

red. prof. dr. sc. Branka Ramljak

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Splitu, Split, Republika Hrvatska
bramljak@efst.hr

doc. dr. sc. Andrijana Rogošić

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Splitu, Split, Republika Hrvatska
arogosic@efst.hr

Ivana Perica, MA

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Splitu, Split, Republika Hrvatska
iperica@efst.hr

PROFESIONALNO PONAŠANJE RAČUNOVODSTVENIH RADNIKA U FUNKCIJI OSTVARIVANJA ETIČKIH STANDARDA

Pregledni rad

Sažetak

U ovom radu naglasak će se staviti na računovodstvenu profesiju koja je vrlo važna za cjelokupno poslovanje poduzeća i to posebno s aspekta stvaranja informacija za potrebe internih i eksternih korisnika. Korisnici se uvelike oslanjaju na računovođe i to kako za ispravno financijsko računovodstvo i izvještavanje, učinkoviti financijski menadžment tako i za mjerodavan savjet pri različitim poslovnim i poreznim pitanjima. Računovodstvene informacije dobivene računovodstvenom obradom podataka čine sigurnu osnovu za efikasnost te ne manje važno, za racionalnost poslovnog odlučivanja. Tržišni sustav funkcioniranja omogućava računovodstvu dobivanje jedne sasvim nove – afirmativne uloge u poduzeću. Računovođe danas obavljaju usluge u različitim tipovima organizacija, kako u privatnom tako i javnom sektoru. Iz tog razloga stalno se postavljaju zahtjevi za stjecanjem novih i ažuriranih znanja iz specijalističkih područja pri čemu je potrebno permanentno stručno usavršavanje. Svaka profesija svoje poslove nastoji obavljati sukladno visokim etičkim standardima pa tako i računovodstveni radnici svoju aktivnost usklađuju s visokim etičkim standardima koje je propisao Kodeks etike za profesionalne računovođe. U tom kontekstu u radu će se pratiti profesionalno ponašanje računovodstvenih djelatnika, a ono uključuje profesionalnu sposobnost, vjerodostojnost, kvalitetu usluga i povjerljivost. Naglasak će se staviti na rad u skladu s postavljenim etičkim normama, na koji način se prepoznaje profesionalno ponašanje te kako računovođe utječu na jačanje profesionalnog ponašanja. Cilj ovog rada je istražiti utjecaj poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe na etično ponašanje, odnosno na čestitost i profesionalizam računovodstvenih djelatnika u Hrvatskoj. Istraživanje je

provedeno tijekom lipnja 2016. godine putem on-line ankete koja je poslana na 196 elektronskih adresa računovodstvenih djelatnika u Republici Hrvatskoj. Dobiveni rezultati temelje se na povratnim informacijama od 55 računovodstvenih djelatnika i ukazuju da računovođe koji izvrsno poznaju odredbe Kodeksa etike za profesionalne računovođe su etički osvješteniji te posljedično skloni etičnijem profesionalnom ponašanju.

Ključne riječi: računovodstvo, računovodstveni djelatnici, profesionalno ponašanje, računovodstvena etika

JEL: M41

1. UVOD

U radu će se naglasak staviti na računovodstvenu profesiju koja obavlja vrlo odgovorne poslove u poduzeću, a koje se mogu svesti na stvaranje informacija neophodnih u poslovnom odlučivanju. Obzirom na načelo objektivnosti, pouzdanosti i točnosti svakako je važna i kvaliteta rada računovođa koji će onda stvoriti relevantnu informaciju korisnu internim i eksternim korisnicima za operativno i strateško odlučivanje. S obzirom na svakodnevne etičke prijetnje kojima su računovodstveni djelatnici izloženi, u radu će se naglasak posvetiti i tom području, jer tek onda kad se suočimo sa svim mogućim situacijama, moći ćemo i djelovati na promjene ponašanja. U kontekstu ovog rada pratiti će se profesionalno ponašanje računovođa sukladno najvišim profesionalnim standardima danim Kodeksom etike za profesionalne računovođe. Posebno će se razmatrati pitanja njihove samostalnosti u određenim prosudbama i događaju li im se situacije sukoba interesa. Na temelju svega iznesenog, postavljen je sljedeći cilj rada: istražiti utjecaj poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe na etično ponašanje, odnosno na čestitost i profesionalizam računovodstvenih djelatnika. Od velike važnosti biti će i analiza rezultata provedenog istraživanja u hrvatskim poduzećima koja će omogućiti da se utvrdi stanje, otkriju slabosti i nedostaci te ukaže na moguća poboljšanja u budućnosti i pravce rješavanja dijagnosticiranih problema. A prije toga dati će se i prikaz dosadašnjih istraživanja na tom području.

2. PROFESIJA RAČUNOVOĐE

Računovodstvena profesija vrlo je važna za cjelokupno poslovanje poduzeća i to posebno s aspekta stvaranja informacija za potrebe internih i eksternih korisnika. Informacije dobivene računovodstvenom obradom podataka, čine sigurnu osnovu za efikasnost, te, ne manje važno, za racionalnost poslovnog odlučivanja. Različiti korisnici uvelike se oslanjaju na računovođe i to, kako za:

1. ispravno, pouzdano i objektivno financijsko računovodstvo i izvješćivanje,
2. učinkoviti financijski menadžment kroz kolanje informacija o (ne) likvidnosti,
3. mjerodavne savjete pri različitim poslovnim i poreznim pitanjima

Pružanje informacija za poslovno odlučivanje različitim korisnicima (dionicima) osnovno je obilježje računovodstva u suvremenim gospodarskim uvjetima. Od nekada čisto evidencijske uloge, računovodstvo danas svojim specifičnim metodama i tehnikama stvara relevantne informacije bez kojih je nemoguće ostvariti kvalitetno poslovno odlučivanje. S obzirom da se radi o velikom broju informacija koje se odnose na financijski položaj, uspješnost poslovanja, promjene u financijskom položaju, novčanim tokovima i sl., postavljaju se puno veći, složeniji ali i strožiji zahtjevi pred računovodstvenu profesiju. To za sobom povlači kontinuirano usavršavanje, kontinuirano učenje i praćenje novosti, dakle puno veći fundus znanja osoba koje rade u računovodstvu. Ne treba smetnuti s uma ni činjenicu da to utječe i na veću odgovornost za informacije koje stvaraju.

Danas se sve veći naglasak stavlja na poštivanje načela transparentnosti, široka javnost je zainteresirana za računovodstvene informacije, a ne smije se izgubiti iz vida ni činjenica kako je Republika Hrvatska dio Europske unije i velike računovodstvene svjetske zajednice koju karakterizira prihvaćanje i primjena međunarodnih standarda financijskog izvještavanja/međunarodnih računovodstvenih standarda, što dovodi do veće usporedivosti, ali i konzistentnosti u funkcioniranju obračunskog sustava. Razvijene zemlje ubrzano se kreću prema međunarodnoj integraciji financijskih tržišta, i to u velikoj mjeri zbog razvoja sofisticiranih telekomunikacija. U takvom okruženju transparentnost, te konzistentnost standarda i procedura računovodstva je važna, a osobito za zemlje u razvoju kao što je Republika Hrvatska. One nužno trebaju inozemni kapital, a izvori tog kapitala zahtijevaju transparentne i usporedive informacije kako bi efektivno mogli analizirati i uspoređivati rizike i povrat kapitala preko međunarodnih granica.

Prethodno navedeno okruženje zahtijeva da se pokloni još veća pozornost razvoju računovodstvene profesije u našoj zemlji. U tom smislu veliku ulogu imaju:

1. Odbor za standarde financijskog izvještavanja
2. Hrvatska revizorska komora
3. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika,
4. Sekcija internih revizora,
5. Udruge računovođa i financijskih djelatnika, itd.

Svaka od navedenih institucija ima svoju ulogu u smislu podizanja kvalitete rada računovodstvenih djelatnika, ali isto tako i poštivanje etičkih normi u ponašanju. Budući računovođe rade za određenog poslovnog subjekta, trebalo bi i same poduzetnike educirati o značenju onoga što se radi u računovodstvu.

U ostvarivanju profesionalnog ponašanja računovođe trebaju biti vjerodostojni u svom radu, brinuti o kvaliteti usluge koju daju te voditi računa o povjerljivosti informacija, ali i povjerenju između pretpostavljenih i njih samih. Sposobnost ili nesposobnost za obavljanje povjerenih zadataka koje računovođe imaju u opisu svog posla mogu biti limitirana početnim (ovisno visoko ili nisko) standardom općeg obrazovanja. Međutim, početni nedostaci mogu se nadoknaditi kontinuiranim radom na specijalističkom obrazovanju i na uvježbavanju i istraživanju profesionalno relevantnih područja.

3. PROFESIONALNO PONAŠANJE RAČUNOVOĐA SUKLADNO ETIČKOM KODEKSU

Američka federacija računovođa (AICPA)¹ i Međunarodna federacija računovođa (IFAC)² najpoznatiji su tvorci kodeksa etike namijenjenih računovodstvenim djelatnicima. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika članica je IFAC-a. Dakle, profesionalno ponašanje računovođa regulirano je Kodeksom etike za profesionalne računovođe. IFAC je donio međunarodni kodeks s mišlju da ono bude temelj za izradu nacionalnih kodeksa s detaljnim pravilima, uputama i standardima ponašanja. Danas je na snazi Kodeks etike za profesionalne računovođe (izmijenjen od 01. siječnja 2011.)³ poznat kao *IESB-ov Kodeks*. Kodeks je uređen tako da se odnosi na sve profesionalne računovođe, neovisno jesu li u javnoj djelatnosti, industriji, komercijali, javnom sektoru ili obrazovanju. Profesionalni računovođa tretira se kao onaj tko obavlja poslove revizije, računovodstva, poreza, konzultacija ili sličnih poslova ili s kojim se savjetuje kako bi se udovoljilo potrebama komitenta.

Za potrebe ovog rada istražiti će se profesionalno ponašanje osoba koje rade u računovodstvu, zaposleni ili angažirani u poduzećima (mikro, mala, srednja i velika), bilo kao voditelj ili ne, u sektorima proizvodnje, trgovine ili usluga. Računovodstveni djelatnici svoj rad i ponašanje moraju temeljiti na temeljnim etičkim

¹ AICPA or American Institute of CPAs, American Institute of Certified Public Accountants

² IFAC - International Federation of Accountants je osnovan 1977. godine kao svjetska organizacija računovodstvene profesije s misijom jačanja svjetske računovodstvene profesije, uspostavljanjem i promoviranjem visoko kvalitetnih profesionalnih standarda gdje je profesionalna stručnost presudna.

³ IESBA-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe (2010.), <http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Kodeks-etike/Kodeks-profesionalne-etike-revizora.pdf> (posjećeno 08.06.2016.)

načelima, a u sljedećoj tablici dajemo pregled načela prema IESB-ovom Kodeksu i prema AICPA-ovom Kodeksu.

Tablica 1: Temeljna etička načela prema IESB-ov i AICPA-ovom Kodeksu

ETIČKA NAČELA PREMA IESB-ovom KODEKSU	ETIČKA NAČELA PREMA AICPA-ovom KODEKSU
Poštenje	Odgovornost
Objektivnost	Javni interes
Profesionalna sposobnost i dužna pažnja	Integritet (poštenje)
Povjerljivost	Objektivnost i neovisnost
Profesionalno ponašanje	Dužna pažnja
	Djelokrug i priroda

Izvor: Izrada autora

Kad govorimo o temeljnim načelima onda je teško staviti između njih red važnosti, jer su oni svi jednako važni i moraju biti zastupljeni u svim situacijama i kod svih računovođa. Dakle, biti **pošten i objektivan** pri računovodstvenoj obradi i prezentaciji mnoštva podataka i informacija vodeći računa da se radi o **povjerljivim** informacijama, ali i voditi računa o **povjerenju** između različitih dionika koji se pojavljuju u poslovanju. Sve je to moguće ukoliko su računovođe **profesionalne** kako po **sposobnostima** kojima raspolažu tako i svojim **ponašanjem** gdje poslovima koje obavljaju prilaze s **dužnom pažnjom**. Ciljevi računovodstvene profesije sažeti su u tome da računovođe trebaju raditi prema najvišim profesionalnim standardima uz zadovoljavanje zahtjeva vjerodostojnosti, profesionalizma, primjerene kvalitete usluga i povjerljivosti.

Profesionalno ponašanje uređeno je u odjeljku 150 *IESBA-ovog Kodeksa* (dio A-opća primjena), gdje se kaže da „načelo profesionalnog ponašanja nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da postupaju u skladu s relevantnim zakonima i regulativama te izbjegavaju svako djelovanje za koje profesionalni računovođa zna ili bi trebao znati da narušava ugled profesije.“ Nažalost računovođe su svakodnevno u obavljanju svojih poslova izložene različitim prijetnjama, koje se ističu u Kodeksu kao:

1. Prijetnje osobnih interesa – kao posljedica financijskih ili drugih interesa računovođe ili člana njegove uže ili najuže obitelji,
2. Prijetnje samoprovjere – kad prethodnu prosudbu mora provjeriti računovođa odgovoran za istu prosudbu,

3. Prijetnje zagovaranja – kad računovođa zagovara stav ili mišljenje do te mjere da to može ugroziti objektivnost,
4. Prijetnje poznavanja – kad zbog bliskih odnosa računovođa pokaže preveliko razumijevanje za interese drugih,
5. Prijetnje zastrašivanja – kad postoje stvarne ili umišljene prijetnje koje utječu na objektivnost računovođe.

Prijetnja može biti i sukob na relaciji računovođa i pretpostavljeni, od onih trivijalnih situacija do ekstremnog slučaja prijevare i sličnih nezakonitih postupaka. Od računovođe se može tražiti da djeluje suprotno profesionalnim standardima, zato moraju stalno biti na oprezu i izbjegavati okolnosti koje mogu dovesti do neprimjerenih situacija, a koji mogu nepovoljno utjecati na čestitost računovođa.

4. DOSADAŠNJA ISTRAŽIVANJA PROFESIONALNOG PONAŠANJA RAČUNOVODSTVENIH DJELATNIKA

Računovodstvena profesija objedinjuje sve aktivnosti koje imaju ekonomski karakter i uključuju znanja vezana uz računovodstvo, a odnosi se na zajednicu stručnjaka koji obavljaju ove djelatnosti (računovođe i revizore) te njihove profesionalne organizacije (Radu i Pătrașcu, 2014., 53.). Profesionalno ponašanje računovodstvenih djelatnika izbjegava svaku radnju koja diskreditira profesiju i u skladu je s odgovarajućim zakonima i pravilima (Nicolaescu i Pantea Miorara, 2008.). Ta pravila uobičajeno su zapisana u Kodeksima profesionalne etike i sva ona primarno naglašavaju moralne norme u ponašanju (Žager i Dečman, 2015., 270.). Dakle, profesionalni računovođa mora posjedovati visoki stupanj profesionalnog integriteta. Profesionalne računovođe imaju etičku odgovornost da steknu specijalistička znanja prije nego što nude svoje profesionalne usluge, da stalno usavršavaju svoja znanja te da posjeduju mentalni stav da služe javnosti najbolje što mogu. (Jamnik, 2011.) Edukacija i praktično iskustvo profesionalnih računovođa trebaju osigurati temelj profesionalnog znanja i vještina te profesionalnih vrijednosti, etike i stavova koji će ih osposobiti da kontinuirano uče te da se prilagode promjenama tijekom njihovog profesionalnog djelovanja (Tušek, 2015., 30.).

Usljed poljuljanih moralnih vrijednosti i recentnih skandala u poslovnom svijetu sve više pozornosti se posvećuje poslovnoj, pa tako i računovodstvenoj etici. Etika je u računovodstvu važna i za same računovođe i za sve one koji koriste njihove informacije. Računovodstvena etika, odnosno etika profesionalnih računovođa se može promatrati u okviru deskriptivne etike. Deskriptivna etika stavlja moralni fenomen u valutativni proces tijekom kojega proučava njegov odnos sa

sociokulturološkim dimenzijama, u smislu analiziranja homogenosti ili heterogenosti konkretnih ponašanja u odnosu na važeći ethos (Matulić, 2001., 95.). Etika i ekonomija imaju povijesne veze koje se ujedinjuju međusobno, kako vjerski tako i filozofski. Unatoč tome, sve do druge polovice 20. stoljeća refleksije o etici se nisu odnosile izravno na poslovni svijet i njegove specifičnosti (Dion, 2008., 2.). Veliki broj računovodstvenih prijevara koje su rezultirale nemalim brojem korporativnih skandala krajem 20. i početkom 21. stoljeća, doveli su u pitanje etičnost računovodstvene profesije te ugrozili njezino povjerenje javnosti. (Janaković, Vlašić, 2010., 85.).

Profesionalno ponašanje računovođa u funkciji etike bilo je predmetom istraživanja mnogih relevantnih autora. Higgs-Kleyn i Kapelians (1999.) istražuju reguliranje etičkog ponašanja južnoafričkih profesionalnih računovođa i ukazuju da profesionalne računovođe vjeruju da je kodeks profesionalnog ponašanja nužan te da je bitno da je pravilno izrađen i da se provodi. Jackling et al, (2007.) ispituju stavove članova IFAC o etičkim pitanjima, uzrocima etičkog neuspjeha i ulozi profesije u etičkom obrazovanju. Rezultati su pokazali da u praksi računovođe najviše pogađa sukob interesa. Iz istraživanja proizlaze ključni etički rizici: vlastiti interes, neuspjeh za održavanje objektivnosti i neovisnosti, nepravilno vodstvo, nedostatak etičke hrabrosti i etičke osjetljivosti, neuspjeh stručne prosudbe, siromašna organizacijska kultura. Međukulturalne razlike među zemljama zapadne Europe u svom istraživanju Arnold et al (2007.) dovode u vezu s osjetljivošću pojedinaca na etičke dileme i ukazuju kako postoji učinak kulture neke zemlje u provedbi kodeksa ponašanja i percepciji etičkog ponašanja. Zbog kulturnih razlika diljem svijeta značajan postotak (malo manje od 50%) nacionalnih računovodstvenih organizacija odlučili su zadržati nacionalna specifična pravila ponašanja umjesto usvajanja IFACa kao vlastitog modela etičkog kodeksa (Clements, Neill i Stovall, 2009.). Međutim, neovisno o kulturnim razlikama ključna načela zajednička svima su: integritet, objektivnost, profesionalna kompetencija, dužna pažnja, povjerljivost i profesionalno ponašanje, što u svom istraživanju sličnosti etičkog kodeksa profesionalnih računovodstvenih organizacija u Kanadi, Egiptu i Japanu potvrđuju Smith et al (2009.).

Budući da se profesionalne računovođe suočavaju sa složenim izazovima i poslovnom i profesionalnom okruženju današnjice, sve više i rastu pritisci za etičkim ponašanjem računovođa. Glavna pitanja s kojim se danas suočava računovodstvena struka jeste je li želja za novcem ta koja računovođe tjera u manipulativne radnje i je li etika dovoljno snažna da to spriječi? (Aljinović Barać, et al, 2016., 22.) Krkač, Volarević i Josipović (2011.) smatraju kako je temeljni etički problem u računovodstvu da se računovodstvenim podacima može manipulirati tako da se obmanjuju pojedinci unutar kompanije. Abernethy, Bouwens, i Van Lent (2012.) ispitivali su je li računovodstvena manipulacija više ili manje ovisna

o etičkim vrijednostima. Njihovi rezultati su pokazali kako licenca etičkog rada smanjuje pojavu računovodstvenih manipulacija te da etičke vrijednosti igraju zaista važnu ulogu u praksi.

Polazeći od stajališta da je računovođa i most između poreznog obveznika i vlade Celenk (2013.) u Turskoj je istraživao utjecaj klijenata na etiku u računovodstvu, odnosno kakav učinak ima pritisak poreznog obveznika na etičko ponašanje računovođe. Istraživanje je provedeno na 77 članova struke i pokazalo da porezni obveznici imaju negativan utjecaj na etičko ponašanje.

Han Fan, Woodbine i Cheng (2013.) istraživali su stavove kineskih i australskih računovođa o kodeksu profesionalne etike. Rezultati ispitivanja su pokazali da, bez obzira na kulturnu pozadinu, testirani subjekti podržavaju kodeks etike i kako je zajednički stav da se neovisnost mišljena može ostvariti samostalnošću i objektivnošću izbjegavanjem sukoba interesa s klijentima i izbjegavanjem bliskog odnosa s klijentima.

Utvrdivanjem stupnja usvajanja etike u računovodstvenoj profesiji bavili su se Akenbor i Tennyson (2014.). Istraživali su etiku računovodstvene profesije u Nigeriji. Analizirali su 125 računovođa i revizora i podaci koje su prikupili su pokazali nisku razinu usvajanja računovodstvene etike u praksi. Glavni čimbenici odgovorni za takvu situaciju su pohlepa, vlastiti interesi, pritisci poslodavaca i klijenata, cijena etičkog ponašanja, siromašne socijalne vrijednosti, nedostatak jasno definiranog ponašanja. Istraživanje je pokazalo da čimbenik pohlepe i sebičnosti najviše utječe na profesionalno ponašanje, a nedostatak jasno definiranog etičkog ponašanja najmanje. Stupanj usvajanja etike u računovodstvu u Sloveniji u svom istraživanju prikazuje Grivec (2014.). Rezultati istraživanja u kojim su sudjelovali računovodstveni servisi pokazalo je kako je etika u njihovom profesionalnom radu vrlo bitna. 61,82% anketiranih računovodstvenih servisa je imalo pritisak od stranaka i tvrde da nitko nije popustio od pritiska.

Profesionalno ponašanje računovodstvenih djelatnika u Bosni i Hercegovini istražuju Kurtanović, Mušinbegović i Kadić (2014.) ukazujući na probleme računovodstvene profesije, a to su kako se usluge često pružaju bez elementarnog stručnog znanja, bez poznavanja profesionalnih standarda i vještina, struktura onih koji pružaju računovodstvene usluge je vrlo šarolika od niskokvalificiranih priučenih knjigovođa do visokoobrazovanih stručnjaka, struka certificiranog računovođe je dosta podcijenjena. Zaključuju da je potrebna uređena regulativa profesije, te kako se problemi mogu riješiti propisivanjem kvalifikacija. Sa sličnim problemima susreću se računovodstveni djelatnici i u Srbiji. Đukić i Pavlović (2014.) ukazuju na probleme u Srbiji navodeći kako je eliminirana profesionalna regulativa te drastično narušen položaj i ugled profesionalnog računovođe

i računovodstvene profesije. Uvođenjem etike i profesije u zakonsku regulativu Srbije bila bi ozakonjena primjena etičkih zahtjeva IFAC-ovog etičkog kodeksa profesionalnih računovođa i uspostavljeni konkretniji mehanizmi usmjereni na pouzdanost informacija sadržanih u financijskim izvještajima i načinjen korak ka vraćanju povjerenja u financijske izvještaje Stojanović (2015.). Na problem s nekvalificiranim računovođama u Republici Hrvatskoj ukazuju Gulin, Milčić i Bakran (2015.). Navode da ne postoji posebno uređenje pitanja računovodstvene profesije kroz komoru ili kroz određena druga tijela javne vlasti, te da za punu afirmaciju računovodstvene profesije u Republici Hrvatskoj nedostaje institucionalno osiguranje.

Profesionalno ponašanje računovođa u funkciji etike mnogi autori su istraživali ispitujući utjecaj i važnost etike u obrazovanju. (Nöel i Geyer, 2007.; Karaibrahimoglu, Erdener i Var, 2009.; Marques, Azevedo–Pereira, 2009., Aljinović Barać, Markota, Vuljan, 2016.) Istraživanja su pokazala kako će etika u obrazovanju pomoći studentima da postanu svjesni etičkih problema s kojima bi se mogli suočiti u praksi. Međutim, rezultati su pokazali da obrazovanje ne utječe na etičke stavove, odnosno njezin izostanak u obrazovnom procesu nije povezan s nedostatkom etičkog ponašanja u budućom radnom odnosu. Dakle, nastava etike ne znači da će se netko ponašati etički. Etika je važan zahtjev u struci, ali etičko obrazovanje ne.

Na temelju pregleda dosadašnjih istraživanja, a prema raspoloživim saznanjima, ne postoje radovi koji istražuju utjecaj poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe na etično ponašanje, odnosno na čestitost i profesionalizam računovodstvenih djelatnika što je cilj istraživanja ovog rada i njegov znanstveni doprinos.

5. HIPOTEZE I METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

5.1. Istraživačke hipoteze

Temeljem svega navedenog u prethodnim poglavljima, jasna je važnost implementacije Kodeksa etike za profesionalne računovođe u poslovnoj praksi. O svrhovitosti primjene odredbi etičkog kodeksa u poslovanju svjedoče brojna istraživanja (Ballet i de Bry, 2001.; Choen et al., 1992.; Klemm Verbos et al., 2007.; O'Dwyer i Maden, 2006.; Schwartz, 2002.; Smith i Hume, 2005.; Splanding i Oddo, 2011.; Togoe i Avram, 2013.). Sustavna primjena kodeksa trebala bi rezultirati moralnim poslovnim odlukama i etičnim ponašanjem zaposlenika (Klemm Verbos et al., 2007., 28.). Kodeks etike za profesionalne računovođe daje konceptualan okvir prema kojem bi računovođa mogao prepoznati i procijeniti

prijetnje temeljnim načelima te daje preporuke kako se ponijeti u takvim situacijama (Togoe i Avram, 2013., 134.). Stoga se može pretpostaviti kako računovođe, koji su dobro upoznati s odredbama Kodeksa, u poziciji su etično reagirati. Uvidom u prethodno navedena istraživanja derivirane su dvije hipoteze:

H_1 : Poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na čestitost.

H_2 : Poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na profesionalizam.

5.2. Metodologija empirijskog istraživanja

Empirijsko istraživanje provedeno je putem on-line ankete. Anketa je kreirana na Google-docs platformi te je poslana na 196 elektronskih adresa računovodstvenih djelatnika diljem Republike Hrvatske. Istraživanje je provedeno tijekom lipnja 2016. Upitnik je poslalo 55 računovodstvenih djelatnika što čini anketni povrat od 28%. Uvidom u prethodna istraživanja (O'Dwyer i Maden, 2006.; Smith i Hume, 2005.; Splanding i Oddo, 2011.) kreiran je anketni upitnik koji se sastoji od tri dijela, odnosno od:

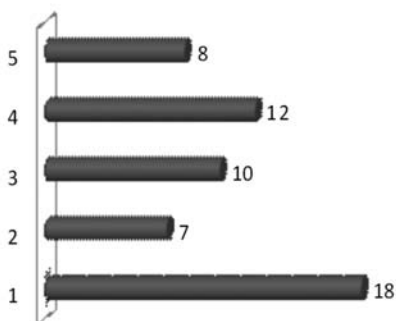
- ◆ Pitanja vezana za stajališta i situacije vezane za profesionalno ponašanje računovođa. Svaku ponuđenu izjavu su ispitanici vrednovali na Likertovoj skali od 1 do 5 pri čemu je 1 – „u potpunosti se ne slažem“, 2 – „uglavnom se ne slažem“, 3 – „niti se slažem niti ne slažem“, 4 – „uglavnom se slažem“ i 5 – „u potpunosti se slažem“;
- ◆ Pitanja glede osobnih iskustava u domeni etičkog ponašanja računovođa kao i poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe čiji su odgovori također definirani Likertovom skalom;
- ◆ Seta pitanja demografskog tipa.

Prikupljeni podatci su statistički obrađeni korištenjem dvaju programa: SPSS 17.0 i MS Excel. Rezultati su objašnjeni temeljem rezultata deskriptivne statistike, a hipoteze podržane temeljem Kruskal-Wallis testa (univarijantna statistika).

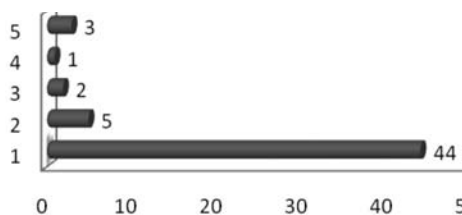
6. ANALIZA REZULTATA PROVEDENOG ISTRAŽIVANJA PROFESIONALNOG PONAŠANJA U FUNKCIJI OSTVARIVANJA ETIČKIH STANDARDA

Na upite o profesionalnom ponašanju u pojedinim situacijama, kao i stajalištima, računovođe su odgovarali odabirom ponuđenog odgovora koji su na sljedećim grafikonima predstavljeni na osi ordinate, dok je učestalost svakog od pet ponuđenih odgovora prikazana apsolutnim brojevima uz svaki odgovor (na ljestvici od 1 do 5). Valja naglasiti da nisu svi ispitanici odgovorili na sva pitanja pa broj opservacija blago varira (± 1).

Grafikon 1. Kompromitiranje načela



Grafikon 2. Čestitost - podrška upitnim stavovima

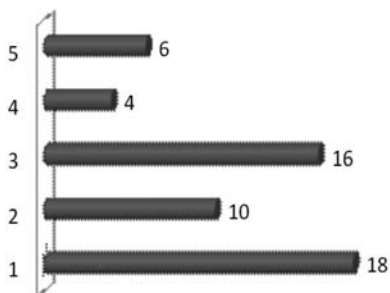


Izvor: Istraživanje autora

Izvor: Istraživanje autora

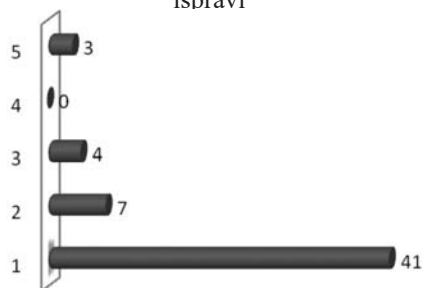
Uvidom u grafikon 1 utvrđeno je da 33% ispitanika se u potpunosti ne slaže s kompromitiranjem vlastitih načela s ciljem prilagodbe očekivanjima organizacije dok njih 12 (22%) se uglavnom slažu da je kompromis potreban. O tome nema jasan stav 18% ispitanika (niti se slažu niti ne slažu), 15% se u potpunosti slaže, a 13% se uglavnom ne slaže s prethodno navedenom. Čestitost ne znači samo poštenje nego i fer djelovanje i istinitost što je testirano drugim pitanjem, a rezultati su prikazani grafikonom 2. Čak 80% ispitanika se u potpunosti ne slaže s tim da nadređeni zatraži od zaposlenika podršku za tuđa etički upitna razmišljanja.

Grafikon 3. Objektivnost – tuđe aktivnosti



Izvor: Istraživanje autora

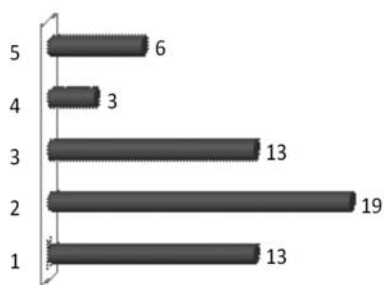
Grafikon 4. Sukob interesa – izmjene na ispravi



Izvor: Istraživanje autora

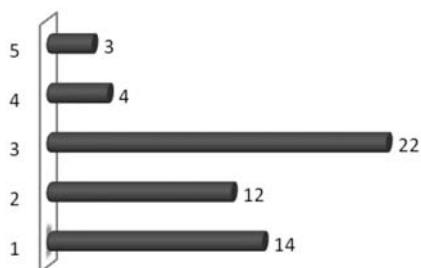
Računovođe su vrlo raznoliko odgovorili na pitanje glede neobaziranja na tuđe aktivnosti ukoliko je to u interesu organizacije čime se testiralo načelo objektivnosti. O tome da se djelatnik ne bi trebao obazirati u potpunosti se ne slaže 33% ispitanika, 19% ih se uglavnom ne slaže, 30% ih se niti slaže niti ne slaže, 7% se uglavnom slaže, a samo 11% u potpunosti slaže (grafikon 3). Sa stajalište prema kojem nema ništa loše da nadređeni zatraži od djelatnika da napravi izmjene na ispravi se u potpunosti složila 3 od 55 ispitanika (tj. 5% anketiranih) dok se čak 75% računovođa s tim u potpunosti ne slaže o čemu svjedoči grafikon 4.

Grafikon 5. Etički sukob



Izvor: Istraživanje autora

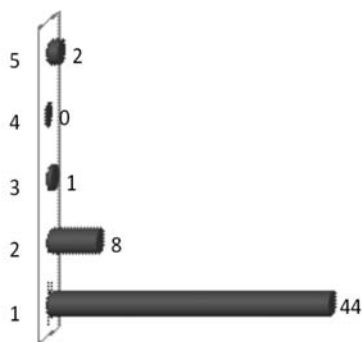
Grafikon 6. Objektivnost – pritisci organizacije



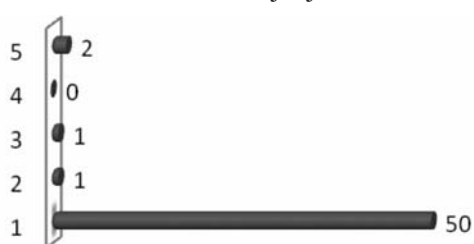
Izvor: Istraživanje autora

S tvrdnjom prema kojoj je ponekad prihvatljivo da djelatnik ne govori istinu klijentu (kupcu) kako bi zaštitio organizaciju u potpunosti se ne slaže 13 (24%) računovođa, a uglavnom se ne slaže njih 19 (35%) što je prikazano grafikonom 5. Objektivnost ispitanih računovođa predočena je grafikonom 6 iz kojeg je vidljivo da čak 40% nema jasan stav o tome je li prihvatljivo da nadređeni stvaraju takve situacije u kojima se djelatnici susreću s neistinom (a samim tim i s pritiskom organizacijskog tipa). Ipak, 25% računovođa se s tim u potpunosti i 22% uglavnom ne slaže.

Grafikon 7. Profesionalizam



Grafikon 8. Povjerljivost



Izvor: Istraživanje autora

Izvor: Istraživanje autora

Budući da Kodeks nalaže da se profesionalne računovođe trebaju uzdržavati od prihvaćanja obavljanja profesionalnih usluga koje nisu sposobne obaviti njihov profesionalizam testiran je tvrdnjom: „Prihvatljivo je da računovođe obavljaju poslove za koje nisu osposobljeni“. S navedenim se u potpunosti ne slaže čak 80% ispitanih računovođa što je vidljivo na grafikonu 7. Povjerljivost je testirana tvrdnjom prema kojoj je prihvatljivo da računovođa koristi povjerljive informacije za svoju profesionalnu korist s čime se u potpunosti ne slaže 50 ispitanika (93%). Ovakav nalaz ukazuje na iznimnu razinu povjerljivosti anketiranih računovođa.

Utjecaj poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe na čestitost i profesionalizam testiran je adekvatnim neparametrijskim testom. Prethodno je deskriptivnom statistikom utvrđeno da 45% računovođa u potpunosti upoznato s Kodeksom, 24% uglavnom upoznato, ali s druge strane, 13% nije uopće upoznato s navedenim. Rezultati Kruskal-Wallis testa (za obje hipoteze) prikazani su tablicama 2 i 3.

Tablica 2. Pregled rangova za utjecaj poznavanja Kodeksa

	Rangovi: Poznavanje Kodeksa	N	Mean Rank
Čestitost	1,00	7	38,43
	3,00	10	26,80
	4,00	13	30,19
	5,00	24	23,15
	Total	54	
Profesionalizam	1,00	7	37,43
	3,00	10	24,55
	4,00	13	32,27
	5,00	24	23,25
	Total	54	

Izvor: Istraživanje autora

Tablica 3. Rezultati Kruskal-Wallis testa za obje
zavisne varijable

	Čestitost	Profesionalizam
Chi-Square	11,365	12,371
df	3	3
Asymp. Sig.	,010	,006

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Poznavanje Kodeksa

Izvor: Istraživanje autora

Kruskal-Wallis test ukazuje na statistički značajan ($\alpha = 0,010$) utjecaj poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe na čestitost. Također, rezultati istog testa ukazuju na statistički značajan ($\alpha = 0,006$) utjecaj poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe na profesionalizam djelatnika u računovodstvu. Navedeni nalazi upućuju na pozitivan utjecaj poznavanja Kodeksa na ponašanje profesionalnih računovođa čime se mogu poduprijeti obje istraživačke hipoteze. Rezultati empirijskog istraživanja su sukladni sa spoznajama navedenim u teorijskom dijelu rada glede važnosti primjene Kodeksa etike za profesionalne računovođe. Prema tome, računovođe koji izvrsno poznaju odredbe Kodeksa su etički osvješteniji, te posljedično skloni etičnijem profesionalnom ponašanju.

7. ZAKLJUČAK

Rezultati dosadašnjih istraživanja pokazali su kako postoji jedan dio osoba koji obavljaju računovodstvene poslove, a da za to nisu obrazovani. Oni svakako ruše dignitet profesije u društvu i sve dok je takvih postojat će i mogućnosti manipulacije. Budući da računovodstvo prati poslovni proces, podložno je promjenama te računovođe moraju permanentno ulagati u svoja specijalistička znanja kako bi mogli odgovoriti izazovima. Trebaju izbjegavati situacije koje bi mogle dovesti do sukoba interesa, odnosno one koje bi mogle utjecati na njihovu profesionalnu prosudbu. Iz tog razloga cilj ovog rada je istražiti utjecaj poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe na etično ponašanje, odnosno na čestitost i profesionalizam računovodstvenih djelatnika. Provedenim istraživanjem dokazano je da su hipoteze potvrđene. Rezultati empirijskog istraživanja sukladni su sa spoznajama navedenim u teorijskom dijelu rada glede važnosti primjene Kodeksa etike za profesionalne računovođe. Prema tome, računovođe koji izvrsno poznaju odredbe Kodeksa etički su osvješteniji te posljedično skloni etičnijem profesionalnom ponašanju.

Potencijalno ograničenje ovog istraživanja je relativno mala veličina uzorka, što je ujedno i preporuka budućim istraživačima da prošire istraživanje koristeći veći uzorak i preispitaju stavove hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike i stupanj usvajanja etike u računovodstvenoj profesiji u Republici Hrvatskoj.

Permanentno, specijalističko obrazovanje računovođa bi trebalo biti institucionalizirano u profesionalnim (strukovnim) udruženjima. Ta udruženja bi trebala pružati ne samo obrazovanje i profesionalne certifikate, već bi trebala biti izvoriste i mjesta arbitraže računovodstvenih koncepata. U tom kontekstu posebno se naglašava partnerstvo profesionalnih društava i domaćih obrazovnih institucija odgovornih za poslovno i ekonomsko obrazovanje.

LITERATURA

1. Abernethy, M. A., Bouwens, J., & Van Lent, L., (2012.): Ethics, performance measure choice, and accounting manipulation. Working paper, Tilburg University, available at: <http://feweb.uvt.nl/pdf/2012/ethics.pdf>, (posjećeno 17.06.2016.)
2. Akenbor, C. O., Tennyson, O., (2014.), Ethics of Accounting Profession in Nigeria. *Journal of Business and Economics*, No. 8, pp. 1374-1382.
3. Aljinović Barać, Ž., Markota, Lj., Vuljan, F.,(2016.) Važnost etike u obrazovanju i utjecaj na ponašanje profesionalnih računovođa, Zbornik radova s 17. međunarodne znanstvene i stručne konferencije „Računovodstvo i Menadžment“, Primošten, Hrvatska, pp. 21 – 30.

4. Arnold, D. F., Bernardi, R. A., Neidermeyer, P. E., Schmee, J., (2007.), The effect of country and culture on perceptions of appropriate ethical actions prescribed by codes of conduct: A Western European perspective among accountants, *Journal of Business Ethics*, No. 4, pp. 327-340.
5. Ballet, J. i de Bry, F. (2001.), *L'entreprise et l'éthique*, Seuil, Paris
6. Bedeković, M. (2013.): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, *Praktični menadžment: stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta*, Vol. 4 No. 2., *Visoka škola za menadžment u turizmu i informatici u Virovitici*, Virovitica, Objavljen (2014.) na hrcak.srce.hr/file/175439
7. Celenk, H. (2013.), The View of the Members of Accountancy Profession on Ethical Behavior and the Effect of Tax Payers on Displaying Ethical Behavior: A Qualitative and Quantitative Research on a Local Scale in Turkey, *International Journal*, No. 3, pp. 93-108.
8. Clements, C. E., Neill, J. D., Stovall, O. S., (2009.), The impact of cultural differences on the convergence of international accounting codes of ethics, *Journal of Business Ethics*, No. 3, pp. 383-391.
9. Cohen, J.R., Pant, L.W., Sharp, D.J. (1992.), Cultural and Socioeconomic Constraints of International Codes of Ethics: Lessons from Accounting, *Journal of Business Ethics*, No. 11, pp. 687-700.
10. Dion, M., (2008.), L'évolution de l'éthique des affaires aux États-Unis (1961-2002.): la théorie institutionnelle en action, *Éthique et économie/Ethics and Economics*, No. 2, pp. 1-32.
11. Đukić, T., Pavlović, M., (2014.), Kvalitet finansijskog izveštavanja u Republici Srbiji, *Economic Themes*, No. 1, pp. 101-116.
12. Grivec, M., (2014.), Etika u računovodstvu, *Praktični menadžment, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta*, No. 2, pp. 17-22.
13. Gulin, D., Milčić, I., Bakran, D., (2015.) Očekivanja, stanja i perspektive razvoja računovodstvene profesije, *Zbornik radova s 50.tog jesenskog savjetovanja „Računovodstvo, financije i porezi u praksi“*, Brela, Hrvatska, pp. 1-27.
14. Han Fan, Y., Woodbine, G., Cheng, W., (2013.), A study of Australian and Chinese accountants' attitudes towards independence issues and the impact on ethical judgements, *Asian Review of Accounting*, No. 3, pp. 205-222.
15. Higgs-Kleyn, N., Kapelianis, D., (1999.), The role of professional codes in regarding ethical conduct, *Journal of Business Ethics*, No. 4, pp. 363-374.
16. <http://www.ifac.org/news-events/2016-05/iesba-releases-2015-annual-report-elevating-global-ethics> (posjećeno 09.06.2016.)
17. IESBA-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe (2010.) <http://www.revizorska-komora>.

- hr/pdf/Kodeks-etike/Kodeks-profesionalne-etike-revizora.pdf (posjećeno 08.06.2016.)
18. Jackling, B., Cooper, B. J., Leung, P., Dellaportas, S., (2007.), Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education, *Managerial Auditing Journal*, No. 9, pp. 928-944.
 19. Jamnik, A., (2011.), Ethical code in the public accounting profession, *Journal of International Business Ethics*, No. 2, pp 80-90.
 20. Janković, S., Vlašić D., (2010.), Revidiran je etički kodeks profesionalnih računovođa, *Računovodstvo i financije*, No. 9, pp. 85-88.
 21. Karabrahimoglu, Y. Z., Erdener, E., Var, T., (2009.), Ethical behavior in accounting: Some evidence from Turkey, *African Journal of Business Management*, No. 10, pp. 540-547.
 22. Klemm Verbos, A., Gerard, J.A., Forshey, P.R., Harding, C.S., Miller, J.S. (2007.), The Postivie Ethical Organization: Enacting a Living Code of Ethics and Ethical Organizational Identity, *Journal of Business Ethics*, No. 76, pp. 17-33.
 23. Kodeks etike za profesionalne računovođe (1998.), Hrvatski računovođa, Zagreb
 24. Krkač, K., Volarević, H., Josipović, M., (2011.), Načela poslovne etike i korporacijske društvene odgovornosti u području računovodstva, revizije, financija i bankarstva, *Obnovljeni život*, No. 2, pp. 187-199.
 25. Kurtanović, S., Mušinbegović, S., Kadić, L., (2014.), Problemi računovodstvene profesije u praksi BH preduzeća, *Business Consultant/Poslovni Konsultant*, No. 36, pp. 26-34.
 26. Marques, P. A., Azevedo-Pereira, J., (2009.), Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession, *Journal of Business Ethics*, No. 2, pp. 227-242.
 27. Matulić, I., (2001), *Bioetika*, Glas koncila, Zagreb
 28. Nicolaescu, C., Pantea Mioara, F., (2008.), Ethics in Accounting, *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, No. 3, pp. 191-209.
 29. Noël, C., Geyer, D., (2007.), Éthique et comptabilité: Un défi pour la formation des futurs professionnels du chiffre, *Revue Française de Comptabilité*, No. 3, pp. 1-5.
 30. O'Dwyer, B. i Madden, G. (2006.), Ethical Codes of Conduct in Irish Companies: A Survey of Code Content and Enforcement Procedures, *Journal of Business Ethics*, No. 63, pp. 217-236.
 31. Radu F., Pătrașcu, D., (2014.), La place et le rôle du comptable dans la société basée sur la connaissance, *Revue Valaque d'Etudes Economiques*, No. 3, pp. 53-62.

32. Ramljak, B., (2005.) Professional Behaviour of Accountants in Transition Conditions with Focus on Croatia, 3rd International Conference on Accounting and Finance in Transition, Proceedings 3rd International Conference on Accounting and Finance in Transition, Greenwich University Press, London
33. Ramljak, B., (2007.) Role of Accounting Profession in Transition Conditions – Focus on Croatia, Second International Symposium on Economic Theory, Policy and Applications, Athens Institute for Education and Research (ATI-NER), Atena
34. Schwartz, M.S. (2002.), A Code of Ethics for Corporate Code of Ethics, Journal of Business Ethics, No. 41, pp. 27-43.
35. Smith, A. i Hume, E.C. (2005.), Linking Culture and Ethics: A Comparison of Accountants' Ethical Belief Systems in the Individualism/Collectivism and Power Distance Contexts, Journal of Business Ethics, No. 63, pp. 209-220.
36. Smith, M., Charoensukmongk, P. P., Elkassabgi, A., Lee, K. H. H., (2009.), Aspects of accounting codes of ethics in Canada, Egypt, and Japan, Internal Auditing, No. 6, pp. 26-34.
37. Spalding, A.D. i Oddo, A. (2011.), It's Time for Principles-Based Accounting Ethics, Journal of Business Ethics, No. 99, pp. 49-59.
38. Stojanović, R. (2015.): Profesionalna etika kao imperativ pouzdanosti finansijskog izveštavanja <http://finiz.singidunum.ac.rs/portal/wp-content/uploads/sites/3/2015/12/53-61.pdf> (posjećeno 20.06.2016.)
39. Tagoe, G.D. i Avram, M. (2013.), Code of Ethics – Tool in the Development of a Favorable Climate Accounting Profession, European Journal of Accounting, Finance and Business, No. 1, pp. 128-13.
40. Tušek, B., (2015.), Međunarodni standardi edukacije za profesionalne računovođe, Računovodstvo i financije, No. 8, pp. 29-39.
41. Žager, K., Dečman, N., (2015.), Računovodstvo malih i srednjih poduzeća, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

Branka Ramljak, Ph.D., Full Professor

Faculty of Economics, University of Split, Split, Republic of Croatia
bramljak@efst.hr

Andrijana Rogošić, Ph.D, Assistant Professor

Faculty of Economics, University of Split, Split, Republic of Croatia
arogosic@efst.hr

Ivana Perica, MA

Faculty of Economics, University of Split, Split, Republic of Croatia
iperica@efst.hr

PROFESSIONAL CONDUCT OF ACCOUNTANTS IN THE FUNCTION OF ETHICAL STANDARDS

Review

Abstract

In this paper, emphasis will be placed on the accountancy profession which is very important for the entire business enterprises, especially in terms of the creation information for internal and external users. Users rely on accountants, for appropriate financial accounting and reporting, effective financial management and for authoritative advice on various business and tax issues as well. Accounting information is secure basis for efficiency and not least, for the rational business decision. The market system allows accounting to get a completely new - affirmative role in the company. Today accountants provide services in different types of organizations in the private and public sectors. For this reason, there is a constant demand for the acquisition of new and updated knowledge in specialized areas and for permanently professional development. Every profession is trying to carry out their duties in accordance with high ethical standards, including the accountants which coordinate their activities with high ethical standards set by the Code of Ethics for Professional Accountants. In this context, the paper will follow professional conduct of accountants which include professional competence, credibility, quality service and confidentiality. Emphasis will be placed on ethical standards and professional conduct and how accountants impact on the recruitment of professional conduct.

The aim of this paper is to investigate the influence of awareness of the Code of Ethics for Professional Accountants on ethical behaviour of accountants in Croatia . The survey was conducted in June 2016 through an online questionnaire which was sent to 196 e-mail addresses of accounting professionals in Croatia. The results are based on feedback from 55 accounting experts and indicate that

accountants who are well informed of the Code of Ethics for Professional Accountants act rather ethically.

Keywords: *accounting, accounting professionals, professional behavior, accounting ethics*

JEL: M41