

Badania empiryczne nad etyką w rachunkowości – systematyczny przegląd literatury

Empirical research on ethics in accounting – a systematic literature review

ANNA KAMIŃSKA-STAŃCZAK*, SYLWIA SILSKA-GEMBKA**

Streszczenie

Cel: Artykuł ma na celu: podsumowanie i ocenę dotychczasowej aktywności badawczej polskich autorów w dziedzinie etyki rachunkowości; wskazanie głównych nurtów badań empirycznych i uporządkowanie ustaleń badawczych; ustalenie i ocenę zakresu raportowania poszczególnych elementów procesu badawczego; wyłonienie luk poznawczych, stanowiących inspirację do podjęcia dalszych badań.


Metodyka/podejście badawcze: Wykorzystano metodę systematycznego przeglądu literatury, w tym analizy bibliometrycznej oraz analizy treści 35 publikacji.


Wyniki: Etyka w rachunkowości jako obszar badawczy znajduje się obecnie dopiero na etapie rozwoju. Zauważa się przy tym rozproszenie zainteresowań badawczych. Najczęściej podejmowanym wątkiem badawczym było zidentyfikowanie motywów i przyczyn nieetycznych zachowań. Wszystkie badania, z wyjątkiem jednego, opierały się na nielosowym doborze próby. Zdecydowana większość badań miała charakter ankietowy, gdzie w połowie przypadków grupę badawczą stanowili studenci. Sformułowano zalecenia odnośnie do rygoru metodologicznego dalszych badań, ponieważ zauważone braki w tym zakresie uniemożliwiają replikację tych dotychczasowych. Ponadto dzięki zidentyfikowaniu luk badawczych określono kierunki dalszych dociekań naukowych.

Ograniczenia/implikacje badawcze: Ograniczenie przeglądu wyłącznie do czasopism naukowych wynikało z konieczności ujednoczenia źródeł publikacji wyników badań.

Oryginalność/wartość: Wnioski z dokonanego przeglądu mogą stanowić inspirację do podejmowania badań w nieeksplorowanych dotąd obszarach, a także być wskazówką do zapewnienia jak najlepszej ich jakości.

Słowa kluczowe: etyka, rachunkowość, etyczne aspekty rachunkowości, przegląd literatury, badania nad etyką w rachunkowości.

* Dr Anna Kamińska-Stańczak, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, adiunkt,  <https://orcid.org/0000-0001-6627-5654>, a.kaminska-stanczak@ug.edu.pl

** Dr Sylwia Silska-Gembka, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, adiunkt,  <https://orcid.org/0000-0002-2862-8807>, s.silaska-gembka@ug.edu.pl

Abstract

Purpose: The purpose of this paper is to summarize and evaluate previous research of Polish authors in the field of accounting ethics; identify the main trends in empirical research and organize the research findings; establish and assess the scope of reporting for individual elements of the research process; identify the research gaps that inspire further research.

Methodology/approach: A systematic literature review was conducted, including bibliometric analysis and content analysis of 35 publications.

Findings: Ethics in accounting as a research area is currently only at the development stage. At the same time, a variety of research interests is noticeable, the most common of which is to identify the motives and causes of unethical behavior. All studies except one were based on non-random sampling. The vast majority of the research was questionnaire; in half of the cases, the research group consisted of students. Recommendations were made regarding the methodological rigor of further research. The methodological shortcomings make it impossible to replicate the research conducted so far. Thanks to the identification of research gaps, directions for further scientific research were determined.

Research limitations/implications: The review was limited to scientific journals only due to the necessity to standardize the sources of publication of research results.

Originality/value: Conclusions from the review may inspire others to undertake research in previously unexplored areas. It may also be a guide to ensure the best possible quality.

Keywords: ethics, accounting, ethical aspects of accounting, literature review, accounting ethics research.

Wprowadzenie

Zgodnie z opinią W. Czakona (2011, s. 57), „tworzenie nowej wiedzy wymaga rozpoznania istniejącego jej stanu, identyfikacji ustaleń oraz porażek odnotowanych we wcześniejszych badaniach”, a przeglądy literaturowe – szczególnie w dziedzinie nauk społecznych – odgrywają kluczową rolę w lepszym zrozumieniu obecnego stanu badań oraz w określeniu przyszłych priorytetów badawczych (Chelariu i in., 2014). Wiarygodność takich przeglądów uzależnia się od możliwości oceny rygoru metodologicznego, co gwarantuje zastosowanie metody systematycznego przeglądu literatury (Czakon, 2011, 2014), będącego już standardem badawczym w naukach społecznych na Zachodzie (Matera, Czapska, 2014).

Podstawą przeglądów systematycznych jest „praktyka analizowania czasopism naukowych w poszukiwaniu informacji na temat trendów i standardów funkcjonujących w teorii i badaniach” (Pasikowski, 2014, s. 106). Jednakże ciągle brakuje opracowań kompleksowo podsumowujących wyniki dotychczasowych badań nad etyką w rachunkowości. Ponadto nie dotrzymują one kroku badaniom z zakresu etyki biznesu (Bampton, Cowton, 2013), w której przeprowadzono wiele takich przeglądów (np. Robertson, 2008).

Uwaga zagranicznych badaczy, którzy starali się wypełnić tę lukę, koncentrowała się m.in. na: edukacji etycznej (Armstrong i in., 2003; Van Peurse, 2006), zidentyfikowaniu publikacji o największym znaczeniu dla rozwoju problematyki etycznej w rachunkowości (Uysal, 2010), wskazaniu trendów oraz wyłonieniu luk badawczych w nauce światowej w tym zakresie (Bampton, Cowton, 2013), czy

stworzeniu rankingu kanadyjskich i amerykańskich autorów artykułów naukowych o przedmiotowej tematyce (Ferrentino i in., 2016). Ponadto A.L. Christensen i in. (2016) przeprowadzili metaanalizę wniosków płynących z badań nad etycznymi wyborami studentów rachunkowości. Ocena stanu badań i wytyczenie ich dalszych kierunków stanowiły przedmiot przeglądu, którego dokonali B. Guragai i in. (2017), rozpatrując etyczność systemu rachunkowości przez pryzmat jego funkcji, a C. Eendenich i R. Trapp (2020) skupili się na dokonaniach w obszarze rachunkowości zarządczej.

Z kolei w Polsce relacjom etyki i rachunkowości poświęcono cztery artykuły o charakterze przeglądowym. E.W. Maruszewska (2014b) wskazała obszary w podręcznikach z rachunkowości finansowej, do których można by włączyć zagadnienia z etyki zawodowej. Natomiast M. Nowak, wykorzystując wyłącznie sześć pozycji monograficznych oceniła stan badań w przedmiotowym zakresie (2018a), a także – opierając się na wybiórczo wybranych publikacjach – zidentyfikowała główne oraz pionierskie trendy w polskiej literaturze naukowej (2018b). Dopiero w 2020 roku opublikowano pierwszy systematyczny przegląd literatury, kompleksowo podsumowujący polski dorobek publikacyjny z dziedziny etycznych aspektów rachunkowości (Silska-Gembka, Kamińska-Stańczak, 2020). Inne spojrzenie na ten dorobek prezentuje niniejszy artykuł. Dokonano w nim bowiem dogłębnej analizy i oceny stanu badań empirycznych w Polsce w omawianym obszarze, stawiając następujące pytanie badawcze: Jaki jest stan krajowych badań empirycznych nad etyką w rachunkowości?

Wykorzystując metodę systematycznego przeglądu artykułów empirycznych, zrealizowano następujące cele badawcze:

- podsumowanie i ocenę dotychczasowej aktywności badawczej polskich autorów w dziedzinie etyki rachunkowości;
- wskazanie głównych nurtów badań empirycznych i uporządkowanie ustaleń badawczych w omawianym obszarze;
- ustalenie i ocenę zakresu raportowania poszczególnych elementów procesu badawczego;
- wyłonienie luk poznawczych, stanowiących inspirację do podjęcia dalszych badań na styku etyki i rachunkowości.

W dalszej części artykułu przedstawiono zastosowaną metodę badawczą, po której następuje analiza bibliometryczna publikacji i omówienie wyników analizy ich treści. Wnioski z przeprowadzonego przeglądu znajdują się w podsumowaniu.

1. Metoda badawcza

Aby osiągnąć postawiony cel badawczy, wykorzystano metodę systematycznego przeglądu literatury. Analizie poddano artykuły opublikowane w krajowych i zagranicznych czasopismach przez polskich autorów, poświęcone tematyce zdefiniowanej we wprowadzeniu. Proces badawczy został przeprowadzony w kilku etapach.

Pierwszy etap polegał na wyselekcjonowaniu publikacji do szczegółowej analizy¹. W tym celu posłużono się internetową wyszukiwarką Google Scholar. Selekcji artykułów dokonano, wpisując hasła: „etyka rachunkowość”, „etyka księgowy”, „etyka biegły rewident”, „etyka sprawozdanie finansowe”, „etyka sprawozdawczość finansowa”. Przeanalizowano również spisy treści „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości” za lata 1977–2020. Dodatkowo, wykorzystaną techniką doboru do bazy danych była „kula śnieżna” (Czakon, 2011), polegająca na uwzględnieniu artykułów wykazanych w spisach literatury każdej z wyselekcjonowanych publikacji.

W kolejnym etapie przeprowadzono tzw. „czyszczenie bazy danych”, które polegało na wyeliminowaniu:

- publikacji stanowiących książki, rozdziały w książkach, dysertacje oraz materiały konferencyjne;
- artykułów z zakresu dziedzin pokrewnych rachunkowości, takich jak np. finanse, a także tych, których tytuł nie odnosił się bezpośrednio do etyki, a wskazywał np. na kwestie dotyczące oszustw księgowych czy fałszowania sprawozdań.

W rezultacie, spośród 120 wyłonionych artykułów 35 prac miało charakter empiryczny i było przedmiotem dalszej analizy².

Zawężenie przeglądu wyłącznie do czasopism wynikało z jednego z celów niniejszego przeglądu, tj. oceny zakresu raportowania o przeprowadzonych badaniach. Tym samym konieczne było ujednoczenie źródła publikacji wyników tych badań. Ponadto, to wokół czasopism naukowych skupia się środowisko osób prowadzących badania w dziedzinie rachunkowości. Tak więc „zawartość tych czasopism wydaje się najlepiej odzwierciedlać trendy panujące w dyscyplinie” (Pasikowski, 2014, s. 107).

Trzeci etap dokonanego przeglądu polegał na analizie bibliometrycznej oraz analizie treści 35 artykułów. Wykorzystując techniki bibliometryczne dokonano m.in. analizy liczby publikacji, ich autorów, afiliowanych ośrodków naukowych, tytułów czasopism oraz analizy cytowalności artykułów. Z kolei wykorzystane techniki analizy treści polegały na analizie: frekwencyjności (słów kluczowych, stosowanych metod badawczych i podjętej problematyki badań) oraz ustaleń badawczych.

2. Analiza biometryczna publikacji

Wykorzystanie technik analizy bibliometrycznej pozwoliło na ocenę aktywności badawczej polskich autorów w obszarze etyki w rachunkowości, a także na ocenę zasięgu oddziaływania publikowanych wyników. W tabeli 1 przedstawiono ilościową charakterystykę badanych artykułów.

¹ Badanie przeprowadzono w dniach 5–25.02.2021 r.

² Pierwotnie wyselekcjonowano 36 prac, ale po analizie treści odrzucono artykuł G. Voss (2017c) ze względu na fakt zawarcia w nim tego samego badania empirycznego, co w artykule Voss (2017b). Wszystkie poddane przeglądowi publikacje (w liczbie 35) zostały uwzględnione w tabeli 4.

Tabela 1. Charakterystyka ilościowa badanych artykułów

| Wyszczególnienie | Dane liczbowe |
|--|---------------|
| Artykuły w języku | |
| a) polskim | 26 |
| b) angielskim | 9 |
| Lata publikacji | |
| a) 1995–2004 | 0 |
| b) 2005–2009 | 1 |
| c) 2010–2014 | 11 |
| d) 2015–2020 | 23 |
| Autorzy | 34 |
| Ośrodki naukowe | 19 |
| Czasopisma naukowe | 15 |
| Cytowalność | 0–23 |
| Średnia liczba stron artykułu | 13 |
| Średnia liczba pozycji bibliografii w artykule | 20 |

Źródło: opracowanie własne.

Analizowane artykuły opublikowano na łamach 15 czasopism przez łącznie 34 autorów, z 19 ośrodków naukowych. W przypadku dziewięciu tytułów językiem publikacji jest angielski.

Pierwszy artykuł badawczy z zakresu etyki w rachunkowości został opublikowany w 2005 roku przez A. Karmańską w czasopiśmie „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”. Stało się to zatem dopiero 10 lat po wejściu w życie pierwszej w Polsce ustawy o rachunkowości. Artykuły empiryczne zaczęto sukcesywnie publikować dopiero od 2010 roku. Mogło to być efektem pojawienia się w 2007 roku *Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości*, a także ogólnoswiatowego kryzysu finansowego w latach 2007–2009, który doprowadził do utraty zaufania do działalności gospodarczej.

W sumie w latach 2010–2014 opublikowano 11 artykułów empirycznych (31%), natomiast dwukrotnie więcej publikacji przypadło na lata 2015–2020 (66%). Z kolei mała liczba prac z 2020 roku (3 artykuły) wynika z faktu, że w chwili dokonywania niniejszego przeglądu mogły one jeszcze nie widnieć w wyszukiwarce Google Scholar, a także nie były źródłem cytowań.

Większość analizowanych artykułów (89%) pochodzi z czasopism krajowych (tab. 2), z czego wiodącym są „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”. Autorzy, którzy najczęściej podejmowali się badań nad etyką w rachunkowości to E.W. Maruszewska – osiem artykułów i G. Voss – pięć artykułów.

Przeprowadzona w dalszej kolejności analiza cytowalności (tab. 3) może posłużyć do oceny, na jakim etapie rozwoju znajduje się dany obszar badawczy (Czakon, 2011). Potwierdziła również, że pierwszy opublikowany artykuł empiryczny autorstwa A. Karmańskiej (2005) stanowi do tej pory wiodącą publikację w tej dziedzinie.

Tabela 2. Ranking miejsc publikacji badanych artykułów

| Lp. | Tytuł czasopisma | Liczba artykułów |
|--------------|---|------------------|
| 1 | „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” | 9 |
| 2 | „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia” („Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”) | 6 |
| 3 | „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” | 6 |
| 4 | „European Journal of Economics and Business Studies” | 2 |
| 5 | „General and Professional Education” | 2 |
| 6 | Pozostałe (10 czasopism) | 10 |
| Razem | | 35 |

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Ranking cytowalności badanych artykułów (stan na 5.07.2021 r.)

| Lp. | Artykuł | Cytowania | % |
|--------------|--------------------------------|------------|------------|
| 1 | Karmańska (2005) | 23 | 16 |
| 2 | Maruszewska (2011) | 17 | 12 |
| 3 | Fijałkowska (2015) | 13 | 9 |
| 4 | Banaszkiewicz, Makowska (2015) | 10 | 7 |
| 5 | Pozostałe (31 artykułów) | od 0 do 8 | 56 |
| Razem | | 144 | 100 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie Google Scholar.

Analiza liczby cytowań badanych artykułów wykazała, że jedynie trzy prace charakteryzuje wyższa cytowalność niż średnia dla publikacji z dziedziny nauk społecznych (11,2). Jednocześnie wskaźnik cytowań 91% prac nie przekroczył 10, przy udziale dla dziedziny wynoszącym 38,8%³.

3. Analiza treści publikacji

Wykorzystanie technik analizy treści pozwoliło na określenie dominującego nurtu badań, uporządkowanie ustaleń badawczych, ocenę przebiegu procesu badawczego i sformułowanie zaleceń odnośnie do rygoru metodologicznego, a także wskazanie kierunków dalszych dociekań naukowych.

³ Źródłem podanych statystyk dotyczących cytowań w dziedzinie nauk społecznych jest artykuł Silka i in. (2016).

3.1. Główne obszary i ustalenia badawcze

Przeprowadzona za pomocą techniki „chmury słów” (rys. 1) analiza frekwencyjności słów kluczowych wskazuje na rozdrobnienie obszarów zainteresowania badaczy w ramach głównego nurtu badań, jakim jest etyka w rachunkowości. Najczęściej pojawiającymi się hasłami są: etyka (12), rachunkowość (11), kodeks etyki (7), normy etyczne w rachunkowości (6). Aż 78% spośród zebranych w sumie 69 słów kluczowych zostało wskazanych wyłącznie jeden raz.

Rysunek 1. Analiza frekwencyjności słów kluczowych w badanych artykułach



Źródło: opracowanie własne.

Pogłębiona analiza treści pozwoliła na skategoryzowanie artykułów ze względu na główny obszar tematyczny badań (tab. 4). Następnie w ramach tych obszarów zidentyfikowano szczegółową problematykę dociekań naukowych, kierując się w pierwszej kolejności celem badań sformulowanym przez ich autorów. Dodatkowo był on porównywany z problemami, na które rzeczywiście w badaniu położono nacisk⁴. Na tej podstawie wyodrębniono pięć głównych obszarów tematycznych oraz 21 szczegółowych wątków badawczych⁵.

⁴ W sytuacji, gdy cel badania: 1) nie został jasno określony przez autora artykułu, 2) był węższy aniżeli wskazywał na to przedmiot badań, 3) zawierał sformułowanie sugerujące inny cel aniżeli wynikający z postawionych w formularzu ankiety pytań, 4) miał charakter zbyt ogólny – to dokonano jego doprecyzowania na podstawie podjętych wątków badawczych.

⁵ Każdy artykuł mógł zostać przyporządkowany do więcej niż jednej kategorii.

Tabela 4. Wykaz głównych obszarów tematycznych oraz szczegółowych wątków badawczych

| Wyszczególnienie | Artykuły | Liczba | %* |
|--|--|-----------|-----------|
| 1. (NIE)ETYCZNE ZACHOWANIA | | 20 | 57 |
| Motywy/przyczyny nieetycznych zachowań | Karmańska (2005); Majchrzak, Rydzewska-Włodarczyk (2011); Maruszewska (2014a); Banaszkiwicz, Makowska (2015); Kołodziej, Maruszewska (2016); Nowak (2016a); Voss (2016); Voss (2017a); Voss (2017b); Voss (2018); Dyhdalewicz, Gmińska (2019); Huterski i in. (2020) | 12 | |
| Słonność respondentów do nieetycznych zachowań | Majchrzak, Rydzewska-Włodarczyk (2011); Maruszewska (2014a); Kołodziej, Maruszewska (2016); Maruszewska, Kołodziej (2016); Dyhdalewicz, Gmińska (2019); Maruszewska (2020a); Maruszewska (2020b) | 7 | |
| Stycznść z zachowaniami nieetycznymi/powszechnść ich występowania | Maruszewska (2012); Voss (2016); Voss (2017a); Voss (2017b); Voss (2018); Huterski i in. (2020) | 6 | |
| Postawa wobec dylematów/konfliktów etycznych | Maruszewska (2010); Maruszewska (2014a); Cygańska i in. (2019) | 3 | |
| Badania w świetle teorii etycznych/filozoficznych | Kołodziej, Maruszewska (2016); Maruszewska, Kołodziej (2016); Maruszewska (2020b) | 3 | |
| Stycznść z dylematami etycznymi | Żuraw (2012); Banaszkiwicz, Makowska (2015) | 2 | |
| Zależność oceny postrzegania postępowania etycznego od doświadczenia zawodowego | Szczepankiewicz (2018) | 1 | |
| Wpływ czynników demograficznych (płeć, wiek i doświadczenie zawodowe) na ocenę postaw etycznych menedżerów przez studentów | Cygańska i in. (2019) | 1 | |
| 2. KODYFIKACJA STANDARDÓW ETYCZNYCH | | 11 | 31 |
| Znajomość/znaczenie standardów etycznych (norm zawodowych) | Cieślak (2010); Żuraw (2012); Maruszewska (2014a); Uziębło (2014); Banaszkiwicz, Makowska (2015); Voss (2016); Voss (2018); Stronczek, Sawicka (2017); Rzepka, Wójtowicz (2018); Huterski i in. (2020) | 10 | |
| Postrzeganie kodeksu „jako takiego” | Rzepka, Wójtowicz (2018) | 1 | |
| Zależność oceny kodeksu i jego roli od doświadczenia zawodowego | Rzepka, Wójtowicz (2018) | 1 | |
| Banki jako sygnatariusze kodeksu | Garstka (2018) | 1 | |

| Wyszczególnienie | Artykuły | Liczba | %* |
|---|---|----------|-----------|
| 3. EDUKACJA W ZAKRESIE ETYKI W RACHUNKOWOŚCI | | 9 | 26 |
| Potrzeba/znaczenie edukacji w zakresie etyki w rachunkowości | Karmańska (2005); Maruszewska (2010); Maruszewska (2011); Uziębło (2014); Banaszekiewicz, Makowska (2015); Sobańska, Zarzycka (2016); Stroncsek, Sawicka (2017); Voss (2017b) | 8 | |
| Sposoby nauczania/upowszechniania zasad etycznych | Karmańska (2005); Dyhdalewicz, Gmińska (2019) | 2 | |
| 4. WARTOŚCI ETYCZNE W PROFESJI KSIĘGOWEJ | | 9 | 26 |
| Pożądane wartości etyczne w zawodach związanych z rachunkowością | Wróblewska (2010); Żuraw (2012); Szafran (2014); Banaszekiewicz, Makowska (2015); Stroncsek, Sawicka (2017) | 5 | |
| Wpływ wartości etycznych na jakość audytu wewnętrznego | Wróblewska (2010); Szafran (2014) | 2 | |
| Badania w świetle teorii etycznych/filozoficznych | Nowak (2016b); Nowak (2017) | 2 | |
| Stopień przestrzegania norm zawodowych | Voss (2017d); Szczepankiewicz (2018) | 2 | |
| 5. WIARYGODNOŚĆ SPRAWOZDAŃ | | 3 | 9 |
| Wpływ etyki na wiarygodność sprawozdania finansowego | Piechocka-Kałużna (2014) | 1 | |
| Forma i zakres raportowania kwestii etycznych w raportach CSR | Fijałkowska (2015) | 1 | |
| Analiza wskaźników jakości wyniku finansowego pod kątem możliwości ujawnienia fałszowania informacji w sprawozdaniach finansowych | Sylwestrzak i in. (2018) | 1 | |

* 100% = 35 badanych artykułów.

Źródło: opracowanie własne.

Dominującym obszarem tematycznym (57% prac) są „(Nie)etyczne zachowania”, w którym skupiono się głównie na zidentyfikowaniu ich motywów i przyczyn. Przeprowadzone badania miały również na celu określenie stopnia skłonności ankietowanych do nieetycznych zachowań, ich styczności z takimi zachowaniami lub poznanie poglądów na temat powszechności tego zjawiska. Jedynie w dwóch artykułach podjęto się oceny wpływu czynników demograficznych na sposób postrzegania przez respondentów kwestii etycznych.

Kolejnym pod względem popularności obszarem badawczym (31% prac) jest „Kodyfikacja standardów etycznych”, gdzie oceniano głównie znajomość lub znaczenie norm zawodowych. W zaledwie jednym artykule zauważa się problemowe podejście do ich kodyfikacji, wskazując wpływ doświadczenia zawodowego na ocenę kodeksu i jego roli.

Tematyka co czwartego artykułu dotyczy „Edukacji w zakresie etyki w rachunkowości”. Badania zmierzały głównie do oceny przydatności zajęć i szkoleń z etyki w rachunkowości, a także zasadności jej wprowadzenia do programów studiów na kierunkach ekonomicznych.

Równie popularnym obszarem dociekań naukowych są „Wartości etyczne w profesji księgowej” (26% prac). Celem większości badań było określenie wartości etycznych pożądanych w zawodach związanych z rachunkowością. Wykazaniu wpływu wartości etycznych na jakość audytu wewnętrznego poświęcono dwa artykuły. Kolejne dwa badania charakteryzowało oryginalne podejście do przedmiotowych kwestii, ze względu na wątki badawcze prowadzone w świetle teorii utylitaryzmu (Nowak, 2016b) oraz teorii Carnapa (Nowak, 2017).

Najmniej badań (9%) koncentrowało się na „Wiarygodności sprawozdań”, rozpatrując kwestie etyczne m.in. z perspektywy raportów CSR oraz wskaźników jakości wyniku finansowego.

W kolejnym etapie dokonanej analizy treści uporządkowano główne ustalenia badawcze (tab. 5).

Tabela 5. Wykaz głównych ustaleń badawczych

| Wyszczególnienie | Artykuły | Liczba |
|---|---|-----------|
| (NIE)ETYCZNE ZACHOWANIA | | 20 |
| 1. Zidentyfikowanie motywów nieetycznych zachowań | | 10 |
| a) Presja przełożonych | Karmańska (2005); Banaszkiewicz, Makowska (2015); Voss (2016); Voss (2017a); Voss (2017b); Voss (2018); Huterski i in. (2020) | 7 |
| b) Obawa przed utratą pracy | Voss (2016); Voss (2017a); Voss (2018); Dyhdalewicz, Gmińska (2019); Huterski i in. (2020) | 5 |
| c) Polepszenie obrazu sytuacji finansowej przedsiębiorstwa | Karmańska (2005); Maruszewska (2014a); Voss (2017b) | 3 |
| d) Ukrywanie popełnionych błędów | Voss (2016); Voss (2018); Huterski i in. (2020) | 3 |
| e) Osiągnięcie korzyści finansowych wynikających z obniżenia obciążeń podatkowych | Majchrzak, Rydzewska-Włodarczyk (2011) | 1 |
| f) Brak identyfikacji z firmą | Banaszkiewicz, Makowska (2015) | 1 |
| g) Brak etyki zawodowej przełożonych | Dyhdalewicz, Gmińska (2019) | 1 |
| h) Brak reakcji przedsiębiorstw i środowiska na nieetyczne zachowania | Voss (2017b) | 1 |

| Wyszczególnienie | Artykuły | Liczba |
|--|--|-----------|
| 2. Ujawnienie skłonności respondentów do nieetycznych zachowań | Majchrzak, Rydzewska-Włodarczyk (2011); Maruszewska (2014a); Kołodziej, Maruszewska (2016); Maruszewska, Kołodziej (2016); Dyhdalewicz, Gmińska (2019); Maruszewska (2020a); Maruszewska (2020b) | 7 |
| 3. Potwierdzenie występowania nieetycznych zachowań w prowadzeniu rachunkowości | Maruszewska (2012); Voss (2016); Voss (2017a); Voss (2017b); Voss (2018); Huterski i in. (2020) | 6 |
| 4. Ustalenie stopnia akceptacji przez respondentów nieetycznych zachowań | Maruszewska (2010); Majchrzak, Rydzewska-Włodarczyk (2011); Cygańska i in. (2019) | 3 |
| 5. Zidentyfikowanie czynników determinujących etyczne postępowanie | | 3 |
| a) Sankcje prawne | Kołodziej, Maruszewska (2016) | 1 |
| b) Moralność ogólna (a nie etyka zawodowa i interes własny) | Nowak (2016a) | 1 |
| c) Czynniki osobiste (wychowanie, własne poglądy i szacunek dla samego siebie) | Dyhdalewicz, Gmińska (2019) | 1 |
| 6. Określenie stopnia wpływu czynników demograficznych na postrzeganie kwestii etycznych | | 3 |
| a) Doświadczenie zawodowe | Szczepankiewicz (2018); Cygańska i in. (2019) | 2 |
| b) Płeć i wiek | Cygańska i in. (2019) | 1 |
| 7. Potwierdzenie styczności respondentów z dylematami etycznymi w pracy zawodowej | Żuraw (2012); Banaszekiewicz, Makowska (2015) | 2 |
| 8. Zidentyfikowanie pozytywnej zależności pomiędzy skłonnością do nieetycznych działań a uzasadnieniem takich decyzji wynikającym z teorii rozwoju moralnego Kohlberga | Kołodziej, Maruszewska (2016); Maruszewska, Kołodziej (2016) | 2 |
| 9. Wskazanie najmniejszej skłonności do powielania nieprawidłowej decyzji u sytuacjonistów i utilitarystów (według teorii Forsyth'a) | Maruszewska (2020b) | 1 |
| KODYFIKACJA STANDARDÓW ETYCZNYCH | | 11 |
| 1. Zaakcentowanie potrzeby tworzenia/sygnowania kodeksów etycznych | Cieślak (2010); Żuraw (2012); Uziębło (2014); Stronczek, Sawicka (2017); Garstka (2018); Rzepka, Wójtowicz (2018) | 6 |
| 2. Konieczność zwiększenia roli etyki w regulacjach rachunkowości lub przez „certyfikowanie etyki w rachunkowości” | Maruszewska (2014a); Voss (2016); Voss (2018); Huterski i in. (2020) | 4 |

ciąg dalszy tab. 5

| Wyszczególnienie | Artykuły | Liczba |
|---|--|---------------|
| 3. Docenienie roli/przydatności standardów etycznych biznesie i w rachunkowości | Uziębło (2014); Rzepka, Wójtowicz (2018) | 2 |
| 4. Wykazanie niskiej znajomości kodeksów wśród księgowych | Banaszkiewicz, Makowska (2015); Rzepka, Wójtowicz (2018) | 2 |
| 5. Stwierdzenie istotnego wpływu doświadczenia zawodowego na przestrzeganie kodeksu i jego roli | Rzepka Wójtowicz (2018) | 1 |
| EDUKACJA W ZAKRESIE ETYKI W RACHUNKOWOŚCI | | 9 |
| 1. Zidentyfikowanie potrzeby uwzględnienia etyki w rachunkowości w programach nauczania | Karmańska (2005); Maruszewska (2010); Maruszewska (2011); Banaszkiwicz i Makowska (2015); Sobańska, Zarzycka (2016); Stronczek, Sawicka (2017); Voss (2017b) | 7 |
| 2. Edukacja głównym sposobem na upowszechnienie zasad etyki | Dyhdalewicz, Gmińska (2019) | 1 |
| 3. Dyskusja nad przypadkami, warsztaty z etyki najbardziej efektywnymi narzędziami dydaktycznymi | Karmańska (2005) | 1 |
| 4. Brak wpływu przeszkolenia w zakresie standardów etycznych na lepsze zrozumienie ich problematyki | Uziębło (2014) | 1 |
| WARTOŚCI ETYCZNE W PROFESJI KSIĘGOWEJ | | 9 |
| 1. Wskazanie wartości etycznych poświadczanych u księgowych / audytorów | | 5 |
| a) Uczciwość | Wróblewska (2010); Banaszkiwicz, Makowska (2015) | 2 |
| b) Kompetencje zawodowe | Banaszkiewicz, Makowska (2015); Stronczek, Sawicka (2017) | 2 |
| c) Profesjonalne zachowanie | Wróblewska (2010); Stronczek, Sawicka (2017) | 2 |
| d) Wymagania od księgowego wysokiej postawy moralno-etycznej | Szafran (2012); Żuraw (2012) | 2 |
| 2. Wykazanie stopnia przestrzegania norm etycznych zawodu księgowego | | 2 |
| a) Wykazanie wysokiego stopnia przestrzegania norm etycznych zawodu księgowego | Voss (2017d) | 1 |
| b) Wykazanie wyższego stopnia przestrzegania zasad etycznych w jednostkach, w których jest audyt wewnętrzny | Szczepankiewicz (2018) | 1 |

| Wyszczególnienie | Artykuły | Liczba |
|--|-----------------------------------|----------|
| 3. Potwierdzenie wpływu wartości etycznych na jakość wykonywanej profesji przez audytora wewnętrznego | Wróblewska (2010), Szafran (2012) | 2 |
| 4. Stworzenie hierarchii różnych typów utylitaryzmu z punktu widzenia ich zastosowania w zawodach księgowego i biegłego rewidenta | Nowak (2016b) | 1 |
| 5. Wskazanie podejścia nominalistycznego (według teorii Carnapa) jako cechującego się największą możliwością zastosowania w odniesieniu do etyki księgowego i biegłego rewidenta | Nowak (2017) | 1 |
| WIARYGODNOŚĆ SPRAWOZDAŃ | | 3 |
| 1. Raporty CSR niewiarygodnym źródłem informacji na temat etyczności działań podmiotu | Fijałkowska (2015) | 1 |
| 2. Postrzeganie etyki jako niechcianego narzędzia mającego równoważyć brak wprowadzenia przez stanowiących prawo jednoznacznych rozwiązań i wzięcia za nie odpowiedzialności | Piechocka-Kałużna (2014) | 1 |
| 3. Wskaźniki jakości wyniku finansowego narzędziem do wykrywania oszustw finansowych | Sylwestrzak i in. (2018) | 1 |

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki większości badań przyporządkowanych do obszaru „(Nie)etyczne zachowania” wykazały, że presja przełożonych (m.in. Karmańska, 2005; Banaszekiewicz, Makowska, 2015; Voss, 2018) oraz obawa przed utratą pracy są głównym motywem działań nieetycznych (m.in. Voss, 2016; Dyhdalewicz, Gmińska, 2019; Huterski i in., 2020). Potwierdzono również występowanie – zdaniem ankietowanych – nieetycznych zachowań w zakresie rachunkowości (np. Maruszewska, 2012; Voss, 2017a; Huterski i in., 2020). Ponadto ujawniono skłonność ankietowanych m.in. do manipulacji w dokumentacji zasad (polityce) rachunkowości (Maruszewska, 2014a) oraz do zniekształcania informacji księgowych, jeżeli elastyczne przepisy prawa bilansowego dają możliwość uznaniowości (Maruszewska, 2020a). Jedynie w badaniu E.W. Maruszewskiej i S. Kołodziej (2016) większość ankietowanych wybierała etyczne rozwiązania stawianych problemów.

Najbardziej skłonne do zachowań nieetycznych były osoby z najdłuższym stażem zawodowym (Majchrzak, Rydzewska-Włodarczyk, 2011; Maruszewska, 2014a), a także te na stanowiskach kierowniczych (Maruszewska, 2014a).

Czynniki demograficzne, takie jak płeć, wiek i status zawodowy ankietowanych nie miały wpływu na ocenę postaw etycznych (Cygańska i in., 2019). Jednakże badanie E.I. Szczepankiewicz (2018) wykazało bardziej rygorystyczne postrzeganie kwestii etycznych w biznesie wśród osób z większym doświadczeniem zawodowym.

Jako motywatory etycznego postępowania ankietowani wskazywali sankcje prawne (Kołodziej, Maruszewska, 2016), czynniki osobiste: wychowanie, własne poglądy i szacunek dla samego siebie (Dyhdalewicz, Gmińska, 2019) lub też zwykłą „moralność ogólną”, a nie etykę zawodową i interes własny (Nowak, 2016a).

Główne wnioski z badań w ramach obszaru „Kodyfikacja standardów etycznych” dotyczyły silnej potrzeby tworzenia, sygnowania i upowszechniania kodeksów etycznych (m.in. Cieślak, 2010; Uziębło, 2014; Garstka, 2018). Dodatkowo, badanie A. Rzepki i P. Wójtowicz (2018) dowiodło występowania istotnego wpływu doświadczenia zawodowego respondentów na postrzeganie kodeksu i jego użyteczności.

Autorzy badanych artykułów zidentyfikowali także potrzebę zwiększenia roli etyki w rachunkowości. Na konieczność wprowadzenia wymogów w zakresie etyki zawodowej do jej regulacji, wskazują wyniki badania Maruszewskiej (2014). Z kolei powołanie instytucji nadającej certyfikat etyki w rachunkowości, „pozwoliłoby zapewnić większą niezależność księgowych i zwiększyłoby znaczenie i przestrzeganie norm etycznych w rachunkowości” (Huterski i in., 2020, s. 727–728).

Niemal we wszystkich artykułach z obszaru „Edukacja w zakresie etyki w rachunkowości” akcentowana jest konieczność uwzględnienia zagadnień etycznych w procesie kształcenia akademickiego. Jako pierwsza na „pilną potrzebę weryfikacji procesu dydaktycznego rachunkowości” zwróciła uwagę Karmańska (2005, s. 153). Również w kolejnych latach podkreślano zasadność udoskonalania programów nauczania na uczelniach wyższych (m.in. Maruszewska, 2011; Sobańska, Zarzycka, 2017; Stroncsek, Sawicka, 2017). Na tym tle wyróżnia się badanie przeprowadzone przez A. Uziębło (2014), które nie potwierdziło wpływu przeszkolenia w zakresie standardów etycznych na lepsze zrozumienie ich problematyki.

Kolejny obszar badawczy „Wartości etyczne w profesji księgowej” uwzględnia badania zmierzające głównie do zidentyfikowania wartości wymaganych w zawodach księgowego i audytora. O ile jedne badania wskazały ogólnie na pożądanie w tych profesjach wysokiej postawy moralno-etycznej (Żuraw, 2012; Szafran, 2012), to inne zidentyfikowały konkretne wartości etyczne, takie jak uczciwość i kompetencje zawodowe (m.in. Banaszkiwicz, Makowska, 2015) oraz profesjonalne zachowanie (Wróblewska, 2010; Stroncsek, Sawicka, 2017).

Badania prowadzone na gruncie przestrzegania norm etycznych w pracy zawodowej wykazały wysoki stopień ich przestrzegania przez pracowników księgowości (Voss, 2017d), a także wyższy w jednostkach, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny, w stosunku do tych, w których nie ma komórek audytu (Szczepankiewicz, 2018). Ponadto, zdaniem ankietowanych, wartości etyczne mają wysoki wpływ na jakość pracy audytora wewnętrznego (Wróblewska, 2010; Szafran, 2012).

Z kolei badania zestawione w obszarze „Wiarygodność sprawozdań” dowiodły, że:

- raporty CSR nie stanowią wiarygodnego źródła informacji o etyczności działań jednostki, gdyż nie można z nich wywnioskować, czy zapisy kodeksu etyki są w niej stosowane (Fijałkowska, 2015);
- etyka jest niechcianym przez księgowych narzędziem, mającym jedynie równoważyć brak wprowadzenia przez ustawodawców jednoznacznych rozwiązań prawa bilansowego, a tym samym przerwucić na nich odpowiedzialność za jakość i wiarygodność sprawozdań finansowych (Piechocka-Kałużna, 2014);
- wskaźniki jakości wyniku finansowego mogą stanowić skuteczne narzędzie do wykrywania oszustw finansowych (Sylwestrzak i in., 2018).

3.2. Przebieg i raportowanie procesu badawczego

Wiarygodność sformułowanych przez autorów ustaleń badawczych zależy od poprawności przyjętych rozwiązań metodologicznych. Determinantą wiarygodności jest transparentność przebiegu badań, umożliwiająca odbiorcom dokonanie weryfikacji lub replikacji ustaleń badawczych (Pasikowski, 2014). Kluczowa jest tu prawidłowo opracowana metodyka badań i zakres jej raportowania, będąca wyznacznikiem jakości prac badawczych (Matejun, 2016).

W celu uporządkowania wiedzy na temat przebiegu prowadzenia badań, dokonano analizy następujących elementów procesu badawczego:

- hipotezy, tezy i pytania badawcze;
- metody i techniki zbierania danych;
- typ doboru próby badawczej;
- charakterystyka grupy badawczej;
- horyzont czasowy badań;
- metody i narzędzia analizy danych;
- sposób prezentacji wyników badań;
- ograniczenia przeprowadzonych badań.

Wybrane właściwości i zakres raportowania kolejnych elementów procesu badawczego oraz dostrzeżone w tym zakresie braki zestawiono w tabelach 6 i 7.

Tabela 6. Wybrane charakterystyki przebiegu procesu badawczego

| Element procesu badawczego | Typ/rodzaj | Liczba artykułów |
|----------------------------|------------------------------|------------------|
| Metoda zbierania danych | Ankieta | 24 |
| | Ankieta ze studium przypadku | 5 |
| | Analiza dokumentów | 3 |
| | Eksperyment | 1 |
| | Mieszana (> 1) | 1 |
| | Brak informacji | 1 |

ciąg dalszy tab. 6

| Element procesu badawczego | Typ/rodzaj | Liczba artykułów |
|---------------------------------|--|------------------|
| Typ pytań ankietowych* | Wyłącznie zamknięte | 20 |
| | Wyłącznie otwarte | 3 |
| | Wyłącznie półotwarte | 1 |
| | Mieszane (> 1) | 6 |
| Typ doboru próby badawczej | Dobór nielosowy (celowy) | 34 |
| | Dobór losowy | 1 |
| Grupa badawcza | Studenci kierunków ekonomicznych | 15 |
| | Pracownicy działów finansowo-księgowych (księgowi) | 7 |
| | Kadra zarządzająca (kierownicza) | 3 |
| | Pracownicy banków | 2 |
| | Mieszana (>1) | 4 |
| | Inne | 1 |
| | Nie dotyczy | 3 |
| Formy prezentacji wyników badań | Wyłącznie tabele | 15 |
| | Wyłącznie wykresy | 6 |
| | Wyłącznie forma opisowa | 7 |
| | Mieszane (> 1) | 7 |
| Metody analizy danych | Odsetki i sumy | 35 |
| | Inne statystyki opisowe (np. kwantyle, wariancja, odchylenie standardowe, mediana) | 14 |
| | Testy statystyczne (np. chi-kwadrat, t-Studenta, U Manna Whitney'a, Wilcoxona, McNemara, korelacji Spearmanna, korelacji Pearsona) | 11 |

* Dotyczy badania właściwego, a nie metryczki.

Źródło: opracowanie własne.

Dominującą metodę zbierania danych stanowiła metoda badań ankietowych (83% prac). Na analizie dokumentów oparto trzy badania, natomiast eksperyment wykorzystano zaledwie raz. Również wyłącznie w jednym artykule zastosowano rozwiązanie mieszane (wywiady, rozmowy ukierunkowane oraz ankietą). W przypadku 67% badań ankietowych, kwestionariusz zawierał wyłącznie pytania zamknięte. Zdecydowanie rzadziej wykorzystywano pytania wyłącznie o charakterze półotwartym (3%) lub otwartym (10%), dające respondentom większą lub pełną swobodę w wyrażaniu opinii.

Na podstawie opisów organizacji badań oraz deklaracji samych autorów ustalono przyjęte zasady doboru jednostek do próby (losowy lub celowy). Z wyjątkiem jednego badania, wszystkie opierały się na doborze nielosowym. W połowie respondentami byli studenci kierunków ekonomicznych (w większości specjalności

rachunkowość), a więc młodzi adepci zawodu. Wykorzystanie studentów jako respondentów rodzi tymczasem obawy co do wiarygodności uzyskanych wyników, szczególnie w sytuacji, gdy oczekuje się od nich odpowiedzi na pytania dotyczące kwestii wymagających specjalistycznej wiedzy praktycznej (Weber, 1992). Z kolei osoby posiadające doświadczenie zawodowe, m.in. w działach finansowo-księgowych przedsiębiorstw czy bankach stanowiły grupę badawczą dla 43% badań ankietowych.

W odniesieniu do formy prezentacji wyników badań, od której zależy czytelność i przejrzystość raportowanych ustaleń zauważa się, że w 20% prac przyjęto formę wyłącznie opisową. Transparentności raportowania wyników sprzyja także wykorzystanie statystycznych metod analizy danych. O ile metod podstawowych użyto w każdym artykule, to bardziej zaawansowane (aniżeli jedynie odsetki i sumy) statystyki opisowe znalazły zastosowanie w 40% prac. Z kolei użycie testów statystycznych miało miejsce tylko w co trzeciej (31%) publikacji.

Analiza opisu przebiegu procesu badawczego pozwoliła także zidentyfikować główne braki w raportowaniu niektórych elementów metodyki badań (tab. 7), tj.:

- połowa artykułów nie zawiera hipotez, tez i pytań badawczych;
- w niemal połowie (46%) prac nie poinformowano o okresie przeprowadzenia badań;
- w przypadku 63% artykułów opartych na badaniu ankietowym nie podano wskaźników zwrotności kwestionariuszy, ani żadnych informacji pozwalających na ich samodzielne ustalenie;
- w dużej części prac (69%) nie wskazano żadnych ewentualnych ograniczeń przeprowadzonych badań, a te które podano, dotyczyły grupy badawczej (jej wielkości, zawężenia terytorialnego, statusu zawodowego) oraz liczby i sposobu sformułowania pytań i odpowiedzi w formularzu ankiety.

Tabela 7. Główne braki w raportowaniu elementów metodyki badań

| Element procesu badawczego | Raportowanie | Liczba artykułów | % |
|--|---------------------|-------------------------|----------|
| Sformułowanie hipotez, tez, pytań badawczych | tak | 17 | 49 |
| | nie | 18 | 51 |
| Okres badań | tak | 19 | 54 |
| | nie | 16 | 46 |
| Wskaźniki zwrotności kwestionariuszy ankiety | tak | 11 | 37 |
| | nie | 19 | 63 |
| Wskazanie ograniczeń badania | tak | 11 | 31 |
| | nie | 24 | 69 |

Źródło: opracowanie własne.

3.3. Zalecenia odnośnie do rygoru metodologicznego i kierunki dalszych badań

Ujawnione przez autorów analizowanych artykułów ograniczenia badań oraz własne na ten temat spostrzeżenia autorek niniejszego opracowania pozwalają na sformułowanie zaleceń odnośnie do rygoru metodologicznego dalszych badań, dzięki którym możliwy będzie rozwój dziedziny etyki w rachunkowości. Są one następujące:

- zwiększenie liczby badań metodą reprezentacyjną, ze względu na brak możliwości generalizowania dotychczasowych wyników badań opartych na nielosowym doborze próby;
- dobieranie do próby badawczej osób posiadających odpowiednie kwalifikacje i doświadczenie w przedmiotowych kwestiach, a w przypadku zaangażowania grup mniej doświadczonych (np. studentów) poprzedzenie badania właściwego pilotażowym⁶;
- prowadzenie więcej badań jakościowych, z wykorzystaniem wywiadów, obserwacji, eksperymentów i analizy dokumentów czy też triangulacji metod;
- częstsze stosowanie – w przypadku badań ankietowych – pytań otwartych, ewentualnie półotwartych, dających respondentom swobodę wypowiedzi;
- rzetelne raportowanie poszczególnych elementów procesu badawczego stanowiące podstawę do późniejszej replikacji badań lub weryfikacji ich rezultatów;
- położenie większego nacisku na badania, które opierają się na analizie zachowań aniżeli ocenie wyrażanych opinii w przedmiotowych kwestiach.

Z kolei wskazane w badanych pracach⁷ oraz zidentyfikowane przez autorki niniejszego artykułu luki poznawcze uzasadniają następujące kierunki dalszych dociekań naukowych:

- prowadzenie badań porównawczych między różnymi krajami;
- implementacja na grunt praktyczny etycznych teorii naukowych pod kątem ich zastosowania w rachunkowości i audycie;
- ocena efektywności programów kształcenia studentów w zakresie etyki zawodowej w opinii praktyków rachunkowości i audytu;
- określenie oczekiwanych przez środowisko kierunków zmian istniejącego obecnie *Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości*;
- postrzeganie kwestii etycznych z perspektywy legislatorów prawa bilansowego;
- czynniki kulturowe, osobiste i motywacyjne jako determinanty nieetycznych zachowań;
- wpływ relacji „podwładny – przełożony” na etyczność zachowań i wiarygodność raportów.

⁶ W analizowanych artykułach badanie właściwe poprzedzono badaniem pilotażowym tylko w 3 przypadkach: S. Kołodziej, E.W. Maruszewska (2016), E.W. Maruszewska, S. Kołodziej (2016), Maruszewska (2020b). Jeden artykuł prezentował wyniki wyłącznie badania pilotażowego – A. Dyhdalewicz, R. Gmińska (2019).

⁷ Określanie dalszych kierunków badań nie było powszechną praktyką stosowaną w badanych artykułach (zawierało je jedynie 23% prac).

Podsumowanie

Przeprowadzony systematyczny przegląd literatury prowadzi do następujących wniosków:

1. O ile problematyka dotycząca etyki w rachunkowości zaczęła być przedmiotem zainteresowania polskich naukowców od 1995 roku (Silska-Gembka, Kamińska-Stańczak, 2020), to pierwszy artykuł badawczy opublikowano dopiero w 2005 roku na łamach „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości”. W ostatnich latach (2015–2020) obserwuje się natężenie badań empirycznych w omawianym obszarze, co wynika z ogólnego wzrostu zainteresowania polskich autorów omawianą tematyką.
2. Dotychczas w Polsce badania nad etyką w rachunkowości przeprowadziło tylko 34 spośród w sumie 83 autorów prac dotyczących przedmiotowych kwestii, z czego najczęściej podejmowała się ich E.W. Maruszewska. Wyniki badań opublikowano na łamach łącznie 15 czasopism. Językiem publikacji 26% prac jest język angielski.
3. Analiza cytowalności pozwala na stwierdzenie, że etyka w rachunkowości jako obszar badawczy w dyscyplinie nauk społecznych znajduje się obecnie dopiero na etapie rozwoju.
4. Najwięcej badań (57%) koncentrowało się w obszarze etycznych lub nieetycznych zachowań, a zidentyfikowanie ich motywów i przyczyn stanowiło jednocześnie główny wątek badawczy w co trzecim artykule. Kolejne wątki badawcze dotyczyły oceny znajomości lub znaczenia norm zawodowych (29%), a także oceny przydatności zajęć i szkoleń z etyki w rachunkowości oraz zasadności jej wprowadzenia do programów studiów na kierunkach ekonomicznych (23%). Ponadto wyłoniono jeszcze 18 innych wątków badawczych podejmowanych z różną częstotliwością, co w połączeniu z analizą frekwencyjności słów kluczowych wszystkich badanych artykułów wskazuje na rozproszenie zainteresowania autorów w ramach głównego nurtu badań, jakim jest etyka w rachunkowości.
5. Najważniejsze ustalenia badawcze wskazują, że:
 - głównym motywem działań nieetycznych jest presja przełożonych oraz obawa przed utratą pracy;
 - nieetyczne zachowania w zakresie rachunkowości są zjawiskiem powszechnym;
 - zidentyfikowana skłonność ankietowanych do nieetycznych zachowań dotyczy w szczególności manipulacji w dokumentacji zasad (polityce) rachunkowości oraz zniekształcania informacji księgowych, w sytuacji gdy niejednoznaczne przepisy prawa bilansowego dają możliwość uznaniowości;
 - konieczne jest uwzględnienie zagadnień etycznych w procesie kształcenia akademickiego w zakresie rachunkowości oraz ciągle udoskonalanie programów nauczania na uczelniach wyższych;
 - w środowisku gospodarczym istnieje silna potrzeba tworzenia, sygnowania i upowszechniania kodeksów etycznych w rachunkowości i w biznesie.
6. Najczęściej wykorzystywanym w Polsce narzędziem do badania kwestii etycznych w rachunkowości są kwestionariusze ankiety własnej (83% badań), co

jest zgodne z powszechną tendencją do wykorzystywania tej metody w naukach o zarządzaniu (Matejun, 2016). Jedyne co dziesiąty formularz zawierał pytania otwarte, dające respondentom pełną swobodę w wyrażaniu własnych opinii. Taka forma pytań (otwartych lub chociażby półotwartych) wydaje się być bardziej odpowiednia w badaniach z obszaru rachunkowości i etyki, ze względu na złożoność i subtelność przedmiotowych kwestii oraz często eksploracyjny charakter tych badań (Bampton, Cowton, 2013).

7. Zastosowany niemal we wszystkich artykułach nielosowy (celowy) dobór próby uniemożliwia ekstrapolację uzyskanych rezultatów badawczych (Pasikowski, 2014).
8. Jedyne w 26% artykułów sformułowano hipotezy badawcze. Ich brak może wynikać z faktu, że etyka jako obszar badawczy w rachunkowości znajduje się ciągle w fazie rozwoju, stąd eksploracyjny charakter przeprowadzanych badań.
9. Przyjęta w co piątym artykule wyłącznie opisowa forma prezentacji wyników badań nie sprzyja czytelności i przejrzystości raportowanych ustaleń. Podobnie jak stosunkowo rzadko wykorzystywane statystyczne metody analizy danych (40% prac) nie sprzyjają transparentności raportowania, co pozwoliłoby na dokonanie replikacji badań (Pasikowski, 2014). Ich replikację często uniemożliwia też fakt, że treść wielu z artykułów nie zawiera wyczerpującego opisu metodologii badań.
10. Pomimo że analizowane artykuły nie są wolne od ograniczeń poznawczych i metodologicznych, to w 69% prac nie zostały one ujawnione.
11. Dla dalszego rozwoju dziedziny etyki w rachunkowości, w której istnieje ciągle szerokie pole do dalszych dociekań naukowych, niezmiernie ważne jest przestrzeganie rygoru metodologicznego prowadzonych badań.

Pomimo ograniczenia dokonanego przeglądu wyłącznie do czasopism, płynące z niego wnioski pozwoliły na realizację celów niniejszego artykułu. Wnioski te mogą stanowić inspirację do podejmowania badań w nieeksplorowanych dotąd obszarach, a także być wskazówką do zapewnienia jak najlepszej ich jakości. Kolejny przegląd mógłby zmierzać do wykazania, na jakim etapie rozwoju w Polsce znajduje się etyka jako obszar badawczy w rachunkowości na tle innych dyscyplin nauk społecznych.

Literatura

- Armstrong M.B., Ketz J.E., Owsen D. (2003), *Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior*, „Journal of Accounting Education”, 21 (1), s. 1–16, DOI: 10.1016/S0748-5751(02)00017-9.
- Bampton R., Cowton C.J. (2013), *Taking Stock of Accounting Ethics Scholarship: A Review of the Journal Literature*, „Journal of Business Ethics”, 114, s. 549–563, DOI: 10.1007/s10551-012-1341-3.
- Banaszkiewicz A., Makowska E. (2015), *Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości w świetle badań ankietowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 396, s. 9–18, DOI: 10.15611/pn.2015.396.01.

- Chelariu A., Horomnea E., Florentin T. (2014), *Education Regarding Ethics in the Accounting Profession – a Literature Review*, „European Integration – Realities and Perspectives”, 9, s. 372–380.
- Christensen A.L., Cote, J., Latham C.K. (2016), *Insights Regarding the Applicability of the Defining Issues Test to Advance Ethics Research with Accounting Students: A Meta-analytic Review*, „Journal of Business Ethics”, 133, s. 141–163, DOI: 10.1007/s10551-014-2349-7.
- Cieślak M. (2010), *Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości w ocenie księgowych*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 14, s. 124–133.
- Cygańska M., Artienwicz N., Burchart R. (2019), *Osądy etyczne polskich studentów rachunkowości w zakresie zarządzania zyskami*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 104 (160), s. 21–36, DOI: 10.5604/01.3001.0013.4354.
- Czakon W. (2011), *Metodyka systematycznego przeglądu literatury*, „Przegląd Organizacji”, 3 (854), s. 57–61, DOI: 10.33141/po.2011.03.13.
- Czakon W. (2014), *Kryteria oceny rygoru metodologicznego badań w naukach o zarządzaniu*, „Organizacja i Kierowanie”, 1 (161), s. 51–62.
- Dyhdalewicz A., Gmińska R. (2019), *Etyka zawodowa księgowych z perspektywy studentów – prezentacja wyników badań ankietowych*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, 6 (345), s. 27–55, DOI: 10.18778/0208-6018.345.02.
- Endenich C., Trapp R. (2020), *Ethical Implications of Management Accounting and Control: A Systematic Review of the Contributions from the Journal of Business Ethics*, „Journal of Business Ethics”, 163, s. 309–328, DOI: 10.1007/s10551-018-4034-8.
- Ferrentino A.L., Maliga M.L., Bernardi R.A., Bosco S.M. (2016), *Ranking accounting scholars publishing ethics research in accounting and business ethics journals*, „Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting”, 20, s. 163–215, DOI: 10.1108/S1574-076520160000020007.
- Fijałkowska J. (2015), *Raportowanie CSR a kwestie etyki i odpowiedzialności przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 396, s. 39–47, DOI: 10.15611/pn.2015.396.04.
- Garstka M. (2018), *Bank jako sygnatariusz kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości*, „Studia i Materiały Wydziału Zarządzania i Administracji Wyższej Szkoły Pedagogicznej im. Jana Kochanowskiego w Kielcach”, 3, s. 183–194.
- Guragai B., Hunt N.C., Neri M.P., Taylor E.Z. (2017), *Accounting information systems and ethics re-search: review, synthesis, and the future*, „Journal of Information Systems”, 31 (2), s. 65–81, DOI: 10.2308/isis-51265.
- Huterski R., Voss G., Huterska A. (2020), *Professional Ethics in Accounting as Assessed by Managers of Economic Units*, „European Research Studies Journal”, issue special 1, s. 720–731.
- Karmańska A. (2005), *Etyka w dydaktyce rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 26 (82), s. 138–165.
- Kołodziej S., Maruszewska E.W. (2016), *Sklonność do unikania i uchylania się od opodatkowania w świetle teorii moralnego rozwoju Kohlberga – zagadnienia etyczne w praktyce rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 86 (142), s. 35–51, DOI: 10.5604/16414381.1199231.
- Majchrzak I., Rydzewska-Włodarczyk M. (2011), *Postawy etyczne przedsiębiorców w zakresie przestrzegania prawa bilansowego i podatkowego. Wyniki badań*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 32, s. 595–605.
- Maruszewska E.W. (2010), *Accounting students' perception of ethical dilemmas in Poland*, „General and Professional Education”, 1, s. 49–58.

- Maruszewska E.W. (2011), *Ethical education of accounting students in Poland*, „General and Professional Education”, 1, s. 26–30.
- Maruszewska E.W. (2012), *Reception of supervisors' pressure to act unethically in accounting*, „AD ALTA Journal of Interdisciplinary Research”, 1, s. 65–68.
- Maruszewska E.W. (2014a), *Niedostatki ujęcia etyki zawodowej w regulacjach współczesnej rachunkowości*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 71, s. 109–120.
- Maruszewska E.W. (2014b), *Współczesna rachunkowość a etyka zawodowa w polskiej literaturze z zakresu rachunkowości finansowej*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 164, s. 109–120.
- Maruszewska E.W. (2020a), *Perception of discretionary accounting for business combinations. An ethical approach*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 64 (8), s. 83-92, DOI: 10.15611/pn.2020.8.07.
- Maruszewska E.W. (2020b), *The effect of agency relationships and individual ethical ideology on decision duplication with regard to questionable accounting policy choice. An experimental study*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 107 (163), s. 159–182, DOI: 10.5604/01.3001.0014.2468.
- Maruszewska E.W., Kołodziej S. (2016), *Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 440, s. 442–450, DOI: 10.15611/pn.2016.440.42.
- Matejun M. (2016), *Metodyka badań ankietowych w naukach o zarządzaniu – ujęcie modelowe*, [w:] Lisiński M., Ziębicki B. (red.), *Współczesne problemy rozwoju metodologii zarządzania*, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 341–354.
- Matera J., Czapska J. (2014), *Zarys metody przeglądu systematycznego w naukach społecznych*, Instytut Badań Edukacyjnych, Warszawa.
- Nowak M. (2016a), *Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomiędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 440, s. 461-470, DOI: 10.15611/pn.2016.440.44.
- Nowak M. (2016b), *Typologia etyki utylitarystycznej a moralność biegłego rewidenta i księgowego*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 80 (2), s. 493-500, DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-52.
- Nowak M. (2017), *Typology of ethical theories based on the criterion of moral judgement and their applicability in the auditor's and accountant's professions*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 474, s. 41–50, DOI: 10.15611/pn.2017.474.04.
- Nowak M. (2018a), *Etyka rachunkowości w spojrzeniu polskich badaczy. Metaanaliza monografii krajowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 506, s. 93–104, DOI: 10.15611/pn.2018.506.09.
- Nowak M. (2018b), *Polish research on accounting ethics. Predominating trends and pioneering approaches*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 515, s. 177–184, DOI: 10.15611/pn.2018.515.14.
- Pasikowski S. (2014), *Kultura metodologiczna i raportowanie badań empirycznych publikowanych w wiodących czasopismach poświęconych zagadnieniom edukacji*, „Kultura i Edukacja”, 2 (102), s. 103–133.
- Piechocka-Kałużna A. (2014), *Czy etyka jest panaceum na wiarygodność wyników przedsiębiorstw prezentowanych w sprawozdaniach finansowych?*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 66, s. 443–456.
- Robertson C.J. (2008), *An Analysis of 10 years of Business Ethics Research in Strategic Management Journal: 1996–2005*, „Journal of Business Ethics”, 80, s. 745–753, DOI: 10.1007/s10551-007-9466-5.

- Rzepka A., Wójtowicz P. (2018), *Rola Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC w opinii praktyków i studentów – wyniki wstępnych badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 96 (152), s. 123–150, DOI: 10.5604/01.3001.0011.6174.
- Silka-Gembka S., Kamińska-Stańczak A., (2020), *Podsumowanie dorobku publikacyjnego z obszaru etycznych aspektów rachunkowości – przegląd czasopism krajowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 167–190, DOI: 10.5604/01.3001.0014.3601.
- Silka P., Śleszyński P., Jaworska B. (2016), *Cytowania członków komitetów naukowych Polskiej Akademii Nauk według Google Scholar*, „Zagadnienia Naukoznawstwa”, 4 (210), s. 529–560.
- Sobańska I., Zarzycka E. (2016), *Etyka w zawodzie specjalisty rachunkowości zarządczej w podręcznikach i kształceniu w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 87 (143), s. 143–152, DOI: 10.5604/16414381.1207442.
- Stronczek A., Sawicka J. (2017), *Postrzeganie zasad etyki przez studentów i czynnych zawodowo przedstawicieli zawodów księgowych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 345, s. 98–113.
- Sylwestrzak M., Białek-Jaworska A., Opolski K. (2018), *Motywy fałszowania sprawozdań finansowych a zasady etyczne*, „Studia i Materiały. Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego”, 27 (1), s. 79–89, DOI 10.7172/1733-9758.2018.27.7.
- Szafran J. (2014), *Przestrzeganie kodeksu etyki audytora wewnętrznego w świetle badań ankietowych*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 72, s. 195–209.
- Szczepankiewicz E.I. (2018), *Audyty wewnętrzne a znaczenie etyki w jednostkach – wyniki badań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 521, s. 181–193, DOI: 10.15611/pn.2018.521.18.
- Uysal O.O. (2010), *Business ethics research with an accounting focus: a bibliometric analysis from 1988 to 2007*, „Journal of Business Ethics”, 93, s. 137–160, DOI: 10.1007/s10551-009-0187-9.
- Uziębło A. (2014), *Stosunek do standardów etycznych w biznesie w opiniach pracowników księgowości trójmiejskich przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 329, s. 291–299, DOI: 10.15611/pn.2014.329.31.
- Van Peurse K.A., Julian A. (2006), *Ethics research: an accounting educator's perspective*, „Australian Accounting Review”, 16 (40), s. 13–29, DOI: 10.1111/j.1835-2561.2006.tb00322.x.
- Voss G. (2016), *Przestrzeganie zasad etycznych w rachunkowości w ocenie kierowników jednostek*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 4 (11), s. 286–301, DOI: 10.18559/SOEP.2016.11.21.
- Voss G. (2017a), *Certificate of Ethics in Accounting and Professional Independence of Accountants*, „European Journal of Economics and Business Studies”, 3 (3), s. 212–220.
- Voss G. (2017b), *Efekty kształcenia – normy etyczne w rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 479, s. 174–184, DOI: 10.15611/pn.2017.479.15.
- Voss G. (2017c), *Ocena norm etycznych w praktyce i dydaktyce według studentów z wybranych województw*, „Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinensis”, 335 (87/2), s. 283–292, DOI: 10.21005/oe.2017.87.2.26.
- Voss G. (2017d), *Przestrzeganie zasad etycznych w rachunkowości. Samoocena pracowników działów finansowo-księgowych*, „Ekonomiczne Problemy Usług”, 2, s. 333–344, DOI: 10.18276/epu.2017.127-30.
- Voss G. (2018), *Professional Ethics in Accounting as Assessed by Managers of Entities*, „European Journal of Economics and Business Studies”, 4 (1), s. 167–175, DOI: 10.2478/ejes-2018-0018.

- Weber J. (1992), *Scenarios in business ethics research: Review, critical assessment, and recommendations*, „Business Ethics Quarterly”, 2 (2), s. 137–160, DOI: 10.2307/3857568.
- Wróblewska L. (2010), *Osobowość i wartości etyczne audytora a jakość audytu według badań ankietowych przeprowadzonych w bankach*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 30 (2), s. 55–65.
- Żuraw P. (2012), *Profil etyczny menedżerów odpowiedzialnych za finanse i księgowość w organizacji*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, 12, s. 399–408.