

Marta Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: marta.nowak@ue.wroc.pl

**ETYKA RACHUNKOWOŚCI W SPOJRZENIU
POLSKICH BADACZY. METAANALIZA
MONOGRAFII KRAJOWYCH**

**POLISH RESEARCHERS' VIEW ON ACCOUNTING
ETHICS. META-ANALYSIS OF DOMESTIC
MONOGRAPHS**

DOI: 10.15611/pn.2018.506.09

JEL Classification: A12, M40, M41, M42

Streszczenie: Artykuł ma charakter teoretyczny. Jego celem jest ocena stanu badań z zakresu rachunkowości w polskiej myśli naukowej. Realizacja dokonana zostanie poprzez metaanalizę polskiej literatury naukowej traktującej o problematyce etyki rachunkowości o charakterze monografii książkowych oraz sylwetek naukowych badaczy.

Słowa kluczowe: etyka, rachunkowość, etyka rachunkowości, metaanaliza badań.

Summary: The paper has a theoretical character. Its purpose is to assess the state of the art in the scope of accounting of Polish scientific thought. The implementation will be performed by meta-analysis of Polish scientific monograph books and by the analysis of profiles of researchers.

Keywords: ethics, accounting ethics, meta-analysis research.

1. Wstęp

Jak stwierdza A. Zwoliński [2012, s. 126], tajemnica deprawacji jednostki pozostaje ciągle niezgłębiona. Jest to coraz bardziej widoczne także w życiu gospodarczym, Zapewne stąd wynika coraz większe zainteresowanie badaczy oraz praktyków biznesu kwestiami etycznymi. Szczególną rolę należy tu przypisać etyce rachunkowości, której zabrakło, a temu (czyli brakowi etyki) przypisuje się ważną rolę w wywołaniu kryzysu finansowo-gospodarczego lat 2008-2009. W konsekwencji nastąpiło docenienie wagi etyki w sferach finansów oraz rachunkowości, które zauważalne jest także w Polsce.

Celem artykułu będzie ocena stanu badań z obszaru etyki rachunkowości w polskiej myśli naukowej. Będzie on realizowany poprzez metaanalizę monografii krajowych. Nastąpi przegląd danych bibliograficznych oraz sylwetek naukowych autorów książek. Przeanalizowane zostaną: zastosowana w monografiach metodologia, omawiana problematyka oraz prowadzona narracja.

2. Charakterystyka badanych publikacji i sylwetki naukowe autorów

Każda z nauk, poza właściwymi dla siebie obszarem badawczym oraz metodyką, posiada także preferowany sposób upowszechniania wiedzy. Komunikowanie osiągnięć badawczych dokonywane jest poprzez publikacje monografii lub rozdziałów w nich zawartych, artykułów w czasopismach naukowych, wystąpienia konferencyjne, publikacje w materiałach konferencyjnych, komunikaty naukowe i raporty z badań. Etyka, posiadająca w swojej odmianie stosowanej wymiar interdyscyplinarny, pierwotnie zakorzeniona jest w filozofii. Podstawowym kanałem rozprzestrzeniania, myśli naukowej w filozofii są natomiast publikacje książkowe o charakterze monograficznym. Dotyczy to także etyki będącej przedmiotem innych nauk: pełny wywód naukowy, ze względu na ważkość i kompleksowość materii, ma miejsce w publikacjach o większej objętości, przede wszystkim zaś monografiach książkowych lub ich częściach. Ponadto obecne na polskim rynku wydawniczym pozycje monograficzne z zakresu etyki rachunkowości charakteryzują się wysokim poziomem merytorycznym oraz klarownością przekazu, co przypisywać należy zapewne pasji badawczej osób zajmujących się rzeczoną problematyką.

W tabeli 1 zestawiono krajowe książki o charakterze monograficznym, poświęcone etyce rachunkowości.

Dane bibliograficzne publikacji zawartych w tab. 1 wskazują, iż w większości, poza jednym wyjątkiem, monografie z zakresu etyki rachunkowości były publikowane przez wydawnictwa uczelniane. Świadczyć to może zarówno o traktowaniu tematu jako problemu naukowego, jak i o braku zaufania wydawnictw o zasięgu krajowym co do istnienia szerszego rynku docelowego. Prowadzi to do wniosku, że etyka rachunkowości jest uznawana za kwestię teoretyczną i mało popularną. Z drugiej strony stanowiąca wyjątek książka pod redakcją A. Karmańskiej [2016], wydana przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, wskazuje na zainteresowanie profesjonalnego środowiska rachunkowości w Polsce problematyką etyki. Ma ono zapewne głównie wymiar aplikacyjny – świadczyć o tym może, iż istotną część omawianej pozycji stanowi opis sytuacji zawierających dylematy moralne z zakresu rachunkowości, podsumowany schematem zawierającym rekomendowaną procedurę postępowania w razie wystąpienia tego typu przypadków decyzyjnych oraz innymi wskazówkami praktycznymi. Dodatkowo, popierając tezę o istotności omawianych pozycji dla „obiegu naukowego”, zauważyć należy, że dwie z nich odgrywały istotną rolę w promocjach naukowych. Pozycja autorstwa M. Cieślaka była

Tabela 1. Monografie naukowe na temat etyki rachunkowości autorstwa badaczy krajowych

Autor/redaktor naukowy	Tytuł	Wydawnictwo	Miejsce wydania	Rok wydania	Liczba stron
Marek Cieślak	Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych	Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu	Poznań	2011	304
Małgorzata Garstka	Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości	Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego	Kielce	2013	138
Ewa Maruszewska	Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych	Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach	Katowice	2014	178
Małgorzata Garstka	Etyka zawodu księgowego	Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego	Kielce	2015	224
Anna Karmańska (red.)	Etyka zawodowa w rachunkowości	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie, Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych	Warszawa	2016	218
Grażyna Voss	Kształtowanie norm etycznych a odpowiedzialność zawodowa księgowych	Wydawnictwo Uczelniane Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego w Bydgoszczy	Bydgoszcz	2016	208

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Cieślak 2011; Garstka 2013; 2015; Karmańska (red.) 2016; Maruszewska 2014; Voss 2014].

monografią habilitacyjną, natomiast pozycja autorstwa E. Maruszewskiej stanowiła element składowy podstawowego osiągnięcia naukowego w ramach cyklu publikacji zatytułowanego „Wyzwania etyczne dla współczesnej rachunkowości”.

Podkreślić należy sporą objętość omawianych pozycji – większość z nich ma ponad 200 stron, pierwsza zaś publikacja ponad 300. Świadczy to zarówno o potencjale problematyki, jak i o jej charakterze, polegającym na potrzebie przedstawiania szerokiej refleksji. Dodać przy tym trzeba, iż objętość monografii z zakresu etyki rachunkowości wynika przede wszystkim z samego tekstu. Opracowania graficzne, takie jak rysunki, wykresy i tabele, nie mają dużego udziału w wolumenie omawianych książek.

Tabela 2. Charakterystyka naukowo-zawodowa polskich badaczy posiadających monograficzny dorobek publikacyjny z zakresu etyki rachunkowości

Charakterystyka naukowo-zawodowa	Badacze				
	Anna Karmańska	Marek Cieślak	Ewa Maruszewska	Małgorzata Garstka	Grażyna Voss
Tytuł lub stopień naukowy	Profesor	Doktor habilitowany	Doktor habilitowany	Doktor	Doktor
Dziedzina, dyscyplina, specjalizacja	Dziedzina: nauk ekonomicznych Specjalności: rachunkowość finansowa, rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza, rachunkowość grup kapitałowych, sprawozdawczość finansowa i jej analiza, prawo bilansowe UE, rachunkowość międzynarodowa, rachunkowość zakładów ubezpieczeń, Klasyfikacja KBN: ekonomia	Dziedzina: nauk ekonomicznych. Dyscyplina: finanse Specjalność: rachunkowość	Dziedzina: nauk ekonomicznych Dyscyplina: finanse Specjalności: unikanie i uchylanie się od opodatkowania, sprawozdawczość finansowa, rachunkowość przejęć przedsiębiorstw, rachunkowość połączeń jednostek, rachunkowość międzynarodowa, rachunkowość menedżerska, rachunkowość i zarządzanie w przedsiębiorstwie, rachunkowość i finanse przedsiębiorstw, rachunkowość finansowa, prognozowanie finansowe, etyka zawodowa w rachunkowości, analiza finansowa, analiza <i>ex-post</i> oraz <i>ex-ante</i> , analiza ekonomiczno-finansowa, analiza ekonomiczna	Specjalności: rachunkowość, Klasyfikacja KBN ekonomia	Dziedzina: nauk ekonomicznych. Dyscyplina: nauki o zarządzaniu

Słowa kluczowe	Rachunkowość zarządcza, rachunek kosztów, rachunkowość grup kapitałowych, rachunkowość zakładów ubezpieczeń, sprawozdawczość finansowa i jej analiza, rachunkowość grup kapitałowych, prawo bilansowe UE, rachunkowość międzynarodowa	finanse, rachunkowość	rachunkowość połączeń jednostek, etyka zawodowa w rachunkowości, sprawozdanie finansowe, rachunkowość międzynarodowa, prawo finansowe, analiza <i>ex-post</i> oraz <i>ex-ante</i> , rachunkowość finansowa, analiza ekonomiczno-finansowa	etyka, rachunkowość	brak
Akademickie miejsce pracy	Szkoła Główna Handlowa w Warszawie; Kolegium Zarządzania i Finansów; Instytut Rachunkowości	Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu; Wydział Zarządzania; Katedra Rachunkowości	Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach; Wydział Finansów i Ubezpieczeń; Katedra Informatyki i Rachunkowości Międzynarodowej	Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach; Wydział Prawa, Administracji i Zarządzania; Instytutu Prawa, Ekonomii i Administracji	Uniwersytet Technologiczno-Przyrodniczy im. Jana i Jędrzeja Śniadeckich w Bydgoszczy; Wydział Zarządzania; Katedra Organizacji i Zarządzania
Stanowisko pracy	Profesor zwyczajny	Profesor nadzwyczajny	Profesor nadzwyczajny	Adiunkt	Adiunkt

Źródło: opracowanie własne na podstawie [http://nauka-polska.pl/#/home/search?_k=5ir52k (dostęp: 20.12.2017); <https://recenzenci.opi.org.pl/sssr-web/site/people-search> (dostęp: 20.12.2017)].

Wnioski dotyczące zainteresowania omawianą tematyką oraz jej potencjałem naukowym można wysnuć także, dokonując analizy czasowej powstawania publikacji monograficznych z zakresu etyki rachunkowości.

Pierwszą obszerną pozycją naukową z zakresu etyki rachunkowości była praca M. Cieślaka [2011]. Występująca od tego czasu pewna popularność w środowisku naukowym tej tematyki jest zapewne spowodowana sytuacją na rynkach światowych przejawiającą się kryzysem finansowo-ekonomicznym lat 2008-2009. Tak więc zainteresowanie badaczy bazuje na (niewesołej) rzeczywistości gospodarczej i ma charakter reaktywny.

Dodatkowe informacje na temat aktualnego stanu wiedzy o etyce rachunkowości w Polsce może przynieść także zestawienie sylwetek naukowych badaczy publikujących w tym obszarze. Przedstawiono je w tab. 2.

Analiza charakterystyki naukowej osób posiadających dorobek monograficzny z zakresu etyki rachunkowości wskazuje jednoznacznie, iż są to badacze będący przedstawicielami nauk ekonomicznych. Świadczą o tym zarówno zawarte w bazie „Ludzie nauki” charakterystyki naukowców, jak i słowa kluczowe zawarte w profilach w „Systemie wspomagania wyboru recenzentów”. Ponadto omawiani autorzy są pracownikami uczelni ekonomicznych lub wydziałów, instytutów i katedr zajmujących się tematyką ekonomiczną. Tym samym należy stwierdzić, iż problematyki etyki rachunkowości nie podjęli do tej pory w sposób kompleksowy etycy filozofowie, lecz ekonomiści. Co więcej, większość tych badaczy jest związana wprost z rachunkowością. Świadczą o tym zarówno przedmioty zainteresowań ich katedr, jak i specjalizacje naukowe oraz słowa kluczowe charakteryzujące ich dorobek. W związku z tym uznać należy, iż polski badacz etyki rachunkowości jest przede wszystkim naukowcem specjalizującym się w problematyce rachunkowości. Dodatkowo podkreślić trzeba, że podejmowanie tej tematyki wymaga dużej dojrzałości badawczej, o czym świadczy to, iż podejmowana jest ona przez osoby przynajmniej ze stopniem doktora, w tym w dwóch przypadkach była to praca rygorowa uznana przez recenzentów jako potwierdzenie dojścia do pełnej samodzielności badawczej. Ponadto osoby podejmujące rzeczoną tematykę posiadają, jak wynika z ich sylwetek naukowych, szerokie i bardzo specjalistyczne zainteresowania badawcze oraz dorobek o charakterze wieloaspektowym i interdyscyplinarnym, łączącym zagadnienia ekonomii, zarządzania, prawa i finansów.

3. Metaanaliza publikacji

Pogląd na etykę rachunkowości wyrażany przez poszczególnych autorów można w dużej mierze wywnioskować ze sposobu sformułowania tytułów ich książek. W szczególności zauważyć należy, iż większość z nich zawiera sformułowania, z których wynika, iż etyka rachunkowości jest uznawana za pewien specyficzny rodzaj etyki zawodowej. Świadczą o tym tytuły „Podstawy etyki zawodowej w ra-

chunkowości”, „Etyka zawodu księgowego”, „Etyka zawodowa w rachunkowości” oraz „Kształtowanie norm etycznych a odpowiedzialność zawodowa księgowych”. Zawierają one sformułowania odnoszące się wprost do konkretnej profesji lub zaznaczenie, iż chodzi o etykę zawodową. Ponadto zauważyć trzeba, iż dwie z analizowanych publikacji odnoszą się bezpośrednio do zawodu księgowego („Etyka zawodu księgowego”, „Kształtowanie norm etycznych a odpowiedzialność zawodowa księgowych”). W związku z tym skonkludować należy, iż sposób formułowania problematyki monografii poświęconych etyce rachunkowości przez badaczy polskich wskazuje, iż traktują ją oni przede wszystkim jako etykę zawodową, w szczególności zaś etykę profesji księgowego.

Ponadto 50% tytułów analizowanych pozycji poprzez zwarty w nich spójnik „a” zapowiada, iż problematyka książek dotyczyć będzie relacji między zjawiskami. W sposób taki sformułowane zostały tytuły „Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych”, „Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych” oraz „Kształtowanie norm etycznych a odpowiedzialność zawodowa księgowych”. Zauważyć należy, iż – mimo że nie zostały one wyrażone wprost – tytuły zawierają domyślne tezy dotyczące wpływu etyki rachunkowości na jakość sprawozdań finansowych, na wiarygodność informacji tworzonych w rachunkowości oraz na odpowiedzialność księgowych.

Niemniej jednak zauważyć także należy, iż tytuł jednej z omawianych pozycji „Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych” kładzie nacisk na „etykę w rachunkowości”, a więc sugeruje, iż etyka rachunkowości nie jest tylko pewnym szczególnym przypadkiem wykonywania roli zawodowej, lecz odnosi ją do etyki ogólnej, fundamentalnej. Tym samym spełnia postulat jaki P. Dembiński stawia wobec etyki związanej z finansami, zaznaczając, iż chodzi nie o „etykę finansową”, ale o „etykę w finansach”, co wskazuje, że etyka wykracza poza finanse, które są polem do jej stosowania, ale nigdy jej źródłem [Dembiński 2017, s. 122].

Tytuły „Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych” oraz „Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych” sugerują nie tyle istotność etyki samej w sobie, ile ważkość jej wpływu na efekt „produktów finalnych” rachunkowości, czyli informacji z niej pochodzących. Tak więc można uznać, iż tytuły te przejawiają podejście utylitarystyczne, uznające za główną wartość użyteczność i maksymalizację preferencji – w tym przypadku w rozumieniu maksymalizacji preferencji informacyjnych odbiorców oraz zwiększaniu użyteczności dla nich poprzez takie jej atrybuty, jak wysoka jakość oraz wiarygodność. W takim ujęciu największym beneficjentem etyki rachunkowości powinien być użytkownik pochodzących z niej informacji. Jednocześnie zauważyć należy, iż takie podejście do etyki podkreśla jej aspekt aplikacyjny, a etyka rachunkowości staje się przede wszystkim nauką stosowaną.

Dodać ponadto trzeba, iż jeden z tytułów „Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych” sugeruje, iż etyka stanowi pewne podejście do

rachunkowości. Pogląd ten jest spójny z prezentowanym przez E.A. Hendriksena i F.M. van Bredę [2002, s. 26-34], wyodrębniającym podatkowe, prawne, etyczne, ekonomiczne, behawioralne i strukturalne do niej podejścia.

Przedstawiona analiza narracji zawartej w tematach monografii prac pozwoliła na identyfikację głównych obszarów i problemów badawczych oraz wyrażonych implícite tez etycznych dotyczących rachunkowości.

Dokonując analizy zawartości prac, wyciągnąć można wnioski o charakterze metodycznym (związane z preferowanymi przez badaczy sposobami badania fenomenu etyki rachunkowości), merytorycznym oraz komunikacyjnym (powiązane ze sposobem prezentacji efektów dokonanych prac badawczych).

W obszarze metodycznym podkreślić należy, iż wykorzystywane są głównie:

- studia literatury naukowej [Cieślak 2011; Garstka 2013; 2015; Maruszewska 2014; Karmańska (red.) 2016; Voss 2016], szczególnie kompleksowo i interdyscyplinarnie wykonane w pozycji autorstwa M. Cieślaka [2011], kodeksów etyki zawodowej [Cieślak 2011; Garstka 2013; 2015; Maruszewska 2014; Karmańska (red.) 2016; Voss 2016], oraz aktów prawnych [Cieślak 2011, Garstka 2013; 2015; Maruszewska 2014, Karmańska 2016; Voss 2016];
- badania o charakterze ilościowym bazujące na danych pozyskanych technikami kwestionariuszową i ankietową [Cieślak 2011; Garstka 2013; Maruszewska 2014] lub pochodzących ze źródeł zewnętrznych, takich jak instytucje państwowe (np. w publikacji G. Voss [2016]), polegające na statystycznym opracowaniu materiału badawczego;
- studia przypadków [Maruszewska 2014] dotyczące zaistniałych zachowań nieetycznych;
- eksperymenty myślowe [Karmańska (red.) 2016] w postaci przedstawienia hipotetycznych przypadków związanych z rachunkowością, zawierających konieczność dokonania wyboru o charakterze moralnym.

W przypadku zawartości merytorycznej analizowanych prac należy się skupić na kilku aspektach, w tym przedmiocie badań, osiągniętych wnioskach i ich charakterze oraz poglądzie etycznym, formułowanym explicitie bądź przejawianym implícite, przez badaczy. Szczególnie istotny jest kontekst, w jakim autorzy poszczególnych pozycji sytuują problematykę etyki rachunkowości. W omawianych monografiach tłem do dyskursu na jej temat są:

- rozważania dotyczące samej rachunkowości [Cieślak 2011; Garstka 2013; 2015; Maruszewska 2014; Karmańska (red.) 2016; Voss 2016] (szczególnie rozbudowane rozważania na ten temat prezentuje M. Garstka);
- rozważania prawne [Cieślak 2011; Garstka 2013; 2015; Maruszewska 2014; Karmańska (red.) 2016; Voss 2016] (szczególnie rozbudowane rozważania na ten temat prezentuje G. Voss);
- rozważania psychologiczne, kulturowe i socjologiczne [Cieślak 2011; Maruszewska 2014; Karmańska 2016; Voss 2016] (szczególnie rozbudowane rozważania na ten temat prezentuje E. Maruszewska);

- rozważania ekonomiczne (w tym mikroekonomiczne związane z zarządzaniem przedsiębiorstwami oraz ich relacjami z otoczeniem) oraz makroekonomiczne związane z działaniem całego systemu gospodarczego lub jego istotnej części [Cieślak 2011; Maruszewska 2014; Karmańska (red.) 2016] (szczególnie rozbudowane rozważania na ten temat prezentuje E. Maruszewska);
- rozważania filozoficzne związane z ogólnymi systemami etycznymi i szeroko rozpowszechnionymi teoriami moralnymi [Garstka 2013; Cieślak 2011, Karmańska 2016] (szczególnie rozbudowane rozważania na ten temat prezentuje M. Cieślak).

Kolejny aspekt to przejawiające się w tekstach preferencje etyczne – zazwyczaj przejawiane *implicite* – poszczególnych badaczy. W omawianych pozycjach zidentyfikowano następujące poglądy:

- akcentowanie przede wszystkim konieczności zachowywania norm oraz uznania za główny przejaw etyki działanie zgodnie z prawem i kodeksami etyki [Garstka 2013; 2015; Voss 2016] – jest to paradygmat deontologiczny oraz legalistyczny punkt widzenia;
- zaznaczenie konieczności komunikowania się przedsiębiorstwa z rynkiem, w szczególności zaś z rynkiem finansowym, eksponowanie potrzeby przekazywania odpowiednich informacji „dostawcom kapitału” [Maruszewska 2014] – pogląd ten można uznać za liberalny i kapitalistyczny;
- konieczność posiadania przez księgowych pewnych przymiotów [Cieślak 2011] – pogląd ten jest odzwierciedleniem przyjmowania wobec etyki rachunkowości podejścia przyjmowanego w teoriach cnoty;
- podkreślanie roli etyki rachunkowości w efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw [Voss 2016], użyteczności dla odbiorców informacji, spełniania ich preferencji informacyjnych oraz społecznej roli rachunkowości [Maruszewska 2014; Cieślak 2011] – jest to paradygmat utylitarystyczny.

W analizowanych pozycjach w odniesieniu do etyki rachunkowości dominował wymiar *praxis*. Szczególnie należy podkreślić przedstawienie mogących zaistnieć w rzeczywistości dylematów praktycznych związanych z rachunkowością i moralnością jednocześnie [Karmańska (red.) 2016] oraz wypracowanie schematu postępowania rekomendowanego w przypadku ich napotkania [Karmańska (red.) 2016], a także przedstawienie rzeczywistych przypadków, w których zachowania związane z rachunkowością były nieetyczne [Maruszewska 2014].

Kolejnym aspektem, istotnym w prezentowaniu treści związanych z etyką, w szczególności zaś z etyką stosowaną, ma sposób przekazu. Należy tu podkreślić uznanie konieczności formułowania myśli w formie możliwej do przyswojenia przez odbiorców, przejawiane w sformułowanym przez A. Karmańską poglądzie, iż o wiele efektywniejsze w przekazywaniu wiedzy na temat etyki rachunkowości ma opowiadanie przypowieści niż słuchanie kazań [Karmańska (red.) 2016, s. 14]. W szczególności w aspekcie komunikacyjnym należy docenić użycie nowatorskiego sposobu komunikacji z czytelnikiem publikacji książkowej, jakim jest zestaw esejów [Karmańska (red.) 2016].

4. Podsumowanie rezultatów ograniczenia i dalsze kierunki badawcze

W trakcie analiz przeprowadzonych w artykule wykazano, że:

1. Problematyka związana z etyką rachunkowości charakteryzuje się zarówno istotnością naukową, jak i rozwojowym potencjałem badawczym – świadczy o tym zarówno dynamika liczby wydanych monografii, ich objętość, jak i publikacja ich przez wydawnictwa naukowe, a także to, iż 1/3 z nich została pozytywnie zweryfikowana nie tylko przez recenzje naukowe, ale i w procesie oceny w postępowaniu o nadanie stopnia doktora habilitowanego.

2. Analizowana tematyka w pozycjach monograficznych podejmowana jest przez ekonomistów – badaczy rachunkowości, opracowań monograficznych nie poświęcają jej natomiast filozofowie specjalizujący się w filozofii moralnej ani etycy biznesu. Autorzy wszystkich publikacji monograficznych na temat etyki rachunkowości są pracownikami naukowymi uczelni lub wydziałów ekonomicznych, ich stopnie i tytuły naukowe są nadane w dziedzinie nauk ekonomicznych, a specjalności i słowa kluczowe koncentrują się wokół różnych zagadnień związanych z rachunkowością.

3. Najbardziej popularna metodyka badawcza polega na wykorzystaniu badań ilościowych – opracowaniu statystycznemu podlegają wyniki ankiet oraz dane pochodzące z oficjalnych informatorów krajowych.

4. Prezentowane w omawianych książkach podejście do etyki rachunkowości nadaje jej charakter etyki stosowanej, nakierowanej na praktyczną aplikację w rzeczywistości gospodarczej – świadczy o tym szerokie omawianie zasad, do jakich należy się stosować, a także przykłady dylematów, przed jakimi mogą stanąć osoby realizujące profesjonalnie rachunkowość.

5. Prezentowane podejście traktuje etykę rachunkowości jako szczególny przypadek etyki zawodowej – świadczą o tym zarówno tytuły monografii, jak i szerokie odniesienie się w nich do zasad wykonywania w szczególności profesji księgowego¹.

6. Prezentowane podejście nadaje etyce rachunkowości charakter normatywny i odnosi do zapisów ogólnie obowiązujących aktów prawnych (prawa krajowego, europejskiego), standardów rachunkowości (MSR, MSSF) oraz krajowych i międzynarodowych kodeksów etyki.

7. W omawianych monografiach następuje nawiązanie do ogólnych teorii etyki, takich jak etyka Arystotelesa oraz etyka utylitarystyczna, jednakże nie następuje ich silne powiązanie z dyskursem na temat rachunkowości. Nawiązania do filozofii moralności pojawiają się zazwyczaj we wstępnych rozdziałach książek z zakresu etyki rachunkowości.

¹ Odnotować przy tym należy np. uwagę A. Karmańskiej [2016, s. 216-217], iż prezentowane zasady etyki rachunkowości powinny dotyczyć nie tylko księgowych, lecz całego środowiska zawodowego zajmującego się rachunkowością.

8. W badanych pozycjach uwzględniany jest aspekt ekonomiczny (zarówno w postaci mikro – uwzględniający wpływ etyki rachunkowości² na jakość dostarczanego zasilania informacyjnego, a więc decyzje podejmowane na poziomie jednostki gospodarczej, jak i w skali makro – poprzez konsekwencje dla obrotu gospodarczego) oraz behawioralny³ (uwzględniający uwarunkowania psychologiczne oraz skutki społeczne).

9. Z tytułów oraz narracji prowadzonej w tekście uznać można, iż przejawiane są w nich implicite pewne określone stanowiska etyczne, takie jak utylityzm rachunkowości (nacisk kładziony jest na użyteczność, przejawianą poprzez jakość oraz wiarygodność informacji pochodzących z rachunkowości, dla odbiorców informacji), deontologizm (bazujący na obowiązkach – w tym kontekście podkreśla się konieczność stosowania się osób wykonujących zawody związane z rachunkowością do różnych norm) oraz liberalizm kapitalistyczny (akcentujący prawa moralne właścicieli kapitału, którym przede wszystkim ma służyć rachunkowość w celu realizacji swoich uprawnień właścicielskich, podkreślający rolę informacji generowanych przez rachunkowość w komunikacji z rynkiem kapitałowym).

W efekcie analizy dotychczasowego stanu wiedzy z zakresu etyki rachunkowości można sformułować szereg ocen:

a) w wymiarze pozytywnym trzeba docenić rosnące zainteresowanie tematem powiązane z coraz szybszym przyrostem liczby publikacji na temat etyki rachunkowości, powiązanie kontekstów etycznego, ekonomicznego, psychologicznego i społecznego, wypracowanie szeregu wskazówek i procedur postępowania w przypadku wystąpienia sytuacji zawierających dylematy moralne powiązane z rachunkowością, a także zróżnicowany sposób przekazu, w szczególności ekspresję wyводу etycznego mającą charakter eseju naukowego;

b) w wymiarze negatywnym zauważyć należy dotychczasowe ograniczenie podejmowanej tematyki głównie do zawodu księgowego oraz rozumienie etyki rachunkowości głównie przez pryzmat etyki zawodowej, a także traktowanie etyki jako pewnego rodzaju podejścia, spojrzenia na rachunkowość (co może sugerować jego „alternatywność” lub „wariantowość”), nadanie etyce rachunkowości przede wszystkim charakteru aplikacyjnego z częstym pominięciem warstwy teoretycznej zakorzenionej w etyce fundamentalnej.

Zaznaczyć należy, iż negatywne aspekty wynikają z niewielkiej jeszcze liczby monografii na temat etyki rachunkowości z jednej strony oraz rozległości problematyki i wielości luk badawczych z drugiej.

² Lub jej braku.

³ Rozumiany jako wymiar psychospołeczny.

5. Ograniczenia i dalsze kierunki badawcze

Dobór tekstów analizowanych w niniejszym artykule stanowił jednocześnie podstawowe ograniczenie badawcze, na które składały się:

- ramy objętościowe publikacji, czyli przyjęcie za istotne jedynie pozycji książkowych,
- ramy kulturowo-językowe, czyli poddanie analizie jedynie polskojęzycznych publikacji autorstwa badaczy krajowych,
- specyfika publikacji, czyli ograniczenie do pozycji o charakterze naukowym, bez uwzględnienia publikacji o charakterze praktyczno-technicznym oraz kodeksów etyki.

Jednocześnie takie limitowanie zawartych w artykule badań wskazuje kolejne obszary badawcze, do których należą w szczególności:

1. dalsze studia literatury, w tym:
 - a) artykułów naukowych,
 - b) publikacji obcojęzycznych,
 - c) tekstów o charakterze popularnonaukowym, profesjonalnym i poradnikowym;
2. badania o charakterze empirycznym, w tym:
 - a) badania z użyciem metod jakościowych
 - b) badania z użyciem metod ilościowych.

Literatura

Cieślak M., 2011, *Podjęcie etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

Dembiński P.H., 2017, *Odpowiedzialność w świecie finansów*, Wydawnictwo Studio Emka, Warszawa.

Garstka M., 2013, *Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego, Kielce.

Garstka M., 2015, *Etyka zawodu księgowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego, Kielce.

Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

http://nauka-polska.pl/#/home/search?_k=5ir52k (dostęp: 20.12.2017).

<https://recenzenci.opi.org.pl/sssweb/site/people-search> (dostęp: 20.12.2017).

Karmańska A. (red.), 2016, *Etyka zawodowa w rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce - Zarząd Główny w Warszawie, Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa.

Maruszewska E., 2014, *Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.

Voss G., 2016, *Kształtowanie norm etycznych a odpowiedzialność zawodowa księgowych*, Wydawnictwo Uczelniane Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego w Bydgoszczy, Bydgoszcz.

Zwoliński A., 2012, *Etyka urzędnika*, Wydawnictwo WAM, Kraków.