możliwościami danej osoby mogą być bowiem przez nią oceniane w kategoriach pozytywno-sprzyjających [Ogińska-Bulik, 2009] albo jako okoliczności niekorzystne, stanowiące zagrożenie. W związku z tym **stres można rozpatrywać w kontekście pozytywnym i negatywnym** [McGowan i in., 2006].

Pozytywny stres (eustress) wiąże się z korzystnymi reakcjami na stresory [Simmons i Nelson, 2001]. Dotyczy to krótkotrwałego stresu. Pozytywny stres sty-

muluje do podejmowania nowych wyzwań, a pobudzenie nerwowe i wydzielanie hormonów umożliwiają zgromadzenie energii niezbędnej do działania w sytuacji stresu. Mobilizuje on również do zaangażowania w działanie, czyli entuzjastycznego podejścia, jak i odczuwania przyjemności w związku z realizacją obowiązków [Nelson i Simmons, 2003]. Zakończenie stresujących zadań sukcesem pozwala czerpać satysfakcję z działania, odczuwać dumę, pozytywnie myśleć o sobie, a także utrzymywać wysoką samoocenę. Dzięki temu można cieszyć się też lepszym zdrowiem.

Najczęściej jednak stres kojarzy się negatywnie, szczególnie, gdy stres się przedłuża albo przechodzi w stan chroniczny. Niekiedy zawodowe obowiązki stanowią monotonne i żmudne czynności, które trudno uznać za sprawdzian wiedzy, umiejętności oraz odporności na przeciwności [Brzeska, 2018]. **Negatywny stres (*distress*)** pojawia się w związku z nagromadzeniem się postrzeganych jako zagrożenie trudności, które występują w dłuższej perspektywie czasowej. Na skutek jego wpływu w organizmie człowieka mogą zachodzić różnorodne niekorzystne zmiany pod względem:

- emocjonalnym – np. odczuwanie niepokoju, nieuzasadnionego lęku, łatwiejsze popadanie w złość czy apatię,
- behawioralnym (w zachowaniu) – np. obgryzanie paznokci, objadanie się albo przeciwnie – utrata apetytu, mniej wydajna praca, nadużywanie alkoholu,
- poznawczym – np. problemy z koncentracją i pamięcią, podejmowaniem decyzji,
- fizjologicznym – np. nadmierne pocenie się, przyspieszone tętno, rozwolnienie, napięcie mięśni.

W konsekwencji stres może negatywnie oddziaływać na cały organizm, zaburzając jego funkcjonowanie w aspekcie psychicznym i fizycznym, niszcząc zdrowie oraz obniżając jakość życia. **Negatywny stres może także obniżyć jakość pracy, osłabić motywację do pracy, a przy utrzymywaniu się prowadzić do wypalenia zawodowego.** Z tego względu może też pogarszać efektywność funkcjonowania podmiotu gospodarczego powiązanego z daną osobą.

Stres doświadczany w ramach wykonywania zawodu determinuje więc funkcjonowanie człowieka nie tylko w pracy, ale także poza nią. Stres pozytywny i negatywny nie wykluczają się. Jak zauważają McGowan i in. [2006], mogą one wystąpić jednocześnie w związku z tą samą sytuacją.

Wpływ stresu i presji czasu na osąd i podejmowanie decyzji

Ze względu na oddziaływanie różnorodnych czynników, w tym emocji, nastroju i motywacji, osądy oraz decyzje mogą być obarczone błędami, a przez to – niskiej jakości. Dodatkowo mogą być one zniekształcane również przez **stres**, którego źródłem mogą być m.in. niepewność otoczenia, złożoność problemów decyzyjnych, niewystarczające zasoby, multiwariantowość rozwiązań, konkurencyjność opcji wyboru, wątpliwości co do przyjęcia lub odrzucenia danej opcji do realizacji, obawa decydenta przed błędną decyzją i jej konsekwencjami, żal decydenta z powodu utraconych korzyści niewybranej opcji, a gdy decyzja będzie niewłaściwa, także lęk decydenta przed utratą poczucia własnej wartości czy reputacji. Stres może też pojawić się w przypadku podejmowania decyzji w warunkach **presji czasu**, gdy z powodu napiętych terminów nie udaje się zgromadzić odpowiednich informacji czy właściwie rozważyć opcji bądź ostatecznie dokonać wyboru.

Jak zauważają badacze [zob. szerzej Tyszka i Zaleskiewicz, 2001], **na jakość skomplikowanych decyzji w różny sposób oddziałują poziom stresu oraz stopień trudności zadania**. W pierwszym przypadku jakość ta jest najwyższa, kiedy stres osiąga przeciętny poziom, spada natomiast w przypadku bardzo niskiego lub bardzo wysokiego poziomu stresu. Zdaniem Janisa [1982] silnie zestresowany decydent może:

- zawężać zakres swojej uwagi, czyli ograniczać ilość informacji poszukiwanych i przetwarzanych przed pojęciem decyzji, a w związku z tym podjąć decyzję przedwcześnie, tj. przed rozważeniem wszystkich dostępnych opcji,
- rozważać różne opcje decyzji, ale w sposób chaotyczny (gorączkowo),
- uwzględniać zbyt mało czasu na rozważenie każdej opcji decyzji, wskutek czego jego decyzje mogą być podejmowane impulsywnie.

Ponadto stopień trudności zadania oddziałuje na relację między poziomem realizacji zadania czy podejmowanej decyzji a stresem. Jak podkreślają Tyszka i Zaleskiewicz [2001, s. 249], „nawet stosunkowo niski stres w przypadku trudnego zadania może ograniczyć trafność decyzji”, w związku z czym skomplikowana decyzja (złożony problem) sama może być powodem stresu, a przez to niekorzystnie wpływać na jakość jej realizacji.

Pułapki podejmowania decyzji w warunkach stresu

Zachowanie człowieka w procesie podejmowania decyzji opisują psychologiczne teorie decyzji [zob. szerzej Artienwicz i in., 2021]. Teorią, która służy wyjaśnieniu związków między stresem, skomplikowanym środowiskiem decyzyjnym, w którym mogą występować konflikty decyzyjne oraz jakością podejmowania decyzji, jest zaproponowany przez Janisa i Manna [1977; Mann i Janis, 1982] **model podejmowania decyzji w teorii konfliktu** (*conflict theory model of decision making*). Teoria ta zakłada, że sam proces podejmowania decyzji jest stresujący. Oddziałują na niego nie tylko ryzyko, ale też niejednoznaczność oraz konflikty decyzyjne towarzyszące sytuacji wyboru, czyli sprzeczne tendencje do zaakceptowania lub odrzucenia określonego sposobu działania [Balneaves i Long, 1999]. W teorii tej przyjęto typologię pięciu reguł (wzorców) radzenia sobie ze stresem (reagowania na stres) w związku z trudną decyzją, tj. [Janis i Mann, 1977; Janis, 1982; Mann i Janis, 1982]:

- 1) bezkonfliktowa beczynność,
- 2) bezkonfliktowa zmiana,
- 3) unikanie defensywne,
- 4) nadmierna czujność,
- 5) czujność.

W pierwszych dwóch przypadkach decydent albo kontynuuje to co robił, albo bezkrytycznie przyjmuje nowy, najbardziej zalecany, kierunek działania [Janis i Mann, 1977]. Unikanie defensywne oraz nadmierna czujność, a w skrajnych sytuacjach panika, skutkują nieracjonalną decyzją. Strategia czujności zaś umożliwia rozsądne podejmowanie decyzji, o czym będzie szerzej mowa w dalszej części niniejszego podrozdziału.

Wśród pułapek decydowania w stresie można wymienić unikanie defensywne, nadmierną czujność oraz samoutrudnianie [Janis i Mann, 1977; Tyszka i Zaleśkiewicz, 2001], których charakterystykę przedstawiono w tabeli 9.

Tabela 9. Strategie-pułapki postępowania w procesie podejmowania decyzji w stresie i ich charakterystyka

Podejście do radzenia sobie w stresie	Charakterystyka
<p>Unikanie defensywne</p>	<p>1) Prokrastynacja</p> <p>W ramach tego podejścia decydent unika konfliktu ze względu na prokrastynację, czyli dobrowolne odkładanie realizacji zamierzonych działań, mimo świadomości pogorszenia sytuacji na skutek opóźnienia [Effert i Ferrari, 1989; Jaworska, 2013]. Decyzyjny aspekt prokrastynacji wiąże się zarówno ze zwlekaniem z podjęciem wyboru, jak i opóźnianiem momentu jej realizacji (aż jest już za późno) [Berzonsky i Ferrari, 1996]. Dana osoba nie jest pewna, zastanawia się, co ma wybrać, rozważa zalety i wady danej decyzji oraz skutki jej podjęcia. W związku z trudnością dokonania wyboru pojawia się niezdolność do podjęcia decyzji, czemu towarzyszą strach przed złym wyborem, a także żal, że nie wybrało się innej opcji oraz stres z tym związany [Tibbet i Ferrari, 2015]. Przykładowo, księgowy odkłada na ostatni moment sporządzenie sprawozdania, uzasadniając to m.in. chęcią uwzględnienia wszystkich ujawnianych na bieżąco zdarzeń dotyczących zamykanego okresu sprawozdawczego. Do końca zwleka więc z zamknięciem kont, aby z jednej strony uniknąć korygowania sprawozdania po jego sporządzeniu w przypadku późniejszych ujawnień, tzw. zdarzeń po dacie bilansowej oraz – co szczególnie ważne – zoptymalizować podatek, głównie przez manipulację kosztami. Odwlekanie powoduje jednak, że wreszcie przychodzi termin i trzeba kwestię sprawozdania zamykać – a, że czasu już nie ma, powoduje to pójście na rozmaite skróty i często wątpliwe, ryzykowne rozwiązania.</p> <p>2) Racjonalizacja</p> <p>Służy wzmocnieniu budzącej najmniej zastrzeżeń opcji. Racjonalizacja decyzji może wiązać się m.in. z poszukiwaniem pozytywnych aspektów niekorzystnej opcji i unikaniem rozważania jej wad, a także deprecjonowaniem znaczenia danej decyzji oraz jej negatywnych skutków [Tyszka i Zaleśkiewicz, 2001].</p> <p>Przykładowo księgowy w reakcji na wniesienie przez biegłego rewidenta zastrzeżeń co do wiarygodności szacunku wartości, np. odpisu aktualizującego albo rezerw, swoją zakwestionowaną decyzję tłumaczy sobie tym, że audytor nie rozumie sytuacji badanej jednostki tak dobrze, jak pracujący w niej księgowi, dlatego nie powinno się przejmować jego uwagami i że to wskutek uwzględnienia zastrzeżeń biegłego rewidenta sytuacja jednostki może się pogorszyć.</p>

Unikanie defensywne	<p>3) Awersja do decyzji</p> <p>Polega na unikaniu dokonywania jakichkolwiek wyborów, łączy się z przrzucaniem odpowiedzialności na inną osobę, często niekompetentną [Tyszka i Zaleskiewicz, 2001], najczęściej najniżej w hierarchii działu rachunkowości czy biura rachunkowego.</p>
Nadmierna czujność i panika	<p>Nadmierna czujność wiąże się z gorączkowym poszukiwaniem wyjścia z dylematu i impulsywnym łapaniem poспiesznie wymyślonych rozwiązań, które wydają się obiecywać natychmiastowe ustanie napięcia nerwowego. W skrajnej formie nadmierna czujność przechodzi w panikę, której towarzyszą bardzo silne, negatywne emocje [Janis i Mann, 1977; Mann, 1982].</p>
Samoutrudnianie	<p>Odnosi się do świadomego stwarzania utrudnień dla osiągnięcia powodzenia stanowiącego dobre wytłumaczenie braku sukcesu. Wiąże się z podejmowaniem działań odrywających od problemu decyzyjnego. Pozwala zachować dobrą reputację w oczach własnych i innych ludzi [Tyszka i Zaleskiewicz, 2001]. Przykładowo: brak decyzji co do wyceny składników majątku na dzień bilansowy, gdy nadchodzi już termin przygotowania sprawozdania, a zajmowanie się porządkowaniem archiwum.</p>

Źródło: opracowanie na podstawie wymienionej literatury.

Przedstawione w tabeli 9. strategie postępowania wiążą się z nieprzystosowaniem do radzenia sobie z decyzjami w warunkach stresu i ryzyka, co może prowadzić do błędów i obniżenia jakości dokonanych wyborów. Nietrafione decyzje mogą mieć niekorzystne konsekwencje nie tylko dla decydenta, ale i jego otoczenia, skutki błędów mogą być poważne dla określonego podmiotu gospodarczego, jak i jego interesariuszy podejmujących decyzje na podstawie informacji sprawozdawczych.

Reguły trafnego podejmowania decyzji w warunkach stresu

Jak już wspomniano, jakość decyzji jest najwyższa przy umiarkowanym poziomie stresu [zob. Tyszka i Zaleskiewicz, 2001]. Istotne jest więc podjęcie takich działań, które pozwolą ten cel osiągnąć. Służą temu m.in. ograniczanie poziomu stresu, odpowiednia organizacja pracy [Tyszka i Zaleskiewicz, 2001], jak i czujne przetwarzanie informacji [Janis i Mann, 1976]. Strategie radzenia sobie ze stresem w związku z podejmowaniem decyzji ukazano w tabeli 10.

Tabela 10. Strategie radzenia sobie z podejmowaniem decyzji w warunkach stresu

Strategia radzenia sobie ze stresem	Charakterystyka
Redukcja poziomu stresu	<p>W ramach tego podejścia szansą na poprawę jakości decyzji w warunkach stresu są:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) kontrola emocjonalna i jej wzmocnienie, 2) poznawcze opracowanie strategii, 3) poszerzanie doświadczenia zawodowego. <p>W pierwszym przypadku istotna jest regulacja zwykle negatywnych emocji, w tym analiza odczuć i uświadamianie sobie emocji, przydatne może też być wykonywanie ćwiczeń relaksacyjnych.</p> <p>Drugi aspekt wiąże się z umysłowym przygotowaniem się na stres, np. realizacja treningów odporności, które zakładają oswojenie się z sytuacją stresową.</p> <p>Trzecia kwestia dotyczy zaś ciągłego poszerzania kompetencji decyzyjnych i umiejętności trafnej oceny ryzyka w trudnych sytuacjach. Większe doświadczenie w sytuacjach stresowych daje możliwość nabycia swego rodzaju „odporności” na stres.</p>
Odpowiednie, wcześniejsze przygotowanie	<p>Opracowanie ocen i wyborów dla typowych sytuacji, w których nie ma czasu na dokonywanie dokładnego szacowania opcji wyboru, dzięki czemu będzie możliwe niemal automatyczne reagowanie na sytuacje stresowe.</p>
Czułość	<p>Czułe przetwarzanie informacji opiera się na założeniach opisujących zachowania i procesy poznawcze przyczyniające się do skutecznego podejmowania decyzji:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) dokładne wyszukiwanie wszystkich opcji związanych z decyzją z wielu możliwych źródeł, b) przegląd celów do osiągnięcia oraz wartości wynikających z dokonanego wyboru, c) staranne rozważenie wad i zalet każdej opcji, d) intensywne poszukiwanie nowych informacji, ważnych dla dalszej oceny rozważanych wariantów, e) prawidłowe przyswajanie i uwzględnianie nowych informacji, f) ponowne zbadanie pozytywnych i negatywnych konsekwencji wszystkich opcji przed ostatecznym wyborem, g) opracowanie planu działania.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Tyszka i Zaleskiewicz, 2001; Mann i Janis, 1982].

Pod wpływem stresu zmniejsza się zakres opcji i wariantów, które są brane pod uwagę podczas procesu podejmowania decyzji. Czynnikiem, który zwiększa poczucie stresu, jest czas. Zakay [1993] zauważa, że **stres z powodu presji czasu jest powszechny w wielu zawodach**, w których należy podjąć trudne i ważne decyzje. Wykonywanie czynności pod presją czasu jest, jak już wspomniano, charakterystyczne również dla zawodu księgowego. Oddziaływanie stresu wynikającego z presji czasu na podejmowanie decyzji może obejmować następujące obszary [Zakay, 1993, s. 60]:

- ograniczanie wyszukiwania i przetwarzania informacji,
- zwiększanie znaczenia informacji negatywnych,
- wywoływanie reakcji obronnych, np. zaniedbanie ważnych informacji lub ich zanegowanie,
- wzmacnianie wybranej opcji,
- skłonność do stosowania strategii filtrowania informacji, tzn. informacje, które są postrzegane jako najważniejsze, są przetwarzane najpierw, a następnie przetwarzanie jest kontynuowane, dopóki czas się nie skończy,
- zwiększanie prawdopodobieństwa stosowania niekompensacyjnych strategii wyboru zamiast kompensacyjnych,
- zapomnianie ważnych danych,
- dokonywanie błędnego osądu i oceny.

Natomiast Tyszka i Zaleskiewicz [2001] wśród oznak pogarszania się jakości decyzji w związku z ograniczeniami czasowymi wyróżniają:

- nadmierną selektywność w gromadzeniu informacji na potrzeby oceny sytuacji decyzyjnej,
- orientację uwagi tylko na wybranych cechach oceny opcji,
- wykorzystywanie uproszczonych strategii decyzyjnych (skrótów myślowych).

Odciągać uwagę od samego problemu decyzyjnego może, zdaniem Zakaya [1993], także skupienie się na upływającym czasie.

W środowisku pracy księgowego niezwykle przydatne do ograniczenia skutków stresu na decyzje lub wyeliminowania stresu, w tym również pod presją czasu, są:

- udział w szkoleniach na temat zarządzania stresem [Cooper i in., 2001],
- odpowiednie, czujne, przetwarzanie informacji,
- właściwa organizacja pracy sprzyjająca utrzymaniu koncentracji uwagi,
- planowanie działań,
- opracowywanie i przestrzeganie stosownych procedur,
- osobista odpowiedzialność (*accountability*),
- stosowanie list kontrolnych,
- relaksacja.

Niska jakość osądów osób zajmujących się rachunkowością może wynikać ze stresu i presji czasu. Sam proces podejmowania decyzji również może być stresujący. Badania w tym względzie są prowadzone przede wszystkim w obszarze auditingu. Podkreśla się w nich, że na jakość przeprowadzanego przez biegłego rewidenta osądu, a w związku z tym badania audytowego⁷, negatywnie mogą oddziaływać m.in.:

- **poziom stresu** [Jackson i Schuler, 1985; Maule i Svenson, 1993; Choo, 1995], przykładowo, Choo [1995] badał stres i zdolność do trafnego osądu audytorów z perspektywy trzech teorii: pamięci roboczej Eysericcka [1979] (*work memory capacity theory*), wykorzystania wskazówek Easterbrooka [1959] (*cue utilization theory*), radzenia sobie Folkman [1984] (*coping behavior theory*); badania Choo [1995] potwierdziły, że teoria Easterbrooka najlepiej wyjaśniała te kwestie; zgodnie z nią, jakość osądu audytorów poprawiała się wraz ze wzrostem stresu z niskiego do umiarkowanego poziomu (dzięki redukcji nieistotnych wskazówek), przy czym optymalna wydajność działania występowała przy umiarkowanym poziomie stresu, a następnie jakość osądu, a przez to i audytu, zmniejszała się przy nadmiernym poziomie stresu (ze względu na ignorowanie niektórych istotnych i nieistotnych wskazówek).

⁷ Smith i Emerson [2017] określają jakość badania audytowego jako „prawdopodobieństwo, że biegły rewident odkryje, zgłosi i wyeliminuje wszelkie istotne zniekształcenia, które mogą pojawić się w sprawozdaniach finansowych klienta”.

- **presja związana z budżetem czasu na badania** [Oatley i Pierce, 1996; Coram i in., 2003; Willett i Page, 1996; Pierce i Sweeney, 2004; McNamara i Liyanarachchi, 2008],
- **odporność na stres**, tj. zdolności do wytrwania w stresujących warunkach, z uwzględnieniem modelu stresu roli zawodowej [Smith i Emerson, 2017],
- **różnice na poziomie indywidualnym**, w tym typ osobowości [Gundry i Liyanarachchi, 2007], ale także m.in. samoocena, umiejscowienie kontroli, zaangażowanie organizacyjne, zamiar pozostania (w danym miejscu pracy), potrzeba osiągnięć, doświadczenie oraz zaangażowanie zawodowe [Donnelly i in., 2003; Malone i Roberts, 1996; Paino i in., 2012].

Niestety brakuje badań, w tym eksperymentalnych, nad wpływem stresu na osąd i decyzje księgowych. Biorąc pod uwagę trudne, często konfliktowe sytuacje i związane z nimi decyzje księgowych, jak np. niejednoznaczność przepisów oraz ich częste zmiany, role realizowane przez księgowych, jak również konieczność dochowania określonych terminów i związana z tym presja czasu, a także często niewystarczające zasoby (sprzętu i oprogramowania) oraz zbyt małe zespoły księgowych, a w związku z tym zbyt duże obciążenie pracą (szczególnie w okresach sezonowych, np. sporządzanie sprawozdania finansowego czy też w przypadku rozliczeń podatkowych), sprzyjają powstawaniu napięcia nerwowego, które może negatywnie oddziaływać na procesy poznawcze, a przez to na jakość osądu przy tworzeniu informacji sprawozdawczych. Może to powodować, że w wyniku stresu informacje będą przetwarzane powierzchownie, opcje wyceny na dzień bilansowy będą niewystarczająco zweryfikowane, a przez to oparte na nich osądy dotyczące np. szacowania wartości elementów sprawozdania finansowego mniej wiarygodne.

Podsumowując, stres w pracy księgowego jest zjawiskiem powszechnym. Długotrwały stres może negatywnie wpływać na księgowego oraz jego decyzje. W pierwszym przypadku stres może niszczyć zdrowie psychiczne i fizyczne księgowego, a także jakość jego pracy, osłabiać jego motywację do pracy, a przy utrzymywaniu się prowadzić do wypalenia zawodowego, o którym szerzej będzie mowa w kolejnym podrozdziale. Stres może też obniżać jakość decyzji w związku z tym, że prowadzi do osłabienia zdolności poznawczych wykorzystywanych na potrzeby procesu podejmowania decyzji. Warto wtedy wykorzystywać różne sposoby radzenia sobie ze stresem, aby niekorzystne jego skutki w jak największym stopniu można było zniwelować.

2.4. Poczucie wypalenia zawodowego u księgowych i jego wpływ na tworzenie informacji sprawozdawczej

Wypalenie zawodowe według najczęściej przytaczanej w literaturze jego definicji to „psychologiczny zespół wyczerpania emocjonalnego, depersonalizacji i obniżonego poczucia dokonań osobistych, który może wystąpić u osób pracujących z innymi ludźmi” [Maslach, 2004, s. 15]. Z definicji tej wyłaniają się też, choć nie wprost, składowe tego zjawiska takie jak **przewlekły stres, problemy emocjonalne i motywacyjne**. Jeśli chodzi o stres, to jest on postrzegany jako jedno z głównych źródeł wypalenia. W szczególności chodzi tu o silne i długotrwałe jego odczuwanie wywołane pełnią rolą zawodową. Aspekt emocjonalny oznacza brak energii i poczucie wyczerpania zasobów emocjonalnych [Cordes i Dougherty, 1993]. Depersonalizacja zaś charakteryzuje się poczuciem oderwania emocjonalnego i przejawia się w obojętnej postawie wobec innych (np. klientów lub współpracowników), podczas gdy obniżone poczucie osiągnięć osobistych jest definiowane jako poczucie niskiej samooceny, niskiej motywacji i niezdolności do kompetentnego wykonywania zadań [Cordes i Dougherty, 1993]. Można więc powiedzieć, że wypalenie zawodowe stanowi swego rodzaju wypadkową „ludzkich” zagadnień poruszanych w niniejszej monografii. Stąd też decyzja o jego uwzględnieniu.

Zjawisko wypalenia jest zazwyczaj kojarzone z profesjami tzw. pomocowymi, jak np. **pielęgniarka, nauczyciel, policjant** czy **opiekun osób starszych**, które w swej specyfice mają częste i intensywne kontakty z ludźmi. Nie oznacza to jednak, że w innych zawodach, w tym w tych, gdzie relacje międzyludzkie nie są aż tak nasilone, ono nie występuje. Być może ma ono po prostu nieco inny wymiar bądź natężenie czy też przejawia się w nieco inny sposób. Coraz częściej dostrzega się syndrom wypalenia wśród innych zawodów niż tylko tych wcześniej wspomnianych. Niektórzy badacze twierdzą wręcz, iż może ono dotyczyć każdego człowieka na każdym stanowisku pracy. Na stanowiskach o charakterze menedżerskim, gdzie od pracowników wymaga się dużego zaangażowania oraz gdzie presja ze strony kierownictwa czy właścicieli jest szczególnie silna, problem ten może być również poważny [Bartkowiak, 1999; Nowak, 2017a]. Jak wskazują, jak dotąd jeszcze niezbyt liczne – choć wydaje się, że coraz chętniej prowadzone – badania, dotyka ono również profesji związanych z rachunkowością, w tym księgowych [m.in. Dinc, 2020]. Nie wydaje się to dużym zaskoczeniem, biorąc pod uwagę specyfikę pracy w rachunkowości. Nierzadko wyma-

ga ona stałych kontaktów z ludźmi, które bywają „emocjonalnie zaangażowane”. Ponadto mało przyjazne otoczenie, w jakim egzystują księgowi (szczególnie w Polsce), również sprzyja ich „wypalaniu się”. Więcej na temat wypalenia zawodowego księgowych i badań jemu poświęconych w Polsce i zagranicą, a w szczególności zagadnień związanych z ich środowiskiem pracy, można odnaleźć w niedawno wydanej monografii autorstwa Szwejcar, Kabalskiego i Baszczyńskiej [2020] pt. „Ocena środowiska pracy księgowych pod kątem ryzyka wypalenia zawodowego”. Natomiast z perspektywy niniejszego opracowania interesującymi kwestiami są te poświęcone wpływowi wypalenia na decyzje osób tworzących informację sprawozdawczą, o czym będzie mowa w dalszych fragmentach.

Już dawno wykazano, że wypalenie istotnie koreluje z **trudnościami w podejmowaniu decyzji** [Armstrong, 1979; Weinberg i in., 1983]. Może to wynikać z faktu, że osoby wypalone funkcjonujące w stanie przewlekłego stresu doznają swoistego zawężenia uwagi [Muldary, 1983]. W rezultacie stają się mniej biegłe w przetwarzaniu lub reagowaniu na nowe informacje. Mają trudności z wymyśleniem alternatywnych rozwiązań dla napotykanym problemów. Jeśli zaś zadanie jest szczególnie trudne i wymagania z nim związane przewyższają ich zasoby energii psychicznej, to sposobem radzenia sobie z narastającym napięciem może być przyjęcie sztywnej postawy wobec problematycznej sytuacji. Oznacza to unikanie zaangażowania lub sięganie po rozwiązania stosowane w przeszłości. Cynizm wobec innych ludzi przyczynia się z kolei do utraty elastyczności w ocenianiu, ponieważ pracownik zaczyna wierzyć, że nic nie może już zmienić obecnego stanu [Freudenberger, 1974; Maslach, 1981, 1982a, 1982b; Paine, 1984]. Okazuje się również, że wypalenie powoduje też zmiany w mózgu, które utrudniają chłodny ogląd sytuacji.

Z przeglądu literatury wynika, iż opracowania poświęcone wpływowi wypalenia na podejmowanie decyzji nie są liczne. O ile możliwe jest odnalezienie pozycji dotyczących wpływu wypalenia na profesjonalne decyzje w ogóle, to już tych odnoszących się do podejmowania decyzji przez osoby zawodowo związane z rachunkowością jest bardzo mało. Jeśli się pojawiają, to dotyczą one decyzji podejmowanych przez audytorów [Sweeney i Summers, 2002] czy biegłych księgowych (*certified public accountants*). „Zwykłych” księgowych w tym kontekście raczej nie badano.

Wśród badań podejmujących problematykę wpływu wypalenia zawodowego na podejmowanie decyzji, które mogłyby znaleźć zastosowanie w przypadku księgowych tworzących informację sprawozdawczą, znajdują się te poświęcone funkcjom poznawczym, w tym kontroli wykonawczej, motywacji, a także skłonności do

ryzykownych decyzji. Interesującym nurtem badań jest również ten wykorzystujący techniki neuroobrazowania, które na poziomie strukturalnym i czynnościowym ukazują zmiany w mózgu wywołane wypaleniem. Te właśnie aspekty zostaną rozwinięte w dalszych fragmentach.

Wpływ wypalenia na funkcje poznawcze

Wiadomym jest, że podejmowanie decyzji nierozzerwalnie wiąże się z udziałem procesów poznawczych, w tym w szczególności z trzema głównymi funkcjami poznawczymi tj. **pamięcią, uwagą oraz funkcjami zarządzającymi**. Jak wskazuje kilka dziesięcioleci badań i płynące z nich dowody empiryczne, wypalenie wiąże się z upośledzeniem tychże funkcji, a zatem w konsekwencji jest odpowiedzialne za pogorszenie decyzyjności, co z kolei przekłada się na jakość i ilość wykonanej pracy [Halbesleben i Wheeler, 2011; Taris, 2006]. Naukowcy próbowali udzielić teoretycznego wyjaśnienia dla takiego stanu rzeczy, odwołując się nie tylko do deficytów poznawczych, ale też motywacyjnych czy też braku wzajemności w relacjach ze współpracownikami [np. Halbesleben i Wheeler, 2011]. Wpływ wypalenia na podejmowanie decyzji może też wynikać z obniżonego poczucia troski o rezultaty ze względu na chroniczne narażenie na stres i związane z nim zaburzenia poznawcze [Oosterholt i in., 2012].

By dobrze zrozumieć rezultaty empirycznych poszukiwań prowadzonych w tym obszarze, należy przybliżyć, czym są owe funkcje poznawcze. Jeśli chodzi o pamięć, to wielu badaczy projektowało swoje badania poświęcone wypaleniu na podstawie najbardziej klasycznego podziału pamięci, tj. tego wykorzystującego kryterium czasu przechowywania informacji. W ten sposób wyróżnia się pamięć długotrwałą (*long-term memory*, *LTM* albo *long-term-storage*, *LTS*) oraz pamięć krótkotrwałą (*short-term-memory*, *STM* bądź *short-term-storage*, *STS*) [Atkinson i Shiffrin, 1968].

Pamięć długotrwałą można nazwać trwałym magazynem śladów pamięciowych. Przechowuje informacje w najdłuższej perspektywie czasu i teoretycznie ma nieograniczoną pojemność. Jest ona wewnętrznie zróżnicowana pod względem rodzajów, sposobów kodowania, funkcji czy materiałów, które zapamiętuje. Umożliwia zaadaptowanie się do otaczającego środowiska. **Pamięć krótkotrwałą** przechowuje niewielkie ilości informacji przez krótki okres (kilka do kilkunastu sekund). Jej głównym celem jest zatrzymanie informacji (zmysłowej, pobranej z pamięci długotrwałej czy rezultatu przetwarzania danych) na czas niezbędny do jej przetworzenia.

Psychologia poznawcza zaproponowała również ideę **pamięci roboczej (operacyjnej)**, która, w przeciwieństwie do pamięci krótkotrwałej specjalizującej się jedynie w przechowywaniu informacji, ma też zdolność przetwarzania informacji. Pamięć operacyjna jest zatem swego rodzaju przestrzenią roboczą (a nie tylko buforem), w której odbywa się świadome i kontrolowane przetwarzanie informacji. Istnieje wiele modeli funkcjonowania pamięci roboczej, natomiast ich wspólnym mianownikiem są funkcje, jakie spełnia. Są to przechowywanie (*storage*), przetwarzanie (*processing*), nadzorowanie (*supervision*) i koordynacja (*coordination*). Trzy ostatnie podlegają pod mechanizmy kontrolne uwagi.

Uwaga zaś to „system odpowiedzialny za selekcję informacji i zapobieganie negatywnym skutkom przeładowania poznawczego przez nadmiar danych” [Nęcka i in., 2006, s. 178]. Jej immanentną cechą jest więc selektywność, czyli inne przetwarzanie informacji pochodzących z różnych źródeł. Istotnymi aspektami uwagi są też zdolność do przeszukiwania pola percepcyjnego, podzielność, czyli możliwość koncentracji na większej liczbie źródeł informacji, a także przedłużona koncentracja (*sustained attention*). Ta ostatnia pozwala na monitorowanie otoczenia przez dłuższy czas w poszukiwaniu pewnego typu bodźców. Z czasem czujność (którą często utożsamia się z przedłużoną koncentracją) ulega osłabieniu [Green i Swets, 1966].

Natomiast wśród **funkcji zarządzających** (*executive functions*), zgodnie z podejściem Miyake i in. [2000], wyróżnia się trzy elementy: uaktualnianie informacji w pamięci operacyjnej (*updating*), hamowanie (*inhibition*) i giętkość/elastyczność/przerzutność uwagi (*shifting*). Są one ze sobą powiązane, ale ze swej natury także niezależne od siebie.

Uaktualnianie oraz monitorowanie reprezentacji powstających w pamięci roboczej wymaga kontroli i kodowania napływających informacji, które są istotne dla wykonania zadania, a następnie odpowiedniego korygowania pozycji reprezentowanych w pamięci roboczej przez zastępowanie informacji nieistotnych informacjami istotnymi [Morris i Jones, 1990]. Hamowanie to zdolność do celowego kontrolowania lub tłumienia dominujących reakcji i impulsów wtedy, gdy jest to konieczne [Logan, 1994]. Zaś przerzutność odnosi się do umiejętności przełączania się między wieloma zadaniami, operacjami lub celami [Monsell, 1996].

Deligkaris i współpracownicy [2014] dokonali systematycznego przeglądu literatury dotyczącej relacji wypalenia i funkcjonowania poznawczego. Ich wyniki sugerują, że wypalenie zawodowe jest powiązane z określonymi deficytami poznawczymi. Co więcej, wypalenie w szczególności ma miejsce w zawodach, które charak-

teryzują się wysokim poziomem zarówno presji zawodowej, jak i wymagań poznawczych. Zawód księgowego dobrze pasuje do tego opisu, zatem warto przyrzeć się bliżej ustaleniom, jak zmienia się działanie pamięci, uwagi i funkcji zarządzających u osób wypalonych.

Jeśli chodzi o pamięć, to Sandström i in. [2005, 2011] odkryli silny związek między wypaleniem a upośledzeniem pamięci długotrwałej, a także umiarkowany związek między wypaleniem a pogorszeniem się funkcji uaktualniania. Van der Linden i in. [2005] zaobserwowali, że osoby wypalone przebywające na zwolnieniu lekarskim radziły sobie znacznie gorzej w zadaniu mierzącym tzw. przedłużoną uwagę (*sustained attention*) i nieznacznie gorzej w zadaniu oceniającym hamowanie w porównaniu z osobami bez objawów wypalenia. Ohman i in. [2007] stwierdzili, że objawy wypalenia były umiarkowanie związane z deficytami pamięci krótkotrwałej, pamięci długotrwałej, kontroli uwagi, zdolności przełączania, uaktualniania i hamowania. Zaś Osterberg i in. [2009] zanotowali jedynie niewielkie odchylenia w wykonywaniu zadań związanych z pamięcią krótkotrwałą u osób z wypaleniem w porównaniu ze zdrowymi osobami z grupy kontrolnej. W swoim badaniu Jonsdottir i in. [2013] ustalili zaś, że wypalenie skutkowało niewielkim osłabieniem zdolności hamowania. Również słabo korelowało ze spadkami pamięci długotrwałej, krótkotrwałej i roboczej. Pojawiło się też badanie [Castaneda i in., 2011], które w ogóle nie wykazało takiej zależności w odniesieniu do pamięci roboczej, długotrwałej i krótkotrwałej. Generalnie jednak można powiedzieć, że wypalenie powoduje pewien uszczerbek w umiejętnościach związanych z procesami pamięciowymi, choć jego stopień nie został jak dotąd jednoznacznie wykazany.

Morgan i in. [2011], wykorzystując test uczenia się labiryntów Grotona (*Groton Maze Learning Test - GMLT*), który jest stosowany jako neuropsychologiczny miernik integracyjnej funkcji wykonawczej wzrokowo-przestrzennej, potwierdzili związek (choć niezbyt silny) między wyższym stopniem wypalenia a gorszymi wynikami uzyskanymi w tym teście. Prościej rzecz ujmując oznacza to, że osoby wypalone mają słabsze zdolności kontrolowania swojej uwagi. Z kolei Oosterholt i in. [2012] stwierdzili, że wypalenie jest istotnie związane z upośledzeniem przerzutności (giętkości) i umiarkowanie związane ze spadkami funkcji uaktualniania. Van Dam i in. [2011, 2012] potwierdzili, że elastyczność uwagi jest gorsza u osób wypalonych w porównaniu do zdrowych. Zaś Diestel i in. [2013] wykryli umiarkowanie gorsze możliwości uaktualniania i hamowania u osób o wysokim stopniu wypalenia. Natomiast według Orena i in. [2013] związek między wysokim stopniem wypalenia a pogorszeniem wy-

dajności wykazanym za pomocą testów neuropsychologicznych oceniających długo-trwałą uwagę okazał się silny.

Niepokojące natomiast wydają się rezultaty badania uzyskane przez Osterberg i in. [2012] na temat wyzdrowienia z wypalenia. Okazało się bowiem, że wyzdrowienie z wypalenia było jedynie umiarkowanie związane z poprawą pamięci długo-trwałej i krótkotrwałej, a także słabo związane ze wzmocnieniem długotrwałej uwagi. Wydaje się więc, że wypalenie zawodowe może pozostawiać po sobie w znacznym stopniu nieodwracalne zmiany w ludzkiej sferze poznawczej.

Funkcje poznawcze były też badane w kontekście decyzji o zabarwieniu etycznym. McGee [1989] argumentuje, że wypalony pracownik radzi sobie ze swoim przykrym stanem, unikając angażowania się w „delikatne sprawy”. Potencjalnym wytłumaczeniem takiego zachowania może być niepokój, który pojawia się wraz z wypaleniem [Garrosa i in., 2008]. Wydaje się, że w podobny sposób mogą reagować wypaleni księgowi. Nie chcąc dokładać sobie cierpienia, będą stronili od sytuacji wymagających od nich dokonywania wyborów o zabarwieniu moralnym. Inne badanie, choć przeprowadzone wśród lekarzy i pielęgniarek na oddziale intensywnej terapii [Teixeira i in., 2014], odnoszące się do podejmowania decyzji związanych z potrzebą przejścia do ostatecznej sedacji u terminalnych pacjentów, wykazało, że konieczność dokonywania etycznych wyborów wiąże się z nasileniem poziomu wypalenia zawodowego. A to z kolei przekłada się na dalsze decyzje. Ustalenia te ograniczają się jednak do świadczenia opieki zdrowotnej, które mają inną specyfikę niż praca w rachunkowości. Nie oznacza to jednak, że podobny mechanizm nie wystąpiłby również u księgowych. Taka diagnoza wydaje się zatem bardzo potrzebna.

Inne wyjaśnienie obniżenia wydajności decyzyjnej u osób wypalonych stanowią mogą chroniczne zaburzenia kontroli wykonawczej sprawowanej nad procesami psychicznymi i zachowaniem [Osterberg i in., 2009; Oosterholt i in., 2012; Sandström, 2005; van Dam i in., 2011; van der Linden i in., 2005]. Innymi słowy, deficyty kontroli wykonawczej mogą wyjaśniać, dlaczego wypalenie osłabia wydajność pracy, która w coraz większym stopniu wymaga dużego zaangażowania procesów poznawczych [Hunt i Madhyastha, 2012]. Choć wydawać się może, że kontrola wykonawcza należy do tej samej grupy procesów co pamięć czy uwaga, to istnieją przesłanki, że nie do końca uzasadnione jest traktowanie jej w ten sam sposób. Więcej na ten temat w Royal i in. [2002]. Kontrola wykonawcza odnosi się bowiem do zestawu wzajemnie powiązanych mechanizmów poznawczych, które umożliwiają ludziom dobrowolne regulowanie ich procesów reprezentacji, uwagi oraz zachowań motorycznych w celu

adaptacyjnego radzenia sobie z nowymi, złożonymi i zmieniającymi się wymaganiami związanymi ze stawianymi przed nimi zadaniami [Hofmann i in., 2012; Norman i Shallice, 1986].

Badania eksperymentalne wykazały, że ludzie cierpiący na wypalenie działają gorzej niż osoby z niskim wypaleniem w zadaniach wymagających dużego zaangażowania kontroli wykonawczej [van der Linden i in., 2005]. Wyjaśnienia takiego stanu rzeczy można poszukiwać, opierając się na teorii zachowania zasobów Hobfolla [1989]. Ograniczone zasoby są czasowo wyczerpywane przez intensywne procesy wykonawcze [Hofmann i in., 2012; Muraven i Baumeister, 2000]. Skala wyczerpywania się zasobów zależy od stopnia, w jakim dane zadanie wymaga kontroli wykonawczej [Hofmann i in., 2012; Schmeichel, 2007]. Wypalenie zawodowe (zwłaszcza wyczerpanie emocjonalne) przyczynia się do chronicznego uszczuplenia i tak już ograniczonych zasobów [Diestel i Schmidt, 2011; Oosterholt i in., 2012]. Oznacza to, że w przypadku występowania dużych profesjonalnych wymagań co do kontroli wykonawczej, pracownicy o wysokim poziomie wyczerpania emocjonalnego mają mniejszą zdolność do spełniania takich wymagań i dlatego osiągają gorsze wyniki w porównaniu z osobami o niskim stopniu wyczerpania. Gdy jednak wymagania dotyczące kontroli wykonawczej są niskie, pracownicy z dużym wyczerpaniem nie osiągają gorszych wyników niż ci z niskim wyczerpaniem, ponieważ ograniczona zdolność samokontroli nie jest w takich sytuacjach intensywnie wykorzystywana [Diestel i in., 2013].

Deficyty motywacyjne

Upośledzenie funkcji poznawczych u osób wypalonych może również być pogłębiane deficytami motywacyjnymi. Van Dam i in. [2011] doszli do wniosku, że wypaleni pracownicy gorzej niż ci zdrowi wykonują zadania wymagające zwiększonej uwagi i pamięci [np. Sandström, 2005], ponieważ ich motywacja do wysiłku jest trwale zmniejszona. By zweryfikować swoją hipotezę, zaprojektowali eksperyment mający na celu sprawdzić, czy wypaleni pacjenci zareagowaliby lepiej, gdyby ich motywacja została wzmocniona w trakcie trwania tego eksperymentu. Okazało się, że wypaleni pacjenci nie poprawili swoich wyników i nadal odczuwali dużą niechęć do wysiłku. Diestel i in. [2013] stwierdzili, że wskaźnik błędów i czasy reakcji wzrosły w przypadku emocjonalnie wyczerpanych pielęgniarek, gdy były one poddawane wymagającym zadaniom. To również może sugerować, iż obniżona motywacja u osób wypalonych jest szczególnie istotna w przypadku działań o dużym stopniu trudności.

Wypalenie a skłonność do ryzykownych decyzji

Związek między wypaleniem a poziomem ryzyka w podejmowaniu decyzji nie jest do końca jasny. Z jednej strony osoby wypalone są wyczerpane emocjonalnie, mogą więc nie być w stanie okazywać tak dużego zaangażowania jak dawniej [Maslach i in., 2001]. Stąd też prawdopodobne wydaje się, że wypalenie jest związane z bardziej ryzykownymi decyzjami, ponieważ takie osoby nie doceniają zagrożeń czy też nie mają energii na przewidywanie konsekwencji swoich czynów. Z drugiej strony może się jednak zdarzyć, że osoby wykazujące wysoki poziom wypalenia zawodowego wybiorą mniej ryzykowną opcję, aby zapobiec nasileniu uczucia wypalenia. Opcja ryzykowna może być bowiem dla nich dodatkowym obciążeniem, zwłaszcza jeśli jej wynik ma negatywne konsekwencje dla nich samych lub organizacji, dla której pracują.

Wydaje się możliwe, że różnice mogą też wynikać z reakcji na ostry stres i na chroniczny stres. Obydwa wpływają na podejmowanie decyzji. Natomiast mechanizmy ich działania mogą się różnić. Ostry stres, np. wywołany pośpiechem czy nieplanowanym spotkaniem, to zdarzenie nagłe, nieoczekiwane i krótkotrwałe. Zdaje się on wyzwać ewolucyjnie wdrukowaną reakcję „walcz albo uciekaj”. W związku z tym ludzie pod jego wpływem, w przypadku konieczności podejmowania decyzji, będą raczej wykorzystywać System 1 (mówiąc językiem teorii podwójnego procesu), a tym samym w większym stopniu będą podatni na błędy w szacowaniu ryzyka wywołane „pójściem na skróty” [Kahneman, 2003]. Jednak w przypadku zjawiska wypalenia charakterystycznym jego objawem czy też przyczyną, jest raczej stres chroniczny. Zrozumienie zachowań osób wypalonych w warunkach ryzyka może więc pomóc w określeniu, jak te osoby podejmują decyzje.

Próbie tego typu podjęła Mitte [2007], która badała wpływ lęku na preferencje zachowań ryzykownych, opierając się na poznawczych teoriach lęku. Sugerują one, że wysoko lękliwe osoby wykazują skłonność do błędów w ocenie prawdopodobieństwa oraz subiektywnego kosztu negatywnych wydarzeń [np. Lazarus i Folkman, 1984]. Okazało się, że osoby z wysokim poziomem lęku preferują bardziej bezpieczne alternatywy, gdyż w ich mniemaniu subiektywny koszt wystąpienia niekorzystnych zdarzeń jest zbyt duży. Inaczej mówiąc, osoby o wysokim poziomie lęku zakładają, że poczują się gorzej, jeśli wystąpią negatywne zdarzenia, więc wolą unikać ryzyka.

Jeśli zaś wziąć pod uwagę inny czynnik, a mianowicie poczucie nieskuteczności zawodowej, to wyniki w kontekście ryzyka są już zupełnie inne. Otóż badanie przeprowadzone przez Michailidis i Banks [2016] wykazało, że gdy praca wymagała podjęcia ważnej decyzji, wypaleni pracownicy byli podatni na ryzykowne decyzje. Okazało się jednak, że gdy pracownicy ci zdawali sobie sprawę z poważnych konsekwencji swojej decyzji, efekt wypalenia mógł nieco zanikać, tak aby nie dopuścić do wzmagania się uczucia wypalenia, co w rezultacie skłaniało pracowników do wybierania opcji mniej ryzykownej. Wyniki Michailidis i Banks [2016] sugerują, że wypalenie zawodowe i podejmowanie decyzji są ze sobą dość mocno sprzężone, bowiem nastawienie decydenta w momencie podejmowania decyzji jest istotnym czynnikiem determinującym wartość decyzji. Podejmowanie ryzykownych decyzji u osób wypalonych można też wytłumaczyć upośledzonymi zdolnościami poznawczymi, o których była wcześniej mowa. Mogą one skłaniać takie osoby do szybkiego, spontanicznego i irracjonalnego podejmowania decyzji bez logicznej oceny możliwych alternatyw.

Zmiany fizjologii mózgu spowodowane wypaleniem a podejmowanie decyzji

Wpływ wypalenia na podejmowanie decyzji można wyjaśniać nie tylko na gruncie behawioralnym, czyli obserwując zachowania osób wypalonych, ale również przyglądając się działaniu ich mózgu. Badania neuroobrazowe ujawniły, że wypalenie lub długotrwały stres zawodowy korelują z określonymi anatomicznymi i funkcjonalnymi cechami mózgu [Golkar i in., 2014; Jovanovic i in., 2011; Savix, 2015; Blix i in., 2013].

Jovanovic i in. [2011] wykazali, że – u osób dotkniętych przewlekłym stresem związanym z pracą – ciało migdałowate i przyśrodkowa kora przedczołowa, w tym przednia kora zakrętu obręczy, ulegają funkcjonalnemu odłączeniu. Ponadto zaobserwowali oni, że receptory zaangażowane w regulację na linii podwzgórze – przysadka – nadnercza (oś HPA) zostały zredukowane w przedniej korze zakrętu obręczy, korze wyspowej i hipokampie. Wyniki te wskazują na istotne zmiany strukturalne i funkcjonalne mózgu. Mogą też tłumaczyć mechanizm regulacji stresu na drodze zstępującej u osób z długotrwałym syndromem wypalenia.

Zmiany w strukturze mózgu osób przewlekle wypalonych zaobserwowali też Blix i in. [2013]. Objawiało się to zmniejszeniem objętości istoty szarej przedniej kory zakrętu obręczy i grzbietowo-bocznej kory przedczołowej oraz zmniejszeniem

objętości komór jądra ogoniastego i skorupy. Savic [2015] zaobserwował, że pacjenci z wypaleniem mieli istotnie cieńszą mezjalną korę czołową i częściowe zmiany objętości podkorowych: ich objętość ciała migdałowatego była obustronnie zwiększona, a objętość jądra ogoniastego zmniejszona. Golkar i in. [2014] zaobserwowali słabszą aktywację sieci funkcjonalnej między prawym ciałem migdałowatym a przednią korą zakrętu obręczy u osób z wypaleniem, co może wyjaśniać trudności w kontrolowaniu i radzeniu sobie z negatywnymi emocjami.

We wcześniejszych badaniach psychofizjologicznych z wykorzystaniem elektroencefalografii (EEG) obserwowano upośledzenie funkcji poznawczych u osób z wypaleniem, którym towarzyszył zmieniony wzorec wybranych potencjałów wywołanych⁸ (*event-related potentials – ERP*) [Luijtelaar i in., 2010; Golonka i in., 2017; Golonka i in., 2018; Sokka i in., 2017]. Zaobserwowano, że przetwarzanie bodźców związanych ze sferą emocjonalną u osób z wypaleniem różni się od tego charakterystycznego dla osób zdrowych. Fakt ten może wyjaśniać występowanie jednego z głównych elementów wypalenia, jakim jest depersonalizacja (cynizm) [Golonka i in., 2017]. Z kolei takie cechy wypalenia jak zmęczenie psychiczne, spadek energii czy też stan ogólnego wyczerpania [Salvagioni i in., 2017] można wychwycić, analizując częstotliwości odnotowywane w badaniu EEG [Luijtelaar i in., 2010]. U osób z wypaleniem obserwowano niższą częstotliwość szczytową alfa i zmniejszoną moc beta. Niektóre badania wyraźnie wykazały też, że osoby z wypaleniem wykazują określone wzorce pobudzenia, tj. niższy poziom energii przy jednocześnie wyższym poziomie napięcia [Golonka i in., 2018]. Z czynnościowego punktu widzenia zmniejszona moc alfa u osób z wypaleniem sugeruje nadpobudliwość korową i może być związana z większym wysiłkiem umysłowym i możliwymi mechanizmami kompensacyjnymi rozwijanymi przez wypalone osoby.

Takie badania są więc bardzo potrzebne, ponieważ dają solidną podstawę do dalszej eksploracji neuronalnych korelatów wypalenia i poszukiwania jego neurofizjologicznych wskaźników. Niemniej jednak ich wyniki wydają się dość niepokojące. Jeśli bowiem wypalenie powoduje wykrywalne zmiany w mózgu, to odwrócenie tych procesów, a więc przywrócenie pełnej „sprawności” mózgu u wypalonych księgowych, może być skomplikowane i długotrwałe, o ile w ogóle możliwe. Tak więc skoro wypalenie wpływa na podejmowanie decyzji (a tak właśnie jest, to potwierdzają ba-

⁸ Potencjały wywołane to potencjały elektryczne rejestrowane z powierzchni głowy powstałe po zadziałaniu odpowiedniego bodźca wzrokowego (np. błysk światła), słuchowego lub czuciowego.

dania) przez księgowych, to szczególnie istotne wydaje się szerzenie wśród tej grupy profesjonalnej świadomości jego konsekwencji i tego, jak przekłada się ono na jakość ich pracy. Popełniane przez nich błędy mogą wynikać bowiem nie z niedostatku kompetencji, ale być po prostu efektem wypalenia zawodowego. Tym bardziej istotne jest niedopuszczenie do stanu wypalenia i jednocześnie do upośledzenia „mocy decyzyjnych” wśród osób, które tworzą informację sprawozdawczą.

Rozdział 3

Wykorzystanie badań jakościowych w rachunkowości. Metoda badania

3.1. Specyfika badań jakościowych i możliwości ich wykorzystania w rachunkowości

Rachunkowość i badania z nią związane częściej kojarzą się z ilościowymi metodami badawczymi, rzadziej zaś są łączone z podejściem jakościowym. Można przypuszczać, że powodem tego może być łatwość przywoływania konotacji rachunkowości z liczbami, podejściem matematycznym, niż na przykład z filozofią czy literaturą. Jedna z autorek niniejszej monografii, rozpoczynając wykłady z podstaw rachunkowości przez kilka lat pytała studentów (na pierwszym spotkaniu), z czym kojarzy im się rachunkowość, jakie mają wyobrażenia na temat tego, o czym będą się uczyć w ramach przedmiotu. Okazało się, że wśród najczęściej podawanych przez studentów haseł pojawiały się takie, m.in., jak: cyferki, liczenie, rachunki, tabelki, itp. Nie jest to oczywiście żaden naukowy dowód na poparcie tezy o ilościowym pojmowaniu rachunkowości, lecz jedynie prosta obserwacja mająca zilustrować prowadzone tu rozważania.

Być może więc, między innymi z powodu takiego postrzegania tego obszaru wiedzy (choć z pewnością jest też i wiele innych przesłanek), metody ilościowe cieszą się dużo większym powodzeniem również wśród badaczy rachunkowości (może za wyjątkiem studium przypadku, ale o tym nieco szerzej w dalszych fragmentach). Zdają się one bowiem lepiej „pasować” do jej charakteru, dostarczają bardziej „konkretnych” wyników (czyli, np. ile procent badanych twierdzi, że...), łatwiej je analizować i zrozumieć ich sens. Ta wyższa „przyswajalność” danych ilościowych może też wynikać z programu edukacji osób zajmujących się naukowo rachunkowością, który w dużym stopniu skoncentrowany jest na liczbach i prawidłowej ich interpretacji. Duży nacisk jest też kładziony na wykształcenie umiejętności stosowania metod statystycznych w przekonaniu, że nauki społeczne (w tym rachunkowość) nie są aż tak odmienne od nauk przyrodniczych, jeśli chodzi o potrzeby co do metod badawczych, by nie mogły być eksplorowane w podobny sposób [Kottler i Minichiello,

2010]. Ponadto nadal dość silny jest pogląd, że to właśnie metody ilościowe prowadzą do postępu i rozwoju wiedzy [Gummesson, 2000]. Przez niektórych badaczy badania jakościowe są uważane wręcz za badania drugiej kategorii [Bluhm, Harman, Lee i Mitchell, 2010]. Zdarza się nawet, iż uniwersytety i szkoły biznesu sprzeciwiają się podejściu jakościowemu, argumentując, że jest ono niewystarczające do celów badawczych [Basri, 2014]. Może to powodować niechęć do zgłębiania istoty badań jakościowych przez doświadczonych naukowców rachunkowości, a co za tym idzie i młodsze pokolenia badaczy mogą mieć utrudniony dostęp do mentorów czy przewodników w procesie poznawania i stosowania tego typu metod.

Mimo szeregu niewątpliwych atutów badań ilościowych, badania jakościowe mogą również dostarczać wielu wartościowych ustaleń o funkcjonowaniu „rachunkowego świata” zarówno w jego części nieożywionej, lecz w szczególności ożywionej (czyli ludzi w środowisku rachunkowości) – jeśli pozwolić sobie na użycie metafory przyrodniczej. Są bowiem w stanie udzielać odpowiedzi na inne pytania niż badania ilościowe. W szerokim ujęciu badania jakościowe są to „wszelkiego rodzaju badania, których wyniki nie są osiągane za pomocą procedur statystycznych lub innych środków kwantyfikacji (...), badanie jakościowe akceptuje złożoną i dynamiczną jakość świata społecznego” [Hoepfl, 1997, s. 48]. Inna definicja mówi, że: „(...) badanie jakościowe jest usytuowaną aktywnością, która umieszcza obserwatora w świecie. (...) to interpretatywne, naturalistyczne podejście do świata. Oznacza to, że badacze jakościowi badają rzeczy w ich naturalnym środowisku, próbując nadać sens lub interpretować zjawiska przy użyciu terminów, którymi posługują się badani ludzie” [Denzin i Lincoln red., 2009, s. 23]. W badaniach jakościowych nacisk nie jest więc położony na uzyskiwanie odpowiedzi na pytania „ile, jaki odsetek?” itp., ale na pytania „jak, dlaczego, w jaki sposób?”. Nie formułuje się tu też wstępnych hipotez (w przypadku teorii ugruntowanej wręcz nie wolno – byłoby to poważnym błędem metodologicznym), co również wyraźnie odróżnia je od badań ilościowych.

Metodologia jakościowa jest szczególnie wskazana, jeśli badacz podejmuje się odkrywania nowych, mało dotychczas zgłębionych zjawisk. Wówczas skuteczniej można rozpoznać ich naturę, a później też ułatwić operacjonalizację zmiennych ilościowych. Jeśli zaś pewne informacje ilościowe zostały już zgromadzone, to dane jakościowe są ich cennym uzupełnieniem czy poszerzeniem. Źródłem danych jakościowych mogą być wywiady indywidualne, dyskusje czy wywiady grupowe (w tym zogniskowany wywiad grupowy), obserwacje, a także różnego rodzaju dokumenty, teksty, nagrania, itp.

W badaniach jakościowych z zakresu rachunkowości jedną z powszechniej stosowanych metod jest studium przypadku (*case study*) [Mohamed i in., 2010]. Jego istotą jest eksplorowanie jednego obiektu (przedsiębiorstwa, człowieka, procesu, itp.) i zaleca się, by odbywało się ono różnymi metodami zarówno jakościowymi, jak i ilościowymi. Można więc powiedzieć, że nie jest to z definicji metoda „czysto” jakościowa (choć tak jest najczęściej klasyfikowana), bo możliwa jest kombinacja różnych podejść w jej ramach. Potwierdzeniem jej popularności są liczne publikacje m.in. w czasopismach takich jak *Management Accounting Research*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* oraz *Accounting, Organizations and Society* [Parker, 2003]. Uważa się, że *case study* dostarcza wielu istotnych informacji o większym stopniu szczegółowości niż samo tylko badanie ilościowe. W badaniach z zakresu rachunkowości, jeśli przyjąć perspektywę organizacyjną, studium przypadku pozwala uzyskać pełniejsze zrozumienie procesów zachodzących na przykład w przedsiębiorstwie przez m.in. bogate opisy praktyk organizacyjnych, głębsze zrozumienie działań członków i ich sposobów postrzegania otoczenia, możliwość studiowania zagadnień, które są złożone i zależne od kontekstu [Basri, 2014].

Z punktu widzenia tematyki niniejszej monografii, szczególną uwagę należy zwrócić na te metody jakościowe, które umożliwiają gromadzenie pierwotnych danych jakościowych dzięki bezpośredniemu kontaktowi z badanymi. Należą do nich wywiady indywidualne (*Individual in-Depth Interviews* – IDI) i grupowe, w tym zogniskowany wywiad grupowy (*Focus Group Interview* – FGI), zwany też fokusem. Wywiad indywidualny jest rozmową (jeden na jeden) badacza z badanym na temat zadany przez prowadzącego. Rozmowa ta może przebiegać w sposób bardziej lub mniej zaplanowany. Badacz może mieć ułożony scenariusz lub poprzestać na samym zarysowaniu interesującej go problematyki [Konecki, 2018], zachowuje jednak sporą dozę kontroli nad przebiegiem rozmowy. Natomiast w przypadku fokusu (grupa fokusowa liczy zazwyczaj od kilku do kilkunastu osób), istnieje ryzyko, że dyskusja wejdzie na nieprzewidziane tory. Stąd potrzeba posiadania specjalnych umiejętności przez moderatora. Dużą zaletą FGI jest natomiast wysoka trafność fasadowa i możliwość dość szybkiego uzyskania wyników [Babbie, 2004].

Wydaje się, że w przypadku księgowych prowadzenie badań z wykorzystaniem wywiadów grupowych może być szczególnie trudne z kilku powodów. Po pierwsze, księgowi są dosyć zajęci. Ich praca odbywa się według narzuconego prawem (i nie tylko) kalendarza i znalezienie terminu, w którym większa liczba osób mogłaby się jednocześnie spotkać, nie jest łatwe. Tym bardziej, że przy stosowaniu

tej metody zaleca się, by to badani „przyszli” do badacza, a nie odwrotnie. Organizowanie focusów, przykładowo w miejscu pracy uczestników, wiąże się z ryzykiem „nieutrzymania” ich w sali, gdzie odbywa się wywiad, ponieważ łatwiej wtedy wyjść pod pretekstem, że jest coś pilniejszego do zrobienia. Po drugie, moderatorem musiałaby być osoba, która nie tylko ma duże umiejętności prowadzenia takich dyskusji, ale również dobrze zna specyfikę pracy w zawodzie księgowego. Alternatywą jest zaangażowanie dwóch moderatorów, gdzie każdy jest specjalistą w swojej dziedzinie. To niestety może nastęrczać dodatkowych trudności, w tym finansowych. Po trzecie, wiele zagadnień z kręgu rachunkowości i podatków to „tematy drażliwe”, w związku z tym istnieje uzasadniona obawa, że badani nie mówiliby tego, co naprawdę myślą, tylko to, co ich zdaniem powinni albo wypada powiedzieć. W metodologii badań społecznych podkreśla się też wyraźnie, że w przypadku dyskusji grupowych bardzo istotnym czynnikiem powodzenia w zbieraniu rzetelnych danych jest odpowiednia atmosfera w trakcie badania, co tutaj mogłoby być trudne do osiągnięcia. Natomiast wydaje się, że te przeszkody nie powinny występować w przypadku studentów rachunkowości jako podmiotów badania. Jednak, jeśli chcielibyśmy badać samych księgowych, to właściwszą formą wydaje się wywiad indywidualny.

Wywiad indywidualny pozwala uniknąć mechanizmów grupowych takich jak autocenzura czy konformizm, które w przypadku księgowych mogą się dość silnie objawiać. Sugerują to – choć nie wprost – na przykład wyniki badania osobowości polskich księgowych [Cewińska i in., 2017], według których dominującym typem osobowości jest typ konwencjonalny. Typ ten ze swej definicji identyfikuje się z wartościami obecnymi w otoczeniu i preferuje zachowania konformistyczne. Księgowi powinni więc być bardziej skłonni szczerze dzielić się swoimi przemyśleniami, nawet tymi mniej popularnymi czy nawet kontrowersyjnymi, w obecności jedynie osoby prowadzącego, a nie całej grupy kolegów z pracy. Co więcej, rachunkowość wraz ze swoimi uregulowaniami opiera się w dużym stopniu na ogólnie przyjętych normach społecznych, które trudno jest publicznie wprost kwestionować, nawet jeśli dana osoba uważa je za niewłaściwe czy nieprzystające do danej „księgowej” sytuacji. Brak obecności grupy sprzyja zatem wyrażaniu swojego zdania, co ma znaczenie, jeśli respondentem jest osoba o niskiej samoocenie czy wysokiej potrzebie społecznej aprobaty. Nie bez znaczenia jest tu też oczywiście zachowanie przeprowadzającego wywiad. Powinien on dbać o ciepłą i neutralną atmosferę rozmowy. Wywiad indywidualny jest również mniej wymagający od strony organizacyjnej. To badacz zazwyczaj udaje się w miejsce wyznaczone przez badanego. Łatwiej jest też znaleźć wolny termin w napiętym kalendarzu respondenta – księgowego.

Mimo szeregu zalet, badania jakościowe (wyłączając może *case study*) nie są podejmowane przez badaczy rachunkowości tak chętnie i często, jak badania ilościowe. Niemniej jednak za granicami naszego kraju zdają się mieć lepiej ugruntowaną pozycję, co przejawia się chociażby w tym, iż w 2004 roku powstało międzynarodowe czasopismo dedykowane upowszechnianiu badań jakościowych w rachunkowości i zarządzaniu o nazwie *Qualitative Research in Accounting and Management* wydawane przez Emerald Publishing. Argumentem przemawiającym za rosnącą popularnością badań jakościowych w rachunkowości może być też pojawienie się w 2017 roku podręcznika *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, w którym zebrano paradygmaty, metodologie, strategie, metody gromadzenia i analizy danych jakościowych niezbędne do prowadzenia tego typu badań w obszarze rachunkowości.

3.2. Przegląd badań jakościowych w polskiej literaturze z zakresu rachunkowości

W Polsce w ciągu ostatnich 10 lat pojawiły się opracowania (choć niezbyt liczne), w których deklarowano wykorzystanie metod jakościowych (w szczególności wywiadów) dla pogłębienia pewnych ustaleń w obszarach rachunkowości zarządczej [Zarzycka i Firkowska-Jakobsze, 2012; Zaleska, 2014; Kalinowski, 2019; Raulinajtys-Grzybek i in., 2019], finansowej [Frendzel, 2016; Węgrzyńska, 2017; Węgrzyńska i in., 2018; Pisarska, 2021], podatków [Zaleska i Dziadek, 2014], współpracy między komitetem audytu a biegłym rewidentem [Dobija, 2010] czy też sprawności obsługi klienta i jej pomiaru przez podmioty świadczące usługi księgowe [Chojnacka-Komorowska i Nowosielski, 2017; Nita, 2016]. Należy jednak podkreślić, iż głównym przedmiotem zainteresowania w przywołanych opracowaniach były różnego rodzaju zagadnienia *stricte* „rachunkowe”, a nie indywidualne przymioty czy stany emocjonalne osób zaangażowanych w tworzenie i interpretację danych pochodzących z systemu rachunkowości. Ponadto w większości tych prac badania jakościowe miały tylko uzupełnić informacje zgromadzone innymi metodami.

Jeśli chodzi zaś o opracowania, w których wywiady jakościowe stanowiły podstawową metodę zbierania materiału badawczego, to autorki odnalazły ich jedynie kilka. Przywołać tu można publikację autorstwa Nity [2016], gdzie wywiad ustrukturyzowany stanowił główny sposób, w jaki identyfikowano potrzeby menedżerów co do wskaźników pomiaru dokonań w zakresie obsługi klienta dla przedsiębiorstw

z branży BPO/SSC. Innym przykładem jest badanie Dobiji i in. [2016], w ramach którego przeprowadzono częściowo ustrukturyzowane wywiady z audytorami, by poznać ich opinie na temat przydatności raportu z badania sprawozdania finansowego. Również Łada [2021] wykorzystwała wywiady oraz jakościową analizę treści do ustalenia sposobu postrzegania praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach.

Wyżej wspomniane wywiady były przeważnie jednak realizowane na niewielkiej grupie respondentów (jedna, kilka bądź co najwyżej kilkanaście osób). Wyjątkiem są badania Węgrzyńskiej i współpracowników [2018] oraz Bednarka [2020]. W ramach tego pierwszego przeprowadzono indywidualne pogłębione wywiady z 30 głównymi księgowymi gospodarstw rolnych i 150 właścicielami takich gospodarstw, które prowadzą ewidencję zgodnie z ustawą o rachunkowości. Chodziło w nim o zaproponowanie sposobu prezentacji działalności rolniczej w sprawozdaniach finansowych gospodarstwa rolnego. Natomiast celem drugiego była diagnoza przesłanek monitorowania działań w audycie wewnętrznym, do którego osiągnięcia wykorzystano wywiady z 28 audytorami zatrudnionymi w różnych organizacjach z sektora prywatnego i publicznego w Polsce. Należy podkreślić, iż przywołane tu badania były też jednak podporządkowane celom „czysto rachunkowym”, w tym przyjętym rozwiązaniom, stosowaniu dobrych praktyk, itp.

Innym nurtem badań o charakterze jakościowym zarysowującym swoją obecność w polskiej nauce rachunkowości jest ten, który podchodzi do niej od strony językowej. Chodzi tu o różnego rodzaju rozważania na temat języka rachunkowości czy też języka w rachunkowości, w tym m.in. komunikacji [Masztalerz, 2018a], kwestii semantycznych pojęć stosowanych w tej nauce [Sojak, 2011; Masztalerz, 2018b], narracji stosowanej w raportach finansowych i zarządzania wrażeniem [Hadro i in., 2017; Jaworska i Bucior, 2019] czy zawartości (treści) udostępnianych użytkownikom informacji finansowych i niefinansowych itd. [m.in. Krasodomska, 2014; Walińska i in., 2018]. Jest to z pewnością ważny obszar poszukiwań warty dalszej eksploracji, bowiem język (w tym oczywiście też język rachunkowości) jest elementem kultury, a ta ma przecież wymiar społeczny, a więc pośrednio oddziałuje na człowieka, który się tym językiem posługuje. Jednak perspektywa przyjęta w niniejszej monografii wymaga przyjrzenia się przede wszystkim tym badaniom jakościowym, w których to właśnie człowiek, a konkretnie księgowy lub osoba pretendująca do tego zawodu, wraz z jego postrzeganiem pewnych kwestii „rachunkowych” czy opiniami oraz reakcjami na takie tematy, jest w centrum zainteresowania.

Jeśli więc chodzi o tego właśnie typu badania jakościowe prowadzone w Polsce, to przywołać można m.in. dwie publikacje, gdzie autorzy, wykorzystując teorię Hollanda odnoszącą się do osobowości zawodowej, starali się ustalić jej relację do pewnych wyborów (preferencji) w rachunkowości (np. wyceny aktywów i pasywów) [Cewińska i in., 2017] oraz do poczucia zadowolenia z pracy w centrum usług księgowych [Kabalski i Przygodzka, 2017]. W pierwszym przypadku zastosowano zogniskowany wywiad grupowy (FGI) z udziałem 7 studentów ostatnich lat kierunku „Rachunkowość”, którzy ponadto byli jednocześnie członkami studenckiego koła naukowego rachunkowości. Taki dobór osób miał z jednej strony zagwarantować odpowiedni poziom merytoryczny wywiadu, a z drugiej – atmosferę sprzyjającą swobodnej wymianie poglądów, ponieważ uczestnicy znali się wcześniej. Natomiast w badaniu pilotażowym poświęconym zależności między osobowością zawodową a zadowoleniem z pracy w centrum usług księgowych zastosowano indywidualne częściowo ustrukturyzowane wywiady, które przeprowadzono z 4 pracownikami działu zobowiązań jednego z takich centrów. W obydwu przywołanych opracowaniach metody jakościowe wykorzystano celem pogłębienia wyników uzyskanych metodami ilościowymi.

Nietypowymi metodami posłużyła się w swych badaniach M. Nowak. Wykorzystała ona mianowicie technikę projekcji, metafory i analizę narracji, by zdiagnozować sposób postrzegania roli współczesnego księgowego [Nowak, 2017b] czy też relacji pracownik-pracodawca [Nowak, 2018] przez studentów rachunkowości, a także to, jak biegli rewidenci postrzegają audytowane podmioty gospodarcze, księgowych i samych siebie [Nowak, 2019]. Zadaniem badanych było porównanie księgowego, pracodawcy, audytora czy jednostki gospodarczej (w zależności od badania) do zwierzęcia i uzasadnienie wyboru. Zastosowane przez badaczkę techniki wywodzą się z psychologii, socjologii i językoznawstwa, choć metafory są dość chętnie wykorzystywane też przez nauki o zarządzaniu [Niemczyk, 2002; Czerna, 2010], np. metafory organizmu dla organizacji [Krochmal, 2010]. Techniki te mają sprzyjać twórczej ekspresji respondentów i umożliwiać odkrywanie kontekstu, który byłby trudny do uchwycenia tradycyjnymi metodami, jak na przykład przez zadanie pytania wprost podczas wywiadu. Tego typu badania można więc potraktować jako ciekawą formę naukowego poznania opinii osób związanych zawodowo z rachunkowością.

Stresem w zawodzie księgowego zajęła się z kolei Brzeska [2018]. Opracowanie opiera się w głównej mierze na studiach literaturowych. Badanie jakościowe natomiast stanowiło raczej tylko ilustrację dla prowadzonych rozważań, a nie centralny punkt, wokół którego zorganizowano jego treść. Autorka przeprowadziła wywiady

indywidualne z 10 osobami wykonującymi zawód księgowego. Badanych poproszono o ocenę zaproponowanych obszarów stresogennych w pięciostopniowej skali, a następnie uzasadnienie swojego wyboru. W opiniach respondentów najwięcej stresu dostarczała im „treść pracy” – jak to ujęła autorka (choć z zamieszczonego uzasadnienia wynika raczej, że chodziło o strach przed konsekwencjami prawnymi lub finansowymi) – oraz rola księgowego w organizacji rozumiana w kontekście pełnienia funkcji związanej z zawodem zaufania publicznego.

Badaniem, które z kolei nie tyle ujawnia opinie samych księgowych, co koncentruje się raczej na tym, jakimi indywidualnymi przymiotami powinni się odznaczać specjaliści od rachunkowości zarządczej z punktu widzenia potrzeb organizacji, jest autorstwa E. Zarzyckiej [Zarzycka, 2017]. Autorka przeanalizowała treść ogłoszeń o pracę na tego typu stanowiska, stosując kombinację metod ilościowych i jakościowych. Jakościowa analiza treści miała na celu odkryć znaczenia i wzorce znajdujące się w tekście ofert, natomiast badania ilościowe – pokazać wagę poszczególnych z nich. W ten sposób powstał ranking oczekiwanych wymagań i zadań realizowanych księgowych specjalizujących się w rachunkowości zarządczej. Tak więc od kandydatów wymaga się m.in. zdolności interpersonalnych, umiejętności pracy zespołowej czy odporności na stres.

Z przeglądu publikacji polskich badaczy rachunkowości wynika, iż metody jakościowe oparte na bezpośrednim kontakcie z badanym nie były często wykorzystywane. Jeżeli już się na nie zdecydowano, to zazwyczaj stanowiły dodatek do innych metod czy też ilustrację dla prezentowanych rozważań głównie o *stricte* rachunkowym charakterze. Wydaje się jednak, patrząc na daty publikacji, iż w ostatnich latach tego typu sposoby gromadzenia danych empirycznych są wybierane nieco chętniej niż wcześniej. Niemniej jednak badań poświęconych opinii księgowych o nich samych i ich pracy, opartych na wywiadach (indywidualnych czy grupowych), było dotychczas bardzo mało. Autorki mają nadzieję, że niniejsze opracowanie zachęci polskie środowisko naukowe rachunkowości do częstszych prób eksploracji tego obszaru wiedzy metodami jakościowymi, w których księgowi wraz z ich opiniami i przemyśleniami będą stanowili główną oś poznania.

3.3. Metoda badania

Zaprezentowane w niniejszej monografii ustalenia stanowią wyodrębniony fragment wyników badania, którego rezultaty zostały już częściowo przedstawione w opracowaniu pt. „Kognitywne i społeczne uwarunkowania podejmowania decyzji z zakresu tworzenia informacji sprawozdawczej” [2021] tych samych autorek. W związku z powyższym opis celu, przedmiotu badania, pytań badawczych czy scenariusza badania został zrelatywizowany do omawianych tu determinant podejmowania decyzji w obszarze tworzenia informacji sprawozdawczej. Natomiast kwestie związane z metodą, kryteriami doboru respondentów czy przebiegu badania zostały wprost zaczerpnięte z ww. opracowania z uwagi na to, by czytelnik niniejszej monografii uzyskał komplet informacji na temat badania, a także dlatego, że są one tożsame dla obydwu prac.

Przedmiot badania i pytania badawcze

Przedmiotem badania były psychologiczne czynniki wpływające na podejmowanie przez księgowych decyzji dotyczących tworzenia informacji sprawozdawczej, tj. nastroj, motywacja oraz stres. Podstawą ich wyboru były ustalenia z zakresu psychologii emocji, psychologii motywacji, psychologii stresu, rachunkowości behawioralnej czy psychologii ekonomicznej. Tym samym, konstruując zestaw determinant do analiz empirycznych, przyjęto jako ich logiczną bazę takie koncepcje (teorie) i modele jak: teoria ograniczonej racjonalności, teoria subiektywnej oczekiwanej użyteczności, teoria sprawiedliwości organizacyjnej J.S. Adamsa, model podejmowania decyzji w teorii konfliktu Janisa i Manna.

Następnie zdecydowano, iż analizom empirycznym poddane zostaną wybrane, zidentyfikowane na gruncie tych teorii uwarunkowania, które mogą wpływać na decyzje księgowych prowadzące do zniekształceń w tworzonej informacji sprawozdawczej. Na wybór tych uwarunkowań miały wpływ następujące powody:

- 1) są dobrze opisane i zbadane na gruncie psychologii oraz podejmowane przez inne dyscypliny w ramach nauk ekonomicznych (ekonomia i finanse, nauki o zarządzaniu),
- 2) były badane w zawodach, w których praca wymaga profesjonalnego osądu, np. lekarze, sędziowie, analitycy finansowi, biegli rewidenci,

- 3) ich natura daje największe podstawy, by zakładać, że ich wpływ na decyzje związane z tworzeniem informacji sprawozdawczej może być modyfikowany na skutek oddziaływań edukacyjnych adresowanych do księgowych.

Tym samym zrezygnowano np. z badania mechanizmów związanych z cechami temperamentalnymi czy osobowościowymi, które trudno poddają się przekształceniom, jeśli w ogóle można uznać to za możliwe. W efekcie przedmiotem badania uczyniono następujące uwarunkowania decyzyjne:

- **efekt różowych okularów**, w którym zakłada się, że nastrój decydenta oddziałuje na jego oceny w taki sposób, że dostosowuje je do jego dobrego stanu emocjonalnego,
- postrzeganie stanu równowagi między wkładem (w postaci wysiłku, poświęcenia w pracy, zdobycia odpowiedniej wiedzy i umiejętności, doświadczenia) a uzyskanym rezultatem (nagrodą w postaci wewnętrznej: np. poczucie uznania czy odpowiedzialności, jak i zewnętrznej, np. wynagrodzenia) jako czynnika wartościującego **motywację do pracy**,
- **poczucie stresu** wywołanego presją czasu.

Celem badania była diagnoza refleksji księgowych na temat wybranych psychologicznych uwarunkowań tworzenia informacji sprawozdawczej.

Przeprowadzone badanie miało dostarczyć odpowiedzi na **trzy pytania badawcze**:

1. Jak badani postrzegają **wpływ nastroju, motywacji i stresu** na **podejmowanie przez nich decyzji** w zakresie tworzenia informacji sprawozdawczej?
2. Jak badani postrzegają wpływ tych uwarunkowań na podejmowanie decyzji w zakresie tworzenia informacji sprawozdawczej **przez innych księgowych**?
3. Jakie, w opinii badanych, są różnice, jeśli chodzi o badane uwarunkowania podejmowania decyzji, związane z **wiekami i doświadczeniem księgowych**?

Metoda badania i technika gromadzenia materiału empirycznego

Dane empiryczne zgromadzono, posługując się metodą jakościową. Na jej wybór miały wpływ dwa zasadnicze powody. Po pierwsze, metody jakościowe są szczególnie zalecane w sytuacji, gdy postawione pytania badawcze wymagają dogłębnego zrozumienia, jak postrzega, rozumie, ocenia dany problem respondent, a nawet dotarcia do nieujawnionych w bezpośredni sposób przekonań czy emocji, a więc wówczas, gdy poszukuje się ukrytych, trudno wymiernych przyczyn ludzkiego zachowania [Babbie, 2019]. Taka sytuacja występuje w przypadku problematyki prezentowanego tu badania. Po drugie, podejście jakościowe umożliwia lepsze zrozumienie przedmiotu analiz, identyfikację ważnych zmiennych oraz daje podstawy do wypracowania metod dalszych badań w danej problematyce, w tym umożliwia operacjonalizację badań ilościowych.

Badanie przeprowadzono techniką wywiadu swobodnego (indywidualnego wywiadu pogłębionego) ze standaryzowaną listą poszukiwanych informacji [Lutyński, 2000; Konecki, 2000]. Zachowuje on bowiem wszystkie zalety pogłębionej swobodnej rozmowy z respondentem, w tym przede wszystkim stymuluje respondenta do wyczerpujących wypowiedzi, a jednocześnie dzięki ustalonemu schematowi podejmowanych wątków tematycznych pozwala ogniskować uwagę badanego na wszystkich kwestiach najistotniejszych poznawczo dla badacza. W przypadku gdy zdecydowano się rozpoznać nie tylko ogólne, subiektywne opinie księgowych na temat mechanizmów warunkujących podejmowane przez nich decyzje w zakresie tworzenia i prezentacji informacji sprawozdawczej, ale również występowanie i refleksje związane z konkretnymi rodzajami takich determinant, wybór nie mógł być inny. Tego rodzaju potrzeba badawcza spowodowała też konieczność zastosowania w ramach wywiadu nie tylko klasycznych pytań otwartych, ale również krótkich opisów sytuacji (scenariuszy), z jakimi księgowi mogą się spotkać w swojej pracy przy tworzeniu informacji sprawozdawczej. Zdecydowano również, iż dodatkowym źródłem poszukiwanych informacji w prezentowanym tu badaniu, ze względu na jego przedmiot skoncentrowany na autorefleksji, będzie także obserwacja pozawerbalnych zachowań (tempo wypowiedzi, ton głosu, a także wyrazu twarzy) przedstawicieli badanej zbiorowości. Wywiady były nagrywane. Ponadto gromadzono zapiski na temat reakcji respondentów na prezentowane scenariusze oraz zadawane pytania.

Narzędzie badawcze

Narzędzie badawcze składało się z pytań poprzedzonych krótkim opisem sytuacji decyzyjnych związanych z tworzeniem odpisów aktualizujących aktywa, zwanych scenariuszami. Chodziło o to, by wprowadzić badanych w sytuacje przypominające te, które mogą się zdarzyć w zawodowej codzienności księgowego, a następnie skierować tok rozmowy na wybrane przez badaczki konkretne uwarunkowania decyzji związane z osobą decydenta.

Jeśli chodzi o uwarunkowania decyzyjne, na temat których zbierano opinie (posiłkując się scenariuszami), to w ich konstruowaniu zdecydowano się na wykorzystanie zagadnienia tworzenia odpisów aktualizujących wybranych elementów aktywów z racji dużego znaczenia tej procedury w toku przygotowywania informacji sprawozdawczych na ostateczny obraz sytuacji finansowej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe. Dokonując wyboru, uwzględniono również fakt, że tworzenie odpisów aktualizujących jest procedurą księgową dobrze opisaną w literaturze specjalistycznej oraz powszechnie występującą w przedsiębiorstwach sporządzających sprawozdania finansowe.

Pytania dotyczące wybranych uwarunkowań były zadawane w innej kolejności przez każdą z badaczek po to, aby zminimalizować ryzyko zgromadzenia mniej wartościowego materiału dotyczącego zjawisk, które byłyby podejmowane pod koniec wywiadu (zmęczenie respondentów).

Wywiad uzupełniały pytania na temat różnic związanych z wiekiem i doświadczeniem księgowych a ich podatnością na oddziaływanie wybranych uwarunkowań będących przedmiotem badania.

Kryteria doboru badanych

Zgodnie z zaleceniami metodologicznymi dotyczącymi badań jakościowych, w tym selekcji respondentów do indywidualnych wywiadów pogłębionych, zdecydowano skoncentrować się na takim doborze respondentów do badania, który gwarantuje uzyskanie najbardziej zróżnicowanych stanowisk od przedstawicieli w miarę wyraźnie homogenicznej grupy. W efekcie skonstruowano następujący zestaw kryteriów do wyboru uczestników badania:

- księgowi – czyli osoby pracujące w zawodzie, mające albo wykształcenie kierunkowe (średnie bądź wyższe, ewentualnie podyplomowe) bądź ukończone różnego rodzaju kursy i szkolenia zawodowe, w tym posiadające certyfikaty zawodowe (SKwP, ACCA itp.),
- osoby, które podejmują decyzje co do ujęcia w księgach zdarzeń gospodarczych oraz ich prezentacji w sprawozdaniach finansowych; wyłącznie osoby, które zajmują się jedynie rejestracją operacji gospodarczych w księgach rachunkowych według przyjętych procedur,
- zatrudnione w jednostkach gospodarczych z różnych branż oraz różnej wielkości bądź – w przypadku pracowników biur rachunkowych – prowadzące księgi dla przedsiębiorstw różnej wielkości i o różnym profilu działalności,
- mające minimum 3-letnie doświadczenie w wycenie bilansowej i tworzeniu sprawozdań finansowych,
- zróżnicowane, jeśli idzie o wiek i płeć.

Respondentem w badaniu mogła zostać osoba spełniająca wszystkie wymienione kryteria.

Przebieg badania

Badanie przeprowadzono w okresie listopad 2020 – styczeń 2021. Wszystkie zakładane kryteria doboru badanych zostały spełnione. Przebadano 38 osób. Wśród respondentów znaleźli się ludzie młodzi (jednak z dłuższym niż 3-letnie doświadczeniem w sporządzaniu sprawozdania finansowego), w średnim wieku, jak i starsi, obydwu płci. Badani mieli od 26 do 72 lat i rekrutowano ich z terenu całej Polski. Byli to głównie księgowi bądź samodzielni księgowi zatrudnieni bezpośrednio w przedsiębiorstwach, jak i właściciele, współwłaściciele lub samodzielni księgowi zatrudnieni w biurach rachunkowych. Osoby te posiadały wykształcenie ekonomiczne (średnie lub wyższe) w obszarze rachunkowości bądź przeszły odpowiednie przeszkolenie w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych. Wśród badanych były osoby posiadające certyfikat do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, dyplomowani księgowi (według certyfikacji SKwP lub ACCA), doradcy podatkowi, biegli rewidenci, a także osoby z tytułem doktora nauk ekonomicznych. Jeśli chodzi o wielkość przedsiębiorstw, dla których respondenci prowadzili księgi i sporządzali sprawozda-

nie finansowe, to były wśród nich zarówno jednostki mikro (do 2 mln euro obrotu), małe (do 10 mln euro obrotu), średnie, jak i duże spółki prawa handlowego, w tym spółki akcyjne notowane na GPW oraz międzynarodowe grupy kapitałowe. Były to podmioty z sektora produkcyjnego, handlowego, jak i usługowego.

Wywiady były przeprowadzane przez autorki monografii głównie za pośrednictwem komunikatorów internetowych takich jak: Zoom, Skype czy MS Teams. Kilka odbyło się w bezpośrednim kontakcie. Trwały od 40 minut do 2 godzin. Badani byli rekrutowani do momentu uzyskania tzw. progu nasycenia, czyli momentu, w którym następuje dublowanie informacji, a nowe dane nie wzbogacają już istniejących treści. Przeprowadzono 38 wywiadów. Dokumentacja składała się z około 45 godzin nagrań materiału stanowiących źródło zachowań werbalnych i pozawerbalnych respondentów.

Sposób opracowania i wykorzystania wyników badania

Ogólna procedura opracowania wyników z badania polegała na dokonaniu transkrypcji nagranych wywiadów i połączenia ich z zapisami (komentarzami) na temat reakcji pozawerbalnych badanych. Na podstawie tak przygotowanej bazy danych przeanalizowano wypowiedzi wszystkich respondentów pod kątem uzyskania odpowiedzi na poszczególne pytania badawcze. W celu zachowania intersubiektywności interpretacje wypowiedzi badanych prowadziły wszystkie cztery badaczki. Z tego też powodu w tekście zawarto liczne cytaty umożliwiające czytelnikowi dostęp do materiału źródłowego. Po wypowiedziach respondentów cytowanych w niniejszej monografii podano zakodowane informacje (przykładowy zapis – Resp. 17, M, 49), w których pojawia się kolejno: numer respondenta, płeć (K – kobieta, M – mężczyzna) i wiek.

Następnie zgromadzony materiał poddano szczegółowemu oglądowi w sposób umożliwiający określenie poziomu refleksji badanych na temat mechanizmów ingerujących w proces decyzyjny dotyczący tworzenia informacji sprawozdawczej, a związanych z osobą decydenta oraz znaczenia, jakie badani przypisują tego rodzaju determinantom w podejmowaniu tego typu decyzji.

Co się tyczy wykorzystania wyników badania, to mogą one posłużyć m.in. do sformułowania zaleceń mających na celu doskonalenie studiów, kursów czy szkoleń dla księgowych. Uzyskane wyniki sytuujące się na styku rachunkowości (silnie osadzonej w finansach czy zarządzaniu), psychologii (badającej ludzkie zachowania

i ich podłoże), rachunkowości behawioralnej (stanowiącej implementację dorobku psychologów na pole rachunkowości) oraz psychologicznej teorii decyzji (zajmującej się psychologicznymi aspektami podejmowania różnorodnych decyzji) mogą ponadto dać m.in. niezbędne podstawy do pogłębienia analiz nad podobnie określonym przedmiotem jak w omawianym badaniu oraz implikować szereg nowych kierunków poszukiwań.

Rozdział 4

Postrzeganie nastroju, motywacji i stresu w pracy przez księgowych oraz ich wpływu na tworzenie informacji sprawozdawczej

4.1. Opinie badanych na temat wpływu nastroju na podejmowanie decyzji w pracy księgowego

Pierwsza część niniejszego rozdziału ukazuje ustalenia, jak badani księgowi postrzegają wpływ uwarunkowań emocjonalnych na decyzje dotyczące prac kończących rok obrotowy i związanych z tworzeniem informacji sprawozdawczej. Analizowano refleksje badanych co do wpływu nastroju i emocji na decyzje innych księgowych oraz decyzje samych badanych. Jak już wspomniano w podrozdziale 3.3., w przykładzie tym posłużono się pułapką określaną jako efekt różowych okularów, której działanie polega na tym, że nastrój decydenta oddziałuje na jego oceny w taki sposób, że dostosowuje je do jego dobrego stanu emocjonalnego. W związku z tym, że w potocznym znaczeniu zjawiska związane z emocjonalnymi aspektami funkcjonowania człowieka (emocje, nastrój) są rozumiane i stosowane najczęściej jako wyrazy bliskoznaczne, pojęcia te na potrzeby prezentacji wyników badania będą używane zamiennie.

Biorąc pod uwagę wypowiedzi respondentów, dotyczące czynników odnoszących się do nastroju, wyróżniono następujące obszary rozważań: jak respondenci postrzegają nastrój oraz jak go wartościują, uwzględniając jego kierunek (znak – pozytywny/negatywny; dobry/zły). Ważne było także określenie, jak nastrój czy procesy emocjonalne mogą wpływać na decyzje, w szczególności, na ile wpływ nastroju jest istotny lub nie, a także jak respondenci oceniają ten wpływ (w stosunku do siebie i innych księgowych) – biorąc pod uwagę pryzmat specyfiki zawodu (czynniki osobowościowe) i jakie postawy/reakcje respondenci przyjmują w sytuacji występowania wpływu nastroju/emocji na decyzje. Przedmiotem dociekań była też kwestia tego, w jaki sposób badani księgowi starali się ten wpływ kontrolować i radzić sobie z tendencjami zakłócającymi osąd i podejmowanie decyzji.

Jeśli chodzi o refleksje księgowych na temat tego, czy zauważają oni wśród przedstawicieli **swojej grupy zawodowej zjawisko poddawania się nastrojowi/emocjom** podczas podejmowania decyzji, można było zaobserwować ich różne reakcje. Często można było zauważyć podejrzliwość i oburzenie respondentów, co może wynikać z faktu, że uleganie nastrojowi wydaje się respondentom nieprofesjonalne i grozi ujmą dla zawodu. Można przypuszczać, że dla części badanych szczególnie istotna jest odpowiedzialność, na co wskazują opinie:

- *U mnie nie, nie wyobrażam sobie, żeby takie decyzje podejmować pod wpływem [nastroju – przyp. aut.] (...) (Resp. 31, M, 48),*
- *(...) nie mam takiej sytuacji, że cieszę się, że idę na urlop i jestem w dobrym nastroju, to nie utworzę tego odpisu, to nie (Resp. 29, M, 47).*

Wśród wypowiedzi badanych znalazły się również takie, które wyrażały oburzenie: *No nie, nie można się sugerować takimi rzeczami. Jeżeli coś jest niezdatne, to nie można tak robić. Śmieszne takie zdarzenie (...) (Resp. 10, K, 45),* bądź wskazywały na zakłopotanie i niezrozumienie pytania: *[śmiech] nie, o dla mnie to jest w ogóle niezrozumiałe, no można mieć gorszy/lepszy dzień, wiadomo, ale żeby sobie odpuścić pracę z uwagi na dobry nastrój, to już w ogóle tego nie rozumiem (Resp. 16, K, 58).*

Punktem wyjścia analizy było ustalenie, jak księgowi ogólnie postrzegają zagadnienie nastroju. Na podstawie opinii badanych można zauważyć, że księgowi prawidłowo identyfikują, iż **nastrój/emocje pobudzają lub zniechęcają do działania ukierunkowanego na dany cel**. Świadczą o tym następujące wypowiedzi:

- *Nastrój może mieć wpływ na to, jak chętni jesteśmy do zrobienia czegoś (Resp. 1, M, 26),*
- *Emocje utrudniają pracę. Mogą zainspirować albo odbić chęć do pracy – to jest bezsporne (...) (Resp. 37, K, 37).*

W wypowiedziach respondenci również wartościują nastrój ze względu na jego kierunek (znak), identyfikując lepszy, jak i gorszy bądź dobry czy zły nastrój: *Gdy jest nastrój lepszy, to chętniej podchodzi się do przeciągań liny, a gdy jest nastrój gorszy, to mniej chętniej podchodzi się do zmian (Resp. 1, M, 26).*

Pojawiły się również wypowiedzi respondentów, z których wynika, że dobry lub zły nastrój księgowych może wpływać nie tylko na ich decyzje, ale również rzutować na relacje księgowego z pracownikami innych działów:

- *Nawet na to, jak oceniamy wypowiedź drugiego człowieka, np. magazyniera: „no, ta stal może tu sobie jeszcze poleżeć”. Możemy mieć dobry nastrój i mu wierzymy albo zły i myślimy „ale ściemnia” (Resp. 20, K, 45),*
- *Gorszy nastrój może spowodować, że jak zobaczą, że mi handlowcy coś źle zrobili, to się na nich wydrę, co normalnie bym do nich zadzwoniła i powie-działa, że jest źle i mają poprawić, i to wszystko (Resp. 13, K, 38).*

Jest to szczególnie ważne, ponieważ współpraca z innymi działami w przedsiębiorstwie determinuje też rzetelność sprawozdania finansowego.

Biorąc pod uwagę rozważania na temat tego, jaka jest refleksja co do **wpływu nastroju/emocji na decyzje (własne i innych księgowych)** w zakresie tworzenia informacji sprawozdawczej, można wyróżnić dwa przeciwstawne typy opinii respondentów. W tym względzie badaną zbiorowość można podzielić na część, która stoi na stanowisku, że uwarunkowania emocjonalne nie oddziałują na decyzje oraz na tych badanych, w których opinii jednak wywierają one wpływ na decyzje.

W pierwszym przypadku stanowiska części respondentów pokrywają się z dobrze zakorzenionymi w świadomości społeczeństwa **wyobrażeniami księgowego jako osoby, która nie powinna być emocjonalna**. Księgowy powinien opierać się na przepisach, na polityce rachunkowości, procedurach, umieć kontrolować swoje nastroje i procesy emocjonalne, i na tej podstawie wykonywać swoją pracę. Przykładowo: *To kwestia doświadczenia i tego, że człowiek w jakiś sposób umie wyłączyć swoje emocje i nie kierować się tymi zmianami nastroju, tylko usiąść i zrobić rzetelnie to, co do nas należy (Resp. 15, K, 39).*

Nie jest zaskakujące, że w wypowiedziach respondentów często pojawiały się opinie, że księgowi nie podejmują lub nie powinni podejmować decyzji pod wpływem emocji. Wypowiedzi świadczące o tym, że część badanych stereotypowo postrzega zawód księgowego, wiążą się z tym, że mają oni jasno sprecyzowane zdanie, jakie cechy taka osoba powinna posiadać. Wymaganie profesjonalizmu od księgowych narzuca bowiem określony sposób zachowania, w tym oczekiwanie, że osądy i decyzje księgowych będą zawsze racjonalne, nieobciążone uwarunkowaniami emocjonalnymi.

W wypowiedziach tej części badanych, którzy zaprzeczają, że nastroje i emocje mogą determinować decyzje księgowych, wymieniane są konkretne cechy osobowościowe, które pozwolą wyeliminować uwarunkowania emocjonalne podczas wykonywania pracy. Refleksje tej grupy badanych na temat stereotypowego księgowego ukazano w tabeli 11.

Tabela 11. Przykładowe wypowiedzi na temat cech stereotypowego księgowego formowane przez grupę respondentów zaprzeczających, że aspekty emocjonalne mogą determinować decyzje księgowych

Cechy	Przykładowe wypowiedzi respondentów
Realista	<i>Nie spotkałam się z taką sytuacją, że księgowy czegoś nie zrobił. Bo chyba twardo stąpamy po ziemi (Resp. 11, K, 40).</i>
Osoba konkretna, rzeczowa	<i>Myszę, że do księgowego mówią liczby, a nie jego emocje (Resp. 34, K, 36).</i>
Osoba zdyscyplinowana	<i>Zawód księgowego za dużo ma restrykcji i jesteśmy przyzwyczajeni do terminów, nie, to nie miałyby miejsca (Resp. 8, K, 40). Ale zaznacza też, że Karol⁹ w rzeczywistości wróciłby do tego, nie zostawiłby tego. Na pewno [odłożyłby – przyp. aut.] na potem, ale nie zostawiliby tego (Resp. 8, K, 40).</i>
Osoba obiektywna, bezstronna, ale i opanowana	<i>Zawód księgowego to jest taki zawód, który, jak gdyby na chłodno na pewne rzeczy patrzy i nawet w danym momencie może to zaskutkować tym, że on odłoży na pewien czas... Stworzenie tego odpisu aktualizującego, ale odłożenie nie znaczy, że go nie zrobi. Oczywiście to może wpłynąć na jakiś czas, ale on wróci do tego. Tak uważam (Resp. 32, K, 62).</i>

Źródło: opracowanie własne.

Warto jednak podkreślić, że wyłącznie respondenci z pierwszej grupy, którzy **nie potwierdzają wpływu nastroju na decyzje**, mają dodatkową refleksję, w ramach której czynnikami osobowościowymi czy predyspozycjami do wykonywania tego zawodu tłumaczą oni konieczność kontrolowania emocji podczas wykonywania obowiązków zawodowych. W swoich wypowiedziach wskazują oni na rzetelność oraz na należyłą staranność. W ich opinii:

- *Wśród księgowych to [nastrój – przyp. aut.] nie ma znaczenia. Tu jest kwestia rzetelności (Resp. 24, K, 72),*
- *(...) Nie może to być w ten sposób, że spieszymy się, ale zapominamy o należytej staranności, no bo jednak praca księgowego gdzieś ma wpływ na te wszystkie podatki klientów, zamknięcie roku, na wyniki ostateczne. Źle sporządzone sprawozdanie finansowe czy rachunek zysków i strat jakichś tam*

⁹ Badani byli pytani o podejmowanie decyzji na podstawie sytuacji, w której główny księgowy Karol był bohaterem sytuacji wskazującej, że na jego decyzje z zakresu tworzenia informacji sprawozdawczej wpływały nastrój/emocje wynikające z czynników pozamerytorycznych.

niekompletnych mogą zaważyć na tym, że na przykład w przyszłym roku klient nie otrzyma kredytu, bo analitykom z banku będzie coś nie tak się wydawało (Resp. 26, K, 38).

Dodatkowo pojawiła się pojedyncza wypowiedź odnosząca odpowiedzialność i staranność wykonywania czynności księgowego do innego zawodu: *Nie, nie sądzę, że takie rzeczy się robi pod wpływem chwili, tego się nie robi. To tak jakby budowla-niec stwierdził, że jest niezadowolony, to zrobi kilka filarów mniej. Nie, absolutnie (Resp. 31, M, 48).*

W przypadku drugiego typu wypowiedzi wskazujących, że **nastój jest uznawany za istotny czynnik wpływający na decyzje księgowych co do tworzenia informacji sprawozdawczej**, część respondentów była zaś zdania, że księgowy jest przede wszystkim człowiekiem, a zatem istotą emocjonalną, która podlega różnym nastrojom czy emocjom. Ponadto stali oni na stanowisku, że nastrój/emocje są czynnikiem, który jest nieodłącznym elementem życia i pracy. Według ich podejścia:

- *To nie tylko księgowi. To jest taka natura ludzka i w każdym przypadku jest to inaczej. Nastrój czy jakaś sytuacja osobista wpływa na pracę człowieka i to każdego bez względu na stanowisko, wiek czy inne czynniki, jakieś zmartwienia czy radości (...) (Resp. 24, K, 72),*
- *To chyba zależy od osoby i jej postrzegania, i świata, i jej pracy, i wszystkiego dookoła, także myślę, że to zależy przede wszystkim od człowieka (...) (Resp. 27, K, 56),*
- *Ludzie! Emocje mają bardzo duży wpływ na to, jaką decyzję główne księgowo podejmują (Resp. 38, K, 29).*

Warto podkreślić, że w wypowiedziach tej grupy respondentów, która potwierdza istotny wpływ nastroju na decyzje, również jest podnoszona kwestia odpowiednich zdolności, które powinien posiadać profesjonalny księgowy, jak na przykład:

- 1) **bycie realistą:** *Mój szef jest bardzo emocjonalny i każdego dnia można się spodziewać innej decyzji. Więc ja muszę być bardziej stąpająca po ziemi (Resp. 38, K, 29),*

- 2) **obiektywizm, rozsądek:** *Ja się tak nauczyłam w mojej pracy, że samo życie jest, a to życie jest różne, raz jest tak, a raz tak. Ale jak przychodzę do pracy, to staram się na ten okres odkładać te sprawy, bo jak wychodzę [z pracy – przyp. aut.] to myślę, że mam kupić marchewkę, pietruszkę, chlebek... Natomiast w pracy muszę się zająć tym, co mam, muszę pomyśleć logicznie, bo od mojej pracy zależy tu wynik tej pracy. Jeżeli ja będę zdenerwowana, zrobię to źle, pod wpływem emocji, to ja będę to poprawiać i poprawiać, i dalej będzie źle. Tak samo zbyt duża euforia może prowadzić do zaniedbania, zaniechania czy jakichś takich nieprawidłowych reakcji (...)* (Resp. 24, K, 72).

Pojawiła się również wypowiedź wartościująca predyspozycje księgowego: *Generalnie zawód głównej księgowej to powinna być osoba zrównoważona, bo generalnie takie sytuacje nie powinny mieć miejsca. No, ale ludzie są różni i myślę, że są takie osoby, że podejmują jedną decyzję jednego dnia, a inną drugiego dnia. I funkcjonują tak, i w życiu prywatnym, i zawodowym. Po prostu takie są i są tego świadome. I też ciężko taką osobę zmienić* (Resp. 38, K, 29).

Okazuje się więc, że bez względu na stosunek respondentów do wpływu emocji w podejmowaniu decyzji, obie grupy badanej zbiorowości podobnie postrzegają specyfikę zawodu i związane z nią cechy osobowościowe i predyspozycje księgowego. Porównując wypowiedzi badanych, można zauważyć, że niezależnie od uwarunkowań emocjonalnych księgowi są przez respondentów postrzegani jako osoby pracowite, realnie oceniające sytuację, wykonujące powierzone im zadania fachowo, w wyznaczonych ramach czasowych.

Jeśli chodzi o refleksje badanych na temat tego, jak **oceniają wpływ nastroju/emocji na ich decyzje**, biorąc też pod uwagę reakcje badanych na tego typu sytuacje, podejście różniło się w zależności od poglądów respondentów na wpływ nastroju/emocji na decyzje.

W przypadku tych badanych, którzy stoją na stanowisku, że na decyzje księgowych nastroj nie wpływa wcale, można zauważyć następujące refleksje co do oddziaływania nastroju na ich własne decyzje:

- *Ja osobiście... czytając tę sytuację... absolutnie w żaden sposób nie odpuszcilibym. Skoro mam zrobić ten odpis, to żaden urlop w żaden sposób, by mnie nie odwiódł od tego* (Resp. 30, K, 44),

- (...) [Jeśli – przyp. aut.] *wiem, że to nie za duży ma wpływ, to poczekam na chwilę, kiedy będę miała czas to przeanalizować. Wiem o tym i robię to, kiedy mam chwilę na to czasu, aby przeanalizować tą sytuację. Ale żeby, urlop i pal sześć... no nie, no... trzeba to rzetelnie robić* (Resp. 10, K, 45).

Jeżeli chodzi o powody ich przekonań, na podstawie wypowiedzi tej części respondentów można domniemywać, że wyeliminowanie tego oddziaływania przekłada się na najwyższą jakość osądów i decyzji księgowych, a co za tym idzie, na jakość informacji z rachunkowości. W tym względzie wśród ich opinii były podnoszone kwestie:

- doświadczenia zawodowego, wypracowanych procedur, osiągniętej dojrzałości emocjonalnej,
- polityki rachunkowości.

Według opinii tej części badanej zbiorowości zdolność całkowitego ograniczenia wpływu emocji na decyzje wymaga zdobycia odpowiedniego doświadczenia zawodowego oraz osiągnięcia dojrzałości emocjonalnej. Wskazują na to następujące wypowiedzi:

- *U mnie lata praktyki przyczyniły się do tego, że mam swoją wewnętrzną procedurę, której się trzymam twardo i której nie przekraczam* (Resp. 22, K, 42),
- *Ja jestem przypisywana do tych księgowych starej daty. Ja też nie jestem idealna, mi się też zdarzają błędy, na zasadzie – zapomniałam, zgubiłam się, a nie tak, że wiem, że mam coś zrobić, a nie zrobię* (Resp. 14, K, 48),
- *Ja, obejmując pracę na stanowisku głównego księgowego 20 lat temu, już byłam po pierwszych egzaminach na biegłego rewidenta i może dlatego miałam już świadomość tej odpowiedzialności, dlatego ja od początku podchodziłam inaczej, bardziej profesjonalnie* (Resp. 18, K, 49).

Biorąc pod uwagę potrzebę wyeliminowania wpływu uwarunkowań emocjonalnych na decyzje, w refleksji badanych szczególnie miejsce zajmowały przyjęte przez jednostkę i zawarte w dokumentacji, zasady (polityka) rachunkowości. W ich opinii są one drogowskazem stanowiącym wzór, jak postępować w celu całkowitego ograniczenia wpływu nastroju na osąd i decyzje. Wskazują na to następujące wypowiedzi:

- *Nie, nastrój u mnie nie wpłynąłby. Ja bym utworzyła odpis i nie mogłabym zrobić inaczej, ponieważ to wynika z polityki rachunkowości (Resp. 28, K, 39),*
- *Nie ma znaczenia, w jakim jestem nastroju, nie mam wpływu na to, że od tego nastroju zależy, czy ja zrobię odpis... to po prostu wynika z polityki [rachunkowości – przyp. aut.] i odpis muszę utworzyć (Resp. 25, K, 47).*

Pojawiła się również pogłębiona refleksja na temat roli polityki rachunkowości w zabezpieczaniu jakości sprawozdania finansowego i zawartych w nim informacji. Respondenci wprost stwierdzili, że kształt polityki rachunkowości w jednostce gospodarczej może determinować podatność księgowych na uleganie nastrojom czy emocjom. Jest to też sygnał dla kierowników jednostek, jak ważne jest opracowanie konkretnych wytycznych w ramach polityki rachunkowości:

- *(...) Jak 60% jednostek, z którymi miałam do czynienia, w ogóle nie ma polityki rachunkowości. W biurach rachunkowych najczęściej klienci machają na to ręką, nie mają polityki rachunkowości. Druga część, jak ma politykę rachunkowości, to nie chce się w to wgłębiać, nie chce zapisywać takich sztywnych elementów, jak odpisy od pewnego poziomu, bo czują, że być może wpędzi to ich w jakieś kłopoty, bo będą mieli niedyskutowalne argumenty na to, czy odpis powinien być zrobiony czy nie, wolą mieć wolną rękę albo pole do dyskusji. Więc te polityki rachunkowości częściej są przepisywane fragmentem ustawy o rachunkowości, jeśli chodzi o wyceny, bez jakichś szczególnych wytycznych, co dla księgowych byłoby prostsze, gdyby były te wytyczne. Takie szczegółowe wytyczne też widziałam, ale niewiele. To by zwiększało bezpieczeństwo pracy księgowego i niwelowało czynniki osobiste wpływające na to, jak jest sprawozdanie sporządzone (Resp. 20, K, 45),*
- *(...) Szczególnie może tak być, jeżeli decyzja do podjęcia nie jest prosta, opiera się w dużej mierze o szacunki wewnętrzne. Np. mamy napisane w polityce rachunkowości, że przy materiałach nierotujących powyżej jakiegoś czasu mamy utworzyć odpis aktualizujący, to tu sprawa jest jasna i nastrój księgowego na nic nie wpłynie. Bo on dostanie raport magazynowy i on musi utworzyć odpisy, nawet jeśli uznał, że te sprzed roku nie są jeszcze zepsute i jeszcze się da. Natomiast jeżeli nie ma takiego jasnego zapisu, nie ma takiego granicznego poziomu, no to rzeczywiście nastrój może mieć wpływ na to (Resp. 20, K, 45).*

Okazało się też, że w przypadku polityki rachunkowości niemałe znaczenie respondenci przypisywali kwestii tego, czy sprawozdanie finansowe jest badane przez biegłego rewidenta, czy nie, co również może przekładać się na jakość informacji: *Myszę, że nie ma wpływu to, że Karol jest w dobrym nastroju. Postępowanie powinno zależeć od tego, co jest zapisane w polityce rachunkowości i nie ma tutaj specjalnie wyjścia, jeżeli sprawozdanie podlega badaniu. Natomiast jeżeli sprawozdanie nie podlega badaniu, myślę, że nawet jeśli Karol nie dokona odpisu aktualizującego, to zupełnie nic się nie stanie, ponieważ żaden urząd skarbowy nawet nie zada pytania o odpis aktualizujący. Więc tutaj zupełnie nie ma wpływu na to dobre nastawienie i ten super dzień* (Resp. 28, K, 39).

Część badanych miała świadomość, że **nastroj/emocje mogą wpłynąć na ich decyzje**, jednak starają się im nie ulec, podejmując różne działania. Jeśli więc chodzi o kwestię, jak badani starają się kontrolować wpływ nastroju na decyzje w zakresie tworzenia informacji sprawozdawczej, w refleksji respondentów szczególne miejsce zajmowało poczucie odpowiedzialności i obowiązkowość, które skłaniają badanych do wykonania zadania w określonym terminie, bez względu na sytuację i związany z nią nastrój. Zdaniem tej części respondentów pomagają im:

1) pełna mobilizacja do pracy:

- *Ja osobiście... czytając tę sytuację... absolutnie w żaden sposób nie odpuściłabym. Skoro mam zrobić ten odpis, to żaden urlop, w żaden sposób, by mnie nie odwiódł od tego* (Resp. 30, K, 44),
- *Zanim wyjadę na urlop, to chcę wszystko zapiąć na ostatni guzik* (Resp. 11, K, 40),
- *To, żeby, wie Pani, nie mam takiej sytuacji, że cieszę się, że idę na urlop i jestem w dobrym nastroju, to nie utworze tego odpisu, to nie* (Resp. 29, M, 47),
- *Zdarzyło mi się obserwować u samej siebie przed urlopem, że się człowiek spina i siedzi, ile się da, żeby można było iść na urlop, ale nie, żeby to miało wpływ na odpisy czy cokolwiek, co ja robię* (Resp. 13, K, 38),
- *Ja bym raczej był tym człowiekiem, który posiedziałby do 3. w nocy i zrobił wszystko i dobrze i móc wyjechać, niż siedzieć do 15, zrobić swoje i pojechać i najwyżej „niech się dzieje, co chce; zobaczymy, jakie będą tego konsekwencje w przyszłości; może się nic nie wydarzy”* (Resp. 21, M, 31),

2) przyjęte wzorce i związane z nimi wartościowanie wariantów decyzji zgodnie z tym, jak było to ukazywane przez osoby, które szanuje się i uznaje za godne naśladowania:

- *Ja mam takie koleżanki i takie wzorce, że u nas to by było: fajnie, że ja jadę na ten urlop, ale zanim pojadę, to ja muszę wszystko zrobić. I byśmy siedziały całą noc, do rana i zrobiony byłby odpis aktualizacyjnej (Resp. 14, K, 48),*
- *Moja pierwsza księgowka to była osoba bardzo, bardzo zdolna i bardzo mająca obszerną wiedzę, ale nie zauważyłam, żeby podejmowała decyzje jakiegokolwiek pod wpływem urlopu czy czegokolwiek, ponieważ praca była u niej na pierwszym miejscu. Miałam przede wszystkim do czynienia z takimi ludźmi, z takimi głównymi księgowymi jak ona (Resp. 27, K, 56).*

Pojawiły się też wypowiedzi, że podjęcie pod wpływem dobrego nastroju decyzji wymagającej mniejszego wysiłku i odłożenie w czasie wykonania zadań, nawet tych trudnych, psułoby radość z robienia przyjemnych rzeczy:

- *To znaczy na pewno wiem, nawet ze swojego doświadczenia, że rzeczywistość, jeżeli gdzieś tam w perspektywie jest możliwość wzięcia wolnego, czy właśnie tak jak tutaj w tym przypadku długo wyczekiwanego urlopu, no to staramy się tak po prostu przyspieszyć swoją pracę, żeby ze wszystkim po prostu zdążyć na czas i na urlop iść ze spokojną głową (...) (Resp. 26, K, 38),*
- *Hmm, ja, jeśli jest letni okres, to ja w piątki staram się wyjeżdżać wcześniej z firmy [z biura rachunkowego – przyp.] i jadę na golfa. Ja się wtedy ze wszystkiego rzeczywiście cieszę i hiper jest. Ale raczej dla mnie jest sytuacja taka, że ja muszę dopiąć wszystkie sprawy, bo inaczej nie będzie mi to smakowało. Nawet, jeśli te sprawy nie są zbyt fajne i popularne te moje decyzje... Ale ja nie mogłem tego odłożyć. I tak sam staram się, żeby takie rzeczy przyjemne w perspektywie, nie psuły mi oglądu sytuacji. Bo później to może się zemścić w przyszłości (Resp. 36, M, 49).*

W przypadku tej części badanej zbiorowości, której zdaniem nastrój determinuje decyzje księgowych, pojawiły się również różne typy opinii:

1) Część respondentów zauważa, że **księgowi dostosowują swoje osądy i decyzje do dobrego nastroju, podejmując wtedy łatwiejsze decyzje.**

Przykładowo: *Tak, jak jest dobry nastrój, to ludzie chętniej przyjmują postawę „no dobra, niech już tak będzie...”* (Resp. 1, M, 26). Z tego względu wybierają najprostsze rozwiązanie, które nie wymaga trudu:

- (...) już sam okres świąt Bożego Narodzenia i wakacji powodują, że czasami na szybko, byle jak, byle już iść na urlop (Resp. 2, K, 42),
- Jakbym miała iść na urlop, to też bym nie robiła odpisu aktualizacyjnego, bo to by zajęło trochę dużo czasu, a już są w głowie plany na wyjazd (Resp. 37, K, 37),
- W dobrym humorze, przed urlopem, przy piątku – księgowy podjąłby łatwiejszą decyzję (Resp. 23, K, 37).

Wskazują jednak przy tym, że ewentualne błędy wynikające z takiego zachowania nie są raczej popełniane celowo: *Ja myślę, że jak teraz trzeba będzie robić klientom bilanse, myśląc o świątach, to to będzie tak hmmm... robione, no można coś ominąć, można o czymś zapomnieć, nawet niechcący* (Resp. 12, K, 40).

2) Część badanych była zdania, że dobry nastrój wpływa na realizację podejmowanych przez nich czynności, w wyniku czego są oni skłonni odłożyć wykonanie zadań na później:

- Samej mi się zdarzyło, że miałam dobry telefon i powiedziałam sobie „A tam, zrobię to potem, nie dzisiaj. Zrobię to jutro” (Resp. 8, K, 40),
- Nawet jak mam gorszy stan, to robię w dniu kolejnym dobrze (Resp. 19, M, 41).

Pojawiła się również refleksja wartościująca motywacyjną rolę pozytywnego nastroju i jego wpływ na wybory księgowych: *Tak, pod wpływem pozytywnego nastawienia zdarzyło mi się czegoś nie zrobić przed urlopem, ale pod wpływem dobrego nastawienia zrobiłam coś więcej po urlopie* (Resp. 3, K, 53).

Można więc domniemywać, że w opinii tych respondentów nastroj/emocje mogą oddziaływać na ich decyzje oraz innych księgowych, ale nie powinno to prowadzić do zaniechania wykonania pracy. Decyzja odsunięcia realizacji czynności w czasie wydaje się wynikać ze stanowiska, że badani uważają, że kontrolują „sytuację” i zdążą wykonać pracę w terminie.

Warto także wspomnieć, że w tej grupie respondentów były obecne również sądy wartościujące dotyczące oddziaływania nastroju na decyzje, wskazujące, że uleganie takim wpływom nie jest pożądane:

- *Chyba bym skłamała, że nie złapałam się na takim zachowaniu. Szczególnie z racji końca roku przypadającego na czas świąt. A doprecyzowując: „Tak, często. Szczególnie, jeżeli mamy dużo pracy (Resp. 2, K, 42),*
- *Muszę powiedzieć, że sama też podejmuję decyzję pod wpływem nastroju. Oczywiście w momencie, gdy je podejmuję, to sobie nie zdaję z tego sprawy. Potem dopiero jak patrzę na chłodno, to mówię „dlaczego ja tak właściwie zrobiłam, co to się stało?” i wtedy przypominam sobie właśnie jakąś sytuację, która mną wstrząsnęła (Resp. 33, K, 50).*
- *Zdarzyło mi się [podejmować decyzje pod wpływem nastroju – przyp. aut.], ale to na zasadzie: to się poprawi, jak wrócę. Zdarzyła mi się nieuważność, że potem znalazłam po sobie jakiś błąd, bo się spieszyłam, bo myślałam już byłam na wakacjach i kompletnie zapomniałam czegoś tam dokończyć. A potem, po powrocie z wakacji zastanawiałam się, co ja tam narobiłam i dlaczego zdarzyły się rzeczy, które nie powinny się zdarzyć (Resp. 12, K, 40).*

Respondenci mieli również przemyślenia na temat **sposobów zapobiegania lub ograniczania (eliminowania lub minimalizowania) wpływu uwarunkowań emocjonalnych na decyzje własne i innych księgowych**. W swoich wypowiedziach badani zwracali uwagę, że pod wpływem nastroju księgowi mogą popełniać błędy bądź nie zauważać pomyłek. Podkreślali, że w celu zapobiegania takim zdarzeniom księgowi mogą sami bądź z pomocą innych osób (księgowych, biegłych rewidentów) dokonać weryfikacji poprawności toku myślenia oraz zabezpieczać się przed pomyłkami. W wypowiedziach respondentów były podnoszone kwestie:

- a) odkładania podjęcia decyzji, aż emocje opadną,
- b) stosowania list kontrolnych,
- c) odpowiedniej organizacji pracy,
- d) rewizji postanowień.

W refleksji respondentów na temat zapobiegania lub ograniczania wpływu stanu lub procesów emocjonalnych, bez względu na ich kierunek, szczególne miej-

sce zajmowało odkładanie decyzji, aby nie kierować się nastrojem, o czym świadczą następujące wypowiedzi:

- *Jeżeli mam dobry nastrój i nie mam ochoty tego robić, to odkładam, żeby nie robić czegoś głupiego. Bo dobry nastrój to jest chwila, a konsekwencje i tłumaczenie się z tego nie jest już takie miłe (Resp. 5, K, 52),*
- *Nawet gdybym odstąpił od aktualizacji zapasów, a byłoby to istotne, to sprawozdania nie kończę, nie zamykam w tym dniu, tylko szczęśliwie te emocje za dzień czy dwa opadną i gdzieś z tyłu głowy będzie chodziła za mną myśl „kurde jednak źle to zrobiłem, ucieszyłem się, bo fajna wycieczka, wymarzony urlop, ale muszę wrócić i to poprawić”. Nawet jeśli miałbym negatywne emocje, to za parę dni bym wrócił do tego. Nie puściłbym tak sprawozdania, tylko dlatego, że byłem pod wpływem emocji, no dlatego że mam jakiś przebieg czasu na zrobienie sprawozdania (Resp. 19, M, 41).*

Pojawiła się również wypowiedź zawierająca odniesienie do własnych cech osobowych respondenta: *Tak, jestem bardzo impulsywną osobą. I ostatnie 3 lata nie próbuję podejmować decyzji, jak jestem zdenerwowana albo ktoś mnie zdenerwował. Staram się odłożyć decyzję, jak emocje opadną (Resp. 37, K, 37).*

Respondenci podkreślali również, jak ważne jest stosowanie list kontrolnych, co pozwala na wyłapanie ewentualnych błędów spowodowanych oddziaływaniem nastroju na decyzje:

- *Nie zdarzyło mi się pod tym kątem. Jeżeli mamy procedury, to niezależnie od tego, czy idziemy na urlop, czy nie, to jest checklista, sprawdzenie, czy zostały utworzone odpisy według reguł obowiązujących w spółce, weryfikacja zgodnie z procedurami, polityką rachunkowości (Resp. 25, K, 47),*
- *(...) dobrze jest, jeżeli są [stosowane – przyp. aut.] jakieś checklisty przez drugą osobę, żeby to wychwycić (Resp. 25, K, 47),*
- *Ja mam checklisty: harmonogram księgowania, harmonogram prac, zwłaszcza jak jest tego dużo i jest 31 marca i trzeba dużo rzeczy robić na raz (...) (Resp. 12, K, 40).*

Okazało się, że niemałe znaczenie respondenci przypisywali także organizacji pracy, na co wskazują następujące opinie:

- *Tak, można sobie lepiej zorganizować pracę i nie próbować wypychać rzeczy pod wpływem nastroju (Resp. 2, K, 42),*
- *Z tych koleżanek, co znam prywatnie, to żadna nie bierze urlopu w czasie zamknięcia roku (Resp. 17, K, 43),*
- *Jak wiem, że zbliża mi się urlop, staram się tak wszystko zorganizować, żeby ten ostatni tydzień przed to mieć jak taką wisienkę na torcie, na domknięcie guziczka. Dlatego tak robię, bo tok myślenia w ostatnich dwóch dniach przed urlopem inaczej przebiega i robisz się bardziej taka „okeeey, nie muszę o tym myśleć” i nawet jak zrobisz to, to nie w 100% taka, jak ty jesteś (Resp. 23, K, 37).*

Wśród wypowiedzi respondentów znalazły się również propozycje ponownego przeanalizowania decyzji przez inne osoby, jak np. inni księgowi czy biegli rewidenci: *Nie powinno się podejmować [decyzji – przyp. aut.] raz, czyli dzisiaj myślę, że będzie tak i tak. Jak przygotowuję sobie rzeczy do bilansu, to mam segregator i wszystko robię, a potem jeszcze proszę tego mojego zastępcę, żeby usiadł ze mną i jeszcze przeanalizował, a jak przyjdą biegli to jeszcze mam pytania (Resp. 7, K, 41), a także rewizja własnych decyzji: *Uważam, że należy podejść dwa razy do tego. Bo wiem, że jak człowiek ma dobry humor, a przyjdzie ten pracownik i powie, że „to może zrobię tak i tak, a będzie prościej”, to – jak ja w tym czasie przeglądam np. oferty urlopu, to mówię mu „dobra zrób tak i idź”. Natomiast, tak może być taka sytuacja. Tak, łapię się na tym, że nawet nie emocje, ale jestem czymś zajęta i on przychodzi i pyta mnie. I ja: o co? dobra, dobra... I za dwa dni sobie przypomnę, że ona [pracownica – przyp. aut.] była i coś chciała. I idę, i pytam ją, co chciałaś i ona mi opowiada i ja mówię, że nie, tak nie możemy (Resp. 7, K, 41).**

Okazało się również, że w toku swoich przemyśleń związanych z uwarunkowaniami emocjonalnymi, w refleksji respondentów szczególne miejsce zajmowały oprócz nastroju również inne, powiązane ze stanami emocjonalnymi kwestie jak **kontekst sytuacji**, która oddziałuje na kierunek, siłę oraz treść emocji, w tym nie tylko szeroko pojęte spędzanie wolnego czasu kojarzonego najczęściej z urlopem (wakacje, ferie, święta), ale również **atmosfera w pracy i organizacja pracy**, jak również **samopoczucie**, w tym zmęczenie, stres (np. z powodu napiętych terminów) czy rozkojarzenie. Przemyślenia te odzwierciedlają następujące wypowiedzi:

- *(...) Więc myślę, że ważny jest też nastrój i sytuacja czy nawet atmosfera w pracy. Jak byłam kierownikiem, to nie tylko moja wiedza była ważna i że-*

bym miała autorytet wśród pracowników, ale kwestia zarządzania zespołem ludzkim, stwarzania odpowiedniej atmosfery, odpowiednie rozłożenie pracy (Resp. 24, K, 72),

- Nawet jeżeli powiem, że „dobra dzisiaj już jestem zmęczona i tego nie zrobię”, no to później następnego dnia rano po prostu od tego zaczynam swój dzień, żeby wszystko było zrobione zgodnie ze sztuką (Resp. 26, K, 38),
- To w miesiącach letnich tak jest, czy to z tej radości, że się jedzie, a później z zaharowania, bo wracasz i musisz w dwa tygodnie zrobić to, na co normalnie masz miesiąc, to chyba się nakłada. I później jest faktycznie coś takiego, że jak się jest zmęczonym, to poziom dokładności pracy spada (Resp. 17, K, 43).

Jeżeli natomiast chodzi o **refleksje respondentów co do wpływu nastroju na decyzje innych księgowych**, to prezentowali oni przeciwstawne opinie na ten temat:

- nie, nastrój nie wpływa na innych księgowych: Żadna z moich koleżanek, znajomych, kolegów się do czegoś takiego nie przyznała. Oby taka osoba była na tyle ostrożna, aby się gdzieś światelko zaświeciło (Resp. 6, K, 48),
- tak, inni księgowi podejmują decyzje pod wpływem nastroju: Tak, szczególnie w Norwegii, w piątek po godzinie 12. Norwegowie są bardzo leniwi i nic się nie da załatwić. I widzę, że nastrój ma duży wpływ na decyzje (...) (Resp. 23, K, 37).

Za interesującą należy uznać też wypowiedź respondenta, który zaobserwował, że osoby przeprowadzające audyt mają świadomość, że księgowi są podatni na wpływ czynników emocjonalnych, co skutkuje popełnianiem przez nich błędów, szczególnie w okresie urlopowym: Jest taki biegły rewident, który mówi, że wie, jakie miesiące w roku ma sprawdzać, żeby wylapać jak największą ilość błędów (czyli urlopowe), bo ty już tam masz szum fal i pewnych rzeczy nie robisz (Resp. 17, K, 43). Dodatkowo zwraca on uwagę na konsekwencje tego oddziaływania: Jeżeli to jest w ciągu roku, wrócisz z tego odpoczynku i naprostujesz, to jest ok. Natomiast gorzej, jak masz narty w marcu i wtedy faktycznie myślisz bardziej o tych nartach niż o tym, co robisz (Resp. 17, K, 43).

Okazało się także, że pojawiła się tylko pojedyncza wypowiedź wprost różnicująca wpływ emocji respondenta w stosunku do profesjonalnej grupy odniesienia. Podkreślano w niej otwarcie, że na decyzje respondenta nastrój nie wpływa, na

innych księgowych zaś oddziałuje: *Jeśli chodzi o moją osobę, to nie, bo mam w swojej głowie ustalone, że mam tak postępować, czy będę smutna, czy wesola, więc to u mnie nie ma żadnego wpływu. Ale pracowałam z dziewczynami, które rzeczywiście, jak przychodził okres wakacyjny, to były tak rozkojarzone, że było tyle błędów i nieścisłości, które miały wpływ. Bo miały te wakacje w głowie i podchodziły lajcikowo* (Resp. 22, K, 42).

Na podstawie analizy wypowiedzi badanej zbiorowości można również zauważyć, że księgowi raczej nie rozmawiają między sobą na temat oddziaływania nastroju i emocji na podejmowane decyzje. Pojawiła się bowiem pojedyncza wypowiedź, na podstawie której można domniemać, że być może i ten temat został poruszony: *Część moich koleżanek, z którymi gdzieś tam my rozmawiamy na temat różnych tam sytuacji, raczej też nie działałaby pod wpływem [nastroju – przyp. aut.] (...)* (Resp. 30, K, 44). Natomiast nieliczne wypowiedzi dotyczące kontaktów między księgowymi potwierdzają, że takich rozmów brakuje:

- *Nie, nie, chyba nie, raczej nie... o tym się nie rozmawiało. Mówiło się o warunkach pracy, atmosferze pracy. My się spotykamy w Stowarzyszeniu i wymieniamy swoje doświadczenia. Śmiejemy się, że zaprzyjaźniona konkurencja. Współpracujemy, czasem się konsultujemy w pewnych trudnych sytuacjach* (Resp. 24, K, 72),
- *Uleganie nastrojom też mnie dotykało. Nie rozmawiałam z innymi o tym* (Resp. 9, K, 40).

Jeżeli już te rozmowy są prowadzone, to dotyczą one najczęściej zasięgnięcia opinii oraz uzyskiwania porad od innych księgowych czy biegłych rewidentów.

W wypowiedziach respondentów pojawiają się jedynie opinie nie o samych rozmowach, ale o tym, że księgowi raczej nie zdają sobie sprawy, że podejmują decyzje pod wpływem nastroju:

- *Nie wiem, czy inni to zauważają, ale tak jest* (Resp. 37, K, 37),
- *Nie, nie zdają sobie sprawy* (Resp. 2, K, 42),

oraz pojedyncze stanowisko przeciwne: *Myszę, że są świadomi tego, ale są to osoby, które nie mają problemu z podjęciem dużego ryzyka* (Resp. 38, K, 29).

Podsumowując, w odniesieniu do refleksji respondentów na temat wpływu uwarunkowań emocjonalnych na decyzje związane z tworzeniem informacji spra-

wodzawczej, na podstawie analizy wypowiedzi można przypuszczać, że w badanej zbiorowości znalazły się osoby, które albo wcześniej zastanawiały się nad kwestią oddziaływania nastroju na decyzje, albo podczas wywiadu zadawane pytania skłoniły ich do przemyśleń na temat czynników emocjonalnych, ponieważ:

- miały jasno określone opinie, które prezentowały podczas wywiadu,
- wyrażały się precyzyjnie, stosownie do zadawanych pytań,
- ich odpowiedzi miały charakter wartościujący.

Wśród respondentów były jednak również takie osoby, które nie zastanawiały się nad omawianymi kwestiami, szczególnie można to było zauważyć w przypadku refleksji na temat profesjonalnej grupy odniesienia, ponieważ w odpowiedzi na pytania o innych księgowych część respondentów:

- a) wprost deklaruje, że nie zastanawiało się (jakoś szczególnie) nad wpływem emocji na decyzje księgowych. Nie mają wiedzy, nie zajmowało to ich, jak to jest u innych księgowych, np.: *Hmm, ja tak nie podejmuję decyzji, i to mogę powiedzieć po sobie. Hmm, czy księgowi tak podejmują decyzje? nie wiem* (Resp. 36, M, 49), *Nie wiem jak innym, mi nie. Rozdzielam te sfery* (Resp. 4, K, 51),
- b) mówiła od razu o sobie, co sugeruje, że być może wstydziły się nie powiedzieć nic, np.: *Wpływają, na pewno. W tą stronę, że ja często jestem zła. I wtedy musi być wszystko na już i teraz* (Resp. 7, K, 41),
- c) nie odpowiadała na pytania – wcale albo wypowiedzi były nie na temat: *Myszę, że ten okres, w który wchodzimy, okres świąteczny, że zaczyna się wysyłanie tych karteczek do innych koleżanek, wigilie itd. I potem się okazuje, że ucieka nam ten czas potwierdzeń sald i grzebania na kontach i wrócimy do tego potem, w styczniu, lutym, bo teraz jest tak fajnie, bo za chwilę będą ferie, przerwa świąteczna. Więc wydaje mi się, że grudzień jest takim czasem, że przelatuje nam przez palce* (Resp. 9, K, 40).

Podsumowując, można więc stwierdzić, że w badanej zbiorowości refleksja na temat podejmowania decyzji pod wpływem nastroju przez innych księgowych jest słaba albo w ogóle nie istnieje. Należy też zauważyć, że nastrój/emocje nie są raczej tematem rozmów księgowych. Może to wynikać z faktu, że uleganie uwarunkowa-

niom emocjonalnym wydaje się respondentom być nieprofesjonalne, więc może lepiej się do tego nie przyznawać. Respondenci przede wszystkim, jeśli w ogóle zastanawiają się nad oddziaływaniem uwarunkowań emocjonalnych, to myślą o tym, jak oni reagują, a wcale lub mniej zastanawiają się, jaki jest ten wpływ u profesjonalnej grupy odniesienia.

4.2. Wpływ uwarunkowań motywacyjnych na jakość tworzonej informacji sprawozdawczej w opinii praktyków rachunkowości

Oprócz emocji na uwarunkowania procesu podejmowania decyzji istotny wpływ ma także motywacja, która nie tylko pobudza i ukierunkowuje, ale również podtrzymuje określone zachowania (działania) ludzkie zorientowane na dany cel. Jak już wspomniano w podrozdziale 3.3., opis sytuacji dotyczący motywacji został przedstawiony w świetle teorii sprawiedliwości J.S. Adamsa, w której podkreśla się kryterium stanu równowagi między wkładem a uzyskanym rezultatem jako czynnik wartościujący motywację do pracy, o czym szerzej jest mowa w podrozdziale 2.2.

Jeśli chodzi o wypowiedzi respondentów odnoszące się do oddziaływania motywacji do pracy, można wymienić następujące obszary rozważań: jak motywacja do pracy może oddziaływać na decyzje księgowych, jakie zauważają motywatory zewnętrzne i wewnętrzne, jak oceniają wpływ motywacji do pracy na ich zachowania przez pryzmat specyfiki wykonywania zawodu, a także jak oceniają oddziaływanie motywacji do pracy na decyzje innych księgowych i własne w świetle teorii sprawiedliwości J.S. Adamsa.

Jeśli chodzi o opinie respondentów na temat oddziaływania motywacji na decyzje księgowych, można zauważyć dwa kontrastujące typy poglądów mówiące, że wpływ ten: (1) nie jest bądź (2) jest istotny.

Pierwszy typ wypowiedzi obecny w refleksji części respondentów, w ramach którego **badani nie zauważają wpływu motywacji do pracy na decyzje księgowych**, jest ściśle osadzony w stereotypowym postrzeganiu tego zawodu, które zakłada, jak wspomniano wcześniej, że profesjonalizm w pracy wyklucza możliwości oddziaływania motywacji na zachowania księgowych. W związku z tym respondenci w swoich wypowiedziach podkreślają gotowość przyjęcia obowiązku zadbania o sprawy klienta: *Kiedyś mi adwokatka powiedziała: „Pani Magdo, ale my jesteśmy profesjonalistkami, nie ma czegoś takiego, że my nie jesteśmy zmotywowane, bo my mamy umowę i musimy*

to zrobić”. Wiadomo, że są takie dni, że się człowiekowi nic nie chce, no ale cóż, człowiek, który ma większe doświadczenie i wie, z czym wiąże się praca, to siada i robi (Resp. 15, K, 39), ponieważ, jak wskazuje inna opinia: *Brak motywacji nie zwalnia nas z odpowiedzialności* (Resp. 6, K, 48). Zawodowstwo wymaga bowiem:

- 1) **stosowania się do regulacji prawnych, procedur, jak i przyjętej w jednostce polityki rachunkowości**, przykładowo: *Tu właściwie powtórzę (...), jeżeli mamy regulaminy, politykę [rachunkowości – przyp. aut.], (...) to nie ma opcji, czy ktoś jest zmotywowany, czy nie, bo on o tym nie decyduje. On ma po prostu obowiązek zgodnie z polityką ten odpis utworzyć* (Resp. 25, K, 47),
- 2) **posiadania odpowiednich predyspozycji oraz cech charakteru, jak obowiązkowość i gotowość ponoszenia konsekwencji swojego zachowania**, na co wskazuje opinia: *Ja takiej sytuacji nie zaobserwowałam. Ja w ogóle widzę w zawodzie księgowego, że oni są zmotywowani bez względu na to, ile zarabiają, jak są traktowani, to u nich jest to poczucie odpowiedzialności, że księgowy ostatni schodzi jak gdyby z pokładu. Ja to widzę, to jest taki zawód, w którym rzeczywiście trzeba zdawać sobie z tego sprawę, że jeżeli ktoś idzie do pracy do księgowości i nie przyjmie takich założeń na wstępie, to nie mamy o czym mówić* (Resp. 32, K, 62).

Natomiast drugi rodzaj opinii, który jest bardziej osadzony w refleksji respondentów, eksponuje **szczególną rolę motywacji w podejściu do pracy księgowego w różnych okolicznościach, jak i realizowanych w jej ramach zadań**, co podkreślają następujące opinie:

- (...) *motywacja ma ogromne znaczenie: czy lubię klienta, czy nie lubię, czy mi się chce, czy mi się nie chce, czy mam dużo czasu, czy mało, czy to jest klient, który wszystko chce na już, na wczoraj, na dzisiaj, czy to jest klient, który zadzwoni 2 tygodnie wcześniej i powie, że za 2 tygodnie potrzebuje to sprawozdanie. Więc ta motywacja ma ogromne znaczenie, jak ja podejść do tych sprawozdań* (Resp. 21, M, 31),
- *Na każdego człowieka wpływa bardzo mocno motywacja do pracy* (Resp. 8, K, 40).

Respondenci zwracają uwagę, że poziom motywacji może zmieniać się w zależności od okoliczności: *Jeżeli nie ma bodźców, to motywacja umiera (...)* (Resp. 3, K, 53). Badani odnoszą się w swoich wypowiedziach zarówno do motywacji zewnętrznej, jak i wewnętrznej. Z tego względu w refleksji badanych były podnoszone kwestie różnych celów, których osiągnięcie wiąże się z uzyskaniem nagrody, która może mieć postać zewnętrzną lub wewnętrzną. Okazało się, że respondenci duże znaczenie przypisywali nagrodom zewnętrznym, takim jak:

1) wynagrodzenie:

- *Główną motywacją do pracy człowieka są chyba pieniądze, jak pracownicy są dobrze wynagradzani, to jest chęć do pracy* (Resp. 15, K, 39),
- *Największym i najlepszym motywatorem to są pieniądze. Jeśli za dużym ogromem pracy nie idą też jakieś gratyfikacje, to wiadomo, że człowiek gdzieś tam w pewnym momencie się zniechęca* (Resp. 30, K, 44),

2) odpowiednie środowisko pracy (i poza nią): *Dla kogoś motywacją jest pieniądz, a dla innej osoby motywacją jest atmosfera, dobra współpraca, relacje poza pracą. Generalnie wszystko zależy od tego, co jest dla danej osoby motywacją* (Resp. 3, K, 53).

Pojawiła się także interesująca wypowiedź, w której badana osoba prezentuje głębsze przemyślenia na temat **motywacji wewnętrznej**: *Wiadomo, że w każdej pracy, nie tylko w pracy w księgowości, ale w każdym podejrzewam zawodzie, przychodzi czasami taki moment, że człowiek ma dosyć, ma taką chwilę zwątpienia, zawahania, że najchętniej to po prostu chciałby wyjść i nie wrócić. No tak tylko, że właśnie z drugiej strony trzeba wziąć pod uwagę, że to taki zawód się wybrało i jeżeli w tym zawodzie człowiek czuje się dobrze, i chce to dalej robić, no to trzeba się prostu samemu motywować* (Resp. 26, K, 38).

Jeśli chodzi o nagrody wewnętrzne, istotne dla pobudzenia, ukierunkowania czy podtrzymania określonego działania, szczególnie ważne dla odczuwania motywacji lub jej braku mają w przypadku księgowych poczucie uznania, poczucie sprawczości czy odpowiedzialność.

W swoich wypowiedziach respondenci oceniali wpływ motywacji do pracy na ich zachowania przez pryzmat specyfiki wykonywania zawodu. Zwracali uwagę na uwarunkowania tej pracy oraz na wysokie wymagania stawiane księgowym. W ich opinii zawód księgowego nie jest łatwy: *(...) Zdecydowanie księgowi są tak obciążeni pracą, odpowiedzialnością, aktualizacjami, oczekiwaniami od klientów (...)* (Resp. 4, K, 51).

Z drugiej strony, zaangażowanie w pracę i poczucie odpowiedzialności wyrażające oddanie pracy pozwala księgowym czerpać satysfakcję z pracy, zapewnia wyzwania, daje poczucie znaczenia (uznania), poczucie sprawczości.

Pojawiły się też wypowiedzi, w których można dostrzec interesujące połączenie motywacji księgowego i jego relacji z klientem/pracodawcą, które mogą być trudne szczególnie ze względu na np. dostarczanie dokumentów niekiedy na ostatnią chwilę, ponagląące prośby o dostarczanie informacji bilansowych czy podatkowych bądź oczekiwania co do kształtowania wyniku finansowego. Refleksje na ten temat są następujące:

- *W chwili obecnej dużo zależy od nastawienia szefostwa firmy, ustawienia relacji, motywacji w stosunku do księgowego w firmie. No niestety, przykre doświadczenie, ale cenne: wchodząc do firmy, nie mamy wiadomości o tym, co jest w środku, co się tam dzieje, jakimi zasadami kieruje się firma (Resp. 6, K, 48),*
- *Trzeba dbać o motywację pracy, jeżeli księgowy nie będzie motywowany, to on i tak bardzo długo będzie robił swoje obowiązki, ale relacje będą się pogarszały (Resp. 8, K, 40),*
- *Rzeczywiście, brak motywacji może mieć przełożenie na pracę i na to, czy jesteśmy w stanie prawidłowo coś zrobić, czy nie. Możemy kilkanaście razy coś tłumaczyć albo o coś prosić (o informacje, o dodatkowe dokumenty); w relacjach z właścicielem człowiek może się poddać (Resp. 3, K, 53).*

Biorąc pod uwagę stawiane księgowym wymagania znacznego wysiłku i zaangażowania w pracę, niejednokrotne poświęcenia danej osoby, nie jest zaskakujące, że w wypowiedziach respondentów wymieniano również dodatkowe kwestie negatywnie oddziałujące na motywację do pracy, co ukazano w tabeli 12.

Tabela 12. Przykładowe wypowiedzi respondentów na temat czynników negatywnie wpływających na motywację księgowych

Czynniki demotywujące księgowego	Przykładowe wypowiedzi respondentów
Ciągłe śledzenie zmian przepisów	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Praca w księgowości jest, jakby to nazwać..., rozwojowa. No, bo rząd zmienia nam różnego rodzaju ustawy, a jak nie podatkowe, to po prostu coś innego powprowadza i trzeba być cały czas na bieżąco. My cały czas się po prostu uczymy (Resp. 26, K, 38).</i> • <i>W tych ostatnich czasach też ustawodawca dba, żeby co kwartał księgowi mieli coraz to więcej pracy, bo to de facto tak już teraz wygląda od mniej więcej 3 lat, że co kwartał mamy nowe wymogi, tu mówię głównie o VAT. Ustawa o rachunkowości też trochę się zmieniła, było też wdrożenie elektronicznych sprawozdań, więc może nastąpić zmęczenie materiału (Resp. 35, K, 42).</i> • <i>Praca w księgowości jest bardzo wyczerpująca, ilość zmian przepisów jest zatrważająca (Resp. 2, K, 42).</i>
Terminowość wykonania określonych prac	<ul style="list-style-type: none"> • <i>No czasem jest też tak, że w pewnym momencie terminy są i trzeba wysłać, ale do pewnych rzeczy można wrócić i je skorygować, jeżeli nie ma się wiedzy o czymś, o transakcji, to robimy, a potem... no można skorygować (Resp. 35, K, 42).</i> • <i>Tak, to jest prawda (...). U nas praca jest cykliczna, kwartalnie jest więcej. Początek roku jest bardzo pracowity, jest bardzo dużo rzeczy (Resp. 24, K, 72).</i>
Obciążenie pracą, jak i dodatkowymi obowiązkami i tego konsekwencje	<ul style="list-style-type: none"> • <i>(...) Robimy jakieś wnioski do banku, robimy jakieś analizy – może powodować, że na pracę stricte księgową nie mamy czasu i wtedy, gdy przychodzi koniec roku, to okazuje się, że mamy mnóstwo pracy do zrobienia i traktujemy niektóre rzeczy po macoszemu, robimy wszystko, żebyśmy mogli ten rok zamknąć i żebyśmy mogli zrobić sprawozdanie. Bo są jeszcze inne obowiązki, które nałożył na nas przełożony (Resp. 3, K, 53).</i> • <i>Niektórzy za dużo na siebie biorą i potem nie dają rady i tracą motywację do pracy (Resp. 2, K, 42).</i>

Źródło: opracowanie własne.

W wypowiedziach respondentów była podnoszona również kwestia społecznego odbioru zawodu księgowego, który wydaje się respondentom krzywdzący, a który może wpływać na motywację do pracy: Często, zdecydowanie opinia jaka jest o pracy księgowych to, że oni w zasadzie tylko piją kawę i przekładają papiery i poza tym nic nie robią (...) (Resp. 9, K, 40).

Do tego praca księgowego często, zdaniem badanych, nie jest doceniana, w tym odpowiednio wynagradzana:

- (...) księgowość w Polsce nie jest dobrze płatna (...). A już w biurach rachunkowych te ceny są średnio bardzo niskie (Resp. 35, K, 42),
- Jeżeli zobowiązani jesteśmy do utworzenia tych rzeczy, to trzeba to zrobić. Najgorzej to jest dyskutować z tym prezesem, bo niektórym się wydaje, że księgowy tylko siedzi i wymyśla problemy (Resp. 10, K, 45),
- I tutaj właśnie to poczucie, że jest się obciążonym pracą, i kolejne, że i tak nikt nie dostrzeże, ile ja sobie tutaj dodam pracy. Wydaje mi się, że to jest zjawisko częste (Resp. 33, K, 50),
- (...) Jeżeli chodzi o pracę księgowego, to jest to praca niedoceniana generalnie. Księgowy jest potrzebny jak się pali, wali, ale generalnie to nie. Takie mam wrażenie, że jesteśmy na ostatnim miejscu. Pewnie ma to jakiś wpływ na motywację człowieka (Resp. 27, K, 56).

Pojawiła się również interesująca wartościująca refleksja dotycząca sensu wysiłków podejmowanych przez księgowych w związku z tworzeniem informacji sprawozdawczej. Respondent jest zdania, że podjęty wysiłek i powstałe w związku z tym zmęczenie wynikające z wykonywania zbyt wielu prac przewidzianych m.in. przez regulacje podatkowe i bilansowe, po prostu się nie opłaca. Konstatuje to odniesieniem sensu robienia pewnych czynności do motywacji do pracy: *Chyba faktycznie przepracowanie może spowodować, że człowiek macha ręką byle temat zakończyć. Jeżeli jest przekroczona granica, że jeszcze masz wrażenie, że panujesz nad tym, co się wokół Ciebie dzieje, to ok, ale jak czujesz, że to jest przekroczone i zaczynasz robić na akord, (...), to robisz minimum, więc wtedy mogą dochodzić do głosu takie myśli: liczy się tylko rozliczenie podatkowe, nie będę się bawić w jakieś przeszacowania. Jak masz koniec roku i ten czas masz skończony, to możesz się zastanawiać, czy to ma w ogóle sens, czy to nie jest sztuka dla sztuki. Na przykład ja się tak zastanawiam, jak co roku powinno się oceniać, czy stawki amortyzacyjne są odpowiednie, czy nie trzeba ich zmienić, tego prawie nikt nie robi. Po pierwsze nikt nie czuje sensu robienia tego, a dwa, jak to zrobisz i ci wyjdzie, że musisz te stawki zmienić, to robisz sobie podwójną robotę, bo oddzielnie amortyzujesz bilansowo i podatkowo. I pytanie – po co? Ale po co? Czy ja tu walczę o jakiegoś złotego kalafiora? Więc brak jest poczucia sensu robienia pewnych rzeczy, bo sens ci nadaje motywację do robienia. Jak widzisz sens, to je robisz, a jak nie widzisz sensu, to nie* (Resp. 17, K, 43).

Nie jest więc zaskakujące, że pojawiły się wypowiedzi respondentów podsumowujące warunki i tryb pracy księgowego:

- (...) *W zawodzie księgowego tej pracy jest bardzo dużo i są takie sytuacje, że za dużo jest tej pracy i jeszcze ktoś jest finansowo niedoceniony, no to nie ma motywacji* (Resp. 16, K, 58),
- (...) *No, przepracowanie też ma znaczenie, no bo jednak w pewnym momencie człowiek już ma awersję do pracy i może niechętnie wstawać i iść do tej pracy* (Resp. 38, K, 29),
- (...) *Tzw. trupy z szafy wypadają i żółte karteczki z [napisem – przyp. aut.]: „a mam jeszcze to niezrobione, a mam jeszcze to niezrobione” powoduje, że trudno jest znaleźć dobrą motywację do pracy, do zawodu, który wykonujemy* (Resp. 9, K, 40),
- *Wtedy, kiedy ktoś ma bardzo dużo pracy, jest bardzo obciążony i wtedy motywacja do pracy jest słaba, bo jest np. słabo wynagradzany, to generalnie, jeżeli tylko może uniknąć odpowiedzialności, to jej unika. I robi tylko tyle, ile musi, a nie tyle, ile powinien robić* (Resp. 36, M, 49).

Na podstawie analizy wypowiedzi badanej zbiorowości można więc założyć, że identyfikują oni wiele czynników osłabiających ich motywację do pracy. Wydaje się, że w opinii respondentów największy wpływ na motywację ma przepracowanie, szczególnie w kontekście niedostatecznego wynagradzania za dokonanie poświęcenia, co może oddziaływać na zachowania księgowych i podejmowane przez nich decyzje co do tworzenia informacji sprawozdawczej.

Wydaje się, że problematyka motywacji do pracy jest silnie obecna w refleksji tych respondentów, którzy zatrudniają księgowych w biurach rachunkowych, kancelariach doradcy podatkowego czy biegłego rewidenta, co potwierdza następujące stanowisko: *Ja jako pracodawca bardzo pracuję nad tym, aby pracownicy byli zmotywowani, aby nawzajem sobie pomagać w pracy. Obserwowałam, że osoby, które traciły motywację (z przepracowania) nie dyskutowały tylko mówiły „nie zrobię, nie-bo-nie”, bez wyjaśnienia* (Resp. 2, K, 42). Biorąc pod uwagę perspektywę pracodawcy, wypowiedzi na temat motywacji były następujące:

- *Co do tych firm, gdzie doradzam – (...) też staramy się ustalać z prezesem taki system pracy, żeby im [księgowym – przyp. aut.] się chciało i wyko-*

nywały swoje obowiązki dobrze. Może zdarzają się takie przypadki, że jest spadek tej chęci do pracy, zadowolenia z pracy, co się może trochę przekłada na podejście do księgowości. Natomiast ja przyjeżdżam, weryfikuję i wtedy budzę do rzeczywistości taką osobę. Ale to się zdarza bardzo, bardzo sporadycznie (Resp. 21, M, 31),

- (...) Trzeba się z osobami komunikować i to na różnych poziomach, jak ja na przykład. (...) Przyjąłem taką taktykę, takie rozwiązanie, że (...) ja siedzę cały czas z zespołem i ja w tym momencie widzę, co się dzieje. Widzę, obserwuję osoby, tak, jestem w stanie reagować i jeżeli ktoś jest zdemotywowany czy ma jakieś problemy, to staram się z nim porozmawiać, wyjaśnić (Resp. 29, M, 47).

Można więc zauważyć, że respondenci niemałe znaczenie przypisywali odpowiedniemu systemowi pracy czy komunikacji z pracownikami jako sposoby utrzymania motywacji księgowych na odpowiednim poziomie.

Jeśli chodzi o **przekonania badanych na temat oddziaływania motywacji do pracy na decyzje innych księgowych, uwzględniając perspektywę teorii sprawiedliwości J.S. Adamsa** przyjmującej, że księgowi modelują swoje zachowania w zależności od indywidualnej oceny tego, czy jest, czy nie jest zachowana równowaga między dokonywanym przez nich wkładem a uzyskanym rezultatem, można zauważyć, że dokonują oni porównań w stosunku do kilku punktów odniesienia, które przedstawiono w tabeli 13.

Tabela 13. Baza porównań między wysiłkiem księgowego a otrzymaną nagrodą w refleksjach respondentów oceniających wpływ motywacji na decyzje innych księgowych

Rodzaje punktów odniesienia	Przykładowe wypowiedzi respondentów
Oczekiwania względem siebie i środowiskowe	<ul style="list-style-type: none"> (...) Też powiedzmy sobie, że mamy straszną dysproporcję między tym co musimy wiedzieć, tym co musimy umieć, tym co musimy robić, a co nam nie na rękę. No tak to jest (...) (Resp. 31, M, 48)
Inni księgowi w tym samym miejscu pracy	<ul style="list-style-type: none"> No, ale są takie osoby. I to jest trochę przykre, bo jedne osoby dają z siebie 100% i robią swoją robotę najlepiej jak mogą, a w zespole jest taka osoba, która nie daje z siebie 100% i te osoby, które chcą, żeby to wszystko miało sens, muszą wykonywać tę pracę za te osoby. No, ale takie jest życie (Resp. 38, K, 29) Na pewno widziałam sytuacje, które miały wpływ na pracę matek: dziecko chore i dziewczyny potrafiły nie skupić się na pracy albo potrafiły zostawić pracę 20-tego, bo trzeba zrobić badania lekarskie dziecku. Były takie sytuacje, że ktoś mówił, że siedzi po godzinach, a inni mają to gdzieś, to on też ma to gdzieś i się dołącza zamiast być tą jedną z osób, która wyciąga z picia kawy i obijania się (Resp. 9, K, 40) Jest to po prostu kwestia taka, że ten człowiek, ten pan Karol, tak, nie jest zmotywowany, bo no w jakiś sposób jest sfrustrowany, najczęściej ludzie (...), ich zdaniem, są tak źle wynagradzani i (...) po prostu porównują swoje uposażenia do innych osób na tych samych stanowiskach i wtedy rodzi się rzeczywiście frustracja (...) (Resp. 29, M, 47)
Inni pracownicy w tym samym miejscu pracy	<ul style="list-style-type: none"> Ten brak motywacji jest bardziej możliwy w zwykłej firmie, jak u Karola, bo tam się ma porównanie, widzi się, ile inni zarabiają i ile kto pracuje. I jak się przykłada i jeżeli szef docenia bardziej innych specjalistów, a księgowy jest na szarym końcu, to księgowy może nie być zmotywowany (Resp. 16, K, 58) Ma to duży wpływ: motywacja. Ja, jak wykonam swoją pracę, nie dostaję żadnej nagrody, żadnej premii, a [inni – przyp. aut.] pracownicy dostają bonus co 3 miesiące za to, że przychodzą do pracy w mojej firmie. Jak spytałam o to szefa, to powiedział, bo jak ty nie przyjdiesz, to się nic nie stanie, a jak chłopaki na budowę nie przyjdą, to robota stoi. A jak spytałam – a co jak będzie dzień wypłaty wynagrodzeń i nie przyjdę – to odpowiedział: „to chłopaki dostaną wypłatę tydzień później” (Resp. 23, K, 37)

Rodzaje punktów odniesienia	Przykładowe wypowiedzi respondentów
<p>Innych księgowych w różnych miejscach pracy (firma a biuro rachunkowe)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Tak, na pewno motywacja pracownika w biurze rachunkowym będzie niższa niż w normalnej firmie. Bo w firmie mam tylko jedną firmę do ogarnięcia, podlegam pod prezesa, gdzie w biurze to jest klient mojego szefa, to nie jest mój klient, on mi nie płaci, mam mniejszą motywację do pracy, nie mam odpowiedzialności, szef musi po mnie sprawdzić, jak coś to on za to beknie głową (Resp. 21, M, 31)</i> • <i>(...) Pracowałam w biurze i ciężko pracowałam, ale miałam takie poczucie, że mój pracodawca, mimo że to doradca podatkowy, że za dużo daje na głowę (...). Byłam wymęczona, ale to, potem rzeczywiście było to bardzo ciężkie dla mnie, nie czułam w jakiś sposób motywacji od tego doradcy i nasza współpraca zaczynała się pogarszać. Ale nie wpłynęło to na klientów.... Potem już pracowałam jako księgowa dla firmy, ale to tam byłam motywowana w jakiś sposób, było tam miło, dostawałam jakieś bony. Motywacja na pewno ma wpływ (Resp. 22, K, 42)</i> • <i>Jedna z moich koleżanek pracuje w biurze rachunkowym, gdzie uważam, że to jest najgorsza praca, jaka może się zdarzyć księgowej. Tak naprawdę tam jest taki nawał i natłok, że czasem po prostu najzwyczajniej w świecie brakuje czasu na pewnego rodzaju rzeczy. Dlatego odpuszcza. Dobra... zrobię to później, poprawię albo zrobię korektę... No, bo brak jest na to wszystko czasu. (...) (Resp. 30, K, 44)</i>

Źródło: opracowanie własne.

Brak równowagi powoduje potrzebę dostosowania wysiłku do efektu podjęcia działania, którego celem jest przywrócenie stanu równowagi. Istotne jest wtedy dostosowanie motywacji do pracy księgowego do percepcji tej równowagi. Z tego względu nie jest zaskakujące, że w wypowiedziach respondentów podnoszona była kwestia demotywacji, obniżenia jakości i efektywności pracy. Respondenci podkreślali, że księgowy ma za dużo pracy, jest przeciążony, co skutkuje obniżeniem jakości informacji tworzonych w rachunkowości:

- *Jak jest dużo pracy, dużo sprawozdań na raz i obchodzi ich tylko, żeby odbębnić obowiązki (...) (Resp. 19, M, 41),*
- *Przez brak motywacji możemy popełniać błędy. Jeżeli się źle czujemy, współpraca się źle układa, to to się odbija na jakości naszej pracy (Resp. 3, K, 53),*

- *Jeżeli pracownik rzeczywiście ma za dużo obowiązków, no to też będzie się starać sporządzić sprawozdanie po to tylko, żeby po prostu było sporządzone. Pewne rzeczy, aspekty, które powinny być wykonane przy sporządzaniu sprawozdań, zastaną po prostu pominięte. Tu jest brak motywacji (Resp. 26, K, 38),*
- *Księgowy może sobie coś uprościć, jeżeli nie będzie miał motywacji (Resp. 8, K, 40).*

Pojawiła się również interesująca wypowiedź wartościująca kwestię motywacji do pracy lub jej braku w kontekście zdrowia: (...) *50% osób z doświadczeniem sobie poradzi z brakiem motywacji, a 50% sobie nie poradzi (...). Ci, którzy sobie poradzą, to będzie to kosztem zdrowia (Resp. 5, K, 52).*

Pojawiły się również refleksje różnicujące zarówno moment zmniejszenia motywacji do pracy księgowego: *Tak, ale nie przy końcu roku, przy zamykaniu kwartałów, to możliwe (Resp. 1, M, 26),* jak i płaszczyzny rachunkowości, na której motywacja nie powinna mieć wpływu: *Brak motywacji można przełożyć sobie na mniej wrażliwe obszary rachunkowości. Przy sprawozdaniu finansowym nie można sobie pozwolić na brak motywacji (Resp. 5, K, 52).*

Jeśli chodzi o **refleksję badanych na temat oddziaływania motywacji do pracy na ich własne decyzje**, uwzględniając perspektywę teorii sprawiedliwości J.S. Adamsa, wypowiedzi **respondentów można podzielić na dwa kontrastujące typy**. Biorąc pod uwagę odniesienie do własnej osoby, pierwsza część respondentów jest zdania, że **stosunek nakładów do otrzymanej nagrody jest w ich ocenie sprawiedliwy**, druga część zaś stoi na stanowisku, że **relacja wysiłku do uzyskanej nagrody jest w ich opinii niesprawiedliwa**.

Rozważając **refleksje pierwszej grupy respondentów**, w ich wypowiedziach była eksponowana satysfakcja wynikająca z porównania wysiłków włożonych w pracę do jej rezultatów. Ich indywidualna ocena zgodności nie wykraczała jednak poza ramy ich osoby oraz miejsca pracy, w tym prowadzenia biura rachunkowego.

Pojawiła się pojedyncza wypowiedź, w której punktem odniesienia do indywidualnej oceny sprawiedliwości były cechy osobowościowe respondenta i ich wartościowanie w kontekście specyfiki zawodu: (...) *raczej staram się wszystko wykonać. To wynika też z tego, jaką jestem osobą. Jestem osobą, która lubi wszystko wykonać dobrze, rzetelnie, perfekcyjnie. I żebym, mówiąc brzydko, padała na pysk, to i tak będę siedzieć, i tak to zrobię, żeby było dobrze (Resp. 30, K, 44).* Okazało się też, że na potrzeby

oceny występowania stanu równowagi, wynikający z potrzeby zachowania należytej staranności w pracy oraz rzetelności informacji sprawozdawczych nakład pracy był porównywany z rezultatem w postaci uzyskania uznania w oczach biegłego rewidenta w związku z dokonywaną kontrolą, na co wskazuje dalsza część tej wypowiedzi: *Każda osoba podlega jakiejś tam ocenie. Każda osoba podlega jakiejś tam kontroli. I później w chwili, kiedy przychodzi audyt, staram się, żeby było tak zrobione, żebym nie musiała się potem wstydzić, że gdzieś tam zawałam, że zrobiłam źle, że nie tak (...)* (Resp. 30, K, 44). Interesujące jest bowiem, że w opinii respondenta siłą napędową w dążeniu do doskonałości, która przekłada się na jej profesjonalizm, jest utrzymanie wysokiej samooceny oraz zdobycie uznania dzięki wywarceniu dobrego wrażenia na biegłych rewidentach. Można więc domniemywać, że w tym przypadku ważną rolę w kierowaniu zachowaniem księgowego odgrywa postrzeganie obrazu samego siebie.

W wypowiedziach tej grupy respondentów była też podnoszona kwestia uwzględnienia w ocenie poczucia sprawiedliwości, które rzutuje na motywację do pracy, także miejsca w strukturze organizacyjnej z perspektywy: głównej księgowej oraz właściciela biura rachunkowego. Na uwagę zasługuje fakt, że refleksje respondentów nie wykraczały poza ramy ich własnej osoby. Nie dokonywali oni bowiem porównań z księgowymi czy właścicielami z innych jednostek.

Główna księgowa w swojej wypowiedzi podkreślała, jak ważny dla motywacji do pracy księgowego jest szczebel w hierarchii działu rachunkowości jednostki, w której się pracuje. Można dostrzec, że łączy ona miejsce w strukturze z dającą poczucie spełnienia odpowiedzialnością za jakość informacji z rachunkowości: *Ja nie mogę [być zdemotywowana do pracy – przyp. aut.], ja jestem najwyżej, więc nie. Wszystko czego wymaga ode mnie prawo, to ja to zrobię. Mam wiele pracy, której nie wymaga ode mnie prawo, mam wiele tabelki dla szefa, więc jeśli dorzucą mi jeszcze następną, to wtedy mówię mu „już nie dam rady” i wtedy o tym rozmawiamy. Jeżeli to byłoby tak, że przepisy mówią „możesz, ale nie musisz zrobić tego i tamtego”, to zrobiłabym wszystko, żeby tego nie robić* (Resp. 34, K, 36). Respondent ten podkreśla również, jak ważne dla jego motywacji są relacje oraz komunikacja z właścicielem pozwalające na wyznaczenie granic, których przekroczenie może zaburzyć stan równowagi między nakładem pracy a rezultatem.

Biorąc pod uwagę perspektywę właściciela biura rachunkowego, siłą napędową do pracy jest konieczność zaspokajania potrzeb zawodowych i osobistych – własnych oraz zatrudnianych w biurze pracowników. Otrzymanie nagród w postaci materialnej (wynagrodzenie) czy niematerialnej (zdobycie uznania, realizacja wy-

zwań, odpowiedzialność) jest równoważone poniesionym wysiłkiem: *U mnie się nie zdarzyło [poczucie niesprawiedliwości – przyp. aut.] i ja pilnuję, żeby u moich pracowników też się nie zdarzyło. Z kilku względów. Po pierwsze, ja mam bardzo silną motywację do pracy, bo to jest moja firma i moje życie, i mój sposób na zarabianie pieniędzy. To jest w zasadzie jedyne źródło utrzymania, więc mam bardzo silną motywację. Natomiast moje pracownice motywują finansowo. Staram się dobrze motywować finansowo i pozafinansowo również, np. przez stwarzanie takich elementów jak dobra atmosfera w pracy, jak jakieś świadczenia pozapłacowe, takie rzeczy. (...) u mnie w kancelarii ja mam taką niepisaną umowę z dziewczynami moimi, że ja im dobrze płacę, ale one dobrze pracują, i robota ma być wykonana. Po prostu. Robota ma być wykonana, bo nikt na nas czekał nie będzie (...)* (Resp. 36, M, 49). Wypowiedź ta wskazuje na głęboką refleksję respondenta na temat roli motywacji do pracy, która determinuje jakość i efektywność pracy oraz czerpanie z niej satysfakcji również z punktu widzenia zatrudnianych pracowników.

W przypadku tej części respondentów, którzy są zdania, że **relacja wysiłku do uzyskanej nagrody jest w ich opinii niesprawiedliwa**, poczucie nierównowagi między nakładem a rezultatem powodowało odczuwanie braku poczucia sprawczości i wpływało też na relacje z klientami.

Aby zmniejszyć negatywne emocje powstałe w związku ze stanem niesprawiedliwości, w wypowiedziach tej części respondentów były obecne różnorodne reakcje uzależnione od sytuacji. W przekonaniu badanych, włożenie wysiłku związane z zaangażowaniem w dbałość o jakość informacji z rachunkowości, w tym odpowiednią wycenę, nie przekładało się na rezultat w postaci odczuwania sprawczości, co w konsekwencji na potrzeby zredukowania poczucia niesłuszności prowadziło do modyfikacji zachowania i ograniczenia motywacji. W swoich wypowiedziach respondenci wskazywali na:

1) **poczucie sprawczości:**

- *Tak, zdarzyła mi się taka sytuacja, bo byłam poproszona o pracę, którą zgodziłam się przyjąć na pomoc. I pracowałam chyba tylko dwa miesiące, bo na dzień dobry zobaczyłam, że nie ma polityki [rachunkowości – przyp. aut.], że nie ma odpisów, gdzie powinny być zrobione. Powiedziałam, że muszą być. Przygotowałam całe zestawienia... a zarząd powiedział, że może w kolejnym roku... Powiedziałam, że tak nie może być no i podziękowałam za pracę (Resp. 25, K, 47) – w tym przypadku, aby zmniejszyć negatywne emocje powstałe w związku ze*

stanem niesprawiedliwości, reakcją była redukcja zaangażowania i w konsekwencji decyzja o rezygnacji z pracy,

- *Jak ma się czuć księgowy w takiej firmie, który wchodzi do takiej firmy i po próbie wprowadzenia tych zmian, czy wręcz wymuszenia tych zmian, nie odnosi to skutku. No to w tym momencie trzeba sobie zrobić podsumowanie, czy nie lepiej odejść, poszukać sobie innej, może gorzej płatnej pracy, może w innym sektorze, czy nawet (...), ale mieć spokojną głowę i zasypiać (...). Najbardziej demotywująca świadomość jest taka, że te zmiany, które chciałoby się wprowadzić, to nie ma na nie szansy, ponieważ nie ma na nie zgody ani szefostwa, ani współpracowników (Resp. 6, K, 48) – w tym przypadku, aby zmniejszyć negatywne emocje powstałe w związku ze stanem niesprawiedliwości, reakcją było ograniczenie zaangażowania i w konsekwencji rozważanie decyzji o zmianie miejsca pracy,*
- *Miałam taką sytuację, że naprawdę zadałam sobie trud, żeby dopracować i wycenić wszystko, i byłam wtedy dumna ze sprawozdania finansowego. Natomiast nie spotkało się to z żadnym pozytywnym odzewem ze strony zarządu, a nawet była krytyka, bo właśnie coś tam zostało wycenione ostrożnie, potworzone rezerwy, więc wynik klęknął i była negatywna reakcja. Wpłynęło to ogromnie deprymująco na moją pracę (Resp. 33, K, 50) – tym przypadku, aby zmniejszyć negatywne emocje powstałe w związku ze stanem niesprawiedliwości, reakcją było zniechęcenie i częściowe ograniczenie zaangażowania i w konsekwencji decyzja o niewychodzeniu przed szereg.*

- 2) relacje z klientem:** (...) *sytuacje to są najczęściej z klientami, jeśli klient jest strasznie wścibski, co dla niego nie zrobisz, to wszystko jest źle, to nawet jeżeli wiem, jak zoptymalizować mu koszty i jak zapłacić niższy podatek, gdy wiem, jak to zrobić, i poukładać, żeby to pięknie wyglądało – to zrobię to dosłownie jak mówi ustawa, bo wiem, że i tak tego nie doceni. Jeżeli wychodzi, że należy zapłacić tyle, i nawet nie próbuję znaleźć gdziekolwiek dodatkowych kosztów, żeby wrzucić albo cokolwiek innego (Resp. 37, K, 37) – aby zmniejszyć negatywne emocje powstałe w związku ze stanem niesprawiedliwości, respondent dostosował swoje zachowanie, ograniczając wysiłek do minimum.*

W swoich wypowiedziach respondenci podkreślali również, że w celu uzyskania poczucia stanu równowagi nie zmniejszali swoich wysiłków, natomiast redukowali rezultaty, co wpływało na jakość lub efektywność pracy:

- *Przydarzyło mi się [poczucie niesprawiedliwości – przyp. aut.]. Jak byłam zdemotywowana, to pracowałam gorzej (...)* (Resp. 8, K, 40),
- (...) *Jak zaczynałem, to pracowałem jako stażysta księgowy w jakiejś agencji celnej i byłem słabo wynagradzany, a zrzucano mi na głowę dużo obowiązków. I miałem bardzo słabą motywację do pracy przede wszystkim dlatego, że czułem się wykorzystywany i słabo wynagradzany. Czy to wpływało na zaniechania? – nie. Po prostu wpływało na tempo mojej pracy. Ja robiłem wszystko dokładnie. A jak ktoś mi mówił, że się nie wyrabiam, to mówiłem, „no to sorry, przepraszam bardzo, jestem tylko stażystą* (Resp. 36, M, 49),
- (...) *, jeżeli faktycznie jestem przytłoczony pracą, to już nie mam czasu, byle szybko, zostawmy to dalej, bo czas goni, a i tak nikomu się to do niczego nie przyda* (Resp. 19, M, 41).

Na podstawie analizy stwierdzeń badanej zbiorowości można również zauważyć, że tematyka motywacji do pracy jest częściowo obecna w rozmowach księgowych. Niektórzy respondenci deklarują, że prowadzą takie rozmowy. W wypowiedziach badani podkreślają, że dyskusje dotyczą:

- 1) **czynników motywacyjnych do pracy i ich oddziaływania:** *To jest temat, nad którym my się z szefową też często zastanawiamy – co by zmotywowało naszych pracowników, księgowych, do podjęcia niektórych działań, no ale jeszcze nie doszliśmy, nie znalazłyśmy odpowiedzi na to pytanie, bo nawet jeżeli czyta się książki, poradniki różnego rodzaju to właśnie okazuje się, że nie zawsze ten wyznacznik finansowy jest tym motywatorem* (Resp. 26, K, 38),
- 2) **obciążenia w pracy w zależności od okresu sprawozdawczego:** (...) *Generalnie rozmawiamy czasem o tym, jak dany okres wpływa na nas i jakie są duże obciążenia* (...) (Resp. 30, K, 44),
- 3) **świadomości, że księgowi są nierówno traktowani:** *To są takie dyskusje kulturalne pracowników. Że jeden ma więcej, drugi mniej* (Resp. 35, K, 42),
- 4) **wpływu relacji w miejscu pracy na motywację do działania:** (...) *Akurat księgowi są najczęściej kobietami i między sobą rozmawiamy zawsze,*

„ja to nie będę robiła, bo i tak naczelnik [przełożony – przyp. aut.] tego nie zauważy, i tak jest niewdzięczny, i tak jestem najgorsza [wg niego – przyp.], dlatego nie będę tego robiła, choć mogłabym to zrobić (Resp. 37, K, 37).

Część badanych przyznała, że motywacja nie była przedmiotem rozmów w ich profesjonalnym gronie, gdyż traktują to jako kwestię osobistą: *Nie, raczej nie, bo to jest osobistą sprawą każdego, bo mi się nie chciało i nie zrobiłem odpisu (Resp. 24, K, 72).* Innym powodem braku rozmów na ten temat jest też odczuwana nieprzyjazna atmosfera panująca w środowisku księgowych: *Jeśli Pani sobie myśli, że księgowi to tak sobie siedzą i rozmawiają o różnych sytuacjach, to tak nie jest. Jesteśmy dosyć niezaprzyżnionym zawodem. My się nie lubimy. Jest duża konkurencja (Resp. 31, M, 48).*

Jeśli chodzi o przemyślenia respondentów na temat tego, czy zauważają oni wśród księgowych zjawisko wpływu motywacji na decyzje w związku z podejmowaniem decyzji, można było zauważyć ich różne reakcje, przykładowo poirytowanie: *Ja kompletnie tego nie rozumiem, bo u mnie to jest tak, że ja częściej nawalę w życiu prywatnym niż zawodowym i dopóki coś u mnie nie będzie bardzo dobrze zrobione, to ja z pracy nie wyjdę. Nie, ja ogólnie mam takie podejście, że nie ma słabszych momentów, zawsze praca musi być zrobiona na 100% (Resp. 38, K, 29).*

Podsumowując, refleksja respondentów na temat wpływu motywacji do pracy na decyzje związane z tworzeniem informacji sprawozdawczej była ugruntowana. Na podstawie analizy wypowiedzi można przypuszczać, że sfera motywacji była już przedmiotem ich rozważań, ponieważ badani pod wpływem zadawanych podczas wywiadu pytań z łatwością przywoływali swoje wcześniejsze przemyślenia na ten temat. Ich odpowiedzi były klarowne i miały charakter wartościujący. Pojawiły się pojedyncze przypadki wypowiedzi, w których respondenci wskazywali, że nie mają zdania w kwestii oddziaływania motywacji do pracy na decyzje księgowych. Jeśli chodzi o obecność problematyki motywacji w dyskusjach prowadzonych w zawodowym otoczeniu księgowych, to zdaniem badanych zdarza się to raczej rzadko. Badani, którzy zastanawiają się nad wpływem motywacji do pracy, biorąc pod uwagę teorię sprawiedliwości, odnoszą swoje przemyślenia przede wszystkim do siebie, a w mniejszym zakresie do swojej grupy zawodowej.

4.3. Refleksja badanych na temat wpływu poczucia stresu na decyzje księgowych w zakresie tworzenia informacji sprawozdawczej

Kolejnym czynnikiem omawianym w niniejszym rozdziale, który oddziałuje na decyzje księgowych w związku z tworzeniem informacji sprawozdawczej, jest stres. Jak już wspomniano w podrozdziale 2.3., stanowi on reakcję organizmu wywołaną różnymi zdarzeniami, związaną z występowaniem różnorodnych wymagań czy trudności. Przyjmuje się, że źródłem stresu mogą być zakłócenia równowagi między wymaganiami a możliwościami danej osoby, jak również ocena tej nierównowagi postrzegana jako trudna do wytrzymania czy zagrażająca [Heszen, 2013].

Jeśli chodzi o opinie respondentów na temat oddziaływania stresu na decyzje, można zauważyć, że badani mają ugruntowaną refleksję na ten temat. Nie było bowiem żadnej wypowiedzi, która nie potwierdziłaby odczuwania stresu w pracy księgowych oraz jego wpływu na działania i decyzje. Jak podkreślają respondenci w swoich wypowiedziach:

- *No oczywiście, że to ma wpływ. Na księgowych stres i pośpiech mają decydujący wpływ (Resp. 36, M, 49),*
- *[Stres – przyp. aut.] to jeden z najgłówniejszych czynników. Im mniej czasu, tym częściej o tym zapominamy, faktycznie zapominamy. Stres, mało czasu, dużo obowiązków – to mimowolnie nieświadomie zapominamy o wielu czynnikach – a mogłem jeszcze to, a mogłem jeszcze tamto. To widziałem na sobie i na innych księgowych. I to w różnych tematach – od niezrobienia jakiegoś odpisu czy wyceny, po niezłożenie jakiejś deklaracji w podatkach, od małej drobnostki do naprawdę dużego problemu (Resp. 21, M, 31).*

Jak już podkreślano, zawód księgowego wymaga zaangażowania oraz poświęcenia przede wszystkim ze względu na konieczność terminowej realizacji określonych prac. Co więcej, przepisy prawne zmieniają się bardzo często, konieczne jest uważne śledzenie zmian, do tego dochodzi obawa przed popełnieniem błędów, co przekłada się na odczuwanie stresu. Nie jest więc zaskakujące, że w swoich wypowiedziach respondenci wskazują na szereg oddziałujących na księgowego stresorów, które przedstawiono w tabeli 14.

Tabela 14. Przykładowe wypowiedzi respondentów na temat czynników wywołujących stres u księgowego

Rodzaje stresorów	Przykładowe wypowiedzi respondentów
Psychiczne	
<p>Obawy, zamartwianie się, w tym poczucie niesprawiedliwości w związku z prezentowaniem społeczeństwu nieprawdziwego obrazu pracy księgowego</p>	<ul style="list-style-type: none"> • (...) Stresujemy to się wszyscy, bo jest tak, a nie inaczej... Jak obserwujemy to według wszelkich reklam, które są u nas, szczególnie w telewizji, w radiu naszym cudownym i nie tylko państwowym, to my mamy coraz mniej pracy. Nie wysyłamy już deklaracji tylko JPKi..., ale nikt nie dopowiedział, że na przykład do tych JPKów to my teraz musimy GTU i inne oznaczenia robić, które zajmują nam mnóstwo czasu. Ktoś siada, jakiś pan, który po prostu opowiada kocopoły, że on to robi jednym kliknięciem. No niech mi przyjdzie i pokaże tą sztukę, jak on jednym kliknięciem to wysyła. I jeszcze opowiada, że on ma jedną księgową, bo to firma transportowa, więc firma transportowa, jak wiadomo, swoimi prawami się rządzi (...), a on sam wysyła JPKi. Ja takiej sztuki to nie widziałam. No, ale już przez takie coś, że tak nas potem postrzegają ludzie i tak postrzegają nas przedsiębiorcy... No, bo ludzie to jak ktoś nie ma do czynienia z tym, to nie wie (Resp. 27, K, 56).
<p>Nadmierne obciążenie zadaniami, ciągle przepracowanie, w tym presja czasu związana z koniecznością terminowego wykonywania zadań</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Stres tak, tak, w każdych sytuacjach terminowych, my jesteśmy w niedoczasie. Jak ma Pani biuro rachunkowe, to jest jeszcze Pani uzależniona od klienta, bo są wpisane drakońskie kary za nieterminowe przynoszenie dokumentów, co i tak nie za bardzo działa, bo z nich nie korzystamy. Ale tak jest (...) (Resp. 31, M, 48). • (...) To jest częsta sytuacja. Nas co miesiąc goni czas, i często jest tak, np. wczoraj był 25, musieliśmy zrobić VAT, często bywa tak, że gdy go puścimy, mija 5 minut i dziewczyny mówią "no i jest - błąd". Znaleźliśmy go, ale mamy tak duże obroty, kwity sphywają dość długo, więc jesteśmy do tego przyzwyczajeni. Wiem, że dziewczyny robią to, jak mogą najlepiej (Resp. 34, K, 36). • Tak, tak... właśnie, jeżeli chodzi o ten czas i o to, jak mało teraz jest czasu na wdrożenia tych wszystkich rzeczy, jakie są błędy (Resp. 27, K, 56).
<p>Nadmiar zmian przepisów prawnych, wątpliwości interpretacyjne, wymagania technologiczne (narzędzia oprogramowania)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Natomiast w działach księgowych obecnie jest bardzo dużo pracy. Po prostu przepisy są teraz tak zmieniane często i tak dużo jest nakładanych nowych różnych dziwnych sprawozdań (Resp. 25, K, 47).

Rodzaje stresorów	Przykładowe wypowiedzi respondentów
	<ul style="list-style-type: none"> • Zdecydowanie, często się spieszymy, bo kolejne tematy wyskakują i trzeba nadgonić. I ta niepewność interpretacyjna (...) (Resp. 9, K, 40). • Tak, bardzo. To jest bardzo częste zjawisko, w dzisiejszych czasach to bardzo. Najbardziej stresującą sytuacją jest zmiana form wysyłania sprawozdań, np. jak 2 lata temu wprowadzili elektroniczne sprawozdanie finansowe, to tak naprawdę, żeby podejść do tematu – to trzeba było nastawić się bardzo dobrze (Resp. 37, K, 37). • (...) jak te wszystkie zmiany nadchodzą, my potem dostajemy często to na ostatni moment i też nie mamy czasu na sprawdzenie tego, żeby to wszystko było okay... i brak tego czasu (Resp. 27, K, 56).
Spoleczne	
<p>Konflikty i trudne relacje zarówno w miejscu pracy, jak i w relacji z klientem</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Widzę to u moich księgowych, każdy jest człowiekiem, zapomina się, ale dobrze potem to sobie wyprostować. Też nieświadomie z nerwów, przy konflikcie się zdarza, nie da się przy stresie w cyfrach pracować (Resp. 16, K, 58). • Tak, tak. W biurach rachunkowych to najczęstsza sytuacja jest, gdy klient wysłał np. 25-go dokumenty i jeszcze chce od razu, żeby wszystko w terminie było podane. Bardzo często błędy się zdarzają. Albo sprawozdanie finansowe – to jak najbardziej, bo bywa tak, że już zrobisz, wszystko dopięte na ostatni guzik, a tu okazuje się, że czegoś ci klient nie dostarczył i żeby zdążyć zrobić to sprawozdanie, zaczynasz je robić od nowa, i tutaj się okazuje, że zapominasz wycenić walutę albo inne sprawy techniczne, ale czasami się zdarza, że coś się poprawia, i zapomina operację, która w tamtym wariantcie była zrobiona, a tu nagle zapomniana (Resp. 37, K, 37). • Ale ja miałam ostatnio taką sytuację, że nie było koleżanki (...), bo miała urlop i ja miałam inne rzeczy do zrobienia... fakturę wystawić to nie jest rzecz dla mnie trudna i skomplikowana. No, ale ja mam niejedną rzecz do zrobienia... [Klient mówi – przyp. aut.] „No ale proszę panią, przecież to chyba nie zajmuje wiele czasu, to przecież jest tylko chwila”. No więc ja mówię, że „moje życie składa się z chwil. A chwile się składają na 24 godziny mojego życia (Resp. 27, K, 56).

Źródło: opracowanie własne.

Stres można rozpatrywać w kontekście pozytywnym i negatywnym. Wśród wypowiedzi respondentów pojawiła się opinia różnicująca oddziaływanie stresu na decyzje: *Każdy jest inny, na jednych stres działa pozytywnie, na innych negatywnie, i to co masz w życiu prywatnym wpływa na pracę* (Resp. 23, K, 37). Pozytywny stres m.in. stymuluje do podejmowania nowych wyzwań, mobilizuje do działania, pozwala też dobrze o sobie myśleć. Najczęściej jednak stres kojarzy się negatywnie, pojawia się w związku z nagromadzeniem się trudności, które występują w dłuższej perspektywie czasowej. Biorąc pod uwagę rodzaje stresu, okazało się, że w swoich wypowiedziach badana zbiorowość podkreślała przede wszystkim negatywny charakter stresu.

Jeśli chodzi o reakcje na stres i presję czasu, pojawiły się interesujące wypowiedzi wskazujące, że tematyka stresu jest przez część respondentów przemyślana. Ich refleksja dotyczyła cech osobowych człowieka, które mogą determinować różne podejście do sytuacji stresowych, a tym samym przekładać się na sposób radzenia sobie z wzmożonym napięciem:

- (...) *Pewnie to zależy od charakteru, bo są ludzie wysoko odporni na presję czasu i stres. To na pewno zależy od człowieka i myślę, że to zależy też od czasu, w jakim on jest poddawany takim doświadczeniom* (Resp. 28, K, 39),
- *Myślę, że na decyzje w ogóle księgowych presja czasu działa bardzo negatywnie. (...) Ja dzielę księgowych na takich, że robią wszystko wcześniej i ze wszystkim zdążą i ich nic nie zaskoczy, ale znakomita większość robi na ostatnią chwilę i rzeczywiście zdarzają się sytuacje, że są zdenerwowani i zapominają o dokonaniu takiej, a nie innej operacji* (Resp. 31, M, 48).

Biorąc zatem pod uwagę **refleksję na temat oddziaływania stresu na decyzje profesjonalnej grupy odniesienia w zakresie tworzenia informacji sprawozdawczej**, można zaobserwować jeden typ opinii mówiący, że ten wpływ jest istotny. Jeśli zaś chodzi o **przemyślenia respondentów na temat ich osoby**, można wyróżnić dwa rodzaje wypowiedzi: (1) potwierdzające wpływ stresu i (2) negujące to oddziaływanie. Przykładowe wypowiedzi badanej zbiorowości potwierdzające wpływ stresu na decyzje zarówno innych księgowych, jak i ich własne przedstawiono w tabeli 15.

Tabela 15. Przykładowe wypowiedzi respondentów potwierdzające oddziaływanie stresu na decyzje w zakresie tworzenia informacji sprawozdawczej

Opinie o innych księgowych	Opinie o sobie
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Tak, takie rzeczy się zdarzają. Czy często? To w zależności od tego, jak kto ma poukładaną pracę. Bo chcemy tylko zachować termin, żeby nie dostać kary (Resp. 7, K, 41).</i> • <i>(...) Księgowy ma dużo na głowie. Szczególnie w biurze rachunkowym, ciśnienie jest bardzo wysokie, bo to jest dużo podmiotów, które w jednym czasie robią sprawozdania finansowe. I przeoczenia się przez to zdarzają, ale czasem jest też tak, że pośpiech jest tak duży, że jest nastawienie „a dobra, to nie robimy odpisów” (Resp. 20, K, 45).</i> • <i>No też, zdarza się, że panie księgowe czekają do ostatniej chwili na wysłanie sprawozdania do KRS i zawsze tak jest, że zawsze na koniec coś się musi wywalić. I zdarza się, że ktoś robi jakiś błąd albo coś wpisuje nie do tej pozycji, albo czegoś nie robi. Bardzo często spotykane (Resp. 38, K, 29).</i> • <i>Tak, słyszałam o takich sytuacjach, jak ktoś jakiś błąd popełnił w sprawozdaniu finansowym i był on istotny to wtedy były dyskusje takie, co zrobić dalej, czy skorygować sprawozdanie, czy nie zostawić tego tak, jak tam jest, czy wykazać różnice w następnym roku (Resp. 19, M, 41).</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Tak, podpisywanie dokumentów za 5 minut dwunasta to okropność. Mogłam wtedy popełnić mnóstwo błędów (Resp. 2, K, 42).</i> • <i>Czasami z przeoczenia zdarzały się pojedyncze sytuacje, że np. należność wisiła rok i nikt nie zwrócił uwagi. Ja też przesłam taką sytuację, że robiąc sprawozdanie, wiedząc, że nikt tego nie przeczyta, na ostatnią chwilę, robiąc to sprawozdanie, nie miałam informacji o zapasach, tylko inwentaryzację i zapasy zostały tak jak były, nie miałam czasu drążyć (Resp. 20, K, 45).</i> • <i>Mnie też się zdarzyło, że błędy popełnione z poprzedniego roku wykazywałem w kolejnym sprawozdaniu finansowym. Tak z pośpiechu, jakbym to teraz rozgrzebywał, nie czułbym się z tym komfortowo i nie wiem, czy to by było poprawne, lepiej zostawić tak jak jest, bo czas już goni jakkolwiek, a po prostu to sobie zrobimy za chwilę, mamy na to czas. Chyba dotyczyło czegoś z rachunku zysków i strat (Resp. 19, M, 41).</i> • <i>Tak, często mi się to zdarza. Wtedy najczęściej się denerwuję na siebie, a potem na klienta, że nie dostarczył na czas dokumentów (Resp. 37, K, 37).</i> • <i>Tak, kiedyś, jak miałam bardzo dużo obowiązków. Zdałam sobie sprawę dopiero przy księgowaniu w następnym miesiącu, że tam był błąd, ale to wynikało tylko i wyłącznie z tego, że tej pracy było za dużo i mózg nie pracował, jak powinien. Ale jeżeli ma się ten komfort, że można zacząć wcześniej, to ma się jeszcze chwilkę, aby to sprawdzić i komfort jest większy (Resp. 38, K, 29).</i>

Źródło: opracowanie własne.

Z wypowiedzi ujętych w tabeli 15. wynika, że nie tylko w refleksjach na temat innych księgowych, ale i w przypadku własnej osoby, szczególne miejsce zajmowała presja czasu, obciążenie pracą, pośpiech, możliwość popełnienia błędów, które są źródłem stresu i nerwów, to zaś przekładało się na niepokój, poczucie niepewności, trudności z koncentracją czy pamięcią.

Ponadto w wypowiedziach respondentów były podnoszone również inne sytuacje niż związane ze sprawozdaniem finansowym, np. rozliczenia podatkowe czy dofinansowania, którym towarzyszy presja czasu i stres:

- (...) a zawsze robimy VAT, liczymy zaliczkę, tutaj wniosek do banku, tutaj musimy coś uzgodnić i rzeczywiście, jak człowiek jest zapracowany, to to sprawozdanie robi się na ostatni moment (Resp. 3, K, 53),
- (...) Nie jest to jakoś nagminnie, (...) może nie w takich ważnych sytuacjach, bo sprawozdanie to jest ważna kwestia, ale np. przy policzeniu zaliczki miesięcznej, kiedy klienci w ostatniej chwili dosyłają bardzo dużo dokumentów i robi się tak na szybko, żeby cokolwiek podać, a potem okazuje się, że kurcze coś tam się zapomniało, doksiegować, przeliczyć, nacisnąć, przeliczyć. I poszedł zły wynik (Resp. 12, K, 40),
- No na przykład u nas w biurze, oczywiście przy rocznych nie ma mowy o czymś takim, bo na to jest odpowiedni czas, żeby to wszystko zakończyć, natomiast są sytuacje takie, że mamy taką jedną klientkę, która co trochę kombinuje jakieś dofinansowania, kredyty i dzwoni, że na jutro to by potrzebowała bilans, śródroczny jakiś, no i jest jakiś stres, bo pracownik musi to zrobić, ja go pospieszam, jest zestresowany, w końcu pomija pewne rzeczy, bo gorzej jak w ogóle ona nie będzie miała tego bilansu (Resp. 18, K, 49),
- (...) niewyłączenie jakiejś pozycji z kosztów uzyskania czy złe zadeklarowanie do podatku VAT, czy dzisiaj nieoznaczenie symbolem GTU (...) ma znacznie, to jest o wiele większy dla mnie kaliber niż nieutworzenie jakiegoś odpisu na zapisach (...) (Resp. 29, M, 47),
- (...) Natomiast jeśli chodzi o jakieś takie zamknięcia, jeśli chodzi o miesiące czy przysyłanie deklaracji, to niestety księgowość jest taka strasznie niemiła pod tym względem. Trzeba być bardzo jakimś takim systematycznym, ale zdarza się, że właśnie czasem przerasta nas ilość pracy w jakimś tam momencie (Resp. 30, K, 44).

Natomiast w nielicznych opiniach drugiego typu, w których **respondenci podkreślali odporność na presję czasu i stres**, pojawiły się następujące stwierdzenia:

- (...) *ani nie zapomniałam, ani nie podjęłam takiej decyzji, że czegoś nie zrobię. Raczej kojarzę sytuację, w której myślałam, że mam obowiązek, a go nie miałam i złożyłam coś, czego nie musiałam składać* (Resp. 28, K, 39),
- *Ja nie mam takich sytuacji, dlatego że ja należę do księgowych, którzy zdecydowanie robią wcześniej i na bieżąco. Jeżeli mam korekty przeprowadzić, to je przeprowadzam w momencie, kiedy się dowiem, że dana korekta musi mieć miejsce, musi być zrobiona* (Resp. 32, K, 62).

W przypadku zdarzeń stresujących księgowi mogą różnie podchodzić do negatywnych emocji spowodowanych trudnościami. W tym kontekście pojawiła się interesująca wypowiedź odnosząca się do możliwych reakcji księgowych na sytuacje stresowe: *Są osoby bardziej impulsywne, a są osoby takie bardziej „bierne”, które mówią „no i tak, zdarzyło się” i spokojnie się zachowują wobec tego. A są tacy, którzy bardzo się stresują i bardzo martwią wszystkim, najmniejszym błędem, nawet klienta (...)* (Resp. 37, K, 37).

Jeśli chodzi o to, jakie **reakcje na popelnienie błędów w związku z działaniem presji czasu i poczuciem stresu** identyfikowali w swoich wypowiedziach respondenci odnośnie swojej osoby, jak i grupy odniesienia, refleksje na ten temat przedstawiono w tabeli 16.

Tabela 16. Przykładowe wypowiedzi na temat reakcji w sytuacjach problematycznych wynikających z presji czasu i poczucia stresu

Rodzaje reakcji na sytuacje stresowe	Przykładowe wypowiedzi respondentów
Własna osoba	
Upewnienie się co do konsekwencji błęd	<i>Tak, kiedyś czegoś nie było, o czymś zapomniałam, nie dopisałam i wysłałam sprawozdanie. Jak to zauważyłam, szybko sprawdziłam w przepisach, jak jest błąd nieistotny to nie muszę nic z tym robić. Ale pierwsza myśl, to od razu sprawdziłam, jaki jest próg błędu i co muszę w razie czego zrobić. Na szczęście był to mało istotny błąd, z którym nic nie musiałam robić (Resp. 34, K, 36).</i>
Klasyfikowanie według ważności	<i>Zanim za jakąkolwiek pracę się wezmę, zapisuję co mam do zrobienia i robię priorytety. Dzięki temu mam wszystko dopięte na ostatni guzik. Jeśli tak nie mam, to nie śpię w nocy. Jeśli nie zapiszesz, co masz zrobić, nie jesteś w stanie odpocząć. No i robiąc dużo wcześniej, mam czas na kontrolę (Resp. 23, K, 37).</i>
Prewencja	<i>Odkąd wprowadzili podpis certyfikowany, to staram się to robić z wyprzedzeniem. Ja bym sugerowała, żeby Karol na karteczce zapisał, bo więcej będzie miał pracy (Resp. 11, K, 40).</i>
Uczenie się na błędach	<i>Po prostu starałam się wdrożyć na następny raz jakiś mechanizm kontroli, żeby samą siebie sprawdzić, taką checklistę sobie zrobić, że „jeszcze to, jeszcze to, jeszcze to” (Resp. 33, K, 50).</i>
Nieodkładanie na później	<i>Jak to [błąd - przyp.] odkryłem, to starałem się to poprawić. Nie zostawiałem niczego na później, żeby leżało, bo to się zawsze źle kończy (Resp. 36, M, 49).</i>
Inni księgowi	
Asertywność	<i>Księgowi muszą sobie rozkładać pracę i umieć powiedzieć szefowi, klientowi, że nie zrobię tego teraz, ale za dwa dni (Resp. 8, K, 40).</i>
Korekta	<i>Osoby radziły sobie, robiły korekty, poprawki, dopóki można było korygować to robili. Gorzej jest z tłumaczeniem przed zarządem, jeżeli się wynik zmienia. Sprawozdanie się poprawia do końca i w księgowości takie sytuacje się zdarzają (Resp. 5, K, 52).</i>
Przekraczanie czasu pracy	<i>(...) często jest to siedzenie po godzinach do późnych godzin wieczornych i praca nawet do którejś tam nad ranem, żeby zdążyć z wysłaniem czegoś w terminie. Pamiętam kolegę, który o 4 rano po prostu miał wypchane żyłki i spuchnięte oko. Takie sytuacje ekstremalne też nadchodzą czasami (Resp. 25, K, 47).</i>

Źródło: opracowanie własne.

Pojawiła się jednak pojedyncza wypowiedź, w której respondent silnie akcentuje negatywną reakcję na sytuacje stresowe: *Źle się na to reaguje. Bo ma Pani wrócić do domu i zająć się mamą, czy obiecała Pani, że pójdzie z nią do lekarza, czy z dzieckiem, a tu nagle klient przynosi i Pani musi to zrobić, bo Pani otrzyma karę. To bardzo źle wpływa, jest stresujące i zniechęcające do pracy. I niepozwalające na prawidłową, rzetelną pracę* (Resp. 24, K, 72).

Jak już podkreślano, zawód księgowego wymaga przyjęcia odpowiedzialności za pracę. Nie jest więc zaskakujące, że respondenci w swoich wypowiedziach zauważają, że w pracy księgowego szczególnie istotna jest odporność na stres. Propozycje respondentów dotyczące sposobów przezwyciężania trudności wynikających z presji czasu i stresu ukazano w tabeli 17.

Tabela 17. Przykładowe wypowiedzi respondentów na temat sposobów radzenia sobie z presją czasu i stresem odnoszone do ich własnej osoby

Sposoby radzenia sobie ze stresem	Przykładowe wypowiedzi badanych
Organizacja pracy	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Zanim za jakąkolwiek pracę się wezmę, zapisuję, co mam do zrobienia i robię priorytety. Dzięki temu mam wszystko dopięte na ostatni guzik. Jeśli tak nie mam, to nie śpię w nocy. Jeśli nie zapiszesz, co masz zrobić, nie jesteś w stanie odpocząć. No i robiąc dużo wcześniej, mam czas na kontrolę</i> (Resp. 23, K, 37).
Planowanie	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Jak zaczynam robić sprawozdanie finansowe, to punkt po punkcie rozpisuję sobie co mam zrobić, co ująć, więc najczęściej się staram działać według planu. Zdarzyło mi się, że w ostatnim dniu coś robię i wysyłam, ale zawsze tę pracę rozkładam. Ale tak, przez chwilowe zaćmienie zdarzyło mi się zrobić coś inaczej, ale zawsze staram się sprawozdanie przetrawić, przemyśleć. Dlatego jest ważne, żeby nie brać na siebie zbyt dużo obowiązków, żeby móc się wyrobić z tym co mamy. Żeby potem przez roztrągnięcie czegoś nie zrobić. Prędzej u siebie czegoś nie zrobić niż dla klienta</i> (Resp. 15, K, 39). • <i>Jest też planowanie, jak wiemy, że jest szybkie zamknięcie z początkiem stycznia, to robimy „hard close” na listopad, na październik, potwierdzamy salda. Ja ze swojego doświadczenia raczej staram się, żeby planować te prace dużo wcześniej, ustalać to z zarządami, bo wiem, że potem nie ma tego czasu na wyjaśnienie, potwierdzenia sald nawet z podmiotami z grupy, bo też często są problemy (...)</i> (Resp. 35, K, 42).

Sposoby radzenia sobie ze stresem	Przykładowe wypowiedzi badanych
Procedury	<ul style="list-style-type: none"> • (...) Ten stres na pewno będzie się rozkładał, jeżeli jest dobrze zorganizowany zespół, tak, są procedury w firmie i zarząd przede wszystkim też się angażuje w firmie, to tego tak nie czuć, to się rozkłada. Natomiast jeżeli rzeczywiście, wie pani, działamy na takiej zasadzie, że ktoś zleca i płacę, wymagam no to oczywiście może być to czasami stresujące, ale no rynek dziś jest brutalny, powiem szczerze – zgodnie z oczekiwaniami (Resp. 29, M, 47). • (...) Trzeba się zastanowić, przygotować jakąś listę procedur, co robimy, kiedy, bo takie listy są przygotowywane, harmonogramy też się tworzy, [wskazuje się – przyp. aut.] osoby odpowiedzialne, żeby to zniwelować, a błąd zawsze może się zdarzyć, bo błędów nie robią ci, co nic nie robią. No każdemu może się zdarzyć, nie wyłączając mnie oczywiście (Resp. 35, K, 42).
Kontrola	<ul style="list-style-type: none"> • I stosuję też często taką metodę dwóch par oczu, że jeszcze we dwójkę sprawdzamy z koleżanką, żeby coś tam nie umknęło, czytamy drugi raz, żeby popoprawiać. To w jakimś stopniu też eliminuje błędy..., ale w rozliczeniach miesięcznych tak, zdarzyło mi się o czymś tam zapomnieć przez właśnie nawal pracy (Resp. 30, K, 44).
Listy kontrolne	<ul style="list-style-type: none"> • Robię listę tego, co zostało. Gdybym sobie przypomniał na ostatni dzień, to na pewno bym to zrobił, a nie zachował się jak Karol (Resp. 1, M, 26). • Stres i ilość obciążenia obowiązkami ma wpływ. Natomiast, żeby tu walczyć z zapominalstwem to checklisty – nawet jak zapomnę, to mi checklistka przypomni. A później najwyżej powinno się sprawdzić salda raz na kwartał, gdy zrezygnujesz co m-c. Trzeba priorytetyzować (Resp. 17, K, 43). • (...) jeżeli sobie ktoś nie zrobi dobrej checklisty, czy jak komuś się trafi kwarantanna, to nie ma czasu nadgonić, a czasem po prostu jest termin i wysłać trzeba, więc myślę, że jest to możliwe (Resp. 25, K, 47).

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z tabeli 17., nie brakowało opinii, jak ważna zdaniem respondentów jest właściwa organizacja pracy: *Tak, często, my musimy dobrze organizować sobie pracę* (Resp. 8, K, 40). Badani podkreślali też, że niezwykle przydatne jest odpowiednio planowanie poszczególnych etapów działań, aby niczego nie pominąć. Po realizacji różnorodnych czynności, w celu wykrycia ewentualnych błędów, respondenci stoją na stanowisku, że dobrze jest wykorzystywać *checklisty* lub poprosić o dodatkowe sprawdzenie poprawności przez innego księgowego. Skuteczne przezwyście-

żanie trudności będących źródłem stresu pozwala odczuwać satysfakcję z pracy, co w dłuższej perspektywie może przekładać się na zwiększanie kompetencji, poczucia sprawczości, jak i na dobre samopoczucie psychofizyczne.

Należy jednak podkreślić, że pomocne w radzeniu sobie ze stresem są nie tylko zasoby osobiste jak kompetencje czy przekonanie, że jest się w stanie pokonać trudności i zrealizować zadania powierzone księgowemu, ale również zasoby otoczenia, których częstokroć w środowisku księgowego brakuje, co potwierdzają wypowiedzi respondentów prezentujące opinię z punktu widzenia:

- **księgowego:** (...) *Szczególnie w podmiotach, gdzie jest ograniczony skład działów księgowych. Każdy zarząd stara się ograniczać koszty i często jest takie podejście, że działy księgowości należy ograniczyć do minimum, bo co oni właściwie robią (...)* (Resp. 25, K, 47).
- **biegłego rewidenta:** *Z doświadczenia wynika też, że np. księgowi nie chcą podpisywać sprawozdań, jeżeli nie mają dostatecznych zasobów czasu itd., i ja uważam, że jeżeli jest to narzucone przez zarząd, taki budżet na ludzi, na godziny itd., to potem nie uważam, żeby jakby odpowiedzialność za to powinien wziąć księgowy, tylko ta osoba, która dosłownie na tym zarabia, korzysta. Jeżeli nie przeznaczamy budżetu, nie ma czasu, są terminy, jakie są, to czasem się ustala, „robimy to i to, tego nie robimy, albo to nie jest istotne* (Resp. 35, K, 42).

Biorąc pod uwagę ograniczone zasoby, pojawiły się też wypowiedzi, na podstawie których można domniemywać, że zdaniem respondentów stres może pobudzać do działania:

- *Dobry księgowy jest dobrym organizatorem swojego czasu i priorytetyzowaniem, a najważniejsza jest priorytetyzacja obowiązków* (Resp. 23, K, 37),
- (...) *Czasami pod wpływem stresu niektóre rzeczy odkładasz, a niektórym nadajesz priorytet. Tak czasami bywa, że niektóre rzeczy odłożysz. I to jest bardziej kwestia hierarchizacji pracy niż podejmowania realnych decyzji, często na zasadzie takiej: okay to może czekać, a to już nie może czekać* (Resp. 36, M, 49).

Jeśli chodzi o wypowiedzi na temat tego, czy księgowi rozmawiają na temat stresu, czy presji czasu, można zauważyć, że temat ten prawie nie jest podejmowany. Refleksja respondentów na ten temat jest bardzo płytka. Wśród opinii badanej zbiorowości nie ma stwierdzeń: „nie rozmawiałem”, często brak jest jakiegokolwiek odpowiedzi. Jeśli natomiast respondenci wskazują jednak, że takie rozmowy miały miejsce, to dotyczyły głównie negatywnych stron zawodu księgowego, przykładowo:

- (...) *Wiele razy żeśmy się skarżyli sobie. Że jest zmiana przepisów w ostatniej chwili, że nieprzygotowane są programy (...)* (Resp. 24, K, 72),
- *Tak, my rozmawiamy, rozmawiamy i rzeczywiście narzekają na coś takiego, że znów jest coś nowego, że znów jest mało czasu, że trzeba siedzieć po godzinach albo trzeba wziąć do domu, że teraz w okresie pandemii ta praca zdalna też nie sprzyja, bo jak masz jeden dokument to nie masz drugiego dokumentu, który niekoniecznie jest zeskanowany i niekoniecznie jest w zasobach elektronicznych tylko jest w zasobach papierowych... Rzeczywiście na ten temat mówią* (Resp. 32, K, 62),
- *Jak rozmawiamy z koleżankami to mówią, że „jeszcze coś miałam zrobić, odłożyłam to na bok, robiłam inne rzeczy i zapomniałam”* (Resp. 14, K, 48),
- *Tak, rozmawiamy, wiemy, że stres ma duży wpływ na nasze decyzje. Jest dużo nerwowych sytuacji* (Resp. 34, K, 36).

Refleksja części respondentów dotyczyła również świadomości księgowych co do oddziaływania presji czasu i poczucia stresu na ich decyzje: *Tak, księgowi źle podejmują decyzje. Wiedzą, że stres źle na nich działa... bardzo często z racji zmian przepisów. Szczególnie w tym roku ze zmianami prawa z racji pandemii* (Resp. 2, K, 42).

Jeśli chodzi o poglądy księgowych na temat tego, czy zauważają oni wśród przedstawicieli swojej grupy zawodowej zjawisko ulegania presji czasu i poczucia stresu podczas podejmowania decyzji, można było zaobserwować ich różne reakcje. Pojawiła się pojedyncza opinia, w której respondent bagatelizował problem poczucia stresu wśród księgowych: *O mój Boże! I wysyłają sprawozdanie jakie wysyłają, że zawsze mogą poprawić. Zawsze możesz poprawić. Zaświeca się taka lampka, ale zawsze możesz poprawić. Pytanie tylko do jakiego momentu i przed kim będziesz rozliczany* (Resp. 6, K, 48). Najczęściej jednak zagadnienie presji czasu i poczucia stresu wydawało się zjawiskiem powszechnym w zawodzie księgowego:

- *Na pewno wpływa, nie oszukujmy się, że to nie wpływa (...)* (Resp. 23, K, 37),
- *Tak. No wiadomo nawet, jak mówi przysłowie mówi: co nagle – to po diable, prawda? A później właśnie robienie wszystkiego na ostatnią chwilę może zaważyć o tym, że po prostu jesteśmy tak zestresowani, że popełniamy błędy w takich przypadkach, że normalnie by nam do głowy nie przyszło, że takie błędy można było popełnić (...)* (Resp. 26, K, 38).

Okazało się również, że pojawiły się nieliczne wypowiedzi różnicujące wpływ stresu respondenta w stosunku do profesjonalnej grupy odniesienia:

- *A czy inni księgowi tak robią? Tak, wydaje mi się, że wysyłają sprawozdania za pięć dwunasta. Mi się nie zdarzyło, żeby zapomnieć o czymś tak istotnym, ale staram się nie odkładać czegoś na ostatnią chwilę* (Resp. 11, K, 40),
- *Widzę to u moich księgowych, każdy jest człowiekiem, zapomina się, ale dobrze potem to sobie wyprostować. Też nieświadomie z nerwów przy konflikcie się zdarza, nie da się przy stresie w cyfrach pracować. [Ja – przyp. aut.] nie byłam w takiej sytuacji, zabieram się odpowiednio wcześniej za pracę* (Resp. 16, K, 58).

Na podstawie przedstawionych wypowiedzi można zauważyć, że respondenci są zdania, że inni się stresują, a oni sami nie, ponieważ to oni są w stanie przeciwdziałać takim problemom, wykonując zadania z odpowiednim wyprzedzeniem.

Należy podkreślić, że księgowi są grupą zawodową, która jest narażona na działanie różnych czynników stresogennych i ich skutki. W niniejszym rozdziale w wypowiedziach respondentów niemałe znaczenie przypisywano też przeładowaniu obowiązkami, które w pracy księgowego jest permanentne. Wskazywanie na zbyt duże obciążenie pracą może świadczyć o wyczerpaniu i frustracji księgowych, to zaś może również prowadzić do **wypalenia zawodowego**.

Pojawiały się refleksje badanych, że nagromadzenie obciążenia pracą w dłuższej perspektywie prowadzi u nich do przewlekłego stresu, który odbija się na ich zdrowiu: *Miałam taki trudny okres w pracy, że byłam przemęczona i zestresowana (...). Dałam radę i tam się nic nie wydarzyło. Natomiast to się bardzo odbiło na moim zdrowiu, więc nie polecam nikomu* (Resp. 28, K, 39).

Część respondentów w swoich wypowiedziach odnosiła problem wypalenia zawodowego również do innych księgowych jako grupy odniesienia, wskazując na negatywne konsekwencje przepracowania i demotywacji, prowadzące do wypalenia zawodowego:

- *To jest właśnie to, że Karol czuje się wypalony zawodowo. Jeśli nie czuje, że jego decyzje mają jakikolwiek wpływ na działanie firmy, więc po prostu odpuszcza* (Resp. 30, K, 44),
- *Jeżeli on [księgowy – przyp. aut.] przez 2 lata będzie pracował ciągle w stresie i ciągle będzie w tyle, to to się w końcu odbije, bo takie rzeczy się odbijają na zdrowiu. Więc wypalenie niestety występuje przy takim trybie pracy (...)* (Resp. 28, K, 39),
- *(...) To jest nawał pracy, gdzieś tam wypalenie zawodowe, brak jakiejś takiej motywacji (...)* (Resp. 30, K, 44),
- *(...) Jak starszy pracownik jest niedoceniany, to już czasami ma dość, młodzieź ma może więcej cierpliwości niż długoletni pracownicy, którzy mogą być już wypaleni, bo to jest teraz bardzo ciężki zawód – księgowy* (Resp. 16, K, 58).

Podsumowując, na podstawie analizy wypowiedzi respondentów można założyć, że refleksja na temat oddziaływania presji czasu i poczucia stresu u innych księgowych na decyzje dotyczące tworzenia informacji sprawozdawczej jest silnie obecna. Respondenci mają też przemyślenia na temat tego, jak oni sami reagują na ten wpływ. W swoich wypowiedziach badana zbiorowość prawidłowo identyfikuje niesprzyjające uwarunkowania zawodu, które przekładają się na czynniki stresogenne w pracy księgowego. Respondenci wymieniają konsekwencje występowania stresu przede wszystkim w postaci pogorszenia jakości i efektywności pracy, często malejącej motywacji do pracy, rzadziej – negatywnych zmian w stanie zdrowia z powodu wyczerpania. Wśród przemyśleń respondentów były też obecne sposoby radzenia sobie z konsekwencjami presji czasu i stresu. Jednak refleksja nad konsekwencjami dużego zaangażowania przy ciągłej kumulacji sytuacji stresowych, które mogą doprowadzić do wypalenia zawodowego, jest obecna, ale rzadziej podejmowana przez respondentów. Należy też zauważyć, że temat stresu w pracy nie jest raczej przedmiotem rozmów księgowych. Może wydawać się więc, że księgowi nie posiadają odpowiedniego wsparcia, a brak zgłaszania takich potrzeb bądź unikanie po-

szukiwania pomocy wśród kolegów może wiązać się z obawą przed byciem uznanym w kręgu księgowych za „nieprofesjonalistę”, za osobę, która sobie nie radzi. Może też być tak, że księgowi nie widzą sensu w poszukiwaniu pomocy, ponieważ zdają sobie oni sprawę, że ich koledzy, szczególnie w okresach wzmożonych prac sprawozdawczych i podatkowych, są również w ciężkiej sytuacji, w związku z czym zauważają, że szanse na dodatkową pomoc są nikłe, czy też zgłaszane przez księgowych potrzeby w tej kwestii są stale ignorowane ze względu na ograniczanie kosztów zatrudnienia dodatkowych osób.

4.4. Opinie na temat wieku i doświadczenia księgowych w kontekście oddziaływania nastroju, motywacji i stresu na tworzenie informacji sprawozdawczej

W wypowiedziach badanych generalnie przeważała opinia, że starsi i bardziej doświadczeni księgowi lepiej sobie radzą z niekorzystnym wpływem czynników takich jak nastrój, motywacja czy stres, które mogą wpływać na ich decyzje związane z tworzeniem informacji sprawozdawczej. Głębszą refleksję prezentowali w odniesieniu do stresu i motywacji, zaś słabszą w przypadku oddziaływania nastroju.

Jeśli chodzi o stres u osób z większym stażem pracy, to w wypowiedziach respondentów dało się wyodrębnić dwa stanowiska. Z jednej strony, ich zdaniem, jest on mniejszy, bo doświadczeni księgowi mają większe kompetencje, jeśli chodzi o zarządzanie zakresem swojej pracy i czasem jej wykonania oraz mają też wyrobione już pewne dobre nawyki. Z drugiej zaś przez to, że są bardziej świadomi konsekwencji grożących im w przypadku popełnienia błędu, stresują się bardziej. Czynnikiem stresogennym mogą też być nowoczesne technologie informatyczne, z którymi starsze osoby gorzej sobie radzą i mniejsze umiejętności sprawnego poszukiwania informacji np. w Internecie. Mogą też nimi być malejące z wiekiem „moce przerobowe” umysłu. Wypowiedzi ilustrujące te dwie przeciwstawne tendencje prezentuje tabela 18. W rezultacie wszystkie te determinanty mogą, zdaniem respondentów, powodować niekorzystne reakcje somatyczne, z którymi starszy organizm gorzej sobie radzi: *Z wiekiem coraz trudniej ten stres przechodzimy. To się odbija na zdrowiu.* (Resp. 7, K, 41).

Tabela 18. Wypowiedzi badanych na temat czynników zwiększających bądź zmniejszających poziom stresu u starszych/bardziej doświadczonych księgowych

Wypowiedzi ilustrujące pogląd, że dłuższy staż pracy/większe doświadczenie to czynnik zmniejszający poziom stresu	Wypowiedzi ilustrujące pogląd, że dłuższy staż pracy/większe doświadczenie to czynnik zwiększający poziom stresu
<p>Starsi księgowi <i>umieją bardziej metodycznie ułożyć sobie pracę</i> (Resp. 3, K, 53); <i>bardziej doświadczeni i starsi bardziej tego pilnują. Będą lepiej zorganizowani</i> (Resp. 31, M, 48).</p>	<p>Młody <i>kładzie się spać bez świadomości. Doświadczenie powoduje większy stres, bo jest większa świadomość</i> (Resp. 4, K, 51).</p>
<p>Z większym doświadczeniem <i>lepiej gospodaruje się tym czasem na przygotowanie sprawozdania. Już ma się doświadczenie, że jakaś pozycja albo działanie..., że może się zdarzyć jakaś choroba, która wyłączy nas z pracy, a potem zostanie mało czasu, że trzeba szybciej zacząć</i> (Resp. 33, K, 45).</p>	<p>Im ktoś ma większe doświadczenie, tym bardziej ma świadomość – powiedzmy – odpowiedzialności (Resp. 35, K, 42).</p>
<p>Jak jest duże doświadczenie, to większość operacji robimy już z automatu (Resp. 37, K, 37).</p>	<p>Ale osoby starsze mogą mieć większy problem z e-sprawozdaniami; ta informatyzacja jest trudna (Resp. 3, K, 53).</p> <p>Stres jest większy u starszych, bo nie mają takiego rozeznania [mowa o odnajdywaniu stosownych informacji w sieci, przyp. aut.] jak młodzi (Resp. 24, K, 72).</p> <p>Ale potem szybkość pracy jest inna jak jest starszy (Resp. 24, K, 72).</p> <p>Z wiekiem łatwiej się zapomina, trzeba checkli-sty stosować (Resp. 17, K, 43).</p>

Źródło: opracowanie własne.

Badani mówili też o pewnej pokoleniowej zmianie mentalności i podejścia do pracy, które także stanowią, według nich, czynnik różnicujący, jeśli chodzi o poziom odczuwanego stresu. Dla starszych generacji praca stanowiła dużą wartość, bardziej się nią „przejmowano” i była większa gotowość do poświęcania swojego prywatnego czasu, jeśli coś poszło nie tak. Młodsze pokolenia zdają się bardziej działać według dość popularnej ostatnimi czasy idei *work-life balance* (choć tutaj została ona oceniona raczej negatywnie), jak to zauważył jeden z respondentów – są gotowi pracować

tylko w ustalonych godzinach, niezależnie od tego czy zaplanowane zadania zostały wykonane czy nie. Poniżej zaprezentowano ilustrujące te postawy wypowiedzi:

- *Obecnie młode pokolenie mniej się przejmuję. Widzimy wyraźnie z koleżankami, że te ostatnie pokolenia... Wybija godzina 15 czy tam 16 i kończą pracę. To jest wina mojego pracodawcy, który mógł tak rozłożyć, że robię odtąd-dotąd i dziękuję. Czyli jest takie przełożenie, że młode pokolenia robią swoje tylko w swoich godzinach. I widzę, że te starsze pokolenia... Kiedyś się bardzo cenilo pracę, często pracowało po godzinach, mimo że nikt tego nie wymagał i nikt mi nie zapłacił (Resp. 25, K, 47),*
- *Nasi pracownicy to są milleniarsi, dla nich [liczy się, przyp. aut.] life balance i takie pierdoły. Oni generalnie skupiają się na tym, że godzina od 8 do 16 i do widzenia. (Resp. 31, M, 48).*

Zdaniem badanych motywacja również jest uzależniona od wieku i doświadczenia, chociaż w różnym stopniu i w różnych kierunkach. Jeśli chodzi o młodych księgowych, to przeważająca opinia była taka, że *młodzi ludzie mają więcej zapatu* (Resp. 24, K, 72). Potrzebują oni jednak pewnych bodźców, które pomogą im tę motywację utrzymać: *Człowiek młodszy jest bardziej zmotywowany. Jeżeli widzi szybko efekty, to jest zmotywowany bardzo. Jeżeli nie ma bodźców, to motywacja umiera* (Resp. 3, K, 53). Takim bodźcem może być na przykład możliwość wspinania się po szczeblach kariery: *Młodszy księgowy, jeżeli chce rzeczywiście gdzieś tam za parę lat zostać głównym księgowym to on ma motywację. Coś jest po prostu przed nim, dążenie do sukcesu, objęcia tego stanowiska, kariera...* (Resp. 26, K, 38). Wydaje się, że u młodszych księgowych większe znaczenie ma motywacja zewnętrzna: *nowego, młodego pracownika trzeba motywować, bo bardzo łatwo jest go zdemotywować pomyłkami, ilością pracy, pierdołami (...), bo nikt nie jest nieomylny, każdy robi błędy* (Resp. 8, K, 40). Natomiast, jeżeli chodzi o starszych, to zdaniem respondentów kierują się oni raczej motywacją wewnętrzną:

- *My [doświadczeni księgowi – przyp. aut.] nie musimy być przez kogoś motywowani* (Resp. 8, K, 40),
- *Z doświadczeniem i wiekiem mamy też inne wartości, sami umiemy się motywować: zrobię wszystko przed urlopem, to po urlopie nie będę miała tyle pracy* (Resp. 8, K, 40),
- *Dlaczego mam robić byle jak, jak mogę to zrobić dobrze, dla siebie* (Resp. 12, K, 40).

Choć zdarza się też tak, że ten zapał do pracy z czasem przygasa:

- *Im starzej tym gorzej. Im starzej tym mniej się chce* (Resp. 21, M, 31),
- *Im starszy człowiek tym bardziej tak opada...* (Resp. 30, K, 44).

Ponadto badani wskazywali, że księgowi o dłuższym stażu pracy lepiej potrafią sobie radzić z ewentualnym słabnięciem motywacji: *Doświadczenie pomaga w radzeniu sobie z brakiem motywacji* (Resp. 1, M, 26). Zdaniem niektórych wraz z upływem lat w zawodzie znaczenie motywacji zmniejsza się: *Żeby jakość pracy była na wysokim poziomie, to motywacja nie musi być duża* (Resp. 3, K, 53) i jest to możliwe dzięki pewnym „automatyzmom” i nawykom wykształconym w wyniku długoletniej praktyki:

- *Starzy księgowi, którzy przetrwali, ile przetrwali, mają po prostu nawyki. Działamy jak maszyny. Nie ma znaczenia w większości przypadków nasza motywacja do pracy* (Resp. 31, M, 48),
- *Tak, z doświadczeniem jest już praktyka i poczucie obowiązku, tak na automacie, nawet jeżeli nie mam motywacji, to człowiek tak robi te kroki i się zmusza poniekąd do zrobienia* (Resp. 12, K, 40).

Pojawiły się też opinie, że posiadanie bądź nieposiadanie motywacji w ogóle nie jest zależne od wieku czy doświadczenia, ale od pewnych indywidualnych cech danej osoby: *Nie ma takiej reguły. Ja wychodzę z założenia, że cechy księgowego są określone. Albo się je ma, albo się ich nie ma* (Resp. 32, K, 62). Może to też wynikać po prostu z poczucia obowiązku: *Im ktoś dłużej pracuje i mu się nie chce, to i tak to robi, bo rozumie swoje obowiązki i odpowiedzialność* (Resp. 15, K, 39).

Jeśli chodzi o wpływ wieku i doświadczenia na oddziaływanie nastroju czy emocji na decyzje księgowych, to refleksja badanych na ten temat była raczej fragmentaryczna, jeśli w ogóle obecna. Gdy się pojawiała badani uważali, że osoby z dłuższym stażem są bardziej odporne na wpływ chwilowych stanów emocjonalnych na własną pracę. Stwierdzono natomiast, że kwestia nastroju wywoływała skojarzenia dotyczące „wypalenia” czy też nawet *expressis verbis* – wypalenia zawodowego. Respondenci mówili o nim jako o pewnym dodatkowym, czy raczej bardziej złożonym, zjawisku, które niekorzystnie oddziałuje na szeroko rozumiane samopoczucie osób długo działających w tej profesji. Poniżej kilka wypowiedzi na ten temat:

- *Z doświadczeniem część księgowych może się wypalać (Resp. 8, K, 40),*
- *Przepracowanie też ma znaczenie, no bo jednak w pewnym momencie człowiek już ma awersję do pracy i może niechętnie wstawać i iść do tej pracy (Resp. 38, K, 29),*
- *Może to być zależne. Wydaje mi się, że od tego jak bardzo jest wypalony w swoim zawodzie. No bo jeśli dana osoba jest doceniana w jakiś sposób, jej jakies tam sugestie są uwzględniane, to wiadomo, że czuje się zdecydowanie lepiej i bardziej pewnie i twardo podejmuje swoje decyzje. Bardziej bym postawiła na wypalenie zawodowe (Resp. 30, K, 44).*

Reasumując, w opinii badanych wiek i doświadczenie, a tym samym większa ilość przeżytych sytuacji, zmniejsza wpływ (braku) motywacji i stresu na decyzje podejmowane przez księgowych. Jednocześnie jednak długoletnia praca w tym zawodzie nie jest wolna od poczucia wypalenia zawodowego, które to zjawisko badani wiązali najczęściej z ogólnym spadkiem nastroju.

Zakończenie

Tworzenie informacji sprawozdawczej, mimo że jest procesem opartym na liczbach, skomputeryzowanym, bazującym na algorytmach i normach prawnych, nie jest wolne od subiektywizmu osób zaangażowanych w ten proces. Ów subiektywizm wpisuje się w sposób oczywisty w funkcjonowanie człowieka, w wydawane przez niego sądy i podejmowane decyzje, nawet wówczas, gdy sądy i decyzje dotyczą spraw zawodowych, w tym spraw czysto merytorycznych.

W warunkach idealnych subiektywny osąd księgowego czy dyrektora finansowego powinien doprowadzić do sporządzenia jak najbardziej wiarygodnego sprawozdania finansowego, wolnego od zniekształceń i wpływu czynników niezwiązanych z tzw. twardymi profesjonalnymi kompetencjami. W warunkach rzeczywistych osoba tworząca sprawozdanie finansowe mimowolnie bądź celowo prezentuje w tym sprawozdaniu swoje indywidualne podejście zależne od własnego nastawienia, przekonań, stanów afektywnych, procesów myślowych oraz innych uwarunkowań wynikających z samej osoby sporządzającej sprawozdania, a także z kontekstu organizacyjnego i społecznego, którego doświadcza.

Jako punkt wyjścia do przedstawionych w monografii rozważań należy uznać stwierdzenie, że **przestrzeganie standardów i regulacji księgowych nie jest tożsame z osiągnięciem wiernej prezentacji w sprawozdaniu finansowym**. Wynika to przede wszystkim z elastyczności regulacji rachunkowości i możliwości wyboru aplikowanej metody na podstawie zawodowego osądu. To sposób dokonywania zawodowego osądu i jego jakość będą miały decydujący wpływ na wiarygodność informacji sporządzonych przez księgowego. Dla zawodowego osądu ważne są nie tylko wiedza i staranność, ale też uczciwość, integralność wewnętrzna oraz obiektywizm. Skoro profesjonalny osąd to nie tylko wyuczone reguły, formuły matematyczne, które mogą być bezrefleksyjnie aplikowane, to należy być też świadomym możliwych zakłóceń profesjonalnego osądu, w tym zjawisk **afektywnych**, takich jak emocje oraz nastroje, **procesów motywacyjnych**, a także doświadczania **stresu i wypalenia zawodowego**.

Celem niniejszej monografii była prezentacja stanu refleksji naukowej dotyczącej nastroju, motywacji i stresu jako determinant tworzenia informacji sprawozdawczej, a także diagnoza refleksji samych księgowych na temat wpływu tych czynników na informacje przez nich tworzone i komunikowanie w sprawozdaniach finansowych.

W rozdziale pierwszym skupiono się na relacji między wiarygodnością informacji a osądem zawodowym sporządzającego tę informację. Ukazano w nim, że jedno nie może istnieć bez drugiego. Zapisy ustawowe oraz standardy rachunkowości dotyczące wiarygodności informacji odnoszą się do zasad ujmowania, wyceny i prezentacji poszczególnych zdarzeń/pozycji, jednak zupełnie pomijają rzeczywistego człowieka, który aplikuje te zapisy w praktyce księgowości. Spoiwem łączącym wiarygodność informacji z obiektywizmem księgowego wydają się być kodeksy etyczne, jednak kodeksy te nie adresują większości czynników o charakterze behawioralnym, które mogą zniekształcać informację sprawozdawczą. Centralnym pojęciem, jeśli chodzi o osobę sporządzającą sprawozdanie finansowe, jest profesjonalny osąd, który zdaniem auterek jest zdecydowanie zbyt słabo uwypuklony w istniejących normach zawodowych. W szczególności na uwagę zasługują te determinanty profesjonalnego osądu, które są osadzone w strukturze psychospołecznej człowieka.

Rozdział drugi obejmuje charakterystykę wybranych czynników modyfikujących profesjonalny osąd – nastroju, motywacji oraz stresu, a także wypalenia zawodowego. Czynniki te współdecydują o kształcie interpretacji, jakie człowiek tworzy na temat otaczającego go świata i relacji, w których bierze udział.

Uczucia, emocje i nastroje, pojęcia często używane w języku codziennym zamiennie, mogą korzystnie lub niekorzystnie wpływać na osąd i podejmowanie decyzji przez ludzi, w tym przez osoby przygotowujące informację sprawozdawczą. Szczególnym zainteresowaniem naukowców cieszy się zagadnienie niechcianych uprzedzeń, wynikających ze stanów afektywnych, które mogą negatywnie wpływać na osądy i decyzje podejmowane przez ludzi. W tym zakresie niniejsze opracowanie wpisuje się w dotychczasowe badania. Jednym z takich zjawisk jest nastrój, który oddziałuje na emocjonalny kontekst wspomnień, a tym samym na dostępność informacji z pamięci. W tym względzie pozytywny nastrój sprzyja przypominaniu sobie przyjemnych informacji i odwrotnie. Nastrój wpływa ponadto na sposób przetwarzania informacji. Jeśli nastrój jest pozytywny, informacje są przetwarzane pobieżnie i heurystycznie, w odwrotnym przypadku – dokładnie i w sposób przemyślany. Nastrój determinują również osądy poznawcze. Im lepszy jest nastrój, tym większa skłonność do optymistycznego osądu. Modelujące zachowanie człowieka właściwości wpływu nastroju stały się przyczynkiem do podjęcia przez autorki zagadnienia pułapki „różowych okularów”. Biorąc pod uwagę różny znak nastroju i jego oddziaływanie na osąd i decyzje księgowych, niezwykle ważne jest umiejętne radzenie sobie z niepożądanym wpływem emocji i nastrojów na podejmowanie decyzji. Z tego

względu zaprezentowano możliwe rozwiązania, podkreślając znaczenie zawodowych szkoleń służących zwiększaniu świadomości służb rachunkowości w tym zakresie.

Oprócz emocji i nastroju osąd księgowych może być również zniekształcony przez motywację. Z tego względu omówiono wybrane teorie psychologii motywacji, które wyjaśniają, co i dlaczego skłania człowieka do określonego zachowania. Wysokie wymagania wobec kandydatów na stanowiska w działach księgowości, jak i częsta zmienność skomplikowanych przepisów rachunkowych i podatkowych powodują, że w zakresie zawodów księgowych wymagany jest znaczny wysiłek i zaangażowanie w wykonywaną pracę, co może przełożyć się na poziom motywacji do pracy. Silnie wewnętrznie zmotywowany księgowy będzie bardziej skłonny dokładnie i starannie przetwarzać informacje oraz dogłębnie rozważać różne warianty decyzji. Doświadczenie niesprawiedliwości między wysiłkiem a rezultatami księgowego może demotywować go do pracy, skutkując obniżeniem efektywności czy jakości pracy, szczególnie w warunkach dużego przeciążenia. W konsekwencji może to prowadzić do obniżenia jakości informacji sprawozdawczych.

Powszechny w pracy księgowego jest też stres. W krótszej perspektywie stres może mieć pozytywny wpływ na osąd. Przedłużający się stres oddziałuje jednak negatywnie zarówno na zdrowie fizyczne, jak i psychiczne. Stres obniża jakość pracy księgowych, osłabia motywację, a także negatywnie oddziałuje na jakość decyzji, może bowiem prowadzić do osłabienia zdolności poznawczych. Przewlekły stres, problemy emocjonalne i motywacyjne w pracy w rachunkowości mogą prowadzić do wypalenia zawodowego współczesnych księgowych. Z kolei wypalenie negatywnie wpływa na jakość podejmowanych decyzji, w tym tych dotyczących tworzenia informacji sprawozdawczej, ponieważ osłabia zdolności przetwarzania poznawczego, które jest niezbędne do prawidłowej oceny sytuacji problemowej.

Rozważania rozdziału drugiego pokazują, jak głębokie i niejednoznaczne mogą być omówione zjawiska psychologiczne i jak bardzo mogą ingerować w pracę praktyków rachunkowości, dyrektorów finansowych i biegłych rewidentów. Jednocześnie analiza literatury badawczej dotyczącej tych zjawisk pokazuje ogromną lukę badawczą, jaka istnieje w nauce rachunkowości. Lukę tę można wypełniać zarówno przeprowadzając badania ilościowe, jak i jakościowe. Ze względu na słabe rozpoznanie zagadnień nastroju, motywacji i stresu w środowisku księgowym dobrym rozwiązaniem mogą być badania jakościowe. To właśnie na specyfice tych badań i ich przeglądzie w warunkach polskich skupiono się w rozdziale trzecim.

Metody jakościowe, w szczególności takie jak wywiady, wydają się być niedoceniane przez polskich badaczy rachunkowości. Jeśli są już wykorzystywane, to raczej do uzupełniania czy pogłębienia informacji o charakterze „czysto” rachunkowym zgromadzonych innymi metodami. Podmiotem zainteresowania raczej nie są ludzie i ich przymioty czy zachowania oraz wpływ, jaki mają na to, co się dzieje z informacją rachunkową. Chętniej analizuje się różnego rodzaju dokumenty, ich strukturę, język, ton wypowiedzi niż rozmawia z „żywymi” księgowymi. Można się zastanawiać, jakie są przyczyny takiego stanu rzeczy. Z pewnością dokumenty jako materiał badawczy są pod wieloma względami łatwiej dostępne. Nie trzeba ich namawiać, by wykorzystać ich treść, umawiać z nimi spotkań czy dbać o ich komfort. One już istnieją, a główna trudność polega po prostu na ich pozyskaniu. Z ludźmi jako podmiotami badania jest inaczej, w szczególności, jeśli z tymi ludźmi niezbędny jest bliski kontakt, jak to ma miejsce w przypadku wywiadów jakościowych. Badania ilościowe za pośrednictwem na przykład ankiet można zrobić praktycznie bezosobowo bez konieczności bezpośredniego spotkania się z badaną grupą, wysyłając kwestionariusz przez Internet. Nawet w metodach eksperymentalnych dla zapewnienia obiektywizmu gromadzenia danych kontakt badacza z uczestnikami eksperymentu ogranicza się do minimum. Przy wywiadach konieczna jest najczęściej osobista interakcja badacza z badanym, co może być trudne dla obydwu stron. Trudność tę podnosi jeszcze fakt, że mamy tu do czynienia z bardziej lub mniej ukierunkowaną rozmową, która może zejść niekiedy na nieoczekiwane tory. To nie jest bowiem wywiad kwestionariuszowy, gdzie osoba go przeprowadzająca ma „gotowca” nie tylko w postaci pytań, ale i wariantów odpowiedzi, a zadanie respondenta polega jedynie na wyborze tej, która najbardziej do niego pasuje. Tymczasem badacze rachunkowości zdają się być raczej przyzwyczajeni do „kontaktów” z produktami ludzkiej pracy (procedury, raporty, sprawozdania, przepisy prawne) niż z samymi ludźmi, którzy te produkty wytwarzają. Ponadto sami księgowi jako badani zdają się być dość trudną grupą docelową. Z jednej strony, jeśli już mają się wypowiedzieć, to swobodniej się czują mówiąc o swoim „zawodowym poletku” niż o nich samych. Z drugiej zaś specyfika ich pracy, jej ilość, goniące terminy, grożące sankcje nie sprzyjają organizowaniu spotkań służących pozyskiwaniu materiału badawczego, ponieważ na liście priorytetów wyżej stoi złożenie w terminie JPK VAT niż poświęcenie swojego czasu na rozmowy o, ich zdaniem, wątpliwej przydatności. Kolejną trudność to analiza i wnioskowanie na podstawie zgromadzonego materiału. „Ludzie rachunkowości”, w tym również ci zajmujący się nią naukowo, przyzwyczajeni są do obcowania z lic-

bami. W przypadku zaś zbierania wypowiedzi i przeprowadzania jakościowej analizy treści jako jej efekt nie pojawiają się liczby czy procenty. „Przystawienie się” więc z myślenia kategoriami „ile, jaki odsetek osób twierdzi, że” na m.in. „co sądzą respondenci” czy „jaki były typy opinii” bywa sporym wyzwaniem.

Mimo tych trudności, przeprowadzone przez autorki badanie jakościowe pozwoliło na osiągnięcie postawionego przed nim celu. Było nim poznanie opinii badanych o wpływie nastroju, motywacji i stresu na księgowych w procesie sporządzania informacji sprawozdawczej i komunikowania jej w sprawozdaniach finansowych. W porównaniu do konkretnych liczb, dokumentów i przepisów, z którymi na co dzień obcuje księgowi, te tematy wydają się być ulotne. Ale jednocześnie są to czynniki dużo lepiej ludziom znane niż np. błędy poznawcze omówione i przeanalizowane w publikacji zawierającej pierwszą część badań [Artienwicz i in., 2021]. O stresującej pracy, demotywowującym wynagrodzeniu czy szefie, który jest w stanie popsuć nawet najlepszy humor, myśli się i rozmawia z rodziną, przyjaciółmi czy współpracownikami. Nie oznacza to oczywiście, że wpływ tych uwarunkowań na profesjonalny osąd jest zawsze w pełni uświadamiany, a zarazem uwzględniany w podejmowaniu decyzji. Niemniej jednak sama znajomość takich pojęć jak motywacja czy stres powoduje, że istnienie jakiegokolwiek refleksji na te tematy jest bardziej prawdopodobne.

Przeanalizowane w rozdziale czwartym wypowiedzi badanych potwierdzają te założenia. Respondenci wykazali się dość ugruntowaną refleksją na temat tego, w jaki sposób analizowane czynniki oddziałują (bądź nie) na ich własną pracę. Nicco inaczej natomiast ustosunkowywali się do swojej zawodowej grupy odniesienia. W szczególności refleksja na temat podejmowania decyzji pod wpływem nastroju przez innych przedstawicieli zawodu księgowego była słaba, o ile w ogóle obecna. Może to wynikać z faktu, iż o tym, jak nastrój czy emocje działają na pracę księgowych, po prostu się nie rozmawia, a wręcz nie wypada rozmawiać. Takie zachowanie (czyli uleganie emocjom czy nastrojowi lub aktualnemu samopoczuciu) jest postrzegane jako wysoce nieprofesjonalne, więc nawet jeśli się kiedyś zdarzyło, to lepiej się do tego nie przyznawać.

Również opinie na temat oddziaływania motywacji do pracy na decyzje związane z tworzeniem informacji sprawozdawczej były pod silnym wpływem uznanej społecznie definicji roli zawodowej księgowego. Zgodnie z opiniami badanych, niezależnie od tego, czy jest się zmotywowanym czy nie, wykonana praca musi być dobrej jakości, bo takie są wymagania tej profesji. Niemniej jednak badani przyznawali też, że podtrzymanie motywacji u siebie jest trudne z uwagi na szereg niesprzyjających

czynników takich jak np. nadmiar obowiązków, wynagrodzenie nieadekwatne do zaangażowania czy też bycie postrzeganym jako „etatowy służbista” szczególnie przez współpracowników z innych działów, którzy nie rozumieją konieczności spełniania pewnych wymogów narzuconych przez regulacje rachunkowości.

Najbardziej wyraziste reakcje dawało się zaobserwować wśród respondentów odpowiadających na pytania związane ze stresem. Stąd też, poza treścią ich wypowiedzi, wniosek, iż przemyślenia na ten temat musiały funkcjonować w ich świadomości na długo przed sytuacją wywiadu. Dość łatwo przywoływali przykłady zdarzeń ze swojej zawodowej codzienności wywołujących napięcie oraz ilustrujących ich reakcje na stres. Chętnie też opowiadali o tym, w jaki sposób, jakimi metodami czy narzędziami starają się zapanować na presją czasu i stresem. Badana zbiorowość rozpoznawała stres przede wszystkim jako zjawisko negatywne, częste, mogące prowadzić do pogorszenia jakości pracy, a w dłuższym okresie nawet do wypalenia zawodowego. Jednocześnie, jak wskazywały wypowiedzi respondentów, rozmawianie o tego typu bolączkach nie jest powszechną praktyką wśród księgowych. Być może znów wydaje im się to nieprofesjonalne bądź nie widzą szansy na poprawę swojej sytuacji. Rozstrzygnięcie tych kwestii wymaga jednak dalszych pogłębionych badań wykraczających poza ramy niniejszego opracowania.

Konkludując należy wspomnieć również o ograniczeniach badania, które wynikają przede wszystkim z zastosowanej metody badania jakościowego. W badaniu wzięli udział w większości doświadczeni księgowi zatrudnieni na samodzielnych stanowiskach w przedsiębiorstwach, w tym w biurach rachunkowych, w całym kraju. Jednak były to wyłącznie osoby, które same zgłosiły się do badania. Na uzyskane wyniki mogła mieć wpływ także relacja między badaczem a osobą badaną. Autorki monografii zakładają, że udało im się zbudować życzliwą relację opartą na zaufaniu i chęci współpracy, jednak pewności mieć nie mogą. Wreszcie, badaniu można zarzucić dość subiektywny dobór uwarunkowań do analizy, jednak zdaniem autorek dobór ten – ze względu na swoją rozpiętość i różnorodność – nie zmniejsza wartości badania. O ile pytania zadawane respondentom i scenariusze przygotowane do tych pytań naprowadzały na typy konkretnych zagadnień, o tyle analiza odpowiedzi respondentów dotyczyła tego, do czego faktycznie się odnosili i tematów, które podejmowali.

Pomimo wskazanych ograniczeń, przeprowadzone badanie empiryczne należy zdaniem autorek uznać za cenny wkład w naukę rachunkowości, jako że odkrywa ono realnego człowieka stojącego za sporządzonym sprawozdaniem finansowym. Słowa, zdania i przemyślenia osób uczestniczących w badaniu są autentyczny-

mi słowami respondentów, które dają możliwość samodzielnej analizy i interpretacji wypowiedzi przez kolejnych badaczy, a także mogą posłużyć jako punkt wyjścia do dalszego eksplorowania poszczególnych zjawisk. Autorki wierzą, że ujęte w tej pracy zagadnienia mogą stać się inspiracją zarówno dla teoretyków rachunkowości, dydaktyków, jak i samych księgowych.

Bibliografia

- ARDEN J. (1997)**, *True and fair view: a European perspective*, "The European Accounting Review", vol. 4., s. 675–679.
- ARMSTRONG K. (1979)**, *How to avoid burnout: A study of the relationship between burnout and worker, organizational and management characteristics in eleven child abuse and neglect projects*, "Child Abuse and Neglect", nr 3, s. 145–149.
- ARTIENWICZ N. (2008)**, *Koncepcja true and fair view jako etyczny czynnik rozwoju przedsiębiorstw w gospodarce opartej na wiedzy* [w:] Kruk A., Skrzyszewska K., *Europejskie wymiary przedsiębiorczości*, Akademia Morska w Gdyni, Gdynia.
- ARTIENWICZ N. (2018)**, *Rachunkowość behawioralna*, Warszawa: CeDeWu.
- ARTIENWICZ N., JAWORSKA E., KORZENIOWSKA D., MARUSZEWSKA E.W. (2021)**, *Kognitywne i społeczne uwarunkowania podejmowania decyzji z zakresu tworzenia informacji sprawozdawczej*, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice.
- ATKINSON R.C., SHIFFRIN R.M. (1968)**, *Human Memory: A Proposed System and its Control Processes*, "Psychology of Learning and Motivation", vol. 2, s. 89–195.
- BABBIE E. (2004)**, *Badania społeczne w praktyce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- BALDVIÑSDÓTTIR G., HAGBERG A., JOHANSSON I.-L., JONALL K., MARTON J. (2011)**, *Accounting research and trust: a literature review*, "Qualitative Research in Accounting and Management", nr 8(4), s. 382–424.
- BALNEAVES L.G., LONG B. (1999)**, *An embedded decisional model of stress and coping: implications for exploring treatment decision making by women with breast cancer*, "Journal of advanced nursing", vol. 30(4), s. 882–892.
- BARRETT L.F., BLISS-MOREAU E. (2009)**, *Affect as a psychological primitive*, "Advances in experimental social psychology", vol. 41, s. 167–218.
- BARTKOWIAK G. (1999)**, *Psychologia zarządzania*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- BASRI H. (2014)**, *Using Qualitative Research in Accounting and Management Studies: Not a New Agenda*, "Journal of US-China Public Administration", vol. 11(10), s. 831–838.

BATSON C.D., SHAW L.L., OLESON K.C. (1992), *Differentiating affect, mood, and emotion. Toward functionally based conceptual distinctions* [w:] Clark M.S. (red.), *Emotion. Review of Personality and Social Psychology* (vol. 13, s. 294–326). Newbury Park: Sage Publications.

BEDNAR P.M., WELCH C., KATOS V. (2006), *Four valued logic: Supporting complexity in knowledge sharing processes*, "Proceedings of 7th European Conference on Knowledge Management", Corvinus University, Budapest, Hungary.

BEDNAR P.M., WELCH CH. (2008), *Bias, Misinformation and the Paradox of Neutrality*, "Informing Science: the International Journal of an Emerging Transdiscipline", vol. 11, s. 85–106.

BEDNAREK H. (2012), *Procesy decyzyjne* [w:] E. Bielawska-Batorowicz (red.), *Wprowadzenie do psychologii dla ekonomistów*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 17–51.

BEED C. (1992), *Do Value Judgements Affect Testing Economic Theory?* „International Journal of Social Economics”, vol. 19, no. 2, s. 6–24.

BERZONSKY M.D., FERRARI J.R. (1996), *Identity orientations and decisional strategies*, "Personality and Individual Differences", vol. 20(5), s. 597–606.

BHATTACHARJEE S., MORENO K. (2002), *The impact of affective information on the professional judgments of more experienced and less experienced auditors*, "Journal of Behavioral Decision Making", vol. 15(4), s. 361–377.

BLANCHETTE I., RICHARDS A. (2010), *The influence of affect on higher level cognition: a review of research on interpretation, judgement, decision making and reasoning*, "Cognition and Emotion", vol. 24(4), s. 561–595.

BLESS H., FIEDLER K. (2014), *Social cognition: How individuals construct social reality*. Psychology Press.

BLIX E., PERSKI A., BERGLUND H., SAVIC I. (2013), *Long-term occupational stress is associated with regional reductions in brain tissue volumes*, "PLOS ONE", nr 8(6).

BLUHM D.J., HARMAN W., LEE T.W., MITCHELL T.R. (2010), *Quantitative research in management: A decade of progress*, "Journal of Management Studies", vol. 48(8), s. 1866–1891.

BOLIBOK P. (2014), *The impact of IFRS on the value relevance of accounting data of banks listed on the Warsaw Stock Exchange*, "Copernican Journal of finance & Accounting", nr 3(1), s. 33–43.

- BRINBERG J.G., LUFT J., SHIELDS M.D. (2007)**, *Psychology theory in management accounting research* [w:] Chapman Ch.S., Hopwood A.G., Shields M.D. (red.), *Handbooks of Management Accounting Research*, vol. 1, Amsterdam: Elsevier, s. 113–135.
- BRZESKA A. (2018)**, *Elementy psychologii stresu w zawodzie księgowego*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, nr 19(11), cz. 2 *Dylematy współczesnego przedsiębiorstwa*, s. 125–139.
- CABANAC M. (2002)**, *What is emotion?*, “Behavioral Processes”, vol. 60, s. 69–83.
- CARVER C.S. (2004)**, *Self-regulation of action and affect* [w:] Baumeister R.F., Vohs K.D. (red.), *Handbook of self-regulation: Research, theory, and applications* (s. 13–39), The Guilford Press.
- CASTANEDA A. E., SUVISAARI J., MARTTUNEN M., PERÄLÄ J., SAARNI S.I., AALTO-SETÄLÄ T., TUULIO-HENRIKSSON A. (2011)**, *Cognitive functioning in relation to burnout symptoms and social and occupational functioning in a population-based sample of young adults*, “Nordic Journal of Psychiatry”, nr 65(1), s. 32–39.
- CEWIŃSKA J., GRZESIAK L., KABALSKI P., KUSIDEŁ E. (2017)**, *Holland’s personality types versus preferences in accounting*, “Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 93(149), s. 23–59.
- CHEN H., TAN X., CAO Q. (2021)**, *Air pollution, auditors’ pessimistic bias and audit quality: evidence from China*, “Sustainability Accounting, Management and Policy Journal”, vol. 12 no. 1, s. 74–104.
- CHOJNACKA-KOMOROWSKA A., NOWOSIELSKI K. (2017)**, *Determinanty sprawności procesu ewidencji księgowej w biurze rachunkowym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu”, nr 417, s. 102–113.
- CHOO F. (1995)**, *Auditors’ judgment performance under stress: A test of the predicted relationship by three theoretical models*, “Journal of Accounting, Auditing & Finance”, vol. 10(3), s. 611–641.
- CHUNG J.O., COHEN J.R., MONROE G.S. (2008)**, *The effect of moods on auditors’ inventory valuation decisions*, “Auditing: A Journal of Practice & Theory”, vol. 27(2), s. 137–159.
- CIANCI A.M., BIERSTAKER J.L. (2009)**, *The impact of positive and negative mood on the hypothesis generation and ethical judgments of auditors*, “Auditing: A Journal of Practice & Theory”, vol. 28(2), s. 119–144.

CLORE G.L., SCHWARTZ N., CONWAY M. (1994), *Affective causes and consequences of social information processing* [w:] Wyer R.S., Srull T.K. (red.), *Handbook of social cognition* (s. 323–417), Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.

CLORE G.L., SCHWARZ N., CONWAY M. (1994), *Cognitive causes and consequences of emotion* [w:] Wyer R.S., Srull T.K. (red.), *Handbook of social cognition* (2 wydanie, s. 323–417). Hillsdale, NJ: Erlbaum.

COOPER C.L., DEWE P.J., O'DRISCOLL M.P. (2001), *Organizational Stress: A Review and Critique of Theory, Research, and Applications*, Sage Publications, Thousand Oaks, CA.

COPPIN G., SANDER D. (2016), *Theoretical approaches to emotion and its measurement* [w:] *Emotion measurement*, Meiselman H.L. (red.) (s. 3–37), Woodhead Publishing.

CORAM P., NG J., WOODLIFF D.R. (2003), *A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors*, "Australian Accounting Review", vol. 13, s. 38–44.

CORDES C.L. DOUGHERTY T.W. (1993), *A Review and an Integration of Research on Job Burnout*, "Academy of Management Review", nr 18(4), s. 621–656.

CORRELL R., JAMAL K., ROBINSON L.A. (2007), *Forum: Teaching Professional Judgment in Accounting*, "Accounting Perspectives", vol. 6(2), s. 123–140.

CZARNY B. (2009), *Ekonomiści o prawdziwości sądów wartościujących*, "International Journal of Management and Economics", nr 26, s. 61–72.

CZERSKA M. (2010), *Rola i znaczenie metafor w naukach o organizacji i zarządzaniu* [w:] Czerska M., Szpitter A. (red.), *Koncepcje zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa.

DAMASIO A.R. (1994), *Descartes' error: Emotion, reason, and the human brain*, New York: Avon Books.

DAMASIO A.R. (1999), *Błąd Kartezjusza. Emocje, rozum i ludzki mózg*, Dom Wydawniczy Rebis, Poznań.

DAMASIO A.R. (2004), *Emotions and Feelings. A Neurobiological Perspective* [w:] Mandlestad A.S.R., Frijda N., Fischer A. (red.), *Feeling and Emotions: The Amsterdam Symposium* (s. 49–57), Cambridge: Cambridge University Press.

DELIGKARISA P., PANAGOPOULOU E., MONTGOMERY A.J., MASOURA E. (2014), *Job burnout and cognitive functioning: A systematic review*, "Work & Stress", nr 28(2), s. 107–123.

- DENZIN N.K., LINCOLN Y.S. (2021)**, *Metody badań jakościowych*, t. 1, PWN, Warszawa.
- DIESTEL S., SCHMIDT K.-H. (2011)**, *The moderating role of cognitive control deficits in the link from emotional dissonance to burnout and absenteeism*, "Journal of Occupational Health Psychology", nr 6, s. 313–330.
- DIESTEL S., COSMAR M., SCHMIDT K.H. (2013)**, *Burnout and impaired cognitive functioning: The role of executive control in the performance of cognitive tasks*, "Work & Stress", nr 27, s. 164–180.
- DINC M.S., KUZEY C., GUNGORMUS A.H., ATALAY B. (2020)**, *Burnout among accountants: the role of organisational commitment components*, "European Journal of International Management", vol. 14, no. 3, s. 443–460.
- DOBIJA D. (2010)**, *Komitet audytu a nadzór nad biegłym rewidentem. Praktyka polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 59(115), s. 5–14.
- DOBIJA D. (2011)**, *Audytting jako element ładu korporacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 64, s. 25–37.
- DOBIJA D., CIEŚLAK I., IWUĆ K. (2016)**, *Extended audit reporting an insight from the auditing profession in Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 86(142), s. 95–117.
- DOBIJA M. (2005)**, *Teoria rachunkowości w zarysie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- DONNELLY D.P., QUIRIN J.J., O'BRYAN D. (2003)**, *Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics*, "Behavioral research in accounting", vol. 15(1), s. 87–110.
- DU N., McENROE J.E., STEVENS K.T. (2014)**, *The joint effects of management incentive and information precision on perceived reliability in fair value estimates*, "Accounting Research Journal", nr 27, s. 188–206.
- DUNCAN S., BARRETT L.F. (2007)**, *Affect is a form of cognition: A neurobiological analysis*, "Cognition and emotion", vol. 21(6), s. 1184–1211.
- EASLERBROOK J.A. (1959)**, *The Effect of Emotion on Cue Utilization and the Organization of Behavior*, "Psychological Review", s. 183–201.
- EFFERT B.R., FERRARI J.R. (1989)**, *Decisional procrastination: Examining Personality Correlates*, "Journal of Social Behavior and Personality", vol. 4(1), s. 151–156.

EKMAN P. (1992), *An argument for basic emotions*, “Cognition & emotion”, vol. 6(3–4), s. 169–200.

EKMAN P. (2002), *Nastroje, emocje i cechy* [w:] Ekman P., Davidson R.J. (red.), *Natura emocji*, Gdańskie Wydawnictwo Pedagogiczne, Gdańsk.

EKMAN P., DAVIDSON R.J. (red.) (2002), *Natura emocji*, GWP, Gdańsk.

ELLIOT A.J., HARACKIEWICZ J.M. (1996), *Approach and avoidance achievement goals and intrinsic motivation: A mediational analysis*, “Journal of Personality and Social Psychology”, vol. 70(3), s. 461–475.

ENACHESCU J., ŽIGA P., BAUER C.M., OLSEN J., KIRCHLER E., ALM J. (2021), *Incidental emotions, integral emotions, and decisions to pay taxes* [w:] Erdoğdu M.M., Batrancea L., Çevik S. (red.), *Behavioural Public Finance: Individuals, Society, and the State* (s. 157–177), New York: Routledge International Studies in Money and Banking.

ERB C., PELGER CH. (2015), “Twisting words”? *A study of the construction and reconstruction of reliability in financial reporting standard-setting*, “Accounting, Organizations and Society”, nr 40, s. 13–40.

EYSENCK M.W. (1979), *Anxiety, Learning, and Memory: A Reconceptualization*, “Journal of Experimental Psychology: Human Perception and Performance”, s. 363–438.

FINUCANE M.L., ALHAKAMI A., SLOVIC P., JOHNSON S.M. (2000), *The Affect Heuristic in Judgments of Risks and Benefits*, “Journal of Behavioral Decision Making”, vol. 13, s. 1–17.

FOLKMAN S. (1984), *Personal Control and Stress and Coping Professes: A Theoretical Analysis*, “Journal of Personality and Social Psychology”, s. 839–853.

FORGAS J.P., BOWER G. (1987), *Mood effects on person – perception judgments*, “Journal of Personality and Social Psychology”, vol. 53, no. 1.

FORGAS J.P. (1992), *On bad mood and peculiar people: Affect and person typicality in impression formation*, “Journal of Personality and Social Psychology”, vol. 62, s. 863–875.

FORGAS J.P. (1998), *On being happy and mistaken: mood effects on the fundamental attribution error*, “Journal of personality and social psychology”, vol. 75(2), s. 318–331.

FORGAS J.P. (2013), *Don't worry, be sad! On the cognitive, motivational, and interpersonal benefits of negative mood*, “Current Directions in Psychological Science”, vol. 22(3), s. 225–232.

- FORGAS J.P. (2017a)**, *Mood effects on cognition: Affective influences on the content and process of information processing and behavior* [w:] *Emotions and affect in human factors and human-computer interaction*, Jeon M. (red.), s. 89–122, Academic Press.
- FORGAS J.P. (2017b)**, *Can sadness be good for you?*, “Australian Psychologist”, vol. 52(1), s. 3–13.
- FORGAS J.P., EICH E. (2013)**, *Affective influences on cognition: Mood congruence, mood dependence, and mood effects on processing strategies* [w:] Healy A.F., Proctor R.W., Weiner I.B. (red.), *Handbook of psychology: Experimental psychology*, s. 61–82, John Wiley & Sons, Inc.
- FORGAS J.P., FIEDLER K. (1996)**, *Us and them: Mood effects on intergroup discrimination*, “Journal of Personality and Social Psychology”, vol. 70(1).
- FRANKEN R.E. (2005)**, *Psychologia motywacji*, GWP, Gdańsk.
- FREE C. (2008)**, *Walking or talking? Supply chain accounting and trust among UK supermarkets and suppliers*, “Accounting, Organizations and Society”, nr 33(6), s. 629–262.
- FRENDZEL M. (2016)**, *Możliwości wykorzystania MSSF 9 do kształtowania wyniku finansowego jednostki gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 89(145), s. 167–186.
- FREUDENBERGER H. (1974)**, *Staff burnout*, “Journal of Social Issues”, nr 30, s. 159–164.
- FRIJDA N. (2005)**, *Emotion experience*, “Cognition & Emotion”, vol. 19(4), s. 473–497.
- FRIJDA N.H. (1994)**, *Varieties of affect: Emotions and episodes, moods, and sentiments* [w:] Davidson R. J. (red.), *The nature of emotion – Fundamental questions* (s. 59–67), New York: Oxford University Press.
- FRIJDA N.H. (2002)**, *Różnorodność afektu: emocje i zdarzenia, nastroje i sentymenty* [w:] Ekman P., Davidson R.J. (red.), *Natura emocji. Podstawowe zagadnienia*, GWP, Gdańsk.
- FURMAN W. (2011)**, *Polityka rachunkowości jako instrument kształtowania sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 60(116), s. 95–110.
- GARROSA E., MORENO-JIMÉNEZ B., LIANG Y., GONZALES J.L. (2008)**, *The relationship between socio-demographic variables, job stressors, burnout, and hardy personality in nurses: An exploratory study*, “International Journal of Nursing Studies”, vol. 45(3), s. 418–427.

GARSTKA M. (2014), *Czynniki wpływające na politykę rachunkowości – wybrane aspekty praktyczne*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu”, t. 55, nr 4, s. 91–102.

GASIUL H. (2007), *Teorie emocji i motywacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego, Warszawa.

GILOVICH T., GRIFFIN D., KAHNEMAN D. (red.) (2002), *Heuristics and biases. The Psychology of Intuitive Judgment*, Cambridge University Press.

GNEEZY U., IMAS A. (2014), *Materazzi effect and the strategic use of anger in competitive interactions*, “Proceedings of the National Academy of Sciences”, vol. 111(4), s. 1334–1337.

GOLKAR A., JOHANSSON E., KASAHARA M., OSIKA W., PERSKI A., SAVIC I. (2014), *The influence of work-related chronic stress on the regulation of emotion and on functional connectivity in the brain*, “PLOS ONE”, nr 9(9).

GOLONKA K., MOJSA-KAJA J., GAWLOWSKA M., POPIEL K. (2017), *Cognitive impairments in occupational burnout – error processing and its indices of reactive and proactive control*, “Frontiers in Psychology”, nr 8(676), s. 1–13.

GOLONKA K., MOJSA-KAJA J., MAREK T., GAWLOWSKA M. (2018), *Stimulus, response and feedback processing in burnout – An EEG study*, “International Journal of Psychophysiology”, nr 134, s. 86–94.

GOLONKA K., MOJSA-KAJA J., POPIEL K. (2018), *Burnout and wellbeing – the consequences of long-term work-related stress for mental health [w:] Resilience and Health Challenges for an Individual, Family and Community*, Ostrowski T.M., Piasecka B., Gerc K. (red.), Jagiellonian University Press, Kraków, Poland, s. 173–187.

GOLONKA K., MOJSA-KAJA J., POPIEL K., MAREK T., GAWLOWSKA M. (2017), *Neurophysiological markers of emotion processing in Burnout syndrome*, “Frontiers in Psychology”, nr 8, s. 2155.

GOODMAN P.S., FRIEDMAN A. (1983), *Krytyczna analiza teorii niestuszności Adamsa [w:] Scott W.E., Cummings L.L. (red.), Zachowanie człowieka w organizacji*, t. 1, s. 158–178, PWN, Warszawa.

GREEN D.M., SWETS J.A. (1966), *Signal detection theory and psychophysics*, John Wiley.

GREENBERG J. (2011), *Organizational justice: the dynamics of fairness in the workplace [w:] Zedeck S. (red.), APA Handbook of Industrial and Organizational Psychology*, vol. 3,

Maintaining, Expanding, and Contracting the Organization, Washington, DC: American Psychological Association, s. 271–327.

GRIFFIN R.W. (2018), *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa.

GROSS J.J. (1998), *The emerging field of emotion regulation: An integrative review*, “Review of general psychology”, vol. 2(3), s. 271–299.

GROSS J.J. (2002), *Emotion regulation: Affective, cognitive, and social consequences*. “Psychophysiology”, vol. 39(3), s. 281–291.

GROUT P., JEWITT I., PONG C., WHITTINGTON G., DEWATRIPONT M., LAROQUE G. (1994), ‘Auditor Professional Judgement’: Implications for Regulation and the Law, “Economic Policy”, vol. 9(19), s. 308–351.

GUMMESSON E. (2000), *Qualitative methods in management research* (2nd ed.), USA: Sage Publication, Inc.

GUNDRY L.C., LIYANARACHCHI G.A. (2007), *Time budget pressure, auditors’ personality type, and the incidence of reduced audit quality practices*, “Pacific Accounting Review”, vol. 19(2), s. 125–152.

HADRO D., KLIMCZAK K.M., PAUKA M. (2017), *Impression Management in Letters to Shareholders: Evidence from Poland*, “Accounting in Europe Online”, vol. 14(3), s. 305–330.

HALBESLEBEN J.R.B., WHEELER A.R. (2011), *I owe you one: Co-worker reciprocity as a moderator of the day-level exhaustion-performance relationship*, “Journal of Organizational Behavior”, vol. 32, s. 608–626.

HALL C.S., LINDZEY G., CAMPBELL J.B. (2006), *Teorie osobowości*, PWN, Warszawa.

HAN S., LERNER J.S., KELTNER D. (2007), *Feelings and consumer decision making: The appraisal-tendency framework*, “Journal of consumer psychology”, vol. 17(3), s. 158–168.

HARASIM K. (2018), *Stres w zawodach wysokiego ryzyka*, „Humanum. Międzynarodowe Studia Społeczno-Humanistyczne”, nr 28(1), s. 43–66.

HARRISON E.F. (1995), *The managerial decision-making process*, Houghton Mifflin Company, Boston-Toronto.

HESZEN I. (2013), *Psychologia stresu*, PWN, Warszawa.

HOBFOLL S.E. (1989), *Conservation of Resources: A new attempt at conceptualising stress*, "American Psychologist", nr 44, s. 513–524.

HOEPFL M.C. (1997), *Choosing qualitative research: A premier for technology education researches*, "Journal of Technology, Education", nr 9(1), s. 47–63.

HOFMANN W., SCHMEICHEL B.J., BADDELEY A.D. (2012), *Executive functions and self-regulation*, "Trends in Cognitive Science", nr 16, s. 174–180.

HOLSKA A. (2016), *Teorie podejmowania decyzji [w:] Klineciewicz K. (red.), Zarządzanie, organizacje i organizowanie – przegląd perspektyw teoretycznych (s. 239–252)*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.

HOŃKO S. (2018), *Czy polscy księgowi lubią swoją pracę? Wyniki ogólnopolskiego badania „Autoportret księgowych”*, „Nauki o Finansach”, nr 23(3), s. 61–72.

HUDLICKA E. (2010), *Modeling cultural and personality biases in decision-making [w:] Advances in Cross-Cultural Decision Making*, Schmorrow D., Nicholson D. (red.), CRC Press, Boca Raton, FL.

HUNT E., MADHYASTHA T.M. (2012), *Cognitive demands of the workplace*, "Journal of Neuroscience, Psychology and Economics", nr 5, s. 18–37.

IJIRI Y., JAEDICKE R.K. (1966), *Reliability and objectivity of accounting measurement*, "The Accounting Review", nr 41(3), s. 474–483.

IJIRI Y., NOEL J. (1984), *A reliability comparison of the measurement of wealth, income, and force*, "The Accounting Review", vol. 59(1), s. 52–63.

ISEN A.M. (1984), *Toward understanding the role of affect in cognition [w:] Wyer Jr R.S., Srull T.K. (red.), The handbook of social cognition (vol. 3, s. 179–236)*, Mahwah, NJ: Erlbaum.

ISEN A.M. (2000), *Positive affect and decision making [w:] Handbook of Emotions*, Lewis M., Haviland J.M. (red.) (s. 417–435), wyd. 2, London: Guilford.

ISEN A.M., DAUBMAN K.A. (1984), *The influence of affect on categorization*, "Journal of Personality and Social Psychology", vol. 47, s. 1206–1217.

ISEN A.M., DAUBMAN K.A., NOWICKI G.P. (1987), *Positive affect facilitates creative problem-solving*, "Journal of Personality and Social Psychology", vol. 52(6), s. 1122–1131.

- ISEN A.M., SHALKER T.E., CLARK M., KARP L. (1978)**, *Affect, accessibility of material in memory, and behavior: A cognitive loop?*, "Journal of personality and social psychology", vol. 36(1), s. 1–12.
- IZARD C.E. (1978)**, *Human emotions*, New York: Plenum.
- JACKSON S.E., SCHULER R.S. (1985)**, *A meta-analysis and conceptual critique of research on role ambiguity and role conflict in work settings*, "Organizational Behavior and Human Decision Processes", vol. 36(1), s. 16–78.
- JANIS I.L. (1958)**, *Psychological Stress*, New York: John Wiley and Sons.
- JANIS I.L. (1982)**, *Groupthink: Psychological studies of policy decisions and fiascoes*, Houghton Mifflin, Boston.
- JANIS I.L., MANN L. (1976)**, *Coping with decisional conflict: An analysis of how stress affects decision-making suggests interventions to improve the process*, "American Scientist", vol. 64(6), s. 657–667.
- JANIS I.L., MANN L. (1977)**, *Decision making: a psychological analysis of conflict, choice and commitment*, New York: Free Press.
- JAWORSKA E. (2013)**, *Przyczyny i konsekwencje prokrastynacji akademickiej*, „Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis”, nr 303(72), s. 63–72.
- JAWORSKA E. (2014)**, *Perspektywa behawioralna w rachunkowości w świetle wybranych teorii psychologii motywacji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 830, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 70, s. 49–58.
- JAWORSKA E. (2018)**, *Strategie zapobiegania błędom poznawczym, motywacyjnym i emocjonalnym lub ich eliminowania w rachunkowości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 6(8), s. 58–72.
- JAWORSKA E., BUCIOR G. (2019)**, *Structural manipulation as part of impression management in the president's letters to shareholders of the biggest Polish enterprises*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 104(160), s. 55–83.
- JERMIAS J. (2001)**, *Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems*, "Accounting, Organizations and Society", vol. 26(2), s. 141–160.
- JOHNSON E.J., TVERSKY A. (1983)**, *Affect, generalization, and the perception of risk*, "Journal of Personality and Social Psychology", vol. 45, s. 20–31.

JONSDOTTIR I.H., NORDLUND A., ELLBIN S., LJUNG T., GLISE K., WAHRBORG P., WALLIN A. (2013), *Cognitive impairment in patients with stress-related exhaustion*, "Stress", nr 16, s. 181–190.

JOVANOVIC H., PERSKI A., BERGLUND H., SAVIC I. (2011), *Chronic stress is linked to 5-HT1A receptor changes and functional disintegration of the limbic networks*, "Neuro-Image", nr 55(1), s. 1178–1188.

KABALSKI P. (2021), *Księgowość w Polsce jako zawód kobiety. Skala, przyczyny, okoliczności, skutki*, IUS PUBLICUM, Katowice.

KABALSKI P., PRZYGODZKA W. (2017), *Osobowość zawodowa, środowisko zawodowe i zadowolenie z pracy na przykładzie centrum usług księgowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 95(151), s. 31–40.

KACZMAREK Ł. (2008), *Podstawy neuropsychologiczne wpływu afektu pozytywnego na procesy poznawcze w kontekście rozbudowy zasobów osobistych* [w:] Ślapińska A. (red.), *Pojęcie zmiany w teorii i praktyce psychologicznej* (s. 67–90), Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań.

KADOUS K., KOONCE L., THAYER J.M. (2012), *Do financial statements users judge relevance based on properties of reliability?*, "The Accounting Review", nr 87(4), s. 1335–1356.

KADOUS K., ZHOU Y. (2019), *How does intrinsic motivation improve auditor judgment in complex audit tasks?*, "Contemporary Accounting Research", vol. 36(1), s. 108–131.

KAHNEMAN D. (2003), *Maps of Bounded Rationality: Psychology for Behavioral Economics*, "The American Economic Review", nr 93(5), s. 1449–1475.

KAHNEMAN D. (2012), *Pułapki myślenia: o myśleniu szybkim i wolnym*, Media Rodzina, Poznań.

KALINOWSKI J. (2019), *System rachunkowości zarządczej zorientowany na zarządzanie uczelnią wyższą – studium przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 101(157), s. 61–78.

KARMAŃSKA A. (2009), *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.

KELTNER D., LERNER J.S. (2010), *Emotion* [w:] Fiske S.T., Gilbert D.T., Lindzey G. (red.), *Handbook of social psychology* (s. 317–352), John Wiley & Sons, Inc.

- KHANAGHA J.B. (2011)**, *Value relevance of accounting information in the United Arab Emirates*, "International Journal of Economics and Financial Issues", nr 1(2), s. 33–45.
- KISIELNICKI J. (2004)**, *Zarządzanie organizacją*, WSHiP, Warszawa.
- KIZIUKIEWICZ T., JAWORSKA E. (2017)**, *The Impact of Behavioral Factors on the Decisive Usefulness of Accounting Information* [w:] *Neuroeconomic and Behavioral Aspects of Decision Making*, Nermend L., Łatuszyński M. (red.) (s. 201–213), Springer, Cham.
- KLEINGINNA P.R., KLEINGINNA A.M. (1981)**, *A categorized list of emotion definitions, with suggestions for a consensual definition*, "Motivation and emotion", vol. 5(4), s. 345–379.
- KOLAŃCZYK A., FILA-JANKOWSKA A., PAWŁOWSKA-FUSIARA M., STERCZYŃSKI R. (2004)**, *Serce w rozumie. Afektywne podstawy orientacji w otoczeniu*, GWP, Gdańsk.
- KONECKI K. (2018)**, *Studia z metodologii badań jakościowych. Teoria ugruntowana*, PWN, Warszawa.
- KORZENIOWSKA D. (2013)**, *Wpływ pułapek decyzyjnych na zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie* [w:] *Finanse, rachunkowość i zarządzanie. Polska, Europa, Świat 2020*, Adrianowski D., Patora K., Sikorski J. (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- KOTTLER J.A., MINICHELLO V. (2010)**, *An overview of the qualitative journey*, Los Angeles: SAGE Publications, Inc.
- KRASODOMSKA J. (2014)**, *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, Seria specjalna: Monografie, nr 232, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- KROCHMAL Z. (2010)**, *Wybrane metafory organizacyjne jako narzędzia interpretacji organizacji. Studium przypadku Domu Pielgrzyma Arka w świetle metafory organizmu i metafory kultur*, „Współczesne Zarządzanie”, nr 3, s. 139–148.
- KRÓL W. (2009)**, *Silne wzburzenie w rozumieniu art. 148 § 4 k.k.*, „Prokuratura i Prawo”, nr 9, s. 45–66.
- KUMAR R. (1997)**, *The role of affect in negotiations: An integrative overview*, "Journal of Applied Behavioral Science", vol. 33, s. 84–100.
- KUNAT B. (2015)**, *Pasja jako kategoria badawcza – w świetle dualistycznego modelu RJ Vallerand'a*, „Psychologia Wychowawcza”, nr 8, s. 31–41.

ŁADA M. (2021), *Rozwarstwienie praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 45(1), s. 75–91.

LAZARUS R.S. (2002), *Stalność i niestalność emocji* [w:] Ekman P., Davidson R.J. (red.), *Natura emocji*, GWP, Gdańsk.

LAZARUS R.S., FOLKMAN S. (1984), *Stress, appraisal, and coping*, New York, NY: Springer.

LEPPER M.R., HENDERLONG J. (2000), *Turning “play” into “work” and “work” into “play”: 25 Years of research on intrinsic versus extrinsic motivation* [w:] *Intrinsic and Extrinsic Motivation: The Search for Optimal Motivation and Performance*, Sansone C., Harackiewicz J.M. (red.) (s. 257–307), San Diego, CA: Academic Press.

LERNER J.S., GOLDBERG J.H., TETLOCK P.E. (1998), *Sober second thought: the effects of accountability, anger, and authoritarianism on attributions of responsibility*, “Personality and Social Psychology Bulletin”, vol. 24(6), s. 563–574.

LERNER J.S., LI Y., VALDESOLO P., KASSAM K.S. (2015), *Emotion and Decision Making*, “Annual Review of Psychology”, vol. 66, s. 799–823.

LERNER J.S., TETLOCK P.E. (1999), *Accounting for the effects of accountability*. Psychological Bulletin, vol. 125(2), s. 255–275.

LIBBY T. (1999), *The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting*, “Accounting, Organizations and Society”, vol. 24(2), s. 125–137.

LINDQUIST T.M. (1995), *Fairness as an antecedent to participative budgeting: Examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance*, “Journal of Management Accounting Research”, vol. 7, s. 122–147.

LOEWENSTEIN G., LERNER J.S. (2003), *The role of affect in decision making*, [w:] Davidson R.J., Scherer K.R., Goldsmith H.H. (red.), *Handbook of affective sciences* (s. 619–642), Oxford University Press.

LOGAN G.D. (1994), *On the ability to inhibit thought and action: A users’ guide to the stop signal paradigm* [w:] Dagenbach D., Carr T.H. (red.), *Inhibitory processes in attention, memory, and language*, Academic Press, s. 189–239.

ŁOSIAK W. (2007), *Psychologia emocji*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.

ŁOSIAK W. (2008), *Psychologia stresu*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.

- LUIJTELAAR G.V., VERBRAAK M., BUNT M.V.D., KEIJSERS G., ARNS M. (2010)**, *EEG findings in burnout patients*, "The Journal of Neuropsychiatry and Clinical Neurosciences", nr 22(2), s. 208–217.
- LUOMALA H.T., LAAKSONEN M. (2000)**, *Contributions from mood research*, "Psychology & Marketing", vol. 17(3), s. 195–233.
- MAINES L.A., WAHLEN J.M. (2006)**, *The nature of accounting information reliability: inferences from archival and experimental research*, "Accounting Horizons", nr 20(4), s. 399–425.
- MALONE C.F., ROBERTS R.W. (1996)**, *Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors*, "Auditing", vol. 15(2), s. 49.
- MANN L., JANIS I. (1982)**, *Conflict theory of decision making and the expectancy-value approach* [w:] Feather N.T. (red.), *Expectations and actions. Expectancy-Value Models in Psychology* (s. 341–364), Routledge.
- MARUSZEWSKA E.W. (2014)**, *Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- MARUSZEWSKA E.W., SZEWIECZEK A., STROJEK-FILUS M. (2015)**, *Truth, faithfulness and reliability vagueness in the accounting theory as a challenge for accounting teachers*, "Problems of Education in the 21st Century", nr 68, s. 36–51.
- MARUSZEWSKI T. (2001)**, *Psychologia poznania*, GWP, Gdańsk.
- MASLACH C. (2004)**, *Wypalenie – w perspektywie wielowymiarowej* [w:] Sęk H. (red.), *Wypalenie zawodowe. Przyczyny, mechanizmy, zapobieganie*, PWN, Warszawa, s. 13–32.
- MASLACH C., SCHAUFELI W., LEITER M. (2001)**, *Job burnout*, "Annual Review of Psychology", nr 52, s. 397–422.
- MASLACH C. (1981)**, *Burnout: A social psychological analysis* [w:] Jones J. (red.), *The burnout syndrome: Current research, theory, interventions* (s. 30–53), Park Ridge, IL: London House Press.
- MASLACH C. (1982a)**, *Understanding burnout: Definitional issues in analyzing a complex phenomenon* [w:] Paine W.S. (red.), *Job stress and burnout: Research, theory, and intervention perspectives* (s. 29–40), Beverly Hills, CA: Sage.
- MASLACH C. (1982b)**, *Burnout: The high cost of caring*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

MASZTALERZ M. (2018a), *Komunikacja w rachunkowości – aspekty językowe*, Wydawnictwo UEP, Poznań.

MASZTALERZ M. (2018b), *Semantyka wartości godziwej*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 147, s. 23–34.

MATTESSICH R. (1995), *Critique of Accounting. Examinations of the Foundations and normative structure of an Applied discipline*, Quorum Books, Westport, London.

MAULE A.J., SVENSON O. (1993), *Time Pressure and Stress in Human Judgement and Decision Making*, Plenum Press, New York, NY.

MCCLELLAND D.C., ATKINSON J.W., CLARK R.A., LOWELL E.L. (1953), *The achievement motive*, New York, Appleton-Century-Crofts.

McGEE R.A. (1989), *Burnout and professional decision making: An analogue study*, „Journal of Counseling Psychology”, nr 36(3), s. 345–351.

MCGOWAN J., GARDNER D., FLETCHER R. (2006), *Positive and negative affective outcomes of occupational stress*, „New Zealand Journal of Psychology”, vol. 35(2), s. 92–99.

MCNAMARA S.M., LIYANARACHCHI G.A. (2008), *Time budget pressure and auditor dysfunctional behavior within an occupational stress model*, „Accountancy Business and the Public Interest”, vol. 7(1), s. 1–43.

MENDRYK I. (2008), *Budowanie relacji z otoczeniem jako kompetencja organizacji*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, nr 42(10), s. 143–155.

MICHAILIDIS E., BANKS A.P. (2016), *The relationship between burnout and risk-taking in workplace decision-making and decision-making style*, „Work & Stress”, nr 30(3), s. 278–292.

MICHERDA B. (red.) (2014), *Teoria rachunkowości a jej współczesne regulacje*, Difin, Warszawa.

MITTE K. (2007), *Anxiety and risky decision-making: The role of subjective probability and subjective costs of negative events*, „Personality and Individual Differences”, nr 43(2), s. 243–253.

MIYAKE A., FRIEDMAN N.P., EMERSON M.J., WITZKI A.H., HOWERTER A., WAGER T.D. (2000), *The unity and diversity of executive functions and their contributions to complex ‘frontal lobe’ tasks: A latent variable analysis*, „Cognitive Psychology”, nr 41, s. 49–100.

- MOHAMED Z.M., ABDUL MAJID A.H., AHMAD N. (2010)**, *Tapping new possibility in accounting research, in qualitative research in accounting, Malaysian case*, Penerbit Universiti Kebangsaan Malaysia, Kuala Lumpur, Malaysia.
- MONSELL S. (1996)**, *Control of mental processes* [w:] Bruce V. (ed.), *Unsolved mysteries of the mind: Tutorial essays in cognition*, Hove, England: Erlbaum, Taylor, & Francis, s. 93–148.
- MONTIBELLER G., VON WINTERFELDT D. (2015)**, *Cognitive and Motivational Biases in Decision and Risk Analysis*, “Risk Analysis”, vol. 35, no. 7, s. 1230–1251.
- MORGAN C.A., RUSSELL B., McNEIL J., MAXWELL J., SNYDER P.J., SOUTHWICK S.M., PIETRZAK R.H. (2011)**, *Baseline burnout symptoms predict visuospatial executive function during survival school training in special operations military personnel*, “Journal of the International Neuropsychological Society”, nr 17, s. 1–8.
- MORRIS W.N. (1989)**, *Mood – Frame of mind*, New York: Springer.
- MULDARY T.W. (1983)**, *Burnout and health professionals: Manifestations and management*, Norfolk, CT: Capistrano Press.
- MULLIGAN K., SCHERER K.R. (2012)**, *Toward a working definition of emotion*, “Emotion Review”, vol. 4(4), s. 345–357.
- MURAVEN M., BAUMEISTER R.F. (2000)**, *Self-regulation and depletion of limited resources: Does self-control resemble a muscle?*, “Psychological Bulletin”, nr 126, s. 247–259.
- NEĆKA E., ORZECZOWSKI J., SZYMURA B. (2006)**, *Psychologia poznawcza*, ACADEMICA Wydawnictwo SWPS, Warszawa.
- NELSON D.L., SIMMONS B.L. (2003)**, *Health psychology and work stress: A more positive approach* [w:] Quick J.C., Tetrick L. (red.), *Handbook of Occupational Health Psychology* (s. 91–117), Washington DC: APA.
- NIEMCZYK J. (2002)**, *Analogie w naukach o zarządzaniu*, „Organizacja i Kierowanie”, nr 3(103), s. 3–18.
- NITA B. (2016)**, *Praktyka pomiaru dokonań w zakresie obsługi klienta w sektorze BPO/SSC*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 300, s. 129–139.
- NOLAND T.G., HARDIN J.R., PRESCOTT G.L. (2015)**, *The Effect of Moods on Accounting Judgment*, “International Journal of Business and Social Science”, vol. 6(4), s. 1–11.

NORDHALL O., KNEZ I. (2018), *Motivation and justice at work: the role of emotion and cognition components of personal and collective work identity*, "Frontiers in Psychology", vol. 8, nr 2307.

NORMAN W., SHALLICE T. (1986), *Attention to action* [w:] Davidson R.J., Schwartz G.E., Shapiro D. (red.), *Consciousness and self-regulation: Advances in research and theory* (s. 1–18, vol. 4), New York, NY: Plenum.

NOWAK M. (2010), *Psychologiczne aspekty budżetowania* [w:] *Budżetowanie w przedsiębiorstwie: Organizacja, procedury, zastosowanie*, Nita B., Nowak E. (red.), Wolters Kluwer, Warszawa.

NOWAK M. (2013), *Controlling w zarządzaniu. Uwarunkowania psychologiczne*, Seria: Monografie i Opracowania, nr 246, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.

NOWAK M. (2017a), *Psychologiczne aspekty controllingu*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa.

NOWAK M. (2017b), *Postrzeganie roli współczesnego księgowego. Badania z zastosowaniem metafory zoomorficznej*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 341, s. 252–263.

NOWAK M. (2018), *How do accounting students perceive employer – employee relation? Qualitative research with usage of zoomorphic metaphor*, "Humanities and Social Sciences", vol. 25(25), s. 235–247.

NOWAK M. (2019), *Statutory auditors' self-perception and their perception of audited companies and accountants. Behavioral research with the use of metaphors*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 103(159), s. 227–242.

OATLEY K., JENKINS J.M. (2003), *Zrozumieć emocje*, PWN, Warszawa.

OGIŃSKA-BULIK N. (2009), *Czy doświadczenie stresu może służyć zdrowiu?*, „Polskie Forum Psychologiczne”, t. 14, nr 1, s. 33–45.

OHMAN L., NORDIN S., BERGDAHL J., SLUNGA BIRGANDER L., STIGSDOTTER NEELY A. (2007), *Cognitive function in outpatients with perceived chronic stress*, "Scandinavian Journal of Work, Environment & Health", nr 33, s. 223–232.

OOSTERHOLT B.G., VAN DER LINDEN D., MAES J.H.R., VERBRAAK M.J.P.M., KOMPIER M.A.J. (2012), *Burned out cognition – Cognitive functioning of burnout patients before and after a period of psychological treatment*, "Scandinavian Journal of Work, Environment & Health", nr 38, s. 358–369.

- ORENA E.F., CALDIROLI D., CORTELLAZZI P. (2013)**, *Does the Maslach Burnout Inventory correlate with cognitive performance in anesthesia practitioners? A pilot study*, "Saudi Journal of Anaesthesia", nr 7, s. 277–282.
- OSTERBERG K., KARLSON B., HANSEN A.M. (2009)**, *Cognitive performance in patients with burnout, in relation to diurnal salivary cortisol*, "Stress", nr 12, s. 70–81.
- OTLEY D.T., PIERCE B.J. (1996)**, *Auditor time budget pressure: consequence and antecedents*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 9, s. 31–58.
- PAINE W.S. (1984)**, *Professional burnout: Some major costs*, "Family and Community Health", nr 1, s. 1–11.
- PAINO H., SMITH M., ISMAIL Z. (2012)**, *Auditor acceptance of dysfunctional behavior: An explanatory model using individual factors*, "Journal of Applied Accounting Research", vol. 13(1), s. 37–55.
- PARKER L.D. (2003)**, *Qualitative research in accounting and management: The emerging agenda*, "Journal of Accounting and Finance", nr 2, s. 15–39.
- PARKER R.H., NOBES C.W. (1994)**, *An International View of True and Fair Accounting*, Routledge, London and New York.
- PARKER R.J., NOURI H., HAYES A.F. (2011)**, *Distributive justice, promotion instrumentality and turnover intentions in public accounting firms*, "Behavioral Research in Accounting", vol. 23(2), s. 169–186.
- PELGER CH. (2019)**, *The return of stewardship, reliability and prudence – a commentary on the IASB's new conceptual framework*, "Accounting in Europe", nr 17(1), s. 1–19.
- PENC J. (2001)**, *Decyzje menedżerskie – o sztuce zarządzania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- PERVAN I., BARTULOVIC M. (2014)**, *Value relevance of accounting information: evidence from South-Eastern European countries*, "Economic Research – Ekonomska Istrazivanja", nr 27(1), s. 181–190.
- PETERS E., VÄSTFJÄLL D., GÄRLING T., SLOVIC P. (2006)**, *Affect and decision making: a "hot" topic*, "Journal of Behavioral Decision Making", vol. 19(2), s. 79–85.
- PFAFF J. (red.) (2020)**, *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, PWN, Warszawa.
- PFAFF J., MESSNER Z. (red.) (2011)**, *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, PWN, Warszawa.

PIERCE B., SWEENEY B. (2004), *Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation*, "European Accounting Review", vol. 13, s. 415–441.

PISARSKA A. (2021), *The reporting effects of different approaches to the depreciation of fixed assets in the accounting policies of public universities in Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 45(1), s. 135–154.

RADDATZ K.R., WERTH A., TRAN T.Q. (2007, October), *The influence of emotional state and pictorial cues on perceptual judgments [w:] Proceedings of the Human Factors and Ergonomics Society Annual Meeting* (vol. 51, no. 22, s. 1496–1500), Sage CA: Los Angeles, CA: SAGE Publications.

RAHMAN M. (2009), *Understanding naturalistic decision making under life threatening conditions [w:] Proceedings of the 9th International Conference on Naturalistic Decision Making* (s. 121–128), British Computing Society.

RANZILLA S., CHEVALIER R., HERRMANN G., GLOVER S., PRAWITT D. (2011), *Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework*, KPMG.

RAULINAJTYS-GRZYBEK M., BARAN W., CYGAŃSKA M., KLUDACZ-ALESSANDRI M., MACUDA M. (2019), *Model oceny dojrzałości rachunku kosztów w szpitalu – koncepcja i empiryczne wykorzystanie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 102(15), s. 131–154.

REYKOWSKI J. (1982), *Z zagadnień psychologii motywacji*, Wydawnictwa Szkolne i Pedagogiczne, Warszawa.

REYKOWSKI J. (1992), *Procesy emocjonalne. Motywacja. Osobowość [w:] Tomaszewski T. (red.). Psychologia ogólna*, PWN, Warszawa.

ROYALL D.R., LAUTERBACH E.C., CUMMINGS J.L., REEVE A., RUMMANS T.A., KAUFER D.I., LAFRANCE W.C.JR., COFFEY C.E. (2002), *Executive Control Function. A Review of Its Promise and Challenges for Clinical Research. A Report From the Committee on Research of the American Neuropsychiatric Association*, "The Journal of Neuropsychiatry and Clinical Neurosciences", vol. 14, s. 377–405.

RUSSELL J.A. (2003), *Core Affect and the Psychological Construction of Emotion*, "Psychological Review", vol. 110, s. 145–172.

RYAN R.M., DECI E.L. (2000), *Intrinsic and Extrinsic Motivations: Classic Definitions and New Directions*, Contemporary Educational Psychology, vol. 25(1), s. 54–67.

- SALVAGIONI D.A.J., MELANDA F.N., MESAS A.E., GONZÁLEZ A.D., GABANI F.L., DE ANDRADE S.M. (2017)**, *Physical, psychological and occupational consequences of job burnout: A systematic review of prospective studies*, "PLOS ONE", nr 12(10).
- SANDER D. (2013)**, *Models of emotion: the affective neuroscience approach* [w:] Armony J., Vuilleumier P. (red.), *The Cambridge Handbook of Human Affective Neuroscience*, Cambridge University Press.
- SANDER D., SCHERER K.R. (red.) (2009)**, *The Oxford companion to emotion and the affective sciences*, New York: Oxford University Press.
- SANDSTROM A., NYSTROM RHODIN I., LUNDBERG M., OLSSON T., NYBERG L. (2005)**, *Impaired cognitive performance in patients with chronic burnout syndrome*, "Biological Psychology", nr 69, s. 271–279.
- SAVIC I. (2015)**, *Structural changes of the brain in relation to occupational stress*, "Cerebral Cortex", nr 25(6), s. 1987–1999.
- SAWICKI K. (2013)**, *Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 765, s. 581–594.
- SCHERER K.R. (2004)**, *Feelings Integrate the Central Representation of Appraisal-driven Response Organization in Emotion* [w:] Manstead A.S.R., Frijda N., Fischer A. (red.), *Feelings and emotions: The Amsterdam symposium* (s. 136–157), Cambridge University Press.
- SCHERER K.R. (2005)**, *What are emotions? And how can they be measured?*, "Social science information", vol. 44(4), s. 695–729.
- SCHMEICHEL B.J. (2007)**, *Attention control, memory updating, and emotion regulation temporarily reduce the capacity for executive control*, "Journal of Experimental Psychology", vol. 136(2), s. 241–255.
- SCHULTZ D.P., SCHULTZ S.E. (2011)**, *Psychologia a wyzwania dzisiejszej pracy*, PWN, Warszawa.
- SCHWARZ N., BLESS H. (1991)**, *Happy and mindless, but sad and smart? The impact of affective states on analytic reasoning* [w:] *Emotion and Social Judgments*, Forgas J.P. (red.) (s. 55–71), Oxford, UK: Pergamon.
- SCHWARZ N. (2001)**, *Feelings as information: Implications for affective influences on information processing* [w:] Martin L.L., Clore G.L. (red.), *Theories of mood and cognition: A user's guidebook* (s. 159–176), Lawrence Erlbaum Associates Publishers.

SCHWARZ N., CLORE G. (2003), *Mood as Information: 20 Years Later*, „Psychological Inquiry”, vol. 14, no. 3 & 4.

SCHWARZ N., CLORE G.L. (1983), *Mood, misattribution, and judgments of well-being: informative and directive functions of affective states*, “Journal of Personality and Social Psychology”, vol. 45(3), s. 513–523.

SEN A.K. (1967), *The Nature and Classes of Prescriptive Judgements*, ”The Philosophical Quarterly”, vol. 17, no. 66, s. 46–62.

SEO M.G., BARRETT L.F. (2007), *Being emotional during decision making – good or bad? An empirical investigation*, “Academy of Management Journal”, vol. 50(4), s. 923–940.

SIKORSKA-MICHALAK A., WOJNIEŁKO O. (red.) (1998), *Słownik współczesnego języka polskiego*, t. I, Warszawa: Przegląd Reader’s Digest.

SIMMONS B.L., NELSON D.L. (2001), *Eustress at work: The relationship between hope and health in hospital nurses*, “Health Care Management Review”, vol. 26, s. 7–18.

SLOVIC P., FINUCANE M., PETERS E., MACGREGOR D.G. (2002), *The affect heuristic* [w:] Gilovich T., Griffin D., Kahneman D. (red.), *Heuristics and biases: The psychology of intuitive judgment* (s. 397–420), New York: Cambridge University Press.

SMITH K.J., EMERSON D.J. (2017), *An analysis of the relation between resilience and reduced audit quality within the role stress paradigm*, “Advances in Accounting”, vol. 37, s. 1–14.

SOJAK S. (2011), *Rachunkowość przymiotnikowa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 62(118), s. 265–288.

SOKKA L., LEINIKKA M., KORPELA J., HENELIUS A., LUKANDER J., PAKARINEN S., ALHO K., HUOTILAINEN M. (2017), *Shifting of attentional set is inadequate in severe burnout: Evidence from an event-related potential study*, “International Journal of Psychophysiology”, nr 112, s. 70–79.

SOKOŁOWSKA J., ŚLEBODA P. (2017), *Zależność odwrotna: znaczenie afektu i wiedzy eksperckiej*, „Psychologia Społeczna”, t. 12, nr 3(32), s. 293–303.

SOLOMON R.L. (1980), *The opponent-process theory of acquired motivation: The costs of pleasure and the benefits of pain*, “American Psychologist”, vol. 35, s. 691–712.

STAGER V. (2017), *Organizational and Personality Factors of Stress in Accounting and Consequences of Stress on Health*, “Innovative Issues and Approaches in Social Sciences”, vol. 10, no. 3, s. 37–56.

- STRELAU J., DOLIŃSKI D. (red.) (2008)**, *Psychologia: podręcznik akademicki*, t. 1, GWP, Gdańsk.
- SWEENEY J.T., SUMMERS S.L. (2002)**, *The Effect of the Busy Season Workload on Public Accountants' Job Burnout*, "Behavioral Research in Accounting", nr 14(1), s. 223–245.
- SZTOMPKA P. (2007)**, *Zaufanie. Fundament społeczeństwa*, Wydawnictwo Znak, Kraków.
- SZWAJCAR J., KABALSKI P., BASZCZYŃSKA A. (2020)**, *Ocena środowiska pracy księgowych w Polsce pod kątem wypalenia zawodowego*, Wydawnictwo SiZ, Łódź.
- SZWAJCAR J., KABALSKI P., BASZCZYŃSKA A. (2020)**, *Ocena środowiska pracy księgowych w Polsce pod kątem ryzyka wypalenia zawodowego*, Wydawnictwo SiZ, Łódź.
- TARIS T.W. (2006)**, *Is there a relationship between burnout and objective performance? A critical review of 16 studies*, "Work & Stress", nr 20, s. 316–334.
- TEIXEIRA C., RIBEIRO O., FONSECA A.M., CARVALHO A.S. (2014)**, *Ethical decision making in intensive care units: A burnout risk factor? Results from a multicentre study conducted with physicians and nurses*, "Journal of Medical Ethics", nr 40(2), s. 97–103.
- TERELAK J. (2005)**, *Psychologia organizacji i zarządzania*, Difin, Warszawa.
- TERELAK J.F. (2008)**, *Człowiek i stres: koncepcje, źródła, reakcje, radzenie sobie, modyfikatory*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz-Warszawa..
- TIBBETT T.P., FERRARI J.R. (2015)**, *The portrait of the procrastinator: Risk factors and results of an indecisive personality*, "Personality and Individual Differences", vol. 82, s. 175–184.
- TOBÓR-OSADNIK K., WYGANOWSKA M., KABALSKI P. (2012)**, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej a homo sovieticus i postawy pracownicze polskich księgowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 65(121), s. 71–98.
- TOKARZ A. (2005)**, *Dynamika procesu twórczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- TOMKINS C. (2001)**, *Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks*, "Accounting, Organizations and society", nr 26(2), s. 161–191.
- TURYNA J. (2003)**, *Modelowa analiza założeń współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- TVERSKY A., KAHNEMAN D. (1973)**, *Availability: A heuristic for judging frequency and probability*, „Cognitive psychology”, vol. 5(2), s. 207–232.

TVERSKY A., KAHNEMAN D. (1974), *Judgment under uncertainty: heuristics and biases*, „Science”, no. 185, s. 1124–1131.

TYSZKA T. (2000), *Psychologiczne pułapki oceniania i podejmowania decyzji*, GWP, Gdańsk.

TYSZKA T., ZALEŚKIEWICZ T. (2001), *Racjonalność decyzji: pewność i ryzyko*, Polskie Wydaw. Ekonomiczne, Warszawa.

VALLERAND R.J., BLANCHARD C.M., MAGEAU G.A., KOESTNER R., RATELLE C.F., LEONARD M. (2003), *Les passions de l'ame: On obsessive and harmonious passion*, „Journal of Personality and Social Psychology”, vol. 85, s. 756–767.

VAN DAM A., KEIJERS G.P.J., VERBRAAK M.J.P.M., ELING P.A.T.M., BECKER E.S. (2012), *Burnout patients primed with success did not perform better on a cognitive task than burnout patients primed with failure*, „Psychology”, nr 3, s. 583–589.

VAN DAM A., KEIJERS G.P.J., ELING P.A.T.M., BECKER E.S. (2011), *Testing whether reduced cognitive performance in burnout can be reversed by a motivational intervention*, „Work & Stress”, nr 25, s. 257–271.

VAN DER LINDEN D., KEIJERS G.P.J., ELING P., VAN SCHAIJK R. (2005), *Work-related stress and attention to action: An initial study on burnout and executive control*, „Work & Stress”, nr 19, s. 23–36.

VÄSTFJÄLL D., SLOVIC P., BURNS W.J., ERLANDSSON A., KOPPEL L., ASUTAY E., TINGHÖG G. (2016), *The arithmetic of emotion: Integration of incidental and integral affect in judgments and decisions*, „Frontiers in psychology”, vol. 7, s. 325.

WALHOUT D. (1953), *Objectivity and Value*, „The Journal of Philosophy”, vol. 50(10), s. 285–300.

WALIŃSKA E., BEK-GAIK B., GAD J. (2018), *Informacje finansowe i niefinansowe w raporcie zintegrowanym – praktyka spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 100(156), s. 167–189.

WĘGRZYŃSKA M. (2017), *Symptomy i obszary ryzyka w sprawozdaniu finansowym gospodarstwa rolnego identyfikowane w trakcie rewizji finansowej*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 154, s. 95–111.

WĘGRZYŃSKA M., PEREIRA LÓPEZ X., VEIGA CARBALLIDO M. (2018), *Agro-Technical Documentation as a Supporting Tool in Presenting Information in Farm Financial Statements*, „Humanities and Social Sciences”, nr 25 (4), s. 379–387.

- WEINBERG S., EDWARDS G., GAROVE W. (1983)**, *Burnout among employees of state residential facilities serving developmentally disabled persons*, "Children and Youth Services Review", nr 5, s. 239–253.
- WHEATON B. (1996)**, The domains and boundaries of stress concepts [w:] Kaplan H.B. (red.), *Psychosocial stress: Perspectives on structure, theory, life-course, and methods* (s. 29–70), Academic Press.
- WIERZBICKA A. (1992)**, *Talking about emotions: Semantics, culture, and cognition*, "Cognition and Emotion", vol. 6, s. 285–319.
- WILLETT C., PAGE M. (1996)**, *A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants*, "British Accounting Review", vol. 28, s. 101–120.
- WOJCISZKE B. (1991)**, *Procesy oceniania ludzi*, Wydawnictwo Nakom, Poznań.
- WOJCISZKE B., BARYŁA W. (2005)**, *Skale do pomiaru nastroju i szczęścia emocji*, „Czasopismo Psychologiczne”, nr 11(1), s. 31–48.
- WOJCISZKE B. (2015)**, *Psychologia społeczna*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa.
- WÓJTOWICZ P. (2010)**, *Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- WÓJTOWICZ P. (2010)**, *Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- WONG M.Y. (2016)**, *Towards a theory of mood function*, "Philosophical Psychology", vol. 29(2), s. 179–197.
- WRÓBEL M., FINOGENOW M. (2012)**, *Emocje i motywacja* [w:] Bielawska-Batorowicz E. (red.), *Wprowadzenie do psychologii dla ekonomistów*, PWE, Warszawa.
- YANG Q., ZHOU S., GU R., WU Y. (2020)**, *How do different kinds of incidental emotions influence risk decision making?*, "Biological Psychology", vol. 154, 107920 (s. 1–8).
- ZAKAY D. (1993)**, *The impact of time perception processes on decision making under time stress* [w:] *Time pressure and stress in human judgment and decision making*, Svenson O., Maule A.J. (red.) (s. 59–72), Springer, Boston, MA.

ZALESKA B. (2014), *Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu”, nr 343, s. 582–591.

ZALESKA B., DZIADEK K. (2014), *Odwrotne obciążenie podatkiem VAT przedmiotem kontroli zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 833(72), s. 269–278.

ZALEŚKIEWICZ T., TRACZYK J. (2020), *Emotions and Financial Decision Making* [w:] Zaleśkiewicz T., Traczyk J. (red.), *Psychological Perspectives on Financial Decision Making* (s. 107–133), Springer, Cham.

ZARZYCKA E. (2017), *The role of management accountant in enterprises operating in Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 93(149), s. 235–252.

ZARZYCKA E., FIRKOWSKA-JAKOBSZE Z. (2012), *Wpływ metod prywatyzacji na kształt systemu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 67(123), s. 135–153.

ZHANG Y., ANDREW J. (2021), *Financialisation and the Conceptual Framework: an update*, “Critical Perspectives on Accounting”, 102322, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102322>.

ZIMBARDO P.G., GERRIG R.J. (2012), *Psychologia i życie*, PWN, Warszawa.

ZUG H.C. (1951), *Courses of study leading to CPA certificates should not be narrow, nor fixed by law*, “Journal of Accountancy”, vol. 92(2), s. 175–179.

ŻYŻNIEWSKI D.J. (2021), *Emocje i nastrój. Jak je zrozumieć i kształtować*, Wydawnictwo Zwierciadło, Warszawa.

Akty prawne

- [UoR, 1994]** Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217, ze zm.
- [KK, 1997]** Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1444, ze zm.
- [IV Dyrektywa, 1978]** Czwarta Dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1978 roku w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG)
- [Dyrektywa, 2013]** Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek (2013/34/UE)

Źródła internetowe

- American Psychology Association (APA) (2021)**, *APA Dictionary of Psychology*, <https://dictionary.apa.org/> (dostęp: 01.07.2021).
- BAUJARD A. (2013)**, *Value judgments and economics expertise*, fhalshs-00803552f, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00803552/document>. (dostęp 05.06.2021).
- Encyklopedia PWN (2021)**, <http://encyklopediapwn.pl> (dostęp: 05.07.2021).
- Financial Accounting Standards Board [FASB]**, *Statement of Financial Accounting Concept*, no. 8 (2018), Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information. www.fasb.org (dostęp: 13.06.2021 r.).
- Institute of Company Secretaries of India (ICSI) (2020)**, *Guidance Notes On Icsi Auditing Standards The Institute Of Company Secretaries Of India*, New Dehli, https://www.icsi.edu/media/webmodules/Guidance_Notes_on_Auditing_Standards_CSAS1_to_CSAS4.pdf (dostęp: 06.07.2021).
- International Accounting Standard Board (IASB) (2010)**, Conceptual Framework for Financial Reporting (2010), www.ifrs.org (dostęp: 21.03.2021 r.).
- International Accounting Standard Board (IASB) (2018)**, Conceptual Framework for Financial Reporting (2018), www.ifrs.org (dostęp: 21.03.2021 r.).

International Federation of Accountants (IFAC) (2016), Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych IFAC, <https://www.pibr.org.pl/> (dostęp: 06.07.2021).

Komisja Nadzoru Finansowego (KNF) (2019), *Nadzór nad sprawozdawczością finansową emitentów papierów wartościowych prowadzony w 2018 roku*, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, Warszawa, www.knf.gov.pl (dostęp: 06.07.2021).

Komisja Nadzoru Finansowego (KNF) (2020), *Nadzór nad wypełnianiem obowiązków informacyjnych przez emitentów papier w wartościowych prowadzony w 2019 roku*, Komisja Nadzoru Finansowego, Warszawa, knf.gov.pl (dostęp: 06.07.2021).

Słownik angielskiego online (2021), <https://diki.pl> (dostęp: 01.07.2021).

Słownik Języka Polskiego PWN (2021), <https://sjp.pwn.pl/> (dostęp: 01.07.2021).

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) (2012), Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, https://skwp.pl//content/uploads/2019/09/kodeks_zawodowej.pdf (dostęp: 7.07.2021).

Spis rysunków

Rysunek 1.	Jednostka gospodarująca w otoczeniu interesariuszy.....	16
Rysunek 2.	Strategie radzenia sobie z wpływem emocji i nastrojów na podejmowanie decyzji.....	67

Spis tabel

Tabela 1.	Przykładowe zniekształcenia informacji sprawozdawczej polskich spółek giełdowych.....	43
Tabela 2.	Kategorie definicji emocji według Kleinginna i Kleinginna.....	50
Tabela 3.	Podział definicji nastroju według akcentowanych aspektów.....	53
Tabela 4.	Różnice między emocjami i nastrojami.....	55
Tabela 5.	Oddziaływanie pozytywnych i negatywnych emocji na podejmowanie decyzji.....	60
Tabela 6.	Wpływ charakteru nastroju na różne aspekty związane z podejmowaniem decyzji.....	62
Tabela 7.	Strategie radzenia sobie z wpływem emocji i nastrojów na podejmowanie decyzji.....	67
Tabela 8.	Stresory związane ze środowiskiem pracy.....	86
Tabela 9.	Strategie-pułapki postępowania w procesie podejmowania decyzji w stresie i ich charakterystyka.....	91
Tabela 10.	Strategie radzenia sobie z podejmowaniem decyzji w warunkach stresu.....	93
Tabela 11.	Przykładowe wypowiedzi na temat cech stereotypowego księgowego formowane przez grupę respondentów zaprzeczających, że aspekty emocjonalne mogą determinować decyzje księgowych.....	128
Tabela 12.	Przykładowe wypowiedzi respondentów na temat czynników negatywnie wpływających na motywację księgowych.....	146
Tabela 13.	Baza porównań między wysiłkiem księgowego a otrzymaną nagrodą w refleksjach respondentów oceniających wpływ motywacji na decyzje innych księgowych.....	150

Tabela 14.	Przykładowe wypowiedzi respondentów na temat czynników wywołujących stres u księgowego.....	159
Tabela 15.	Przykładowe wypowiedzi respondentów potwierdzające oddziaływanie stresu na decyzje w zakresie tworzenia informacji sprawozdawczej.....	162
Tabela 16.	Przykładowe wypowiedzi na temat reakcji w sytuacjach problematycznych wynikających z presji czasu i poczucia stresu...	165
Tabela 17.	Przykładowe wypowiedzi respondentów na temat sposobów radzenia sobie z presją czasu i stresem odnoszone do ich własnej osoby.....	166
Tabela 18.	Wypowiedzi badanych na temat czynników zwiększających bądź zmniejszających poziom stresu u starszych/bardziej doświadczonych księgowych.....	173