

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

## Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa  
[www.pracenaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracenaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-595-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting .....	13
<b>Anna Balicka:</b> Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry .....	23
<b>Paulina Belch:</b> Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector .....	32
<b>Małgorzata Białas:</b> Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks .....	42
<b>Adam Bujak:</b> Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
<b>Halina Buk:</b> Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies .....	61
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
<b>Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes:</b> Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
<b>Halina Chłodnicka:</b> Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences .....	109
<b>Anna Chojnacka-Komorowska:</b> Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting .....	119

<b>Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann:</b> Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results .....	128
<b>Michał Comperek:</b> Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis .....	139
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
<b>Joanna Dynowska:</b> Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research .....	159
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
<b>Wojciech Fliegner:</b> Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices .....	180
<b>Stanisław Gędek:</b> Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms .....	192
<b>Renata Gmińska:</b> Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
<b>Arkadiusz Januszewski:</b> Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise .....	215
<b>Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza:</b> Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization .....	225
<b>Anna Kasperowicz:</b> Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets .....	235
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

<b>Agnieszka Kister:</b> Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals .....	256
<b>Jerzy Kitowski:</b> Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
<b>Marcin Klinowski:</b> Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning .....	278
<b>Konrad Kochański:</b> Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises .....	305
<b>Mariola Kotłowska:</b> Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies .....	317
<b>Michał J. Kowalski:</b> Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research .....	327
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
<b>Jarosław Kujawski:</b> Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
<b>Agnieszka Lew:</b> Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor .....	363
<b>Wojciech Lichota:</b> Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland .....	372
<b>Tomasz Lis:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions .....	382

<b>Monika Łada:</b> Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes .....	392
<b>Małgorzata Macuda:</b> Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities .....	401
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny:</b> Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise .....	411
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
<b>Monika Martynkiewicz-Frank:</b> Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector .....	433
<b>Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej:</b> Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
<b>Teresa Maszczak:</b> Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users .....	451
<b>Marta Nowak:</b> Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest .....	461
<b>Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke:</b> Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions .....	471
<b>Michał Poszwa:</b> Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure .....	482
<b>Anna Stronczek:</b> Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM .....	491
<b>Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk:</b> Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems .....	501
<b>Agnieszka Tubis:</b> Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

---

<b>Wiesław Wasilewski:</b> Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
<b>Malwina Wołak:</b> Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

## Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

*Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz*



**Marta Nowak**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

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

---

**KONFLIKT ETYCZNY W PRACY KSIĘGOWEGO  
I BIEGŁEGO REWIDENTA. POMIĘDZY  
MORALNOŚCIĄ OGÓLNA, MORALNOŚCIĄ ROLI  
A INTERESEM WŁASNYM**

---

**ETHICAL CONFLICT IN AUDITOR'S AND  
ACCOUNTANT'S WORK. BETWEEN COMMON-SENSE  
MORALITY, ROLE MORALITY AND SELF-INTEREST**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.440.44

**Streszczenie:** Przedmiotem badania jest konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta, jaki może występować pomiędzy moralnością ogólną, moralnością roli oraz interesem własnym. Głównym celem jest identyfikacja priorytetów respondentów w sytuacji takiego konfliktu oraz ocena czynników determinujących określone wybory etyczne. Przeprowadzone badania mają charakter studium empirycznego. Dane zostały zebrane techniką ankietową. Wyniki badań uzyskano przez analizę statystyk opisowych oraz korelacji.

**Słowa kluczowe:** etyka, moralność, moralność ogólna, moralność roli, interes własny, biegły rewident, księgowy.

**Summary:** The subject of reasearch is ethical conflict in accountant's and auditor's work, which can emerge between common-sense morality, role morality and self-interest. The main goal is to identify the priorities of respondents in the situation of such a conflict and the assessment of factors which determine given ethical choices. The reasearch has an empirical study character. The data was collected by questionnaire technique. The results were obtained by the analysis of descriptive statistics and correlation.

**Keywords:** ethics, morality, common-sense morality, role morality, self-interest, auditor, accountant.

## 1. Wstęp

Jak stwierdza P. Singer, w ostatnim stuleciu można było zaobserwować ogromne zmiany w postawach moralnych. Większość z nich jest wciąż kontrowersyjna, a pomimo ich ogromu nie został osiągnięty żaden nowy consensus. W związku z tym pozostają one sporne [Singer 2003]. M. Midgley zauważa, iż w każdej kulturze dochodzi czasami do kolizji między akceptowanymi powinnościami [Midgley 2002]. T. Nagel stwierdza, że w życiu bardzo często dochodzi do konfliktu między różnymi wartościami, z których każda ma zasadniczo odmienny charakter. Nie ma sposobu porównania ich pomiędzy sobą, sprowadzenia jednej do drugiej lub znalezienia jakiejś trzeciej, do której dałoby się sprowadzić tamte dwie [Nagel 1997, za: Czarnecki 2008]. T. Nagel dzieli wartości, między którymi dochodzi do konfliktu, na pięć grup: obowiązki wobec innych ludzi (np. obowiązki lekarza wobec pacjenta, obowiązki wobec własnej rodziny, przyjaciół, słowem ludzi, z którymi wchodzi się w osobiste relacje), ograniczenia własnej wolności wynikające z praw przysługujących innym ludziom (np. prawa do nietykalności osobistej), ogólnie rozumiana użyteczność pojmowana w sposób utylitarystyczny (a więc konieczność uwzględnienia skutków działania dla osób niezwiązanych z podmiotem działającym), wartości perfekcyjne (np. autonomiczna wartość dzieła sztuki) oraz oddanie własnym projektom czy przedsięwzięciom (wartość tkwiąca w zadaniach, których realizację już rozpoczęliśmy). Każda z wartości należących do owych pięciu grup jest wartością całkowicie odmienną [Nagel 1997, za: Czarnecki 2008]. I.C. Kerssens-van Drongelen i O.A.M. Fisscher, analizując dylematy etyczne dotyczące pomiaru dokonań, wyróżniają trzy elementy składowe odnośnego konfliktu moralnego: moralność ogólną, moralność roli oraz interes własny [Kerssens-van Drongelen, Fisscher 2003]. One też będą wykorzystywane w prezentowanych badaniach jako rozpatrywane komponenty konfliktu etycznego.

Artykuł ma charakter studium empirycznego. Przedmiotem badania jest konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta, jaki może występować pomiędzy moralnością ogólną, moralnością roli oraz interesem własnym. Głównym celem badania jest identyfikacja priorytetów respondentów w sytuacji takiego konfliktu oraz ocena czynników determinujących określone wybory etyczne. Pytania badawcze są następujące:

a) Jaka hierarchia wartości występuje w odniesieniu do trzech głównych komponentów potencjalnego konfliktu etycznego w pracy biegłego rewidenta i księgowego, czyli moralności ogólnej, moralności roli oraz interesu własnego?

b) Czy występują różnice w priorytetach między zawodem księgowego a zawodem biegłego rewidenta?

c) Czy i w jaki sposób badane preferencje etyczne zależą od chęci pracy w zawodach księgowego i biegłego rewidenta?

d) Czy i w jaki sposób badane preferencje etyczne zależą od poziomu doświadczenia pracy w zawodach księgowego i biegłego rewidenta?

e) Czy występuje istotny statystycznie związek (pozytywny lub negatywny) między chęcią pracy w zawodzie, doświadczeniem pracy w zawodzie, oceną znaczenia moralności ogólnej, oceną znaczenia moralności roli oraz oceną wagi interesu własnego w zawodzie księgowego?

f) Czy występuje istotny statystycznie związek (pozytywny lub negatywny) między chęcią pracy w zawodzie, doświadczeniem pracy w zawodzie, oceną znaczenia moralności ogólnej, oceną znaczenia moralności roli oraz oceną wagi interesu własnego w zawodzie biegłego rewidenta?

g) Czy istnieje istotny statystycznie związek (pozytywny lub negatywny) między oceną poszczególnych komponentów konfliktu etycznego w pracy księgowego oraz w pracy biegłego rewidenta?

Zastosowaną techniką badawczą były badania ankietowe, a analiza otrzymanych odpowiedzi została wykonana z użyciem metod ilościowych przez badanie statystyk opisowych oraz korelacji.

Badania autorki są kontynuacją badań dotyczących etyki związanej z szeroko rozumianym pomiarem gospodarczym, w szczególności rachunkowością, audytem, controllingiem i pomiarem dokonań [Nowak 2015a; Nowak 2015b; Nowak 2015c; Nowak 2015d].

## 2. Metodyka badań oraz charakterystyka próby badawczej

Próba badawcza składała się z 69 respondentów. Wszyscy byli studentami III roku studiów licencjackich, kierunku finanse i rachunkowość, specjalności rachunkowość i auditig. Przeciętna wieku wynosiła niewiele ponad 21 lat. Dobór takiej grupy był celowy, kierowano się następującymi przesłankami:

1. Uzyskanie grupy rozumiejącej, na czym polega specyfika pracy w rachunkowości (w szczególności pracy księgowego) oraz pracy w audycie (w szczególności pracy biegłego rewidenta – ten warunek został spełniony przez dobór osób studiujących rachunkowość i auditig.

2. Uzyskanie grupy zróżnicowanej pod względem doświadczenia zawodowego w rachunkowości i audycie – stąd dobór studentów III roku studiów licencjackich.

3. Uzyskanie grupy osób charakteryzujących się różnym poziomem zainteresowania pracą w zawodzie księgowego oraz biegłego rewidenta – stąd również dobór grupy studentów III roku, którzy mają już zazwyczaj zdefiniowany obszar zainteresowań zawodowych.

Charakterystyka badanej grupy w przekroju płci zawarta jest w tab. 1.

**Tabela 1.** Respondenci grupy badawczej według płci

Płeć	Liczba	Struktura
Kobiety	53	77%
Mężczyźni	16	23%
Razem	69	100%

Źródło: opracowanie własne.

Duża przewaga kobiet z danej grupy jest związana z wysokim stopniem femini-zacji studiów związanych z rachunkowością, którą stwierdzono w wielu badaniach bezpośrednio [Kabalski, Szvajcar 2015] lub pośrednio [Nowak 2010; Nowak 2011; Nowak 2012a; Nowak 2012b; Nowak 2013; Nowak 2014a; Nowak 2014b; Nowak 2014c].

W ankiecie zawarto pytania o chęć pracy w zawodach biegłego rewidenta i księgowego oraz doświadczenie pracy w tych zawodach. Respondenci mieli odpowiedzieć poprzez przyznanie punktów na pięciopunktowej skali Likerta, gdzie 1 oznaczało bardzo niską chęć pracy w danym zawodzie (bardzo niskie doświadczenie), natomiast 5 – bardzo dużą chęć pracy w zawodzie (bardzo wysokie doświadczenie). Następnie zbadano ocenę przez respondentów, w odniesieniu do zawodów księgowego i biegłego rewidenta, dotyczącą znaczenia w tych zawodach moralności ogólnej, moralności roli zawodowej oraz interesu własnego. Ocena dokonywana była również z użyciem skali Likerta, gdzie odpowiedź 1 oznaczała – wcale się nie zgadzam z tym stwierdzeniem, natomiast 5 – całkowicie się zgadzam z tym stwierdzeniem.

**Tabela 2.** Badane komponenty konfliktu etycznego oraz definiujące je stwierdzenia

Komponent konfliktu etycznego	Stwierdzenie
Ocena wagi moralności roli zawodowej biegłego rewidenta	Podczas czynności zawodowych biegłego rewidenta obowiązuje przede wszystkim moralność roli zawodowej (czyli etyka zawodu biegłego rewidenta)
Ocena wagi moralności roli zawodowej księgowego	Podczas czynności zawodowych księgowego obowiązuje przede wszystkim moralność roli zawodowej (czyli etyka księgowego)
Ocena wagi moralności ogólnej w pracy biegłego rewidenta	Podczas czynności zawodowych biegłego rewidenta obowiązuje przede wszystkim moralność ogólna
Ocena roli moralności ogólnej w pracy księgowego	Podczas czynności zawodowych księgowego obowiązuje przede wszystkim moralność ogólna
Ocena wagi interesu własnego w pracy biegłego rewidenta	Podczas czynności zawodowych biegły rewident powinien uwzględniać interes własny
Ocena wagi interesu własnego w pracy księgowego	Podczas czynności zawodowych księgowy powinien uwzględniać interes własny

Źródło: opracowanie własne.

### 3. Wyniki badań

#### 3.1. Analiza statystyk opisowych

Statystyki opisowe dla badanych zmiennych wprowadzonych we wcześniejszych częściach artykułu przedstawiono w tab. 3.

**Tabela 3.** Statystyki opisowe dla badanych zmiennych

Zmienna	Zawód	N ważnych	Średnia	Mediana	Modalna	Liczność mody	Minimum	Maksimum	Dolny kwartył	Górny kwartył	Odczylenie standardowe
Chęć pracy w zawodzie	BR	69	3,17	3	4	20	1	5	2	4	1,25
	K	69	3,96	4	5	28	1	5	3	5	1,10
Doświadczenie w zawodzie	BR	69	1,03	1	1	67	1	2	1	1	0,17
	K	69	2,20	2	2	37	1	5	2	3	0,85
Ocena wagi moralności roli zawodowej	BR	69	4,49	5	5	40	3	5	4	5	0,66
	K	69	4,39	5	5	35	2	5	4	5	0,71
Ocena wagi moralności ogólnej	BR	69	3,58	4	4	27	1	5	3	4	0,93
	K	69	3,58	4	4	30	1	5	3	4	0,96
Ocena wagi interesu własnego	BR	69	1,65	1	1	43	1	5	1	2	1,04
	K	69	1,74	1	1	36	1	5	1	2	0,96

K – księgowy; BR – biegły rewident.

Źródło: opracowanie własne.

Z analizy statystyk opisowych wynika, iż respondenci charakteryzowali się niewiele ponad przeciętną chęcią do pracy w zawodzie biegłego rewidenta (średnia równa 3,17, mediana równa 3, modalna równa 4). Odpowiedź na pytanie o chęć pracy w zawodzie biegłego rewidenta była najbardziej zróżnicowana (odchylenie standardowe wynosiło 1,25, a licznosc najczęściej występującej odpowiedzi 20, przy ogólnej liczbie 69 odpowiedzi). Chęć pracy w zawodzie księgowego była duża (średnia 3,96, mediana 4, dominanta 5), odpowiedzi jednak były także zróżnicowane (odchylenie standardowe wyniosło 1,1 a liczebność dominanty 28).

Doświadczenie w pracy w audycie wśród badanych było prawie żadne (średnia 1,03, mediana 1, modalna 1, ponadto ocena maksymalna wyniosła jedynie 2). Należy wskazać, iż ta odpowiedź była najmniej zróżnicowana wśród respondentów. Odchylenie standardowe wyniosło tylko 0,17, a licznosc modalnej aż 67 (na 69). Doświadczenie respondentów pracy w księgowości było małe, ale większe niż w przypadku pracy w audycie (średnia wyniosła 2,20, mediana 2 i modalna 2). Zróżnicowanie doświadczenie w księgowości było większe niż w przypadku pracy w audycie (odchylenie standardowe wyniosło 0,85, a licznosc modalnej 37).

Wśród wymienionych komponentów konfliktu etycznego zdecydowanie najwyższą ocenioną została waga moralności roli zawodowej. Jest ona wysoka w odniesieniu do pracy zarówno w audycie, jak i księgowości, przy czym nieznacznie wyższa w przypadku audytu. Dla obydwu rozpatrywanych profesji mediana i modalna wynoszą 5, jednakże licznosc tej modalnej w przypadku zawodu biegłego rewidenta wynosi 40, natomiast księgowego 35, ponadto średnia ocen istotności moralności

roli dla zawodu biegłego rewidenta wynosi 4,49, natomiast księgowego 4,39. Dodatkowo zauważyć należy, iż oceny roli moralności zawodowej są najmniej zróżnicowane wśród ocen komponentów konfliktu etycznego. Świadczy o tym liczność dominanty (40 w przypadku audytu i 35 w przypadku księgowości) oraz odchylenia standardowego (0,66 dla audytu i 0,71 dla księgowości).

Kolejną wysoką ocenę uzyskała waga moralności ogólnej, w odniesieniu zarówno do zawodu księgowego, jak i zawodu biegłego rewidenta. Podstawowe statystyki dla tych profesji są identyczne. Średnie wynoszą 3,58, mediany i dominanty 4.

Najniżej została oceniona waga interesu własnego. Zarówno w odniesieniu do księgowości, jak i audytu, ma ona według respondentów bardzo małą istotność. Ten komponent konfliktu moralnego dla obydwu rozpatrywanych zawodów osiągnął dominantę i medianę równe 1. Jednakże ze względu na różnice w średniej (1,65 dla pracy biegłego rewidenta oraz 1,74 dla pracy księgowego) oraz liczności mody (43 dla zawodu biegłego rewidenta oraz 36 dla zawodu księgowego) uznać należy, iż najniżej oceniono występowanie interesu własnego w pracy biegłego rewidenta. Dodatkowo należy zauważyć, iż co do istotności interesu własnego w zawodzie biegłego rewidenta wśród respondentów występowała najmniejsza zgodność, czyli odpowiedzi były najbardziej zróżnicowane. Świadczy o tym wysoka wartość odchylenia standardowego równa 1,04.

Z przeprowadzonej analizy statystyk opisowych wynika, iż bardziej istotna jest wartość, która może być w konflikcie z innymi (moralność ogólna, interes własny, moralność roli) niż to, do jakiego zawodu jest odnoszona. Oceny poszczególnych komponentów konfliktu etycznego były do siebie zbliżone, niezależnie od tego, której profesji dotyczyły. Pomędzy zawodami występowały bowiem nieznaczne różnice.

### 3.2. Analiza korelacji

Kolejny etap procedury badawczej polegał na stwierdzeniu powiązań między odpowiedziami przez analizę korelacji pomiędzy rozpatrywanymi zmiennymi. Obliczeń dokonano w pakiecie Statistica. Wyróżnione pogrubieniem współczynniki korelacji są statystycznie istotne dla poziomu  $p > 0,05$  przy liczbie obserwacji (respondentów) równej 69.

Najwyższa znacząca statystycznie korelacja (współczynnik r-Pearsona równy 0,92) występuje między oceną wagi moralności ogólnej w pracy biegłego rewidenta a oceną wagi moralności ogólnej w pracy księgowego. Kolejna wysoka statystycznie korelacja ( $r = 0,84$ ) występuje między oceną roli moralności zawodowej w zawodzie biegłego rewidenta a oceną roli moralności zawodowej księgowego. Następną znacząca statystycznie korelacja ( $r = 0,83$ ) występuje między oceną wagi interesu własnego w zawodzie biegłego rewidenta oraz oceną wagi interesu własnego w pracy księgowego. Wszystkie wymienione korelacje cechują się bardzo wysokim związkiem statystycznym (powyżej 0,8). Wysokie powiązania potwierdzają dokonane wcześniej na podstawie statystyk opisowych stwierdzenie, iż dla responden-

Tabela 4. Macierz korelacji dla badanych zmiennych

Zmienna	Zawód	Chęć pracy w zawodzie		Doświadczenie w zawodzie		Ocena roli moralności zawodowej		Ocena roli moralności ogólnej		Ocena wagi interesu własnego	
		BR	K	BR	K	BR	K	BR	K	BR	K
Chęć pracy w zawodzie	BR	1,00	0,21	0,12	0,13	0,20	0,14	0,01	0,07	-0,01	0,06
	K	0,21	1,00	-0,15	0,23	<b>0,36</b>	<b>0,32</b>	0,17	<b>0,25</b>	0,05	0,04
Doświadczenie w zawodzie	BR	0,12	-0,15	1,00	0,16	-0,13	-0,22	-0,11	-0,20	0,06	0,14
	K	0,13	0,23	0,16	1,00	<b>0,24</b>	<b>0,28</b>	0,00	-0,11	0,00	0,05
Ocena roli moralności zawodowej	BR	0,20	<b>0,36</b>	-0,13	<b>0,24</b>	1,00	<b>0,84</b>	0,13	0,12	0,00	0,04
	K	0,14	<b>0,32</b>	-0,22	<b>0,28</b>	<b>0,84</b>	1,00	0,16	0,18	0,07	0,04
Ocena roli moralności ogólnej	BR	0,01	0,17	-0,11	0,00	0,13	0,16	1,00	<b>0,92</b>	<b>0,26</b>	<b>0,25</b>
	K	0,07	<b>0,25</b>	-0,20	-0,11	0,12	0,18	<b>0,92</b>	1,00	<b>0,28</b>	0,23
Ocena wagi interesu własnego	BR	-0,01	0,05	0,06	0,00	0,00	0,07	<b>0,26</b>	<b>0,28</b>	1,00	<b>0,83</b>
	K	0,06	0,04	0,14	0,05	0,04	0,04	<b>0,25</b>	0,23	<b>0,83</b>	1,00

K – księgowy; BR – biegły rewident; korelacja dla  $N = 69$ ;  $p > 0,05$ .

Źródło: opracowanie własne.

tów istotne były komponenty konfliktu etycznego i były one oceniane podobnie dla obydwu zawodów.

Kolejna istotna statystycznie korelacja ( $r = 0,36$ ) występuje między chęcią pracy w zawodzie księgowego a oceną roli moralności zawodowej w pracy biegłego rewidenta. Następną istotną statystycznie korelacją ( $r = 0,32$ ) występuje między chęcią pracy w zawodzie księgowego a oceną roli moralności zawodowej w pracy księgowego. Na pierwszy rzut oka wydawać się to może zaskakujące, jednakże należy zauważyć, iż takie powiązanie wynika z faktu, iż księgowi i biegli rewidentzi muszą współpracować i ich praca wpływa na nich wzajemnie. Wobec tego potencjalnemu księgowemu zależy na współpracy z biegłym rewidentem dochowującym zasad jego roli zawodowej i *vice versa* – przyszły biegły rewident chce pracować z zachowującymi standardy etyczne swojego zawodu księgowymi.

Kolejna istotna statystycznie korelacja ( $r = 0,28$ ) występuje dla doświadczenia w pracy księgowego i oceny roli moralności zawodowej w pracy księgowego. Można to przypisać temu, iż osoby mające większe doświadczenie pracy w księgowości bardziej rozumieją jej uwarunkowania etyczne, natomiast osoby z małym doświadczeniem nie rozumieją istotności moralności zawodowej w tej profesji. Korelacja o takiej samej wartości ( $r = 0,28$ ) występuje także między oceną roli moralności ogólnej w pracy księgowego a oceną interesu własnego w pracy biegłego rewidenta. Następną korelacją ( $r = 0,26$ ) występuje między oceną wagi interesu własnego w pracy biegłego rewidenta a oceną roli moralności ogólnej w pracy biegłego rewiden-

ta. Kolejna znacząca statystycznie korelacja ( $r = 0,25$ ) występuje między chęcią pracy w zawodzie księgowego a oceną roli moralności ogólnej w zawodzie księgowego. Taka sama korelacja ( $r = 0,25$ ) występuje między oceną roli moralności ogólnej w pracy biegłego rewidenta a oceną wagi interesu własnego w pracy księgowego. Kolejna korelacja ( $r = 0,24$ ) występuje między oceną roli moralności zawodowej biegłego rewidenta a doświadczeniem w zawodzie księgowego.

#### 4. Zakończenie

Wnioski wynikające z odpowiedzi na pytania badawcze sformułowane w początkowej części artykułu są następujące:

- Wśród potencjalnych komponentów konfliktu etycznego, jaki może wystąpić w zawodach biegłego rewidenta i księgowego, za najważniejsze uznano stosowanie się do wymogów moralności ogólnej, następnie do wymogów roli zawodowej, najniżej z etycznego punktu widzenia oceniono uwzględnianie interesu własnego. Ponadto obydwa rodzaje moralności otrzymały wysokie, a interes własny niskie oceny.
- Hierarchia ta była identyczna przypadku zawodów księgowego i biegłego rewidenta, ponadto oceny tych komponentów były zbliżone dla obydwu zawodów.
- Ocena roli moralności zawodowej w pracy zarówno biegłego rewidenta, jak i księgowego są dodatnio skorelowane z chęcią pracy w zawodzie księgowego, nie są natomiast istotnie skorelowane z pracą w zawodzie biegłego rewidenta.
- Ocena roli moralności zawodowej w pracy biegłego rewidenta i księgowego jest dodatnio skorelowana z chęcią pracy w zawodzie księgowego, nie jest natomiast istotnie skorelowana z chęcią pracy w zawodzie biegłego rewidenta.
- Ocena roli moralności ogólnej w pracy księgowego jest dodatnio skorelowana z chęcią pracy w zawodzie księgowego.
- Występuje istotna statystycznie korelacja pomiędzy oceną danego komponentu konfliktu etycznego dla pracy w księgowości i oceną tego samego komponentu dla pracy w audycie. Podkreślić należy ponadto, iż związki te posiadają najwyższe współczynniki korelacji.

Podsumowaniem wymienionych wniosków może być stwierdzenie, że sama ocena istotności danego elementu konfliktu etycznego jest ważniejsza niż zawód lub dziedzina, której dotyczy.

Ponadto należy zauważyć, iż sposób sformułowania pytań i stwierdzeń w części badawczej może wpływać na odpowiedź. Podejrzewać można, iż mimo anonimowości ankiety, jako że badani studiują na kierunku rachunkowość i auditing oraz deklarują chęć pracy w rachunkowości lub audycie, uznali oni podkreślanie wagi interesu własnego w pracy księgowego lub biegłego rewidenta za niestosowne lub niepoprawne politycznie.

Dodać należy, iż zaprezentowane w artykule badania są częścią szerszych badań dotyczących etyki pomiaru gospodarczego. W dalszych publikacjach analizo-



wany będzie stosunek osób związanych z rachunkowością do systemów etycznych w kontekście ich klasyfikacji. Ponadto badania należy rozszerzyć o inne grupy respondentów (księgowi, biegli rewidenci, controllerzy).

## Literatura

- Czarnecki P., 2008, *Dylematy etyczne współczesności*, Difin, Warszawa.
- Kabalski P., Sz wajcar J., 2015, *Feminizacja studiów w zakresie rachunkowości w Polsce – przyczyny i skutki*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 81 (137), s. 85-106.
- Kerssens-van Drongelen I.C., Fisscher O.A.M., 2003, *Ethical dilemmas in performance measurement*, Journal of Business Ethics, 45.
- Midgley M., 2002, *Pochodzenie etyki*, [w:] Singer P. (red.), *Przewodnik po etyce*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Nagel T., 1997, *Pytania ostateczne*, Aletheia, Warszawa.
- Nowak M., 2010, *Motivating factors at the career in accounting and finance. Analysis of empirical study*, Research Papers of Wrocław University of Economics, No. 145, Publishing House of Wrocław University of Economics, Wrocław, s. 121-131.
- Nowak M., 2011, *Myślenie o przyszłości, zadowolenie ze zbliżającego się zakończenia studiów oraz skuteczność źródeł informacji o pracy w opinii studentów III roku studiów licencjackich na kierunku: rachunkowość i finanse na specjalności: rachunkowość i auditing*, Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinenensis 287, Oeconomica 63, Wydawnictwo Uczelniane Zachodniopomorskiego Uniwersytetu Technologicznego w Szczecinie, Szczecin, s. 189-202.
- Nowak M., 2012a, *Advantages and disadvantages of auditor profession according to students of economics*, Research Papers of Wrocław University of Economics, No. 263, Publishing House of Wrocław University of Economics, Wrocław, s. 150-161.
- Nowak M., 2012b, *Sources of knowledge on job offers in assessment of students of Wrocław University of Economics. Analysis of empiric study covering 2005-2012 time period*, [w:] Slavičková P. (ed.), *Knowledge for Market Use 2012*, Societas Scientiarum Olomucensis II, Olomuniec, [http://knowledgeconference.cz/downloads/SBORNIK\\_ZNALOSTI\\_2012.pdf](http://knowledgeconference.cz/downloads/SBORNIK_ZNALOSTI_2012.pdf), s. 316-324.
- Nowak M., 2013, *Controlling w zarządzaniu. Uwarunkowania psychologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak M., 2014a, *Doświadczenie zawodowe osób studiujących na kierunkach studiów związanych z rachunkowością. Analiza wyników badań empirycznych*, Folia Pomeranae Universitatis Technologiae Stetinenensis. Oeconomica, Wydawnictwo Uczelniane Zachodniopomorskiego Uniwersytetu Technologicznego w Szczecinie, nr 311 (75) 2, str. 153-162.
- Nowak M., 2014b, *Male and female controllers. Between controlling and gender studies*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 345, Wrocław, s. 85-93.
- Nowak M., 2014c, *Potential Future Controllers' Perception of the Effectiveness of Information Sources on Job Offers. Research Report*, [w:] Dyczkowska J. Kuźdowicz P. (eds.), *Controlling and Knowledge. Shaping an Information Environment in Contemporary Business Organizations*, Publishing House of Wrocław University of Economics, Wrocław, s. 77-88.
- Nowak M., 2015a, *Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 399, Wrocław, s. 383-392.
- Nowak M., 2015b, *Etyka biegłego rewidenta – wymiar pozakodeksowy*, [w:] Nowak E., Szafranec J. (red.), *Rachunkowość, rewizja finansowa, podatki – kierunki zmian*, Regionalny Oddział Krajowej

- Izby Biegłych Rewidentów we Wrocławiu, Instytut Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 61-68.
- Nowak M., 2015c, *Etyka controllingowego pomiaru dokonań w świetle filozofii użyteczności – zarys koncepcji*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 82 (138), s. 113-128.
- Nowak M., 2015d, *Moral conflict in performance measurement*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 398, Wrocław, s. 372-379.
- Singer P., 2003, *Etyka praktyczna*, Książka i Wiedza, Warszawa.