

ETIKA U RAČUNOVODSTVU

Datum prijave: 21.11.2014.
Datum prihvatanja: 15.12.2014.

UDK: 657.17
Pregledni rad

mag. M. Grivec, pred.

Visoka škola za upravljanje i poslovanje Novo mesto
Na Loko 2, 8000 Novo mesto, Slovenija
Telefon: 00386 / 7 393-00-28 E-mail: malci.grivec@guest.arnes.si

SAŽETAK - U posljednjih desetak godina, vrlo često smo bili svjedoci otkrivanja većeg broja etički spornih djela u čijem provođenju su sudjelovali i računovođe. Trenutačna gospodarska kriza je tu učestalost još više povećala. Samim tim se povećala i svijest da pri poslovanju pored ekonomskih zakonitosti treba uvažavati i etičku komponentu. Ona je posebno važna za računovodstvo čija je zadaća prikazivati istinite i poštene informacije o poslovanju svakog pojedinog gospodarskog subjekta. U nastavku ovog priloga autorica ukratko prikazuje pojam etike, pri čemu posebno ističe značaj etike u računovodstvu. Naglašava značaj poštivanja Kodeksa profesionalne etike računovođa u Sloveniji. U nastavku prikazuje rezultate istraživanja u kojima su sudjelovali računovodstveni servisi u studenome 2012. i u kojima je prikazano stanje etike u računovodstvima u Sloveniji. Svi anketirani su bili mišljenja da je etika u njihovom profesionalnom radu vrlo bitna, pogotovo u posljednjih nekoliko godina, jer se broj kršenja etike u slovenačkoj struci povećava. Dakle, čak 61,82 posto anketiranih računovodstvenih servisa prima pritisak stranaka. Pri tome je stimulativan podatak taj, da nitko od anketiranih računovodstvenih servisa jednostavno ne popušta takvim pritiscima.
Ključne riječi: etika, računovodstveni servis, Kodeks profesionalne etike računovođe, etički sporna ponašanja.

ABSTRACT - In the last decade we have very often witnessed the disclosure of more ethically questionable behaviors in which accountants often participated. The current economic crisis has only increased the frequency of disclosure of such behaviors. Therefore, it has also increased the awareness that economic laws are not enough. The ethical component must be taken into account as well. The latter is especially important in accounting which mission is to show the true and fair information on the operations of each business entity. In the paper the author summarizes the concept of ethics, with especially highlighting the importance of ethics in accounting. She underlines the importance of respecting the Code of Professional Ethics for Accountants in Slovenia. Furthermore presents the results of research carried out among accounting services in the period from November 2012 to May 2013, which outlines the state of ethics in accounting in Slovenia. All respondents had the opinion that the ethics in their professional work is very significant, especially in the recent years, as the number of breaches of ethics in the Slovenia has increased. So, as much as 61.82 % of the respondent accounting services have been pressured by the customers. It is a stimulating fact, however, that none of the respondent accounting services does not simply give in to such pressuring.

Keywords: ethics, accounting service, the Code of Professional Ethics for Accountants, ethically controversial behavior.

1. UVOD U ETIKU

Za današnju globalnu gospodarsko-financijsku krizu možemo s priličnom sigurnošću tvrditi da je povezana s etičkom krizom vrijednosti (Brkić, 2009). Te vrijednosti se prvenstveno oslanjaju na individualnu razinu te su kao takve povezane i s utvrđivanjem smisla bivanja u svijetu svakog pojedinca, jer mu koriste pri suočavanju s pitanjima najosnovnijih ciljeva njegovog postojanja. Na osnovi tih vrijednosti pojedinac oblikuje svoje moralno-etičke pretpostavke o tome što predstavlja primjerno, a što neprimjerno ponašanje u određenoj situaciji (Tomšič, 2009.). Svim tim pitanjima bavi se etika.

Pojam etike potječe od grčke riječi ethos - moral, običaj, ćudoređe itd. Kao znanstvena disciplina, etika se bavi proučavanjem načela ispravnoga, dobroga i moralnog djelovanja. U najširem smislu etika je filozofijska disciplina koja se bavi proučavanjem načela i mjerila čovjekovog htijenja i ponašanja sa stajališta dobra i zla, kao i normi na osnovi kojih se odlučuje o ponašanju po tim načelima. Na taj način etička načela možemo razumijeti kao načela o prihvatljivom i neprihvatljivom ponašanju, odnosno kao standarde

ponašanja po kojima se to ponašanje procjenjuje (Grivec, 2009.).

Etika je, dakle, znanost o moralnom odlučivanju i ponašanju (Kalacun, 2001.). Gosar (1994.) također opredjeljuje etiku kao filozofijsku disciplinu koja daje smjernice čovjekovom ponašanju. On istovremeno smatra da se osobni i društveni život normalno odvijaju ako ljudi poštuju utvrđena pravila. Po njegovom mišljenju neka od tih pitanja su konstantna, pri čemu suvremeni način gospodarenja zahtijeva njihovu prilagodljivost. Da bi etika mogla biti vodilja ljudima, ona se u svakom trenutku mora mijenjati - rasti, razvijati se, prilagođavati vremenu, duhovnom i materijalnom razvitku društva. Etičke norme razlikuju se od jedne društvene zajednice do druge, jer su i vrijednosti u različitim kulturama različite (Možina, 1995.). U vrijeme globalnoga poslovanja, poduzeća moraju biti svjesna tih razlika i moraju ih uvažavati. I pored toga ljudi iz različitih kultura koji žele živjeti po etičkim principima suglasni su s osnovnim etičkim mjerilom koje Maxwell (2007.) naziva zlatnim pravilom. To pravilo glasi: »Sve što želite da ljudi čine vama, činite vi njima, odnosno ne činite drugima ono što ne želite da oni čine vama.« Ovo pravilo se može koristiti i pri donošenju odluka u okviru gospodarskih subjekata. Tako etika postaje

značajan element uspješnosti poslovanja gospodarskih subjekata i pridonosi njihovoj pozitivnoj slici u javnosti. Što je to poslovna etika?

1.1. Poslovna etika

Ako razmotrimo zapise iz prošlosti možemo primijetiti da je ponekad postojalo pravilo da posao i etika ne idu zajedno, jer poduzeće ne bi moglo istovremeno ostvarivati dobitak i biti etički ispravno. Prevladavalo je uvjerenje da je za poslovni svijet dovoljno da se drži zakonskih propisa (Jančić, 1999.). Danas smatramo da to ni izdaleka nije dovoljno, jer etika i društvena odgovornost predstavljaju značajne komponente uspjeha na tržištu. Naime, kao ljudi smo sve više osviješteni, pa se odlučujemo za proizvode onih poduzeća koja posluju po mjerilima koja su nam bliska. U okviru svojih poduzeća ljudi sve više postaju svjesni da im se etički ispravno poslovanje dugoročno više isplati (Kalacun, 2001.). Model odličnosti EFQM pokazuje da korporativna društvena odgovornost pozitivno utječe na poslovne rezultate i da ne nanosi štetu trajnoj uspješnosti i učinkovitosti poslovanja (Remškar, 2008.). Slobodno možemo reći da se poslovna djelatnost vrši radi stjecanja dohotka, pri čemu poslovna etika postoji zato da postavlja uvjete za njegovo stjecanje. Stoga osobna kao i poslovna uspješnost zahtijevaju etičko ponašanje (Jennings, 2009.). I pored toga što neki autori tvrde da je poslovna etika samo etika, budući da etičke vrijednosti vrijede za sva područja našeg djelovanja i da ih ne možemo izolirano koristiti samo u poslovanju, svojoj obitelji ili u društvenoj sredini (Remškar, 2008.), ali da (poslovna) etika vrlo često predstavlja jedini temelj na osnovi kojeg se pojedinac odlučuje za neko djelovanje.

Dakle, ako načela etike razumijemo kao načela o prihvatljivom i neprihvatljivom ponašanju, onda se s aspekta proučavanja etike u poslovnom svijetu moramo zapitati koja su ponašanja za društvenu sredinu prihvatljiva, a koja nisu. Florjančić i Ferjan (2000.) pri tome ističu da ključno pitanje predstavlja pitanje prioriteta između istine i interesa. Posebnih područja na kojima se ta dilema postavlja je iz dana u dan sve više, što posebno vrijedi za računovodstvo.

2. ETIKA U RAČUNOVODSTVU

Računovodstvo kao djelatnost vrijednosnog praćenja i proučavanja pojava povezanih s poslovanjem nekog poslovnog sustava, priprema informacije za vanjske i unutrašnje korisnike. Zato je značajno da se pojedinci koji na osnovi tih informacija donose svoje odluke mogu u njih pouzdati. Danas se teško može zamisliti poslovanje koje neke svoje značajne poslovne odluke donosi bez sudjelovanja računovođa (Mayr, 2011). Zato su računovođe dužni poštovati pravna, poslovno-etička i druga pravila koja im omogućavaju stručnu odličnost (Koletnik, 2012). Računovođa je dužan neprekidno se obrazovati i pratiti razvoj struke, jer mu to omogućava kvalitetno izvršavanje

računovodstvenih usluga. Pri tome je šef računovodstva dužan poštovati načela profesionalne etike i znati kako se na odgovarajući način mora ponašati u slučajevima postojanja različitih pritisaka i drugih etičkih dilema (Bergant, 2010.). Svakom pojedincu zaposlenom u računovodstvu etika nalaže obvezu poštivanja općih opredjeljenja i principa etičnog ponašanja (Bergant, 2010.). Ti principi su:

- utvrđivanje štetnih posljedica koje mogu nastupiti na osnovi njegovih odluka;
- utvrđivanje svih prednosti i troškova koje sudionici mogu pretrpjeti zbog njegovih odluka;
- istraživanje svih značajnih i moralnih očekivanja koja su povezana s njegovom odlukom;
- stalno praćenje etičkih dilema s kojima se susreću donosioci profesionalnih odluka;
- usmjeravanje svojega djelovanja tako da ono odgovara želji da drugi na isti način djeluju prema njemu;
- osiguravanje da njegove djelatnosti pod posebnim uvjetima budu usklađene s pravilima ponašanja;
- uređivanje svoje djelatnosti tako da je kao pravilno može ocijeniti svaka nezainteresirana grupa profesionalaca njegovog ranga - profesionalna etika;
- provjeravanje bi li se dobro osjećao ako bi bilo potrebno da svoje ponašanje obrazlaži pred televizijskim kamerama.

Bez obzira na to što postoji veliki broj različitih zakona, tijekom povijesti se pojavila potreba za samoregulacijom područja računovodstva, koja se sastoji u donošenju etičkih kodeksa. Jelovac (1998.) te kodekse definira kao »brižljivo izabrano, do određene mjere sustavno prikupljeno i jasno formulirano mnoštvo ocjena, mjerila, životnih usmjerenja i normi koje služe kao praktična pravila pravilnog ponašanja pojedinaca, odnosno kao uzorci za primjerno rukovođenje i djelovanje u određenoj zajednici«.

2.1. Kodeks profesionalne etike računovođe i budućnost etike u računovodstvu

Na području računovodstva u Sloveniji je od 1972. nadalje prihvaćen Kodeks profesionalne etike računovođe, koji je povremeno dopunjavao, pri čemu je zadnja dopuna izvršena 1995. godine. »Kodeks profesionalne etike računovođe predstavlja zapis pravila po kojima postupaju računovođe pri izvršavanju svojih stručnih zadaća. Računovođe su dužni u potpunosti se posvetiti svojoj djelatnosti i pobrinuti se da kvaliteta njihova rada bude usklađena s profesionalnom etikom. Dužni su također djelovati u skladu s interesima onih za koje rade. Računovođe se ne smiju ponašati protivno pravilima zapisanim u kodeksu i ne smiju dopustiti da ta pravila budu kršena« (Muren, 2011: 15). Kao takav kodeks treba odrediti osnovna pravila ponašanja u vezi s odgovornošću svakog pripadnika struke prema javnosti, naručiteljima i profesionalnim kolegama (Koletnik, 2012.).

Osnovna načela profesionalne etike računovođa i načela ponašanja po Kodeksu profesionalne etike računovođe koja su objavljena i na internetu (<http://www.si-revizija.si/računovodie/dokumenti/kodeks-etika-računovodja.pdf>) su:

- *stručnost i odgovornost*: ta načela nalažu računovođama obvezu stalnog usavršavanja teorijskog računovodstvenog znanja i vještina djelovanja u skladu s propisima i kodeksima; oni su isto tako dužni poznavati ekonomiku gospodarskih društava i načine povezivanja teorije i prakse. U izvršavanju svojih obveza i svojih odgovornosti, računovođe su dužni biti pouzdani kako pri obavljanju svih poslova koje vrše, a koji se odnose na računovodstvenu djelatnost, tako i do svih osoba za koje djeluju;
- *povjerljivost*: svaki računovođa dužan je štititi povjerene informacije do kojih dolazi pri svom djelovanju, osim onih za koje imaju dozvolu da ih mogu otkrivati, kao i onih koje su po zakonu dužni otkrivati. Povjerene informacije ne smiju koristiti u svom vlastitom interesu odnosno za namjene suprotne zakonu ili etici;
- *poštenje*: računovođa je dužan izbjegavati svaku djelatnost koja bi mu onemogućavala da pošteno izvršava svoje dužnosti, svoju stručnost i koja bi mogla negativno utjecati na njegov ugled. Isto tako je dužan odbiti sve poklone veće vrijednosti koji bi u stvarnosti ili samo naizgled mogli utjecati na njegovu stručnost i poštenje;
- *istinitost*: računovođa je odgovoran za pošteno i istinito izvještavanje različitih razina odlučivanja u poduzeću ili izvan njega. Dužan je pobrinuti se da budu u potpunosti otkrivene sve značajne informacije koje bi mogle negativno utjecati na korisnikovo prihvaćanje izvješća, primjedbi i prijedloga;
- *marljivost*: računovođa je dužan voditi računa o svojoj efikasnosti (učinkovitosti) i kvaliteti svojega rada. U tom smislu dužan je da budu jasno razgraničene odgovornosti svakog sudionika pri razmatranju računovodstvenih podataka i pri pripremanju i usvajanju informacija.

I pored jasno istaknutih osobina koje računovođa treba posjedovati, čini nam se da je i danas moguće da se kodeks, na isti način kako je dopunjavao i mijenjao u prošlosti, ponovo dopuni. Kao razloge Bergant (2010) ističe sljedeće:

- kodeks je obavezan samo za članove Saveza računovođa, financijera i revizora Slovenije, što u ovom trenutku predstavlja nepotrebno ograničenje;
- kodeks se ograničava na šefove računovodstva, bez obzira na to što danas znamo da problemi profesionalne etike vrijede i za druge radnike u računovodstvu;
- postojeći kodeks sadrži samo načelne odredbe, pa mu nedostaju praktične upute.

Prilikom pripremanja i usvajanja odgovarajućih dopuna važećeg kodeksa može se koristiti sadržaj Kodeksa etike Međunarodnog udruženja računovodstvenih stručnjaka (Kodeks MURS). Murnova (2011.) ističe da je bitna razlika između

slovenskog Kodeksa profesionalne etike računovođe i Kodeksa MURS u tome što su u ovom drugom znatno bolje predstavljeni i istaknuti pritisci i prijetnje kojima su u svom radu izloženi računovodstveni stručnjaci. U njemu su prikazani i mogući postupci koje računovodstveni stručnjak može koristiti pri svom radu ako se nađe pred prijetnjom, odnosno pritiskom. Potrebu da se izvrši dopuna slovenskog kodeksa ističe i Ribičeva (2011.). Ona tvrdi da bi i samo precizno navođenje sankcija u Kodeksu profesionalne etike računovođe u Sloveniji prisililo brojne od njih da se ponašaju u skladu s principima etike i pravilima struke.

S obzirom na promjene u široj društvenoj sredini, Slovenski institut za reviziju je u studenome 2011. donio odluku da se pripremi kodeks s novim sadržajem i novim moralnim obvezama računovođa, ali on još nije usvojen.

3. METODOLOGIJA

3.1. Svrha i ciljevi

O etici i o računovodstvu je puno napisanog, međutim kada je riječ o etici u računovodstvu odnosno kod računovođenja napisanog, o tome je malo napisanoga. Ovo se posebice odnosi i vrijedi za Sloveniju.

Svrha i ciljevi istraživanja bili su pomoću domaće i strane literature te istraživanja između računovodstvenih servisa proučiti odnos etike i računovođa i njihov pogled na stanje etike u računovodstvu u Sloveniji. Zanimalo nas je možemo li dokazati vezu između poznavanja Kodeksa profesionalne etike računovođe i otkrivanja etično spornih radnji u računovodstvu. Zanimalo nas je i postoji li povezanost između poznavanja Kodeksa profesionalne etike računovođe i otkrivanja pritisaka na rad računovođa i sam način djelovanja u tim primjerima.

U tu svrhu postavili smo tri hipoteze:

- Poznavanje Kodeksa profesionalne etike računovođe u velikoj mjeri daje na značaju na otkrivanju etično spornih radnji u računovodstvu.
- Poznavanje Kodeksa profesionalne etike računovođe u velikoj mjeri utječe na otkrivanje pritisaka na rad računovođa.
- Poznavanje Kodeksa profesionalne etike računovođe u velikoj mjeri utječe, a sam rad i djelovanje računovođa u primjeru pritisaka po lažiranju računovodstvenih podataka.

Analiza postojeće stručne i znanstvene literature napravljena je pomoću različitih baza podataka (Emerald, Proquest) i COBIB.SI (uzajamna bibliografsko-kataloška baza podataka). Aktualno zakonsko uređenje pokazali smo pomoću važećeg zakonodavstva i važećih kodeksa. Za empirijski dio upotrijebili smo neeksperimentalnu kvantitativnu metodu istraživanja.

3.2. Opis instrumenata

Tehnika prikupljanja podataka bila je anketiranje. Kao instrument istraživanja upotrijebili smo strukturiran upitnik. Naime, išlo se na web anketu, koju smo izveli pomoću portala www.1ka.si. Sva pitanja bila su zatvorenog tipa (eng. *Closed questions*). Sama pitanja bila su moderirana na osnovi pregledane literature i resursa te aktualnog stanja u Sloveniji.

Upitnik je bio naime sastavljen od tri seta. U prvom setu su se pitanja odnosila na demografsko svojstvo ispitanika. U pogledu toga nas je zanimalo: veličina računovodstvenih servisa u pogledu na broj zaposlenih (poštivali smo kriterij, koji se traži kod izbora Najbolji računovodstveni servis), organizacijsku shemu servisa, regiju djelovanja, vrijeme rada računovodstvenih servisa te broj stranaka računovodstvenih servisa).

U drugom setu pitanja smo ispitanike pitali o važnosti etike za rad računovođe, o znanju *Kodeksa profesionalne etike računovođe* te značenju toga za sam rad računovođe.

U zadnjem, trećem setu, provjerili smo pogled računovođa zaposlenih u računovodstvenih servisima na stanje u Sloveniji. Naime, zanimalo nas je jesu li ikada djelovali u suprotnosti s etičnim normama, jesu li podloženi pritiscima stranaka u pogledu lažiranju računovodstvenih informacija i kako u tom pogledu rade i povećava li se po njihovim mišljenju broj prekršaja u slovenskoj računovodstvenoj struci u zadnjem razdoblju.

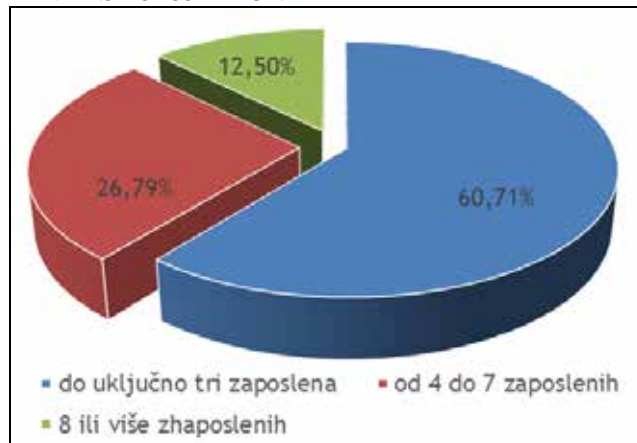
3.3. Provođenje istraživanja i prikaz uzorka

Istraživanje je izvršeno u studenome 2012. na osnovi ankete objavljene na internetu (www.1ka.si). Ona je bila upućena na 654 internetske adrese članova Komore računovodstvenih servisa. Odziv je na žalost bio vrlo slab, jer je anketu ispunilo samo 12,54 posto primatelja elektroničke pošte. To znači da rezultate ne možemo prihvatiti kao važeće za cjelovitu djelatnost računovodstvenih servisa i računovođa uopće.

Podaci dobiveni pomoću anketnog upitnika bili su obrađeni pomoću računalnog programa Microsoft Windows Excel i IBM SPSS Statistics 21.

Ako pogledamo strukturu računovodstvenih servisa s obzirom na njihovu veličinu (Grafikon 1), možemo utvrditi da je 60,71 posto anketiranih imalo do samo do tri zaposlena radnika.

GRAFIKON 1: STRUKTURA RAČUNOVODSTVENIH SERVISA PREMA NJIHOVOJ VELIČINI



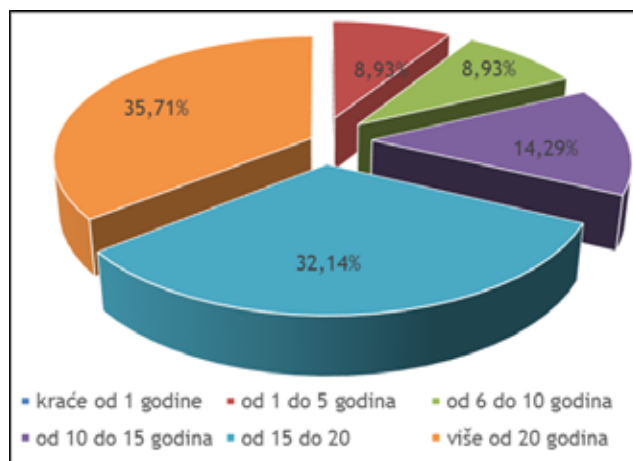
Izvor: vlastito istraživanje, 2012.

Istraživanje je pokazalo da tako velika fluktuacija u pogledu broja zaposlenih u pojedinim računovodstvenim servisima postoji i u pogledu broja stranaka tih servisa.

Tako smo utvrdili da prosječan broj stranaka iznosi 62, pri čemu je najmanji anketirani računovodstveni servis imao 10, a najveći 200 stranaka.

Kao što je vidljivo u grafikonu 2., struktura anketiranih računovodstvenih servisa različita je i u pogledu vremena njihovog postojanja. Najveći broj računovodstvenih servisa (35,71 posto) posluje na tržištu više od 20 godina. Nešto manji broj tih servisa (32,14 posto) posluje između 15 i 20 godina.

GRAFIKON 2: STRUKTURA RAČUNOVODSTVENIH SERVISA S OBZIROM NA VRIJEME POSLOVANJA



Izvor: vlastito istraživanje, 2012.

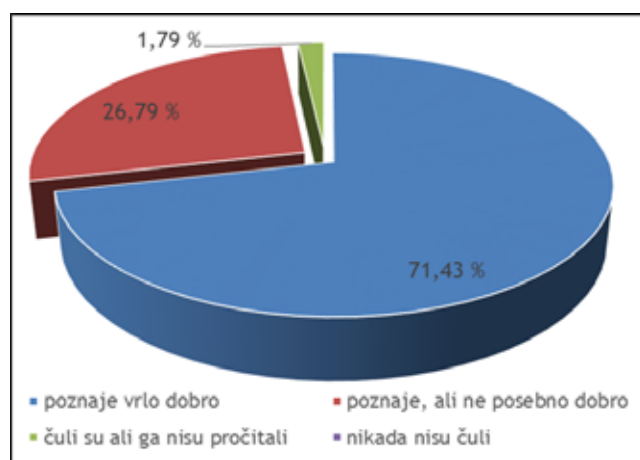
4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

U uvodnom dijelu ovog priloga istaknuto je da je profesionalna etika računovođa u njihovom poslovanju nužna. Zato se i svaki od nas mora pobrinuti da vrline koje se očekuju od računovođa: stručnost, odgovornost, poštenje i marljivost, postanu vrijednosti za koje bi se svi morali pobrinuti. U istraživanju smo također provjerili što o

značaju (profesionalne) etike pri svom radu misle zaposleni u računovodstvenim servisima i koliko poznaju Kodeks profesionalne etike računovođa.

Svi anketirani su bili mišljenja da je etika u njihovom profesionalnom radu vrlo značajna, ali je svejedno samo 87,50 posto anketiranih smatralo da je Kodeks profesionalne etike računovođe za njih vrlo značajan, dok su ostali smatrali da nije posebno značajan (10,71 posto). Zabrinjava podatak da 1,79 posto anketiranih smatra da taj kodeks predstavlja zbirku pravila bez posebne upotrebne vrijednosti. Kao što je vidljivo u grafikonu 3., 26,79 posto anketiranih čulo je za kodeks, ali ga nije pročitalo, dok 71,43 posto anketiranih smatra da taj kodeks vrlo dobro poznaje.

GRAFIKON 3: POZNAVANJE KODEKSA PROFESIONALNE ETIKE RAČUNOVOĐE

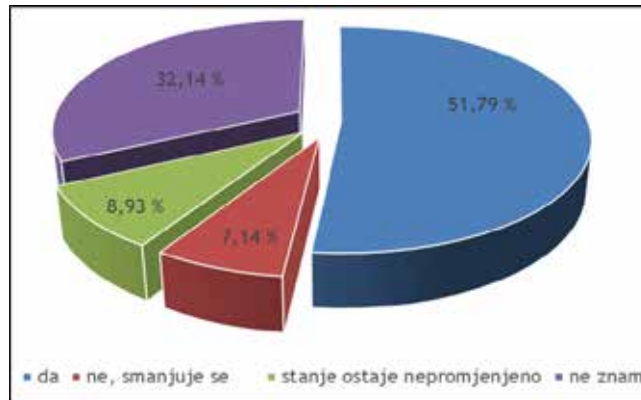


Izvor: vlastito istraživanje, 2012.

Prema našem mišljenju, u današnje vrijeme je etika utoliko značajnija ukoliko je računovođa pri svojem radu, zbog različitih pritisaka, postavljen pred vrlo teške profesionalne odluke i pri kojima, prema istraživanju, nije slobodan i samostalan, kako je to procijenilo 72,73 posto anketiranih. Postojanju neovisnosti računovođe, prema mišljenju anketiranih, najviše pridonosi njihova stručna osposobljenost, poznavanje područja struke i zakonskih okvira, kao i jasno određenih stručnih načela i standarda.

U skladu s rezultatima koji su prikazani u grafikonu 4., više od polovice anketiranih (51,79 posto) smatra da se u zadnje vrijeme broj kršenja etike u slovenskoj struci povećava. Zanimljivo je daje 7,14 posto anketiranih uvjereni da se broj etički spornih djelovanja smanjuje, dok se 32,14 posto anketiranih u tom pogledu nije moglo opredijeliti.

GRAFIKON 4: UČESTALOST POJAVE ETIČKI SPORNIH PONAŠANJA U RAČUNOVODSTVENOJ STRUCI



Izvor: vlastito istraživanje, 2012.

S obzirom na to da većina anketiranih smatra da se broj etički spornih djela povećava, ne iznenađuje podatak da čak 61,82 posto anketiranih računovodstvenih servisa smatra da se pritisak stranaka na njih povećava. U nastavku istraživanja zanimalo nas je kako se anketirane osobe ponašaju u slučajevima u kojima stranka od njih zahtijeva izvršenje nekog neetičnog djela. Pri tome je poticajan podatak da nitko od anketiranih jednostavno ne popušta takvim pritiscima. Kao što je vidljivo u grafikonu 5., najveći broj anketiranih, čak 61,76 posto, u takvoj situaciji obrazloži svojoj stranki posljedice neetičkog ponašanja i onda joj prepusti donošenje konačne odluke.

GRAFIKON 5: PONAŠANJE RAČUNOVOĐE U SLUČAJEVIMA KADA SE NA NJEGA VRŠI PRITISAK



Izvor: vlastito istraživanje, 2012.

Ako kritički razmotrimo navedene podatke možemo zaključiti da se 23,53 posto šefova računovodstvenih servisa ponašalo tako da su stranku uvjerali da je zakonito djelovanje jedino ispravno i da je samo 14,71 posto tih šefova odustalo od sudjelovanja. U slučajevima kada su šefovi računovodstva odustali od daljeg sudjelovanja, postavlja se pitanje kako je stranka u takvom slučaju postupila: je li problem na željeni način sama riješila ili je pronašla drugi računovodstveni servis koji je uvažio njezine »želje«. Postoji također mogućnost daje stranka na

kraju ipak uvažila primljene upute daje zakonito i etički ispravno ponašanje jedino ispravno, ali ipak smatramo da takva odluka stranke nije vjerojatna.

Na osnovi analize podataka ne možemo tvrditi, da poznavanje Kodeksa profesionalne etike računovođe utječe na čestost otkrivanja etično spornih radnji ($\chi^2=7.072$; $p=0.314$).

Ne možemo potvrditi ni druge ni treće hipoteze. Na osnovi analize podataka naime ne možemo tvrditi da poznavanje Kodeksa profesionalne etike računovođe utječe na otkrivanje pritisaka u vezi s lažiranjem podataka ($\chi^2=0.922$; $p=0.631$) te na radnje računovođa u tom pogledu ($\chi^2=1.153$; $p=0.886$).

5. DISKUSIJA

U svakom slučaju možemo reći da mjesta za podizanje razine etičnosti poslovanja ima dovoljno. Vidjeli smo da više od polovica anketiranih smatra da se u posljednje vrijeme broj kršenja etike u slovenskoj struci povećava. A istovremeno postoje anketirani koji smatraju da se broj etički spornih djelovanja smanjuje ili ostaje isti.

Pri svemu tome se postavlja pitanje je li postojeće stanje posljedica toga što više nismo sposobni razlikovati stvarno stanje od željenoga, što je dovelo do toga da postojeće stanje vidimo kao željeno, odnosno da njihovi (naši) ideali još nisu ostvareni. Dakako je moguće da smo u pogledu odnosa sredine do sebe i svojih ponašanja potpuno nekritični. Činjenica je, međutim, da se o toliko etički spornih ponašanja, pa i krivičnih djela, na području računovodstva do sada nije govorilo. Istina je također daje gospodarska konjunktura u prošlosti omogućavala lakše prikrivanje takvih djela, kao i da nešto manje od 9 posto anketiranih smatra da stanje na tom području nije promijenjeno.

Zbog slabog odaziva na istraživanje i posljedično malog uzorka bilo bi bolje u budućnosti ponoviti ovo logičko istraživanje. U novo istraživanje bilo bi pametno uključiti i računovođe, koji rade po poduzećima i baš tako imaju veliki utjecaj i doprinos na kvalitetu računovodstvenih informacija.

6. ZAKLJUČAK

Bez obzira na sve izloženo, trebamo biti svjesni činjenice da profesionalna etika zahtijeva da se računovođe u cijelosti posvete svom djelovanju i da su dužni pobrinuti se za stalno povećavanje kvalitete rukovođenja i računovodstvenog izvještavanja (Koletnik, 2012.). Istovremeno moramo biti svjesni da etiku ni na kojem području ne mogu nadomjestiti zakoni i tržište. Treba znati da profesionalni kodeks sadrži samo ograničena rješenja na području etike. Činjenica je da se gospodarski odnosi mijenjaju i da se s njima mijenja i kompleksnost odluka pred koje smo svakodnevno postavljeni. U takvim se slučajevima možemo osloniti samo na sebe i svoje vrijednosti. Zato je značajno da postanemo svjesni činjenice da vrijednost ne predstavlja »imati« već »biti«.

Smatramo, naime, da će samo u slučaju ako toga budemo svjesni, broj etički spornih djela biti manji, kao i da će poslovni svijet postati ugodniji za sve sudionike.

LITERATURA

1. Bergant, Ž. (2010): Organiziranje računovodstva u povezanosti s finansijskom funkcijom. Ljubljana: Abeceda Svetovanje
2. Brkič, D. (2009): Vrednote in etika kot kompas v človekovem življenju. U: Bukovec, B., Pinterič, U., Pandilovska, A. (ur) Uveljavljanje univerzalne odličnosti kot odgovor na izzive sedanjosti in prihodnosti. Novo mesto: Fakulteta za organizacijske študije (str. 73-106)
3. Florjančič, J., Ferjan, M. (2000): Management poslovnega komuniciranja. Kranj: Moderna organizacija
4. Gosar, A. (1994): Sodobna socialna etika: sociološke in gospodarske osnove. Ljubljana: Rokus
5. Grivec, M. (2009): Tržno komuniciranje in etično sporna dejanja ponudnikov na trgu. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta
6. Jančič, Z. (1999): Celostni marketing. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede
7. Jelovac, D. (1997): Poslovna etika. Ljubljana: Študentska organizacija Univerze
8. Jennings, M.M. (2009): Business Ethics: Case Studies and Selected Readings. Mason: South-Western, Cengage Learning
9. Kalacun, S. (2001): Poslovna etika. Ljubljana: Združenje Manager
10. Kodeks poklicne etike računovodje. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Dostupno na http://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti/kodeks_etike-racunovodja.pdf (15. 10. 2014.)
11. Koletnik, F. (2012): Kodeks poklicne etike računovodij. Revizor Vol XXIII br. 4 (45-55)
12. Mayr, B. (2011): Računovodja je poklic prihodnosti. Poslovno računovodstvo Vol IV br. 3 (6-7)
13. Maxwell, J.C. (2007): Ni takšne stvari kot "poslovna" etika: obstaja samo eno pravilo za sprejemanje odločitev. Velenje: IPAK, Inštitut za simbolno analizo in razvoj informacijskih tehnologij
14. Možina, S. (1995): Poslovno komuniciranje. Maribor: Obzorja
15. Muren, A. (2011): Poslovna etika računovodje. Diplomsko naloga. Novo mesto: VŠUP Novo mesto
16. Remškar, F. (2008): Družbena odgovornost in poslovna etika. Symposium: »The profit of values - A Christian vision of corporate social responsibility - A form of management for long-lasting enterprises«. Dostupno na http://www.zkps.si/doc/uniapac_v_lj_08/Remskar_SLO_Poslovna_Etika_Formatirano_2008-05-09.pdf (10.5.2014.)
17. Ribič, N. (2011): Poklicna etika računovodij in njeno uresničevanje v praksi. Revizor Vol XXII br. 5 (75-94)
18. Tomšič, M. (2009): Vrednotni premiki v sodobni globalizirani družbi in odličnost. Bukovec, B., Pinterič, U., Pandilovska, A. (ur) Uveljavljanje univerzalne odličnosti kot odgovor na izzive sedanjosti in prihodnosti. Novo mesto: Fakulteta za organizacijske študije (str. 47-71)