

ANALIZA RAČUNOVODSTVENE ETIKE PROFESIONALNIH RAČUNOVOĐA

Rogošić, Andrijana

Master's thesis / Diplomski rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:997114>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-01**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**ANALIZA RAČUNOVODSTVENE ETIKE
PROFESIONALNIH RAČUNOVOĐA**

MENTOR:

doc. dr. sc. Rogošić Andrijana

STUDENT:

Pirović Marijana, 2161141

Split, kolovoz, 2018.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Problem istraživanja	1
1.2. Predmet istraživanja	3
1.3. Svrha i cilj istraživanja	4
1.4. Istraživačke hipoteze	4
1.5. Doprinosi istraživanja.....	6
1.6. Metode istraživanja.....	6
1.7. Struktura diplomskog rada.....	7
1.8. Sadržaj diplomskog rada	8
2. RAČUNOVODSTVENA ETIKA	9
2.1. Uvod u etiku	9
2.2. Računovodstvena profesija.....	10
2.3. Računovodstvena etika	11
2.4. Kodeks etike za profesionalne računovođe	13
2.4.1. Sadržaj kodeksa etike za profesionalne računovođe	13
2.4.2. Temeljna načela kodeksa etike za profesionalne računovođe.....	14
2.5. Dosadašnja istraživanja	19
3. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA	23
3.1. Metodologija empirijskog istraživanja	23
3.2. Analiza i rezultati anketnog istraživanja	24
4. ZAKLJUČAK	44
LITERATURA.....	46
POPIS GRAFIKONA	50
POPIS TABLICA.....	51
SAŽETAK.....	52
SUMMARY	53

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Početak industrijske revolucije započeo je i razvoj računovodstvene profesije. Daljnji razvoj je uvjetovao tehnološki napredak i informatizacija te sve veći zahtjevi globalnog tržišta. Zanimljivost računovodstvene profesije ogleda se u činjenici da je podložna kontinuiranom usavršavanju iz specijaliziranih područja te je prisutna kako u privatnom tako i u javnom sektoru. Računovodstvenu profesiju čini različitom od ostalih profesija činjenica prihvaćanja odgovornosti i njezinog djelovanja u javnom interesu.¹

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.²

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. Zato su računovođe dužni poštovati pravna, poslovno-etička i druga pravila koja im omogućavaju stručnu odličnost. 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

¹ Bedeković, M. (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, *Praktični menadžment*, 4 (2), str. 102

² Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I., (2016): Profesionalno ponašanje računovodstvenih radnika u funkciji ostvarivanja etičkih standarda, *Journal of Economy and Business*, Posebno izdanje, str. 244

profesionalne etike i znati kako se na odgovarajući način mora ponašati u slučajevima postojanja različitih pritisaka i drugih etičkih dilema.³

Profesionalne računovođe svoje usluge obavljaju u interesu šire javnosti, bilo da se bave vođenjem poslovnih knjiga i sastavljanjem financijskih izvještaja ili su angažirani na poslovima revizije, suočeni s jedne strane s interesima poslodavca za maksimalnim profitom, a s druge strane s odgovornošću za profesionalno obavljanje usluga i očuvanje ugleda računovodstvene profesije.⁴

Svaki profesionalni računovođa osim što mora biti kvalificiran mora posjedovati i visok stupanj profesionalnog integriteta. Usluge računovođa, a posebno financijski izvještaji trebaju biti prikazani točno, nepristrano i fer. Dakle, etika je u računovodstvu važna i za same računovođe i za sve one koji se koriste njihovim informacijama. Etika je, ili bi trebala biti, svakodnevno značajna u profesionalnom životu, a ne samo kod sprječavanja velikih prekršaja.⁵

U računovodstvenoj profesiji etički problemi uključuju dvije poteškoće koje su međusobno povezane. Jedna se odnosi na pitanje kakva je narav računovodstvenog podatka u smislu je li to privatno ili javno dobro, a druga poteškoća proizlazi iz asimetrično raspodijeljenih računovodstvenih podataka između onih koji imaju koristi od poslovanja tvrtke. Svaki računovođa koji svoj posao shvaća ozbiljno dužan je djelovati u skladu s važećim zakonima, propisima i u skladu s računovodstvenom profesijom. Cilj računovodstvene profesije ispunjen je ako su zadovoljena sljedeća četiri zahtjeva, i to: pravovaljanost informacija, profesionalizam, kvaliteta pruženih usluga i povjerenje. Računovođe na rukovodećim mjestima svojim primjerom moraju pokazati važnost poštivanja etičnog poslovanja.⁶

U današnjem svijetu profesionalne računovođe se nalaze u takvom poslovnom i profesionalnom okruženju koji pred njih stavlja brojne izazove. Upravo zbog izloženosti različitim prijetnjama u pitanje se stavlja njihova etičnost.

Prijetnja može biti i sukob na relaciji računovođa i pretpostavljeni, od onih trivijalnih situacija do ekstremnog slučaja prijave i sličnih nezakonitih postupaka. Od računovođe se može tražiti da djeluje suprotno profesionalnim standardima, zato moraju stalno biti na oprezu

³ Grivec, M. (2014): Etika u računovodstvu, Praktični menadžment, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, 5 (2), str.18

⁴ Stojanović, R. (2015): Profesionalna etika kao imperativ pouzdanosti finansijskog izveštavanja, str. 54

⁵ Cowton, C. J. (2009). Accounting and the ethics challenge: Re - membering the professional body, Accounting and Business Research, str.178

⁶ Bedeković, M. (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, Praktični menadžment, 4 (2), str. 103

i izbjegavati okolnosti koje mogu dovesti do neprimjerenih situacija, a koji mogu nepovoljno utjecati na čestitost računovođa.⁷

Etički kodeks za profesionalne računovođe značajno utječe na ponašanje i prosudbu profesionalnog računovođe jer je osmišljen s ciljem kako bi profesionalni računovođe ispunili svoje profesionalne obveze s aspekta stručnosti i profesionalnog integriteta. Kodeks sadržava norme koje reguliraju zanimanje, u konkretnom slučaju zanimanje profesionalnog računovođe i njegovo ponašanje, njegovo poznavanje pravila struke i profesionalnih etičkih normi.⁸

Kodeks etike za profesionalne računovođe se javlja zbog pojavljivanja pitanja etično spornih radnji u računovodstvu jer svaka radnja i odluka u poslovanju nije jednostavna stoga je etično ponašanje nužno primjenjivati u računovodstvu ali i u svim djelatnostima. Pozitivan razvitak poslovanja ovisi o pouzdanosti računovodstvenih informacija. Upravo zbog toga važno je da profesionalne računovođe težu etičkim vrijednostima te da Kodeks etike za profesionalne računovođe bude temeljni vodič prilikom poslovanja.

1.2. Predmet istraživanja

Ovim radom želi se istražiti koju razinu računovodstvene etike posjeduju, koliko koriste te kakav je njihov stav prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe. Unutar rada želi se utvrditi kako reguliranje računovodstvene profesije utječe na etičnost računovođa kao i koliki je utjecaj korupcije i politike na etičnost.

Predmet istraživanja rada je usmjeren na analiziranje i utvrđivanje računovodstvene etike profesionalnih računovođa, proučavanje odnosa etike i računovođa i njihov pogled na stanje etike u računovodstvu u Hrvatskoj. Osim toga cilj je utvrditi da li pravilna regulacija računovodstvene profesije utječe na etičnost.

Za analizu postojeće stručne i znanstvene literature korištene su različite baze podataka. Postojeća računovodstvena regulativa prikazana je kroz Zakon o računovodstvu i Kodeksa etike za profesionalne računovođe.

Za Istraživački dio rada provesti će se anketno ispitivanje profesionalnih računovođa. Dobiveni podaci analizirati će se i interpretirati metodama deskriptivne statistike.

⁷ Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I., (2016): Profesionalno ponašanje računovodstvenih radnika u funkciji ostvarivanja etičkih standarda, *Journal of Economy and Business*, Posebno izdanje, str. 247

⁸ Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I. (2016): Etično ponašanje profesionalnih računovođa, *Oeconomica Jadertina* 2/2016., str. 49-64.

Razmatranja strukture i sadržaja Kodeksa profesionalne etike za računovođe čini osnovu za ozbiljnije promišljanje o mogućnostima i načinu implementacije brojnih zahtjeva koji su u njemu sadržani u svakodnevni život i djelovanje računovođa u Republici Hrvatskoj.

1.3. Svrha i cilj istraživanja

Osnovni cilj ovog rada je proučiti odnos profesionalnih računovođa prema pitanju etike i etičnih vrijednosti u računovodstvenoj profesiji na području Republike Hrvatske.

Svrha i ciljevi istraživanja su pomoću domaće i strane literature te anketiranjem računovođa proučiti odnos etike i računovođa i njihov stav prema Kodeksu etike profesionalnih računovođa u Hrvatskoj odnosno utvrditi položaj etike unutar računovodstvene profesije. Zanima nas možemo li dokazati vezu između stava i upoznatosti Kodeksa profesionalne etike računovođe. Osim toga, cilj ovog istraživanja je preispitati utjecaj korupcije i politike na računovodstvenu etiku.

1.4. Istraživačke hipoteze

Provedena su brojna istraživanja o računovodstvenoj etici u Hrvatskoj i u svijetu. Dosta istraživanja je provedeno i na temu utvrđivanja stupnja usvajanja etike u računovodstvenoj profesiji i problema s kojima se računovodstvena profesija susreće a koji uzrokuju etički neuspjeh kod računovođa.

Empirijskim istraživanjem u Nigeriji koje je obuhvatilo 125 nezavisnih revizora i računovođa upozorilo je na nisku razinu usvajanja računovodstvene etike u praksi. Istraživanje je pokazalo da čimbenik pohlepe i sebičnosti najviše utječe na profesionalno ponašanje računovodstvenih djelatnika.⁹

Istraživanjem stupnja usvajanja etike u računovodstvu u Sloveniji donesen je zaključak da više od polovice anketiranih smatraju da je etika u njihovu profesionalnom radu vrlo bitna, pogotovo u posljednjih nekoliko godina, jer se broj kršenja etike u slovenskoj struci povećava.¹⁰

⁹ Akenbor, C. O., Tennyson, O. (2014): Ethics of Accounting Profession in Nigeria, Journal of Business and Economics, 5 (8), str. 1374-1382.

¹⁰ Grivec, M. (2014): Etika u računovodstvu, Praktični menadžment, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, 5 (2), str. 17-22.

Brojni izazovi stoje pred računovodstvenom profesijom u budućem razdoblju te se postavlja pitanje kako će licenciranje računovodstvene profesije u Republici Hrvatskoj donijeti dodanu vrijednost, što je najveći izazov koji stoji pred računovođama u budućem razdoblju. Osim što će se konačno urediti tržište računovodstvenih poslova i regulirati tko to zaista može kompetentno obavljati ove poslove nego će to dovesti i do povećanja ugleda i položaja same profesije u našem društvu.¹¹

Provedenom online anketom 66 profesionalnih računovodstvenih tijela širom svijeta ispitalo se značenje etičkih problema koji izazivaju struku, i posebice, računovodstvena tijela. Rezultati su pokazali da stručna tijela podupiru obrazovanje etike na razinama obrazovanja prije i nakon kvalifikacije i spremnosti da preuzmu aktivnu ulogu u promicanju obrazovanja etike među članovima.¹²

Velika je pozornost na etičko ponašanje unutar računovodstvene struke. U središtu rasprave se nalazi pitanje jesu li etički stavovi računovođa krivi te je zaključeno da se etički stavovi računovodstvenih djelatnika ne razlikuju značajno prema području specijaliteta.¹³

Izuzetna politička i upravljačka volja je potrebna za promicanje i održavanje reforme antikorupcije. U svim društvima treba ojačati zanimanja povećavajući profesionalnost neovisnost i tehničke vještine kao dio strategije za suzbijanje korupcije. Odvjetnici, računovođe i istraživački novinari, svi trebaju pomoć.¹⁴

Istraživanjem etike javnog sektora i korupcije u Europi dolazi se do spoznaje o potrebi bolje usklađenosti teorije i prakse te razvoj koherentnog znanja za europske znanstvenike.¹⁵

Hipoteze ovog rada na temelju ciljeva, problema i predmeta glase:

H1: Stavovi hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike su povezani s poznavanjem Kodeksa etike za profesionalne računovođe

¹¹ Ramljak, B., Pavić, M., (2016): Izazovi računovodstvene profesije u budućem razdoblju, Računovodstvo, revizija i porezi u praksi, Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, str. 1-11.

¹² Jackling, B., Leung, P., Cooper, B.J., Dellaportas, S., (2007): Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education, Managerial Auditing Journal, 22 (9), str. 928 - 944.

¹³ Emerson, T. L. N., Conroy, S. J., Stanley, C. W. (2007): Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey, Journal of Business Ethics, 71 (1), str. 73-87.

¹⁴ Doig, A., Riley, S. (1998): Corruption and anti-corruption strategies: Issues and case studies from developing countries, in Corruption: Integrity Improvement Initiatives in Developing Countries, str. 45-62.

¹⁵ Lawton, A., Doig, A., (2006): Researching Ethics for Public Service Organizations: The View From Europe, Public Integrity, 8:1, 11-33.

Prvom hipotezom će se pokušati utvrditi kakav je stav profesionalnih računovođa u Hrvatskoj o Kodeksu etike i koliko je Kodeks etike primjenjiv kod hrvatskih profesionalnih računovođa. U konačnici cilj je utvrditi da li će se prihvatiti hipoteza da stav profesionalnih računovođa povezan s poznavanjem Kodeksa etike za profesionalne računovođe.

H2: Primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare

U zadnje vrijeme profesionalne računovođe su okruženi raznim aferama u poslovnom okruženju stoga se postavlja pitanje o njihovoj etičnosti. Upravo zbog toga ovom hipotezom se želi utvrditi da li primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe ima pozitivan utjecaj na smanjenje korupcije i prijevare.

1.5. Doprinosi istraživanja

Doprinos ovog rada je prikazati kakvi su stavovi računovođa prema Etičkom kodeksu za profesionalne računovođe te da li Kodeks etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare.

Empirijskim istraživanjem analizirati će se rezultati ankete te utvrditi prihvaćanje ili odbacivanje postavljenih hipoteza. Prikazat će se koliko računovođe poznaju i primjenjuju Kodeks, kakav im je stav prema Kodeksu te utječe li njegovo poznavanje i stav na etičnost. Također će se prikazati kakav je utjecaj Kodeksa na smanjenje korupcije i prijevare.

Rezultati dobiveni istraživanjem mogu koristiti profesionalnim računovođama te svim zainteresiranima u boljem razumijevanju računovodstvene etike.

1.6. Metode istraživanja

Rad je podijeljen u dva dijela prvi dio obuhvaća teorijski dio, a drugi dio obuhvaća empirijski dio. Kako bi se dobili što točniji i kvalitetniji zaključci koristit će se razne metode istraživanja.

U teorijskom dijelu biti će korištene sljedeće metode:

- Komparativna metoda (postupak uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, pojava procesa i odnosa, odnosno utvrđivanja njihovih sličnosti i razlika).
- Induktivna metoda (metoda kojom se na temelju pojedinačnih činjenica dolazi do općeg zaključka),

- Deduktivna metoda (metoda kojom se iz općih stavova izvode pojedinačni stavovi),
- Metoda analize (postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem raščlanjivanja složenih zaključaka na jednostavnije dijelove),
- Metoda sinteze (postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem spajanja jednostavnijih zaključaka u složenije zaključke),
- Metoda deskripcije (postupak jednostavnog opisivanja činjenica, procesa i predmeta, te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza),
- Metoda klasifikacije (sistemska i potpuna podjela općeg pojma na posebne, koje taj pojam obuhvaća),
- Metoda kompilacije (iznošenje tuđih stavova i zaključaka iz domaće i strane literature).

Empirijsko istraživanje će se provesti u nekoliko koraka putem anketnog upitnika kojim će se prikupiti svi potrebni, točni, konkretni i istiniti podaci koji će dovesti do točnih zaključaka. Anketni upitnici će biti proslijeđeni profesionalnim računovođama.

Svi dobiveni podaci će se obraditi koristeći programe MS Excel i SPSS, te će se dobiveni podaci prikazati tabelarno i grafički s ciljem boljeg prikazivanja dobivenih rezultata, te boljom, kvalitetnijom i jednostavnijom analizom.

1.7. Struktura diplomskog rada

1. Uvod

- 1.1. Problem istraživanja
- 1.2. Predmet istraživanja
- 1.3. Svrha i ciljevi istraživanja
- 1.4. Istraživačke hipoteze
- 1.5. Doprinos istraživanju
- 1.6. Metode istraživanja
- 1.7. Struktura diplomskog rada
- 1.8. Sadržaj diplomskog rada

2. Računovodstvena etika

- 2.1. Uvod u etiku
- 2.2. Računovodstvena profesija
- 2.3. Računovodstvena etika

2.4. Kodeks etike za profesionalne računovođe

2.4.1. Sadržaj Kodeksa etike za profesionalne računovođe

2.4.2. Temeljna načela Kodeksa etike za profesionalne računovođe

2.5. Dosadašnja istraživanja

3. Rezultati empirijskog istraživanja

3.1. Metodologija empirijskog istraživanja

3.2. Analiza i rezultati anketnog istraživanja

4. Zaključak

Literatura

Popis tablica

Popis slika

Prilozi

Sažetak

Summary

1.8. Sadržaj diplomskog rada

Diplomski rad se sastoji od četiri dijela.

U prvom, Uvodom dijelu rada, definira se problem i predmet istraživanja, svrha i ciljevi istraživanja, postavljaju se hipoteze, te se definiraju doprinosi istraživanja, i za kraj se navode koje metode su korištene u istraživanju.

U drugom dijelu rada, Računovodstvena etika, detaljno se objašnjava značenje računovodstvene etike, ciljevi i njezina važnost. Prikazati će se i dosadašnja istraživanja.

U trećem dijelu, Rezultati empirijskog istraživanja, prikazat će se podaci dobiveni anketnim upitnikom, te će se na temelju dobivenih rezultata doći do određenih zaključaka na temelju čega ćemo prihvatiti ili odbaciti postavljene hipoteze.

U zadnjem dijelu, Zaključku, donijet će se zaključni rezultati za cjelokupno istraživanje na temelju svih prikupljenih, obrađenih i analiziranih rezultata, te će se tim zaključcima pokušati doći do određenih korisnih spoznaja. Te na samom kraju će biti navedena korištena literatura, zatim popis slika i tablica, sažetak na hrvatskom i engleskom jeziku, te prilog u kojem će biti prikazan anketni upitnik na temelju kojeg su prikupljeni svi potrebni podaci za empirijsko istraživanje.

2. RAČUNOVODSTVENA ETIKA

2.1. Uvod u etiku

Etika koja je jednaka latinskoj riječi "morala" kao značenja i dolazi iz "ethikos" na grčkom seže od grčkog filozofa Aristotela prije 2500 godina. Sadrži etička polja o poslovnoj administraciji, tržištima rada i industrijskim pitanjima kao leksičkom značenju i konceptu poštenja. Stručni etički pojam, koji se koristi u smislu da djeluje ovisno o etičkim i profesionalnim načelima u profesiji i srodnim aktivnostima, je stvar koja treba obratiti pozornost u pogledu stjecanja poštovanja i povjerenja te profesije iz tog društva.¹⁶

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 razumjeti kao načela o prihvatljivom i neprihvatljivom ponašanju, odnosno kao standarde ponašanja po kojima se to ponašanje procjenjuje.

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. Prevladalo je uvjerenje da je za poslovni svijet dovoljno da se drži zakonskih propisa. Danas, 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.

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.¹⁷

¹⁶ Güney, S., Bozkurt, R. (2012): The Problems and Ethical Attitudes of Accounting Professionals Toward Accounting Errors and Frauds: A Model Practice in City of Erzurum, *International Journal of Business and Social Science*, 3 (20), str. 256

¹⁷ M. Grivec (2014): Etika u računovodstvu, *Praktični menadžment*, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, 5 (2), str. 17-18

2.2. Računovodstvena profesija

Početak industrijske revolucije započeo je i razvoj računovodstvene profesije. Daljnji razvoj je uvjetovao tehnološki napredak i informatizacija te sve veći zahtjevi globalnog tržišta. Zanimljivost računovodstvene profesije ogleda se u činjenici da je podložna kontinuiranom usavršavanju iz specijaliziranih područja te je prisutna kako u privatnom tako i u javnom sektoru. Računovodstvenu profesiju čini različitom od ostalih profesija činjenica prihvaćanja odgovornosti i njezinog djelovanja u javnom interesu.¹⁸

Računovodstvena profesija vrlo je važna za cjelokupno poslovanje poduzeća i to posebno s aspekta stvaranja informacija za potrebe internih i eksternih korisnika.¹⁹

U suvremenim uvjetima poslovanja računovodstvo a onda i računovodstvena profesija trebaju biti na dispoziciji širokoj lepezi različitih internih i eksternih korisnika računovodstvenih informacija. Prvenstvena uloga je biti na dispoziciji onima koji trebaju računovodstvene informacije a to su oni koji odlučuju, oni koji sudjeluju u postupku donošenja poslovnih odluka. U tom kontekstu velika je odgovornost računovođa za:²⁰

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

U računovodstvenoj profesiji etički problemi uključuju dvije poteškoće koje su međusobno povezane. Jedna s odnosi na pitanje kakva je narav računovodstvenog podatka u smislu je li to privatno ili javno dobro, a druga poteškoća proizlazi iz asimetrično raspodijeljenih računovodstvenih podataka između onih koji imaju koristi od poslovanja tvrtke. Svaki računovođa koji svoj posao shvaća ozbiljno dužan je djelovati u skladu s važećim zakonima, propisima i u skladu s računovodstvenom profesijom.

Cilj računovodstvene profesije ispunjen je ako su zadovoljena sljedeća četiri zahtjeva, i to: pravovaljanost informacija, profesionalizam, kvaliteta pruženih usluga i povjerenje.

¹⁸ M. Bedeković (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, *Praktični menadžment*, 4 (2), str. 102

¹⁹ Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I., (2016): Profesionalno ponašanje računovodstvenih radnika u funkciji ostvarivanja etičkih standarda, *Journal of Economy and Business*, Posebno izdanje, str. 243

²⁰ Ramljak, B., Pavić, M., (2016): Izazovi računovodstvene profesije u budućem razdoblju, *Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split*, str. 3

Računovođe na rukovodećim mjestima svojim primjerom moraju pokazati važnost poštivanja etičnog poslovanja.²¹

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.

U razvoju računovodstvene profesije veliku ulogu imaju:

1. Odbor za standarde financijskog izvještavanja,
2. Hrvatska revizijska 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 etičnih normi u ponašanju.²²

2.3. Računovodstvena etika

Računovodstvenu etiku definiramo kao skup opće prihvaćenih moralnih normi temeljenih na etičkim vrijednostima potrebnih prilikom sastavljanja i prezentiranja financijskih informacija vezanih za pojedinu instituciju ili poduzeće.²³

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 poslovođstvo koje neke svoje značajne

²¹ Bedeković, M. (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, *Praktični menadžment*, 4 (2), str. 103

²² Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I., (2016): Profesionalno ponašanje računovodstvenih radnika u funkciji ostvarivanja etičkih standarda, *Journal of Economy and Business*, Posebno izdanje, str. 244

²³ M. Bedeković (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, *Praktični menadžment*, 4 (2), str. 103

poslovne odluke donosi bez sudjelovanja računovođa. Zato su računovođe dužne poštivati pravna, poslovno-etična i druga pravila koja im omogućavaju stručnu odličnost. Računovođa je dužan neprekidno se obrazovati i pratiti razvoj struke, jer to mu 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.²⁴

Područje računovodstvene etike obuhvaća načine na koji se podaci prikupljaju i istražuju, njihovu analitičku raščlambu, pripremanje financijskih izvještaja i njihovu konačnu distribuciju korisnicima. Svako od navedenih područja podjednako je zahtjevno te je nužno raspolagati velikom količinom znanja, kontinuirano se usavršavati jer su sva ta područja podložna promjenama zakonodavstva.

Računovodstvena etika postaje dio svakodnevnog poslovanja stoga ukoliko se želi biti uspješan u svom poslu etičnost se ne bi trebala odvajati od profitabilnosti, već bi uspostavom etičkih kodeksa i društveno odgovornog ponašanja, etičkim stavovima i uvjerenjima trebalo težiti zajedničkom cilju razvoja i rasta.²⁵

Američka federacija računovođa (engl. American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) i Međunarodna federacija računovođa (engl. International Federation of Accountants, IFAC) 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 15. travnja 2016.) poznat kao IESB-ov Kodeks. Kodeks je novouređen tako da se odnosi na sve profesionalne računovođe, neovisno jesu li u javnoj djelatnosti, industriji, komercijali, javnom sektoru ili obrazovanju.²⁶

²⁴ M. Grivec (2014): Etika u računovodstvu, Praktični menadžment, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, 5 (2), str. 18

²⁵ M. Bedeković (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, Praktični menadžment, 4 (2), str. 103

²⁶ Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I., (2016): Profesionalno ponašanje računovodstvenih radnika u funkciji ostvarivanja etičkih standarda, Journal of Economy and Business, Posebno izdanje, str. 245

2.4. Kodeks etike za profesionalne računovođe

Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA) neovisno je tijelo za donošenje standarda koje razvija međunarodno primjereni Kodeks etike za profesionalne računovođe.

Cilj IESBA-a je služenje javnom interesu donošenjem visokokvalitetnih etičkih standarda za profesionalne računovođe. Dugoročni cilj Odbora je približavanje etičkih standarda za profesionalne računovođe, uključujući standarde neovisnosti revizora, sadržane u Kodeksu, s onima koje izdaju regulatori i nacionalna tijela za donošenje standarda.

Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants, IFAC) osnovana je 1977. godine i trenutno obuhvaća više od 175 članica i pridruženih članova 130 država diljem svijeta, zastupajući približno 2,5 milijuna računovođa u javnoj praksi, obrazovanju, državnim uslugama, gospodarskim granama i trgovini.²⁷

Da bi se osigurale pouzdane i transparentne informacije i da bi se zaštitio javni interes, Međunarodna federacija računovođa propisuje potrebna znanja, profesionalne vrijednosti, stavove i etiku računovodstvene profesije na međunarodnoj razini. Krajem dvadesetog stoljeća Međunarodna federacija računovođa je u okviru svog djelovanja putem Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (engl. IESBA) razvila Kodeks etike za profesionalne računovođe. Podloga za razvoj ovog Kodeksa je bio Kodeks Američkog instituta ovlaštenih javnih računovođa (engl. ACIPA). Članica IFAC-a je i Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Svrha Kodeksa etike za profesionalne računovođe je da bude svojevrsan okvir profesionalnog ponašanja računovođa s ciljem zaštite i jačanja profesionalne discipline. Kodeks omogućava smanjivanje razlika u pravnoj regulativi, kulturi i jezicima te omogućava shvaćanje važnosti profesionalnih vrijednosti za donošenje prosudbi u najboljem interesu profesije.²⁸

2.4.1. Sadržaj kodeksa etike za profesionalne računovođe

Kodeks etike za profesionalne računovođe se sastoji od tri dijela.

²⁷ IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016, str. 2

²⁸ M. Bedeković (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, Praktični menadžment, 4 (2), str. 103

Dio A ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike za profesionalne računovođe i pruža konceptualni okvir koji će profesionalni računovođe primijeniti kako bi:

- a) prepoznali prijetnje poštivanja temeljnih načela;
- b) ocijenili važnost prepoznatih prijetnji; i
- c) primijenili zaštitu, kada je nužna, kako bi uklonili prijetnje ili ih umanjili do prihvatljive razine.

Profesionalni računovođa će koristiti profesionalnu prosudbu u primjeni ovog konceptualnog okvira.

Dijelovi B i C opisuju kako se konceptualni okvir primjenjuje u određenim situacijama. Oni sadrže primjere mjera zaštite koje mogu biti primjerene za suočavanje s prijetnjama koje se odnose na poštivanje temeljnih načela. Oni također opisuju situacije gdje mjere zaštite nisu dostupne za suočavanje s prijetnjama te stoga okolnosti ili odnose koji stvaraju prijetnje treba izbjegavati. Dio B primjenjiv je za profesionalne računovođe u javnoj praksi. Dio C primjenjiv je za profesionalne računovođe u gospodarstvu. Profesionalne računovođe u javnoj praksi mogu ustanoviti da Dio C može biti relevantan za njih u određenim okolnostima.²⁹

Prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe mjere zaštite mogu ukloniti ili barem ublažiti prijetnje na prihvatljivu razinu. Neke od tih mjera su jake interne kontrole, primjereni disciplinski postupci, politike praćenja kvalitete rada, sustavi nadzora računovođa, pravodobno informiranje ostalih zaposlenika o načinu rada i politikama poslovanja, zapošljavanje kompetentnog osoblja, naglašavanje važnosti etičkog ponašanja svih zaposlenih, a ne samo računovođa.³⁰

2.4.2. Temeljna načela kodeksa etike za profesionalne računovođe

Profesionalni računovođa će postupati u skladu sa sljedećim temeljnim načelima:³¹

- a) Poštenje - biti iskren i pošten u svim profesionalnim i poslovnim odnosima

²⁹ IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016, str. 5 - 6

³⁰ M. Bedeković (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, Praktični menadžment, 4 (2), str. 104

³¹ IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016, str. 6

- b) Objektivnost - ne dopustiti da pristranost, sukob interesa ili neprimjeren utjecaj drugih nadvlada njegove profesionalne ili poslovne prosudbe.
- c) Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja - održavati profesionalna znanja i vještine na razini potrebnoj za osiguranje da će klijent ili poslodavac primiti kompetentnu profesionalnu uslugu temeljenju na suvremenim dostignućima prakse, zakonodavstva i tehnika te djelovati marljivo i u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima.
- d) Povjerljivost - poštivati povjerljivost informacija stečenih temeljem profesionalnih i poslovnih odnosa te stoga ne objavljivati bilo koju takvu informaciju trećim osobama bez posebnog i odgovarajućeg odobrenja, osim ako nema zakonskog ili profesionalnog prava ili obveze da se objavi, niti koristiti informacije za osobnu korist profesionalnog računovođe ili trećih stranaka.
- e) Profesionalno ponašanje - postupati u skladu s relevantnim zakonima i regulativama te izbjeci svaku radnju koja diskreditira profesiju.

2.4.2.1. Poštenje

Načelo poštenja nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da budu iskreni i poštteni u svim profesionalnim i poslovnim odnosima. Poštenje također podrazumijeva iskrenost i istinoljubljujivost.

Profesionalni računovođa neće svjesno biti povezan s izvješćima, podnescima, komuniciranjima ili drugim informacijama gdje profesionalni računovođa vjeruje da informacije:

- a) sadrže značajno pogrešni navod ili navod koji dovodi u zabludu;
- b) sadrže nemarno sročene izjave ili informacije; ili
- c) izostavljaju ili iskrivljuju informacije koje bi trebale biti uključene, gdje bi takvo ispuštanje ili iskrivljavanje dovelo do stvaranja zablude.

Kada profesionalni računovođa postane svjestan da je povezan s takvim informacijama, poduzet će mjere da raskine povezanost s tim informacijama.³²

³² IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016, str. 8

2.4.2.2. Objektivnost

Načelo objektivnosti nameće obvezu svim poslovnim računovođama da ne kompromitiraju svoje profesionalne ili poslovne prosudbe zbog pristranosti, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih.

Profesionalni računovođa može biti u situacijama koje mogu narušiti objektivnost. Nije moguće definirati ni propisati sve takve situacije. Profesionalni računovođa neće obaviti profesionalnu aktivnost ili uslugu ako okolnost ili odnos stvara predrasudu ili neprimjereni utječe na profesionalnu prosudbu računovođe u vezi s tom uslugom.

2.4.2.3. Profesionalne kompetentnost i dužna pažnja

Načelo profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje nameće sljedeće obveze svim profesionalnim računovođama:

- a) održavanje profesionalnih znanja i vještina na razini potrebnoj da bi se klijentima ili poslodavcima osiguralo dobivanje kompetentne profesionalne usluge; i
- b) marljivo djelovanje u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima kada obavljaju profesionalne aktivnosti ili pružaju profesionalne usluge.

Kompetentna profesionalna usluga zahtijeva valjanu prosudbu u primjenjivanju profesionalnih znanja i vještina u obavljanju takve usluge. Profesionalna kompetentnost može se razdvojiti u dvije odvojene etape:

- a) stjecanje profesionalne kompetentnosti; i
- b) održavanje profesionalne kompetentnosti.

Održavanje profesionalne kompetentnosti zahtijeva neprekidno praćenje i stjecanje razumijevanja relevantnih stručnih, profesionalnih i poslovnih dostignuća. Trajno profesionalno usavršavanje omogućava profesionalnom računovođi da usavršava i održava sposobnosti kompetentnog rada u profesionalnoj sredini.

Pažljivost obuhvaća odgovornost da se djeluje u skladu sa zahtjevima angažmana, brižno, temeljito i pravodobno.³³

³³ IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016, str. 8

2.4.2.4. Povjerljivost

Načelo povjerljivosti nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da se suzdrže od:

- a) objavljivanja izvan revizorskog društva ili poslodavčeve organizacije povjerljivih informacija stečenih temeljem profesionalnih i poslovnih odnosa bez odgovarajućeg i konkretnog odobrenja ili ako ne postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili dužnost objavljivanja; i
- b) korištenja povjerljivih informacija stečenih temeljem profesionalnih i poslovnih odnosa za njihove osobne koristi ili koristi trećih stranaka.

Okolnosti u kojima se od profesionalnog računovođe zahtijeva, ili može zahtijevati, objavljivanje povjerljivih informacija ili kada takvo objavljivanje može biti primjereno su sljedeće:

- a) objavljivanje je dopušteno zakonom i odobreno od klijenta ili poslodavca;
- b) objavljivanje se zahtijeva zakonom, na primjer:
 - a. izrada dokumenata ili drugo osiguravanje dokaza u tijeku sudskih postupaka; ili
 - b. dojava uočenih kršenja zakona nadležnim javnim tijelima; i
- c) postoji profesionalna dužnost ili pravo objavljivanja, kada nije zabranjeno zakonom, kako bi se:
 - a. postupilo u skladu s pregledom kvalitete koju provodi tijelo članice ili profesionalno tijelo;
 - b. odgovorilo na upite ili odazvalo istrazi tijela članice ili profesionalnog tijela;
 - c. zaštitili profesionalni interesi profesionalnog računovođe u sudskim postupcima; ili
 - d. postupilo u skladu sa stručnim i etičkim zahtjevima.

U odlučivanju o tome hoće li se objaviti povjerljive informacije, relevantni čimbenici za razmatranje uključuju:³⁴

³⁴ IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016, str. 9

- mogu li biti ugroženi interesi svih stranaka, uključujući i treće stranke čiji interesi mogu biti pogođeni, ako klijent ili poslodavac pristane da profesionalni računovođa objavi informacije;
- jesu li sve relevantne informacije poznate i potvrđene, u mjeri u kojoj je to izvedivo; u situacijama koje uključuju nepotvrđene činjenice, nepotpune informacije ili nepotvrđene zaključke, koristit će se profesionalna prosudba pri određivanju načina objavljivanja na koje se ono treba obaviti, ako je objavljivanje potrebno;
- vrstu priopćavanja koja se očekuje i na koga je upućeno; i
- jesu li primjereni primatelji na koje se upućuje priopćenje.

2.4.2.5. Profesionalno ponašanje

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. To uključuje radnje za koje bi razborita i obaviještena treća stranka, sagledavajući sve činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to doba, vjerojatno zaključila da negativno utječe na dobar ugled profesije.

U marketingu i promoviranju sebe i svog posla, profesionalni računovođa neće narušiti ugled profesije. Profesionalni računovođe bit će poštteni i istinoljublivi i neće:³⁵

- a) preuveličavati tvrdnje o uslugama koje mogu ponuditi, kvalifikacijama koje imaju ili iskustvu koje su stekli; ili
- b) omalovažavati posao drugih ili stvarati neosnovane usporedbe s radom drugih.

Okolnosti u kojima djeluje profesionalni računovođa mogu stvarati određene prijetnje poštivanja temeljnih načela. Nemoguće je definirati svaku situaciju koja stvara prijetnju postupanju u skladu s temeljnim načelima i odrediti primjerenu radnju. Osim toga, vrste angažmana i poslova mogu se razlikovati te kao posljedica toga mogu se pojaviti različite prijetnje koje zahtijevaju primjenu različitih zaštita. Zbog toga ovaj Kodeks ustanovljuje konceptualni okvir koji zahtijeva da profesionalni računovođa prepozna, ocijeni i suoči se s prijetnjama kako bi postupio u skladu s temeljnim načelima.

³⁵ IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016, str. 9

Prijetnje mogu stvarati raznovrsni odnosi i okolnosti. Kada odnos ili okolnost stvara prijetnju, takva prijetnja može ugroziti, ili može stvoriti dojam da ugrožava, postupanje profesionalnog računovođe u skladu s temeljnim načelima. Okolnosti ili odnos može stvoriti više prijetnji i prijetnja može imati učinak na poštivanje više od jednog temeljnog načela. Prijetnje se mogu svrstati u jednu ili od više sljedećih kategorija:³⁶

- a) prijetnja temeljem osobnog interesa (Self-interest threat) - prijetnja da će financijski ili drugi interes neprimjereno utjecati na prosudbu ili ponašanje profesionalnog računovođe;
- b) prijetnja temeljem samoprovjere (Self-review threat) - prijetnja da profesionalni računovođa neće primjereno ocijeniti rezultate prethodne prosudbe ili aktivnosti ili usluga koju je obavio profesionalni računovođa ili druga osoba iz revizorskog društva profesionalnog računovođe ili organizacije njegovog poslodavca, na koje će se računovođa osloniti kada stvara prosudbu kad dio obavljanja tekuće aktivnosti ili pružanja tekuće usluga;
- c) prijetnja temeljem propagiranja (Advocacy threat) - prijetnja da će profesionalni računovođa uzdizati klijentov ili poslodavčev položaj do mjere koja kompromitira objektivnost profesionalnog računovođe;
- d) prijetnje uslijed zblizenosti (Familiarity threat) - prijetnja da će zbog dugotrajnog ili bliskog odnosa s klijentom ili poslodavcem, profesionalni računovođa biti previše suosjećajan za njihove interese ili olako prihvaćati ono što oni rade; i
- e) prijetnja uslijed zastrašenosti (Intimidation threat) - prijetnja da će se profesionalni računovođa ustručavati djelovati na objektivan način zbog stvarnog ili umišljenog pritiska, uključenosti i pokušaja da se neprimjereno utječe na profesionalnog računovođu.

2.5. Dosadašnja istraživanja

Hartikainen i Torstila u svojem su istraživanju financijskih djelatnika ustanovili da je dob demografska varijabla koja je najjače povezana s etičkim stavovima. U njihovu istraživanju

³⁶ IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016, str. 6 - 7

stariji ispitanici imali su tendenciju da budu etični stroži u svojim pogledima na poslovne situacije, dok su spolne razlike u njihovu istraživanju bile manje izražene.³⁷

Emerson, Conroy i Stanley istražujući etičke stavove računovođa došli do zaključaka da spol i godine utječu na etičke stavove. U njihovu istraživanju muškarci i mlađe osobe imale su slabije etičke stavove u odnosu na ženski spol i starije ispitanike.³⁸

Marques i Azevedo-Pereira ispituju stavove portugalskih ovlaštenih računovođa s obzirom na pitanja etičke prirode. Rezultati njihova istraživanja pokazuju da je spol važna odrednica etičkim prosudbama. Što se tiče životne dobi, u njihovu istraživanju nema značajne razlike između starijih i mlađih ispitanika u etičkim prosudbama.

Njihovo otkriće o utjecaju spola na etičke prosudbe nije u skladu s prethodnim istraživanjima koja su pokazala da žene imaju veće etičke stavove od muškaraca. Njihovo istraživanje ne pokazuje nikakvu statistički značajnu povezanost između razine obrazovanja i etičkih standarda. Međutim, bez obzira na rezultat, oni naglašavaju da se ne smije zanemariti razina obrazovanja kod etičnog ponašanja. Po njima je važno uključiti etičke vrijednosti u obrazovanje kako bi studenti bili svjesni eventualnih etičkih dilema u svojim budućim karijerama.³⁹

Utjecaj demografskih obilježja na razinu etičnog ponašanja ispitivali su i Conroy, Emerson i Pons. Njihovo istraživanje je pokazalo da dob utječe na etički stav, dok spol ne utječe značajno na etičku prosudbu. Po njima su stariji ispitanici prihvatljivije etičkog ponašanja od mlađih ispitanika.⁴⁰

Dosta istraživanja provedeno je i na temu utvrđivanja stupnja usvajanja etike u računovodstvenoj profesiji i problema s kojima se računovodstvena profesija susreće koji uzrokuju etički neuspjeh kod računovođa.

³⁷ Hartikainen, O., Torstila, S. (2004): Job-related ethical judgment in the finance profession, *Journal of Applied Finance*, 14(1), str. 62-76.

³⁸ Emerson, T. L. N., Conroy, S. J., Stanley, C. W. (2007): Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey, *Journal of Business Ethics*, 71 (1), str. 73-87.

³⁹ Marques, P. A., Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession, *Journal of Business Ethics*, 86 (2), str. 227-242.

⁴⁰ Conroy, S. J., Emerson, T. L., Pons, F. (2010): Ethical attitudes of accounting practitioners: are rank and ethical attitudes related?, *Journal of Business Ethics*, 91 (2), str. 183-194.

Jackling i suradnici ispituju uzroke etičkog neuspjeha računovođa u praksi i rezultati su pokazali da su ključni rizici s kojima se računovođe susreću: vlastiti interes, neuspjeh za održavanje objektivnosti i neovisnosti, nedostatak etičke hrabrosti i etičke osjetljivosti, neuspjeh stručne prosudbe.⁴¹

Do sličnih rezultata došli su u svojem istraživanju Clements, Neill i Stovall. Međutim, neovisno o kulturnim razlikama ključna etička načela zajednička svima, neovisno o kulturološkim razlikama su: integritet, objektivnost, profesionalna kompetencija, dužna pažnja, povjerljivost i profesionalno ponašanje.⁴²

Güney i Bozkurt smatraju da računovođe mogu etički griješiti i dovoditi svoj ugled u pitanje i zbog stresa na poslu, velike količine posla i zanemarivanja posla.⁴³ Zajednički stav svih ispitanika u istraživanju stavova kineskih i australskih računovođa koje su proveli Han Fan, Woodbine i Cheng je da se neovisnost mišljenja može ostvariti izbjegavanjem sukoba interesa s klijentima i izbjegavanjem bliskog odnosa s klijentima.⁴⁴

Utvrđivanjem stupnja usvajanja etike u računovodstvenoj profesiji u Nigeriji bavili su se Akenbor i Tennyson. Njihovo istraživanje je upozorilo na nisku razinu usvajanja računovodstvene etike u praksi. Istraživanje je pokazalo da čimbenik pohlepe i sebičnosti najviše utječe na profesionalno ponašanje računovodstvenih djelatnika.⁴⁵

Ramljak, Perica i Rogošić su u svojem istraživanju htjeli utvrditi postoji li razlika između spolova kad je u pitanju profesionalizam računovođa i utječe li duljina radnog staža na integritet i profesionalizam računovođa. Provedenim istraživanjem hipoteze su dokazane i potvrđeno je da ne postoje razlike između računovođa muškog i ženskog spola s obzirom na njihov stav o obavljanju poslova za koje nisu osposobljeni te da radno iskustvo mjereno

⁴¹ Jackling, B., Leung, P., Cooper, B.J., Dellaportas, S., (2007): Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education, *Managerial Auditing Journal*, 22 (9), str. 928 - 944.

⁴² Clements, C. E., Neill, J. D., Stovall, O. S. (2009): An Analysis of International Accounting Codes of Conduct, *Journal of Business Ethics*, str. 174-183.

⁴³ Güney, S., Bozkurt, R. (2012): The Problems and Ethical Attitudes of Accounting Professionals Toward Accounting Errors and Frauds: A Model Practice in City of Erzurum, *International Journal of Business and Social Science*, 3 (20), str. 255-268.

⁴⁴ 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*, 21 (3), str. 205-222.

⁴⁵ Akenbor, C. O., Tennyson, O. (2014): Ethics of Accounting Profession in Nigeria, *Journal of Business and Economics*, 5 (8), str. 1374-1382.

duljinom radnog staža utječe na integritet i profesionalizam računovođa čime je dana potvrda trećoj hipotezi.⁴⁶

Stupanj usvajanja etike u računovodstvu u Sloveniji u svojem istraživanju prikazuje Grivec. Više od polovice anketiranih računovodstvenih djelatnika u istraživanju smatra da je etika u njihovu profesionalnom radu vrlo bitna, da se u posljednje vrijeme broj kršenja etike u slovenskoj struci povećava te da mjesta za podizanje razine etičnosti poslovanja ima dovoljno.⁴⁷

Ramljak, Perica, Rogošić su u svojem istraživanju htjeli istražiti utjecaj poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe na etično ponašanje, odnosno na čestitost i profesionalizam računovodstvenih djelatnika što je i dokazano istraživanjem.⁴⁸

Aljinović Barać, Tadić su u svojem istraživanju htjeli istražiti utjecaj složenosti regulatornog okvira za računovodstvo u Hrvatskoj i njegovih čestih promjena na ukupno zadovoljstvo računovođa poslom. Rezultati istraživanja ukazuju da složenost i česte promjene regulatornog okvira za računovodstvo statistički značajno utječu na zadovoljstvo računovođa poslom.⁴⁹

Ramljak, Pavić u svom radu ukazuju koji izazovi stoje pred računovodstvenom profesijom u budućem razdoblju te kako će licenciranje računovodstvene profesije u Republici Hrvatskoj donijeti dodanu vrijednost i da je to najveći izazov koji stoji pred računovođama u budućem razdoblju. Osim što će se konačno urediti tržište računovodstvenih poslova i regulirati tko to zaista može kompetentno obavljati ove poslove nego će to dovesti, sigurni smo i do povećanja ugleda i položaja same profesije u našem društvu.⁵⁰

Branson, Chen, Anderson su prikazali prethodna istraživanja koja su ispitali utjecaj kulturnih razlika na usvajanje računovodstvenih kodeksa etike. Sve više zemalja ulaze u

⁴⁶ Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I. (2016): Etično ponašanje profesionalnih računovođa, *Oeconomica Jadertina* 2/2016., str. 49 – 64.

⁴⁷ Grivec, M. (2014): Etika u računovodstvu, *Praktični menadžment*, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, 5 (2), str. 17-22

⁴⁸ Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I., (2016): Profesionalno ponašanje računovodstvenih radnika u funkciji ostvarivanja etičkih standarda, *Journal of Economy and Business*, Posebno izdanje, str. 242-261.

⁴⁹ Aljinović Barać, Ž., Tadić I. (2011): Impact od accounting regulatory framework complexity on accountants' job satisfaction in Croatia, *Management* Vol.16, str. 1-21.

⁵⁰ Ramljak, B., Pavić, M., (2016): Izazovi računovodstvene profesije u budućem razdoblju, *Računovodstvo, revizija i porezi u praksi*, Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, str. 1-11.

globalno tržište i prihvaćaju međunarodne standarde. Ovo istraživanje ažurira prethodna istraživanja kako bi obuhvatila više zemalja od prethodnih istraživanja i proširuje prethodna istraživanja uključujući ispitivanje kontinuiranih nastojanja profesionalnih računovodstvenih organizacija za učinkovito provođenje međunarodnog kodeksa etike.⁵¹

Emerson, Conroy, Stanley su u svom radu imaju pozornost na etičko ponašanje unutar računovodstvene struke. U središtu rasprave se nalazi pitanje jesu li etički stavovi računovođa krivi te su zaključili da se etički stavovi računovodstvenih djelatnika ne razlikuju značajno prema području specijaliteta.⁵²

3. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

3.1. Metodologija empirijskog istraživanja

Empirijsko istraživanje provedeno je pute on-line ankete. Anketa je kreirana na Google-docs platformi te je poslana na 334 elektronske adrese računovodstvenih djelatnika diljem Republike Hrvatske. Anketiranje je provedeno u razdoblju od 10. lipnja do 12. srpnja 2018. godine. Upitnik je ispunilo 83 ispitanika što čini anketni povrat od 15,87%.

Anketni upitnik se sastojao od tri skupine pitanja.

Prva skupina pitanja se odnosila na set pitanja demografskog tipa kao što su spol, dob, staž i obrazovanje. S ovim pitanjima htjelo se doći do odgovora tko su ispitanici ove ankete.

Druga skupina pitanja se odnosila na direktna pitanja stavova ispitanika o objektivnom (neovisnom i nepristranom), poštenom, profesionalnom, pažljivom (temeljitom i pravodobnom), povjerljivom i propisnom obavljanju računovodstvenog posla. Cilj ove skupine pitanja je doći do zaključka kako stavovi računovođa o obavljanju računovodstvenih poslova utječu na upoznatost s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe.

⁵¹ Branson, L., Chen L., Anderson L. (2015): The Implementation of international Codes of Ethics among Professional Accountants: Do national cultural differences matter?, *International Journal of Business and Public Administration*, 12 (1) str. 1-11.

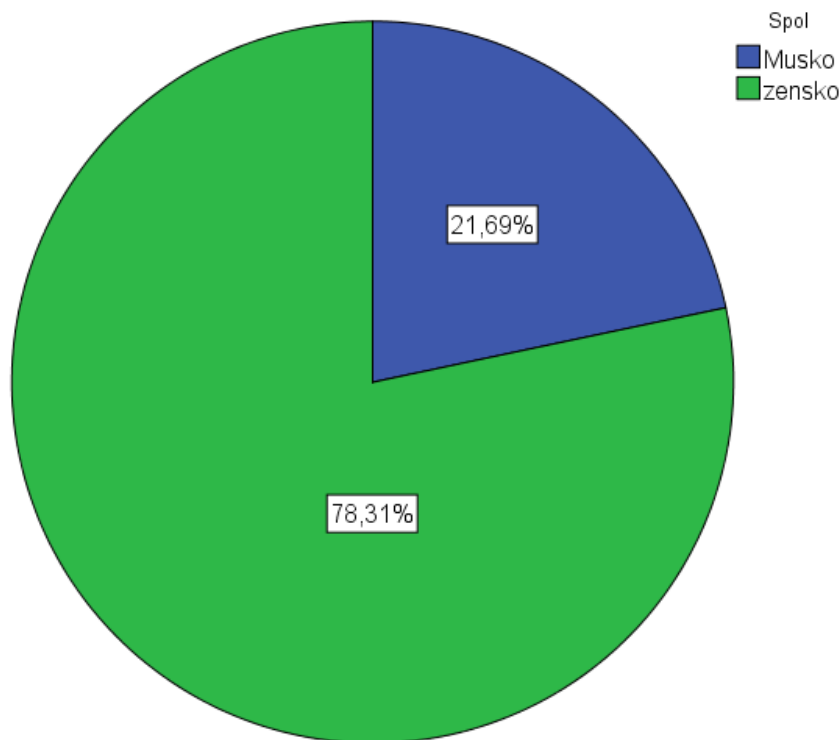
⁵² Emerson, T. L. N., Conroy, S. J., Stanley, C. W. (2007): Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey, *Journal of Business Ethics*, 71 (1), str. 73-87.

Treća skupina pitanja se odnosila na pitanje o utjecaju Kodeksa etike za profesionalne računovođe na smanjenje korupcije i prijevare kako bi došli do zaključka da li postoji pozitivna veza između primjene Kodeksa i smanjenje korupcije i prijevare.

Prikupljeni podaci obrađeni su u IBM SPSS Statistics 23 programu (Statistical Package for Social Sciences) i MS Excel.

3.2. Analiza i rezultati anketnog istraživanja

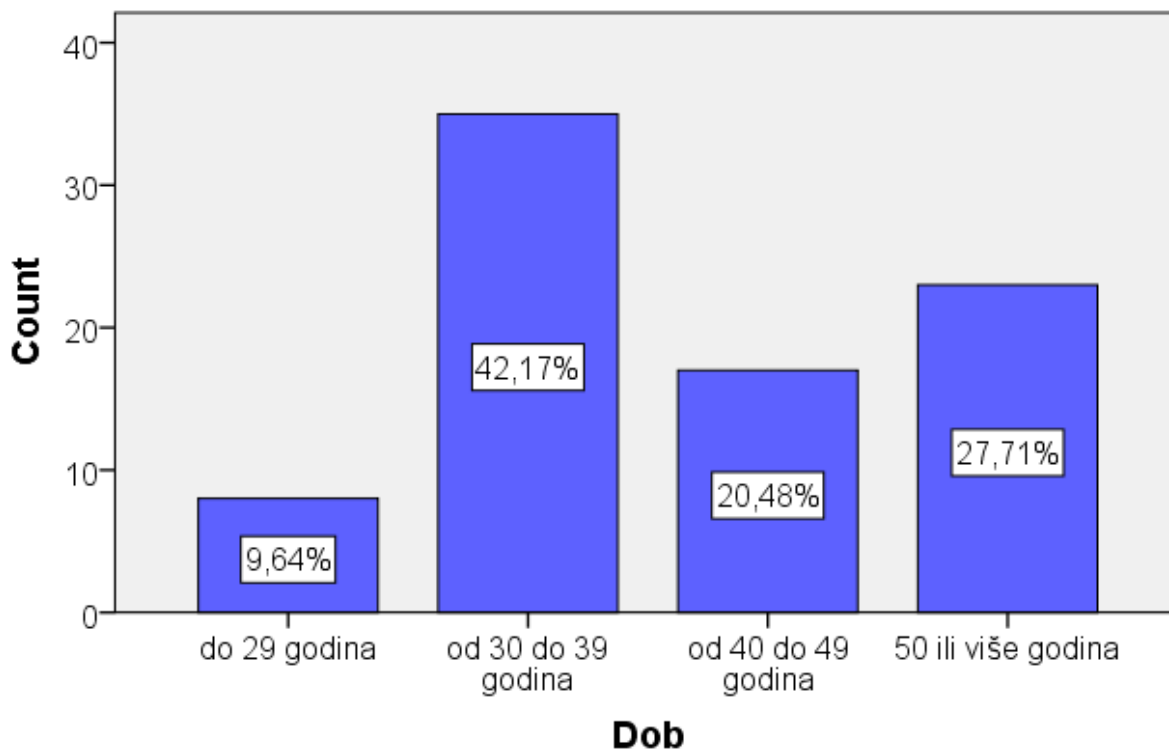
Nakon provedene ankete putem Google-docs platforme na ovo anketno istraživanje odazvalo se 83 ispitanika, od ukupno 334, od kojih je 65 tj. 78,3% ženskog roda i 18 tj. 21,7% muškog roda. Prema ovome vidljivo je da u računovodstvenim djelatnostima prevladava ženski rod.



Grafikon 1: Struktura ispitanika prema spolu

Izvor: izrada autora

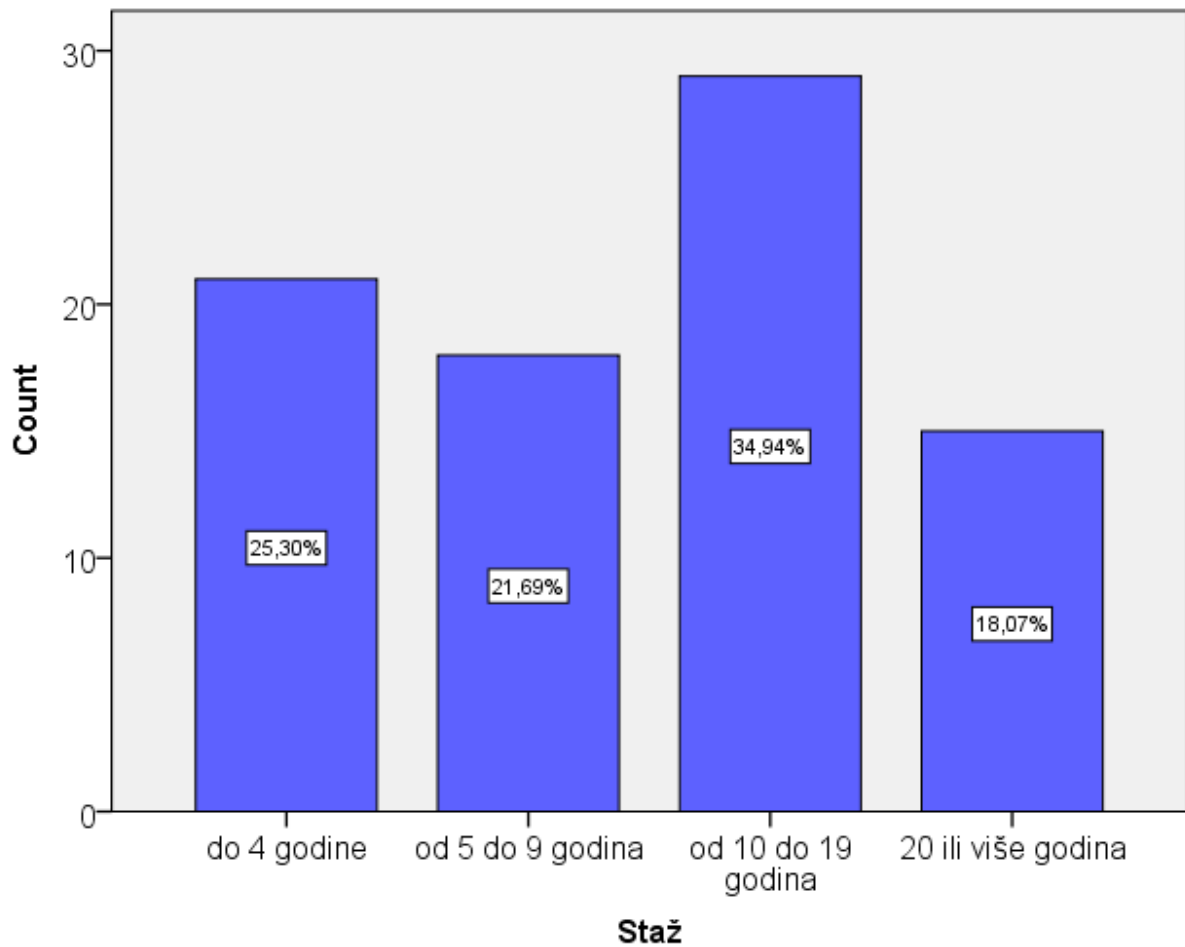
Najveći broj ispitanika je u dobi od 30 do 39 godina, njih 35. Zatim slijede ispitanici u dobi od 50 ili više godina, njih 23, pa ispitanici u dobi od 40 do 49 godina, njih 17 te najmanje ispitanika je dobi do 29 godina, njih 8. Iz toga možemo zaključiti da je najviše računovodstvenih djelatnika srednje životne dobi dok je najmanje mlađe životne dobi.



Grafikon 2: Struktura ispitanika prema dobi

Izvor: izrada autora

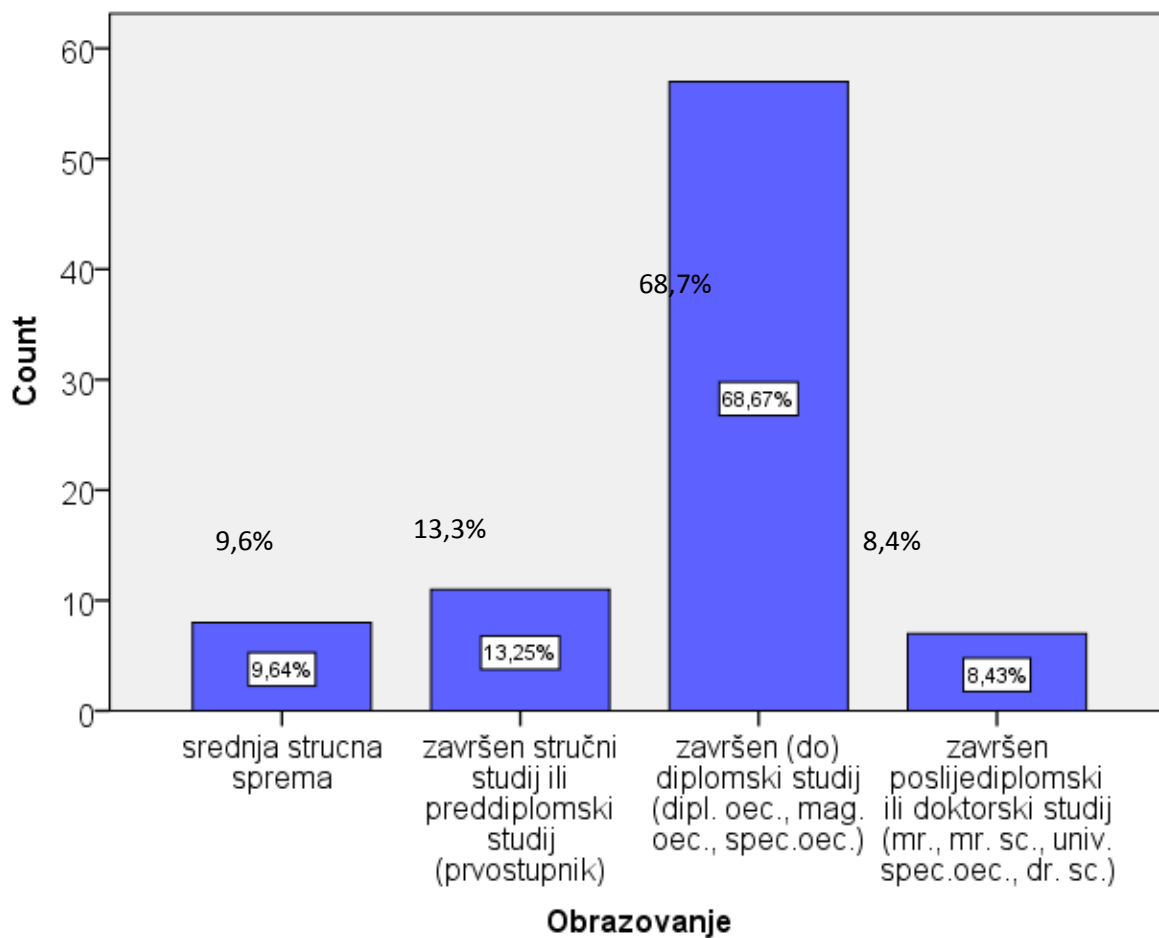
S obzirom na staž ispitanika u organizaciji u kojoj su sada zaposleni najviše ispitanika ima staža od 10 do 19 godina (29 ispitanika), a do 4 godine staža ima 21 ispitanik. Od 5 do 9 godina staža ima 18 ispitanika dok od 20 ili više godina ima njih 15. Prema ovom uzorku je vidljivo se u zadnje vrijeme povećava zapošljavanje računovodstvenih djelatnika što može proizaći iz sve bolje regulacije računovodstva kao profesije.



Grafikon 3: Struktura ispitanika prema stažu

Izvor: izrada autora

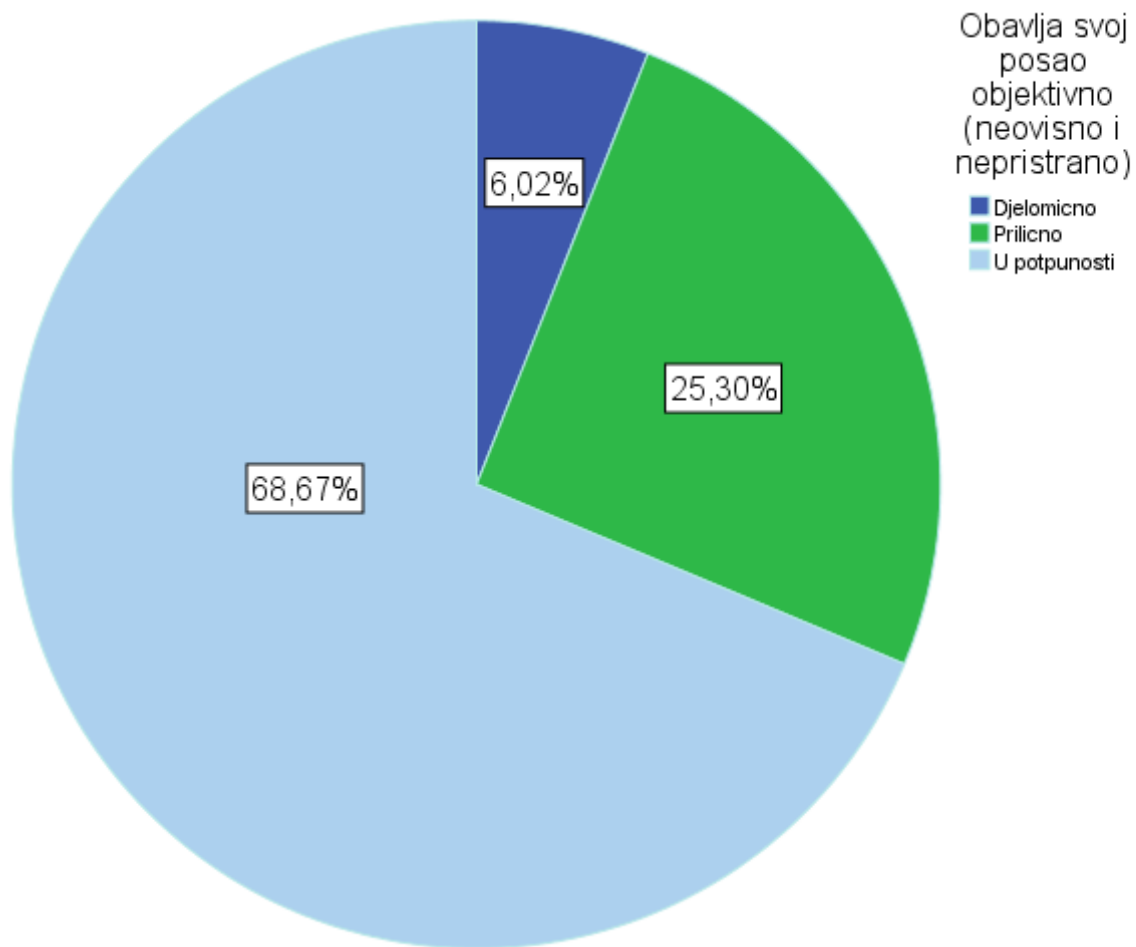
Od 83 ispitanika 8 ispitanika ima završenu srednju stručnu spremu, 11 ispitanika ima završen stručni studij li preddiplomski studij (prvostupnik) dok završen ima 57 ispitanika, a njih 7 ima završen poslijediplomski ili doktorski studij (mr., mr.sc., univ.spec.oec., dr.sc.). Iz toga je vidljivo da najviše ispitanika ima završen (do)diplomski studij (dipl.oec., mag.oec., spec.oec.) 68,7% .



Grafikon 4: Struktura ispitanika prema stupnju obrazovanja

Izvor: izrada autora

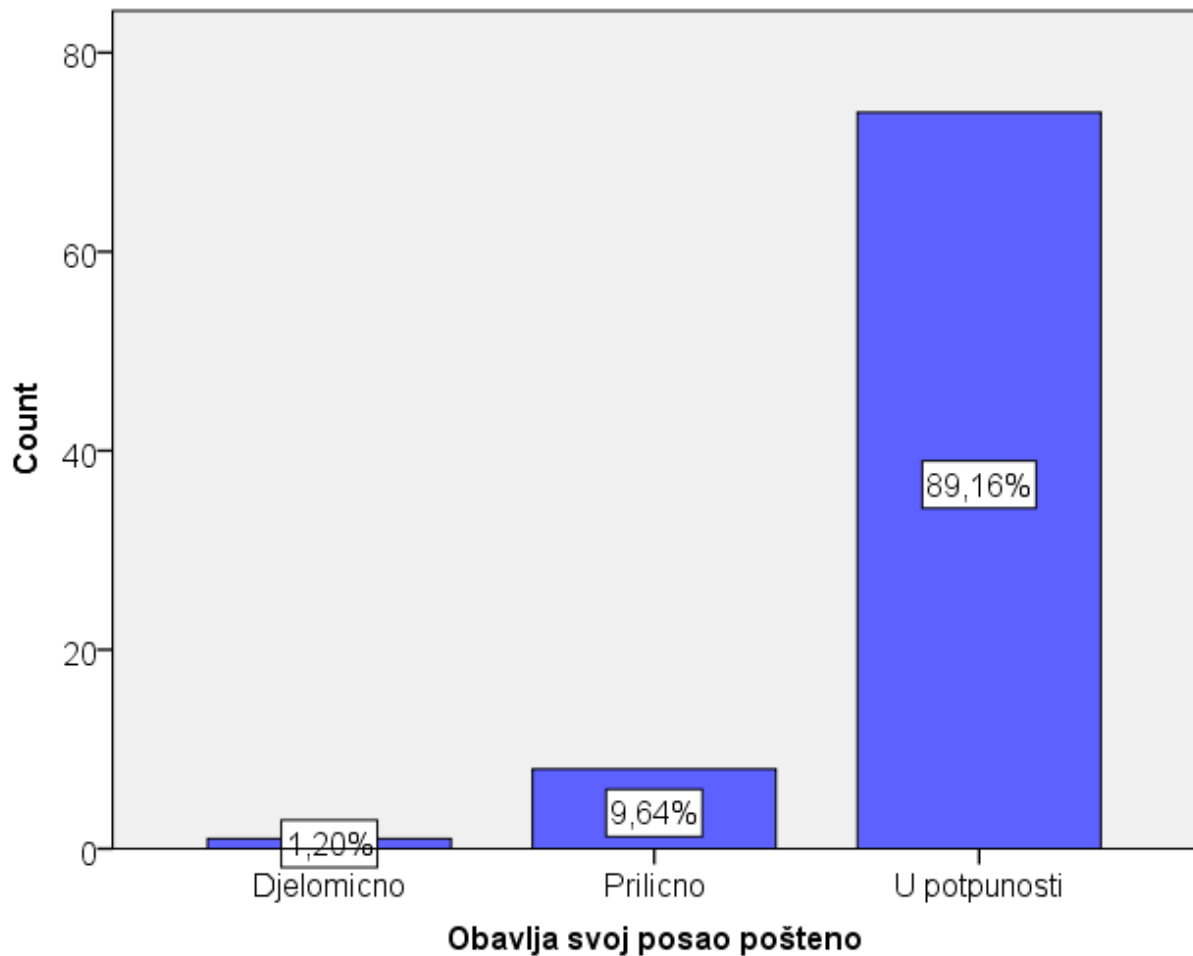
Da je u potpunosti razumno očekivati da računovođe obavljaju svoj posao objektivno (neovisno i nepristrano) smatraju 57 ispitanika (68,7%) dok 21 ispitanik (25,3%) imaju stav da je prilično razumno očekivati objektivno (neovisno i nepristrano) obavljanje računovodstvenih poslova. Samo 5 ispitanika (6%) smatra da je djelomično razumno dok nitko ne smatra da je nimalo ili malo razumno očekivanje. Iz ovoga možemo zaključiti da računovođe mogu i trebaju obavljati posao s velikom objektivnošću, neovisnošću i nepristranošću.



Grafikon 5: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe obavljaju svoj posao objektivno (neovisno i nepristrano)

Izvor: izrada autora

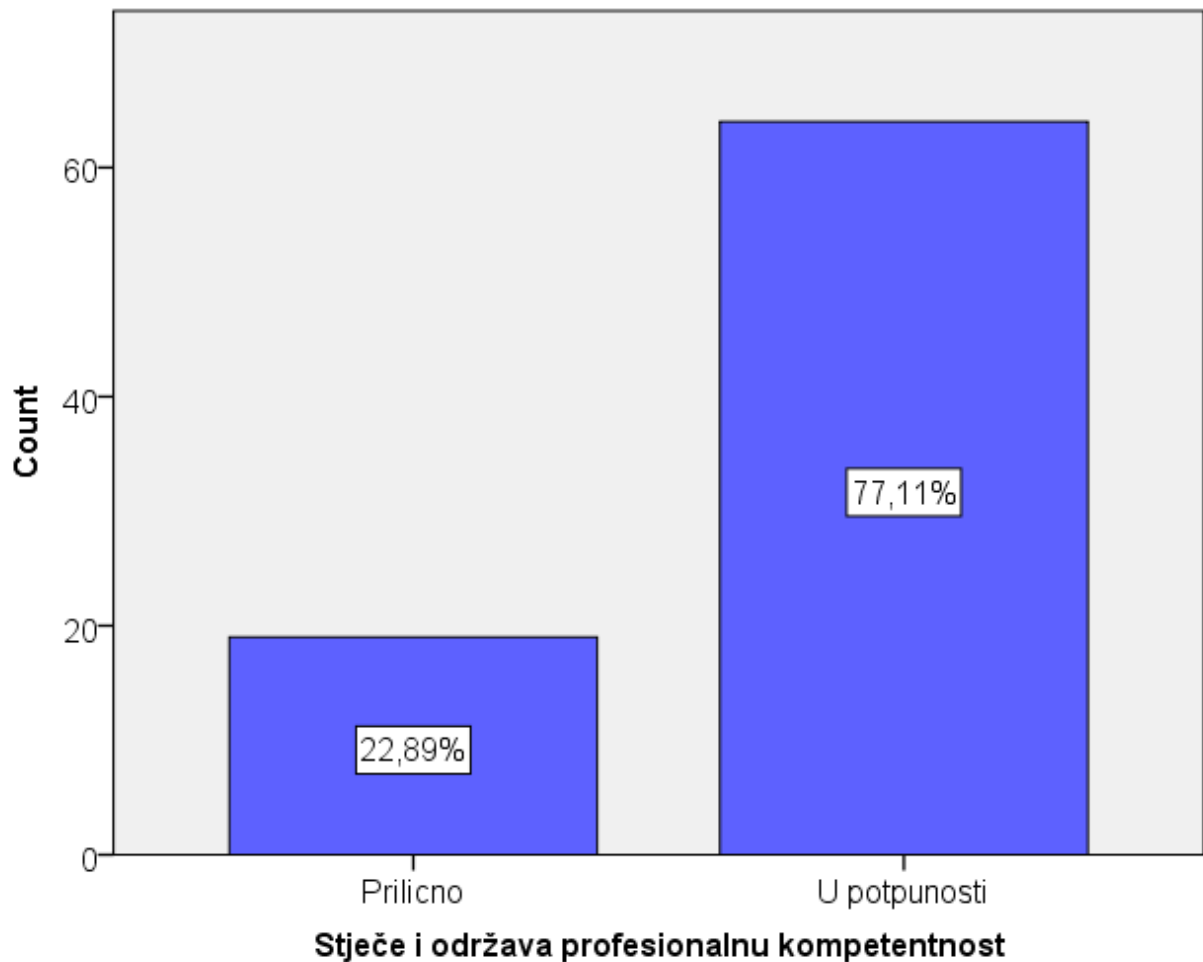
Mišljenja da se od računovođa može očekivati pošteno obavljanje posla je 89,2% tj. 74 ispitanika. 8 ispitanika (9,6%) smatra da je prilično razumno očekivati dok samo 1 ispitanik (1,2%) smatra da je djelomično razumno očekivati pošteno obavljanje računovodstvenih poslova što prikazuje grafikon broj 6.



Grafikon 6: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe obavljaju svoj posao pošteno

Izvor: izrada autora

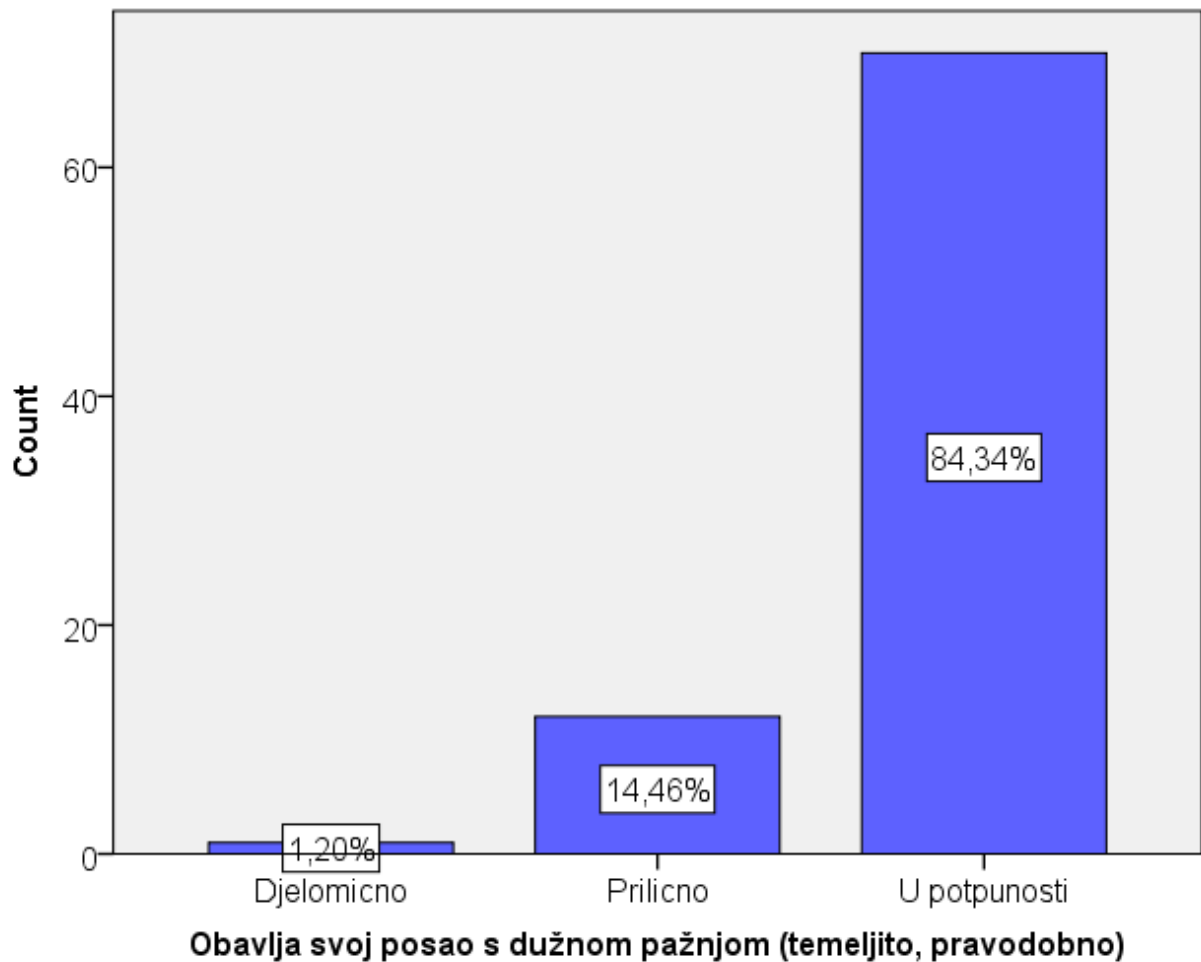
U potpunosti je razumno očekivati da računovođe stječu i održavaju profesionalnu kompetentnost što je dokazala i ova anketa u kojoj 64 ispitanika tj. 77,1 % dijele takvo mišljenje dok ostalih 19 ispitanika tj. 22,9% smatra da je prilično razumno očekivati.



Grafikon 7: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe stječu i održavaju profesionalnu kompetentnost

Izvor: izrada autora

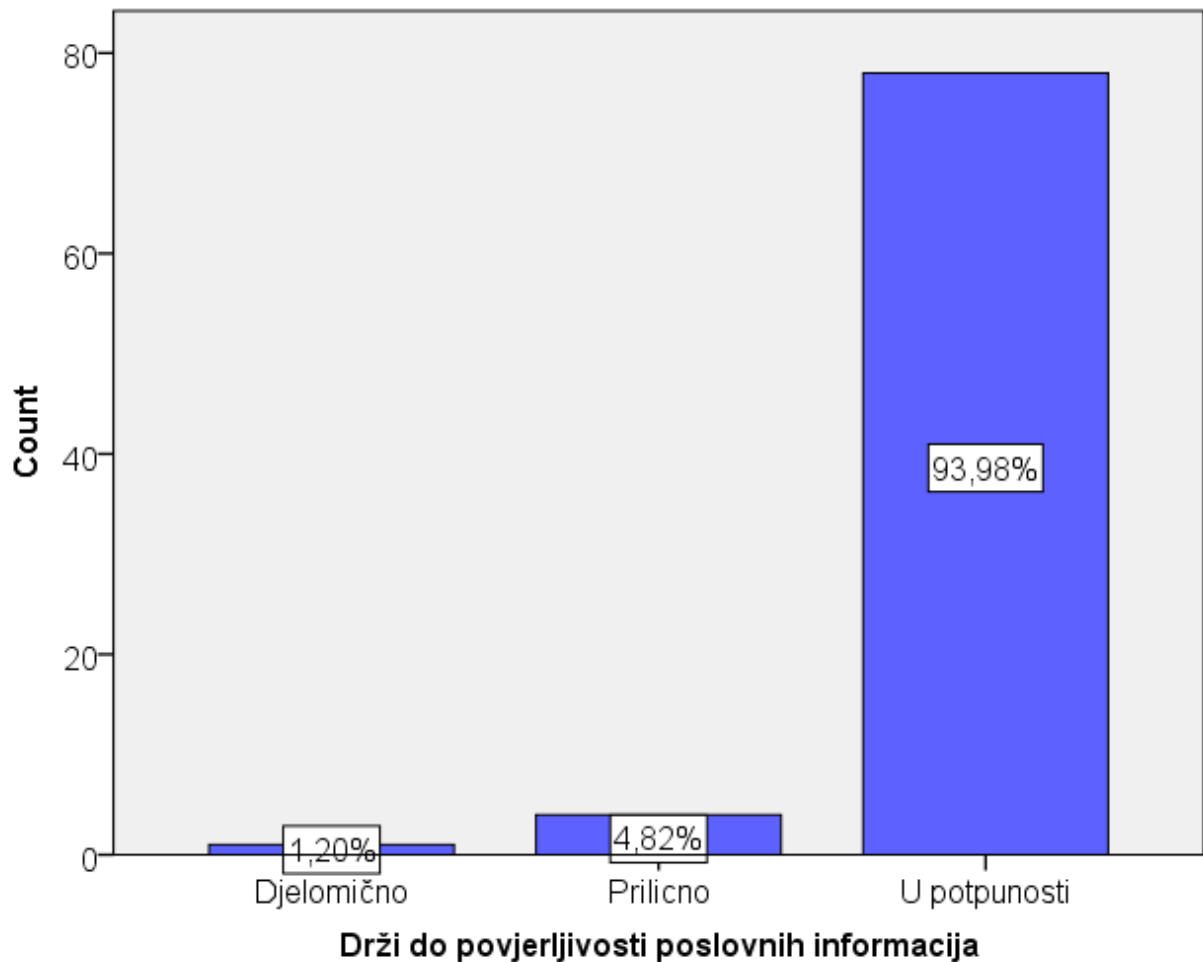
84,3% ispitanika (70 ispitanika) dijeli stav da je potpuno razumno očekivati da se računovodstveni poslovi obavljaju s dužnom stručnom pažnjom, temeljito i pravodobno dok 14,5% ispitanika smatra da je prilično razumno očekivati pažljivo, temeljito i pravodobno obavljanje posla.



Grafikon 8: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe obavljaju svoj posao s dužnom pažnjom (temeljito, pravodobno)

Izvor: izrada autora

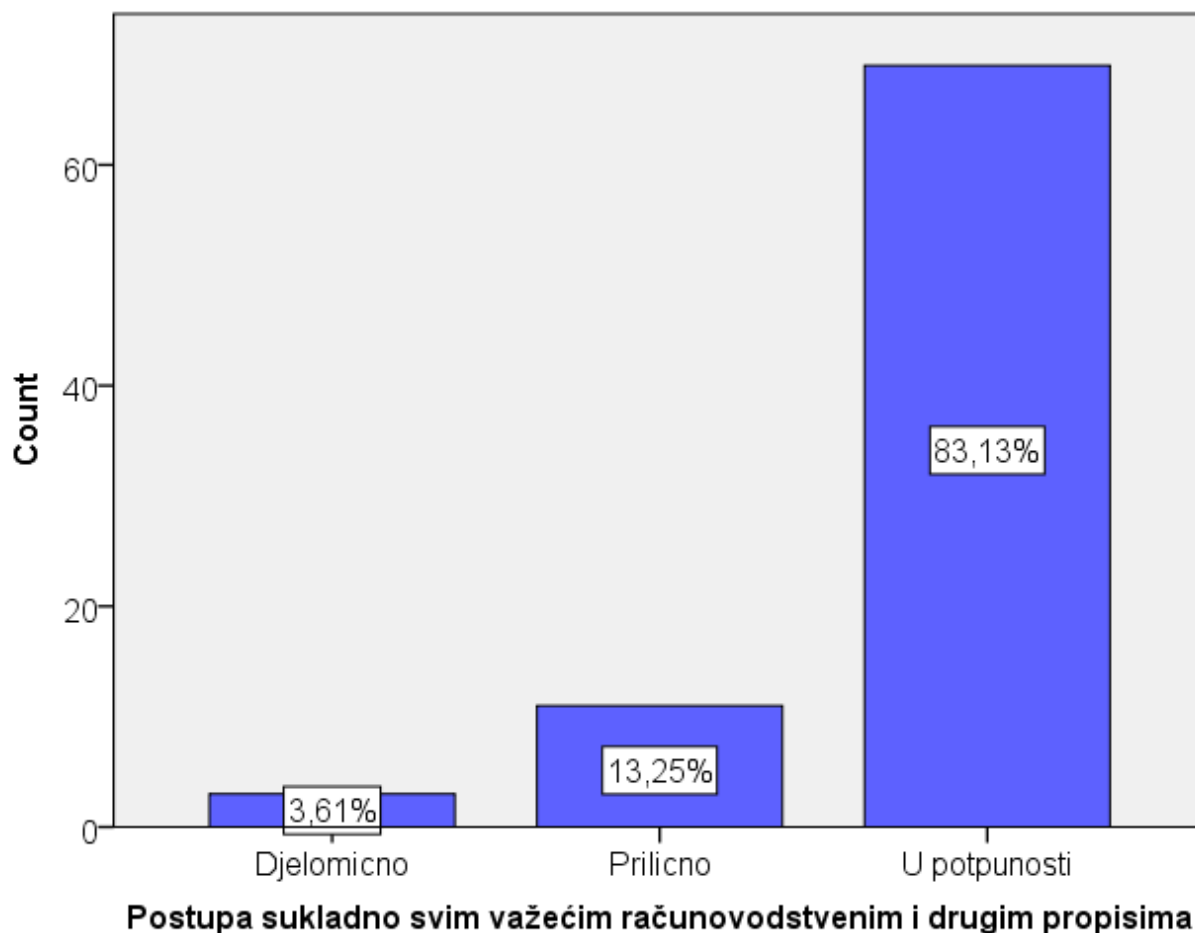
U računovodstvenom poslu vrlo je važna povjerljivost poslovnih informacija. Da je u potpunosti razumno očekivati da računovođe drže do povjerljivosti informacija izjasnilo se 94% ispitanika dok se 4,8% izjasnilo da je prilično razumljivo očekivati povjerljivost.



Grafikon 9: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe drže do povjerljivosti poslovnih informacija

Izvor: izrada autora

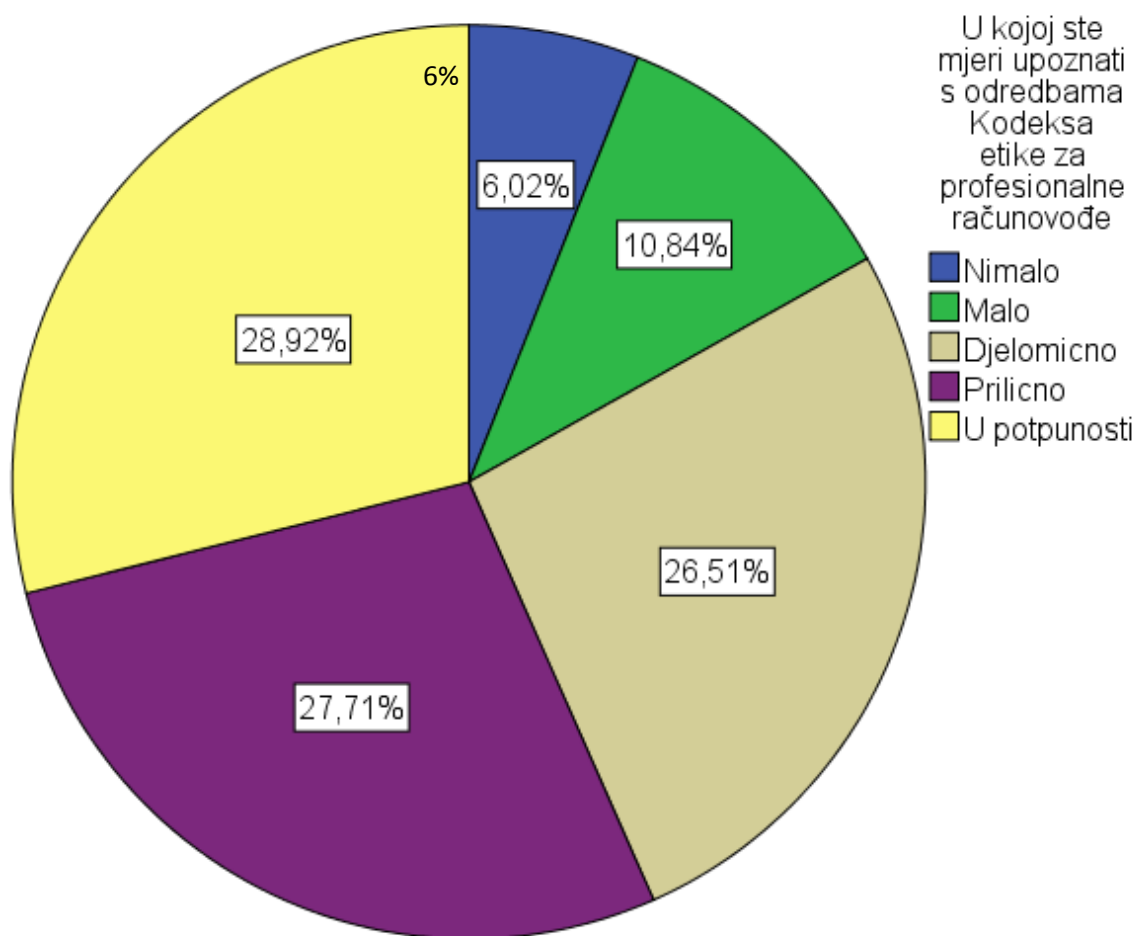
Postupanje prema važnim pravilima i propisima je nužno kako bi se profesija mogla pravilno obavljati. Grafikon broj 9 pokazuje da 83,1% računovođa ima stav da je razumno očekivati da računovođe postupaju sukladno svim važećim računovodstvenim i drugim propisima dok samo 3,6% ispitanika smatra da je razumno djelomično očekivanje.



Grafikon 10: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe postupaju sukladno svim važećim računovodstvenim i drugim propisima

Izvor: izrada autora

Kodeks etike za profesionalne računovođe trebao bi znati i razumjeti svaki računovođa kako bi što bolje mogao obavljati računovodstvenu djelatnost. Grafikon broj 11 pokazuje da samo 6% ispitanika nije nimalo upoznato, 10,8% je malo dok je 26,5% djelomično upoznato s odredbama Kodeksa. U potpunosti upoznatosti se izjasnilo 28,9% dok 27,7% je prilično upoznato s odredbama Kodeksa.



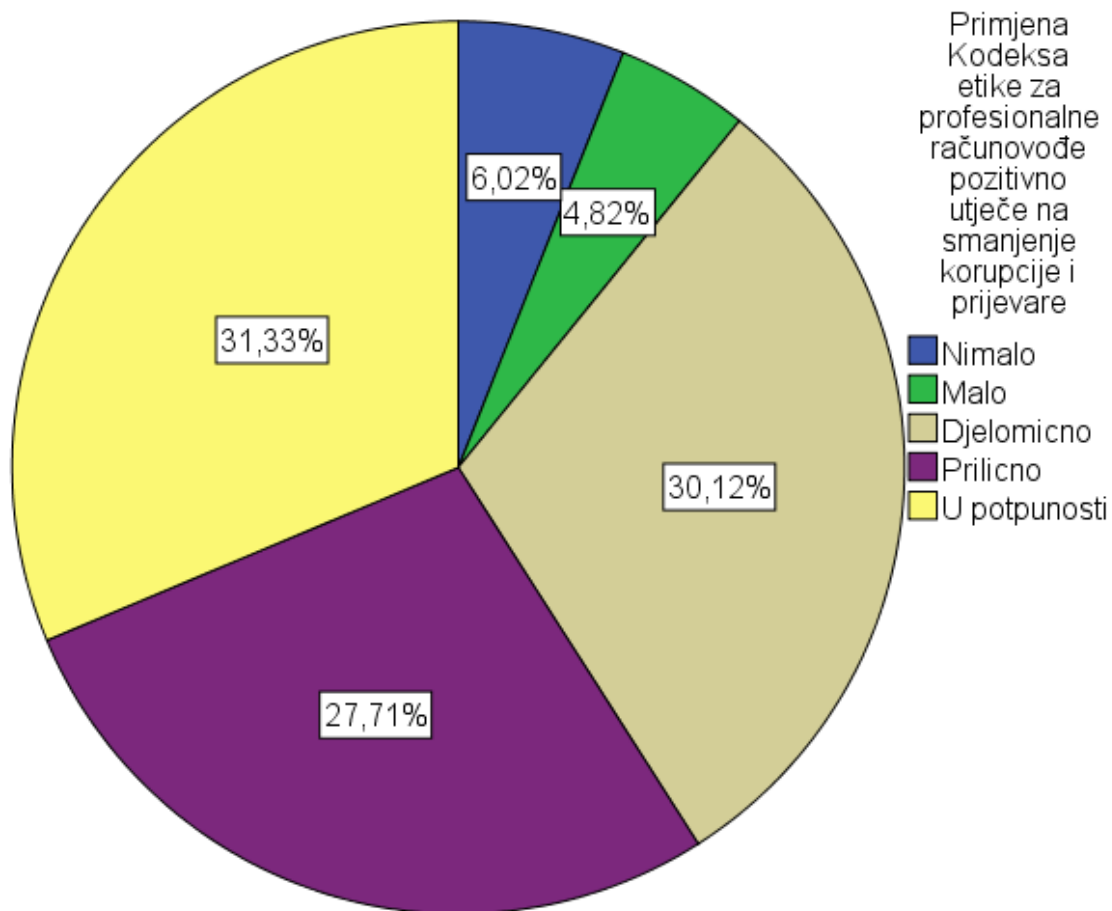
Grafikon 11: Upoznatost ispitanika s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe

Izvor: izrada autora

Velikim korporativnim skandalima otkrile su se velike računovodstvene prijevare i veliki utjecaj korupcije te se postavilo pitanje da li će primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe utjecati na smanjenje korupcije i prijevare kako bi došlo do pouzdanijih financijskih informacija i kvalitetnije obavljenih računovodstvenih poslova.

Upotrebom Likertove mjerne ljestvice ispitanici su iskazivali svoje mišljenje da li smatraju da primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare.

31,3% ispitanika se izjasnilo da primjena Kodeksa u potpunosti pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare, a 30,1% ispitanika ima mišljenje da primjena Kodeksa ima djelomičan pozitivan utjecaj. Za priličan utjecaj se izjasnilo 27,7% ispitanika dok se 10,8% računovođa izjasnilo da primjena nema (6%) ili ima mali (4,8%) utjecaj.



Grafikon 12: Primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare

Izvor: izrada autora

U nastavku rada na grupu tvrdnji ispitanici su iskazivali stavove hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike upotrebom Likertove mjerne ljestvice.

Likertova mjerna ljestvica se odražava kroz 5 stupnjeva slaganja s tvrdnjama, i to na sljedeći način:

- 1 = nimalo
- 2 = malo
- 3 = djelomično
- 4 = prilično
- 5 = u potpunosti.

Opravdanost zajedničkog korištenja odabranih 6 tvrdnji u mjerenju stavove hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike testira se Cronbach alpha pokazateljem.

Tablica 1: Cronbach alpha

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,762	6

Izvor: izrada autora

Vrijednost Cronbach alfe je 0,762, te je iznad 0,7, zbog čega se može utvrditi da je unutarnja dosljednost prisutna među odabranim tvrdnjama te se može donijeti zaključak da je opravdano zajedničko korištenje odabranih 6 tvrdnji. Dakle, 6 tvrdnji koji definiraju stavove hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike definira jedinstvenu misaonu cjelinu.

Tablica 2: Deskriptivna statistika

	obavlja svoj posao objektivno (neovisno i nepristrano)	obavlja svoj posao pošteno	stječe i održava profesionalnu kompetentnost	obavlja svoj posao s dužnom pažnjom (temeljito, pravodobno)	drži do povjerljivosti poslovnih informacija	postupa sukladno svim važećim računovodstvenim i drugim propisima	Stavovi hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike
Valid Missing	83	83	83	83	83	83	83
N	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4,63	4,88	4,77	4,83	4,93	4,8	4,81
Median	5	5	5	5	5	5	5
Mode	5	5	5	5	5	5	5
Std. Deviation	0,599	0,363	0,423	0,408	0,304	0,488	0,3
Minimum	3	3	4	3	3	3	3,67
Maximum	5	5	5	5	5	5	5

Izvor: izrada autora

Iz tablice deskriptivne statistike može se utvrditi da je prosječna razina stavova hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe 4,81 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,30. Među elementima stavova hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike najviša razina slaganja utvrđena je na tvrdnju da hrvatske računovođe drži do povjerljivosti poslovnih informacija gdje je utvrđena prosječna vrijednost 4,93 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,304, dok je najniža razina slaganja utvrđena

na tvrdnju da hrvatske računovođe obavljaju svoj posao objektivno (neovisno i nepristrano) gdje je prosječna razina slaganja s tvrdnjama 4,63 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,599.

Testiranje hipoteza

Nadalje u radu će se testirati hipoteze. H1 hipoteza koja glasi: Stavovi hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike su povezani s poznavanjem Kodeksa etike za profesionalne računovođe testirati će se Spearmanovim koeficijentom korelacije, a intervalnom procjenom proporcije će se testirati H2 hipoteza koja glasi: Primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare.

Spearmanov koeficijent korelacije ranga

Korelacija je sukladnost vrijednosti dviju skupina podataka, a iskazuje stupanj povezanosti ispitivanih pojava. Uporaba koeficijenta korelacije ovisi o vrsti podataka, odnosno o ljestvici koju slijede podaci. Najčešće se koriste Pearsonov i Spearmanov koeficijent korelacije.⁵³

Ako se želi istražiti međuovisnost pojava koje su izražene modalitetima redosljednog obilježja, odnosno ako su im modaliteti pridruženi na temelju ordinarne skale računa se korelacija ranga.

Najpoznatija mjera korelacije ranga između dvije varijable je Spearmanov koeficijent korelacije ranga (r_s).

Za izračunavanje ovog koeficijenta potrebno je svakoj vrijednosti varijabli X i Y dodijeliti rang iskazan prvim N prirodnim brojevima. Pri tome se rangiranje može započeti rangom 1, počevši od najmanje vrijednosti obilježja ili počevši od najveće vrijednosti obilježja. Rangiranje se mora provesti na jednak način za obje promatrane varijable. Ako se javi više jednakih vrijednosti jedne varijable mora im se dodijeliti jednak rang na način da se izračuna aritmetička sredina njihovih rangova.

⁵³ Udovičić M., Baždarić K., Bilić-Zulle L., Petrovečki M. (2007): Što treba znati kada izračunavamo koeficijent korelacije? , *Biochemia Medica* 2007;17(1):1-138, str 10.

Spearmanov koeficijent korelacije ranga može poprimiti vrijednost u intervalu: $-1 \leq r_s \leq 1$. Kada ovaj koeficijent poprimi vrijednost -1 i 1, riječ je o potpunoj korelaciji ranga među varijablama. Vrijednost ovog koeficijenta 0 znači da nema nikakve korelacije ranga među pojavama. Najčešće se vrijednost Spearmanovog koeficijenta kreće u rasponu $-1 < r_s < 1$. Koeficijent bliži rubovima ovog intervala, tj. -1 i 1 upućuje na veću korelaciju ranga promatranih dviju varijabli.⁵⁴

Intervalna procjena proporcije

Najveći broj svojstava koji se pojavljuju u prirodnim, tehničkim pa i društvenim odnosima i vezama predstavljaju tzv. kontinuirane varijable (težina, dimenzije, intervali plaća djelatnika u nekoj tvrtki i slično).

Distribucija ili raspodjela frekvencija (f_i) podataka takvih varijabli predstavljena je kontinuiranom krivuljom. Visinu krivulje uvjetuje koncentracija podataka u svakoj točki apscise, odnosno frekvencija. Kako je kod kontinuiranih varijabli moguća bilo koja vrijednost unutar dviju granica, u nekom rasponu moguće je utvrditi samu frekvenciju.

Podaci mogu biti distribuirani (raspodijeljeni) tako da se najveći broj vrijednosti gomila oko srednjih razreda, tj. oko aritmetičke sredine sa \pm određenim odstupanjem s (s - standardna devijacija). Tako postoje mnoge pojave u prirodi i društvenim odnosima u kojima se većina podataka koncentrira oko njihove odgovarajuće aritmetičke sredine \bar{x} . Kada su poznate vrijednosti aritmetičke sredine \bar{x} i standardne devijacije s , tada su poznati parametri normalne distribucije.

Rasipanje vrijednosti varijable x po zakonu normalne razdiobe nalazi se u intervalu $(-\infty$ do $+\infty)$.

Prema matematičarima koji su je otkrili, te razradili jednadžbu krivulje koja predstavlja tu distribuciju, ona se zove i Gaussova distribucija (*Karl F. Gauss, njemački matematičar, 1777.-1855.*).⁵⁵

⁵⁴ Pivac S. (2010): Statističke metode, e-nastavni materijal, Ekonomski fakultet Split, str. 242 - 243

⁵⁵ Zrno Ž. (2011): Neke primjene normalne (Gaussove) distribucije, Stručni rad, Knin, str. 7

Razlikujemo intervalne procjene aritmetičke sredine osnovnog skupa (populacije) i intervale procjene proporcija osnovnog skupa. Za potrebe ovog rada koristila se upravo intervalna procjena proporcija.

Strukturne karakteristike uzorka omogućuju da se iz uzorka analogijom prijenosa zakonitosti utvrde proporcije osnovnog skupa.

Uvodimo sljedeće oznake:

p - proporcija odnosa obilježja što se ispituje prema broju mogućih slučajeva;

q - proporcija ostalih slučajeva;

m - obilježje što se ispituje (broj pojavljivanja);

n - broj mogućih jedinica ili veličina uzorka.

Proporcija se može definirati kao odnos između obilježja koje ispituje broja mogućih slučajeva, to jest:

$$p = \frac{m}{n} \quad \Rightarrow \quad q = 1 - \frac{m}{n} = 1 - p$$

Dakle, $p + q = 1$.

Imamo sljedeće slučajeve izračuna standardne greške procjene proporcije:⁵⁶

$$1. \quad n > 50 \quad f > 0.05; \quad s_{\bar{x}} = \sqrt{\frac{p \cdot q}{n}} \cdot \sqrt{\frac{N-n}{N-1}}$$

$$2. \quad n > 50 \quad f < 0.05; \quad s_{\bar{x}} = \sqrt{\frac{p \cdot q}{n}}$$

$$3. \quad n < 50 \quad f > 0.05; \quad s_{\bar{x}} = \sqrt{\frac{p \cdot q}{n-1}} \cdot \sqrt{\frac{N-n}{N-1}}$$

$$4. \quad n < 50 \quad f < 0.05; \quad s_{\bar{x}} = \sqrt{\frac{p \cdot q}{n-1}}$$

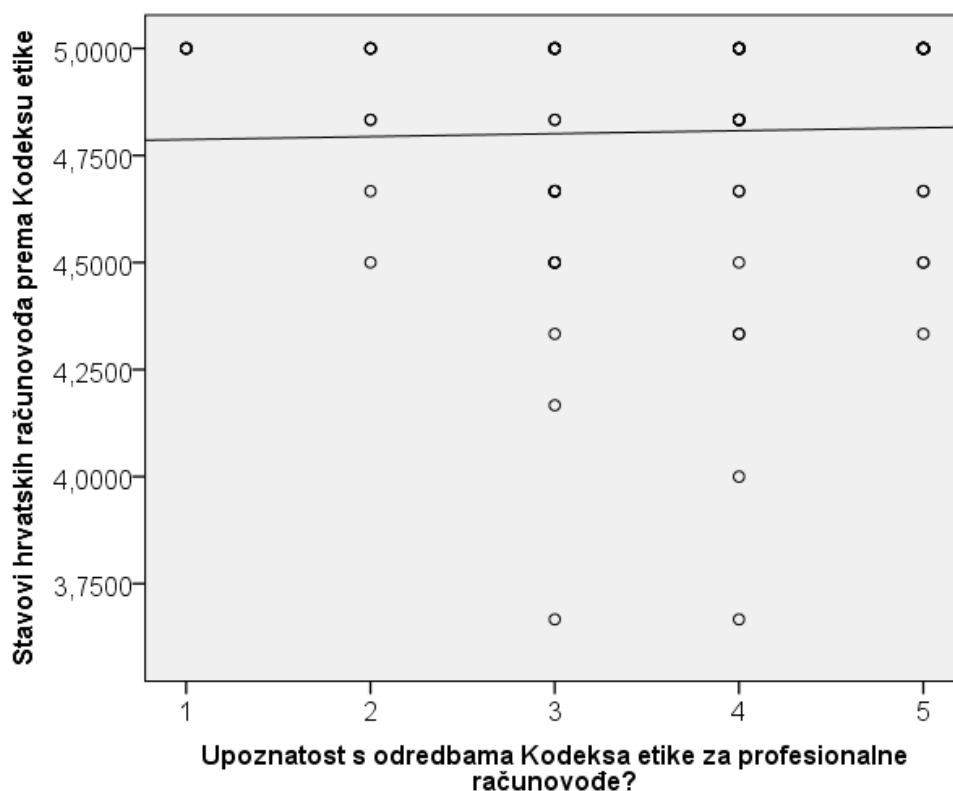
⁵⁶ Zrno Ž. (2011): Neke primjene normalne (Gaussove) distribucije, Stručni rad, Knin, str. 15-16

H1: Stavovi hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike su povezani s poznavanjem Kodeksa etike za profesionalne računovođe

Ovom hipotezom će se pokušati ukazati na povezanost stavova računovođa sa poznavanjem Kodeksa etike za profesionalne računovođe. Stavovi računovođa su definirani pitanjima koliko je razumno očekivati da računovođa:

- obavlja svoj posao objektivno (neovisno i nepristrano),
- obavlja svoj posao pošteno,
- obavlja svoj posao s dužnom pažnjom (temeljito i pravodobno),
- stječe i održava profesionalnu kompetentnost,
- drži do povjerljivosti poslovnih informacija
- te postupanja sukladno svim važećim računovodstvenim i drugim propisima.

Međuzavisnost između stavova hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe i upoznatosti računovođa s odredbama Kodeksa etike pokazuje grafikon 13.



Grafikon 13: Dijagram rasipanja

Izvor: izrada autora

Vidljiva je viša razina stavova hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike koja je u maloj mjeri povezana sa upoznatosti s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe.

Je li riječ o statistički značajnoj povezanosti testira se Spearmanovom korelacijom.

Tablica 3: Koeficijent korelacije ranga između stavova hrvatskih računovođa prema kodeksu i upoznatosti s odredbama Kodeksa etike

		U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?	Stavovi hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike
Spearman's rho	U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?	Correlation Coefficient	1,000
		Sig. (1-tailed)	,116
		N	,147
	Stavovi hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike	Correlation Coefficient	83
		Sig. (1-tailed)	83
		N	,116
		,147	1,000
		83	,147
		83	83

Izvor: izrada autora

Spearmanov koeficijent korelacije ranga (r_s) iznosi 0,116, dok je empirijska signifikantnost koeficijenta korelacije 0,147, što znači da je $\alpha^* > 0,05$, pa se može utvrditi da povezanost u kretanju upoznatosti s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe i stavova hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe nije statistički značajna.

Dakle, kretanje upoznatosti s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe se odvija ne povezano sa kretanjem stavova hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe.

Slijedom provedenog istraživanja može se donijeti zaključak da se hipoteza H1 kojom se pretpostavlja da su stavovi hrvatskih računovođa prema Kodeksu etike povezani s poznavanjem Kodeksa etike za profesionalne računovođe odbacuje kao neistinita.

H2: Primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare

U posljednje vrijeme veliki korporativni skandali potaknuli su veliku sumnju na etičnost računovodstvenih djelatnika. Razvojem Kodeksa etike za profesionalne računovođe željelo se dovesti do boljeg pojašnjavanja zahtjeva koji se postavljaju pred sve profesionalne računovođe i značajno pooštavajući zahtjeve neovisnosti kako bi se smanjila mogućnost prijevare i korupcija. Upravo zbog toga cilj ove hipoteze je uvidjeti da li primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare.

Iz tablice deskriptivne statistike može se utvrditi da je prosječna primjena Kodeksu etike za profesionalne računovođe 3,73 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,138.

Tablica 4: Deskriptivna statistika

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare	83	1	5	3,73	1,138
Valid N (listwise)	83				

Izvor: izrada autora

U tablici 5 prikazani su odgovori ispitanika na pitanje da li primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare. Odgovori "Prilično", "U potpunosti" i "Djelomično" ukazuju na visoki stupanj slaganja te predstavljaju povoljne ishode, dok odgovori "Nimalo" i "Malo" ukazuju na niski stupanj slaganja i predstavljaju nepovoljni ishod.

Tablica 5: Primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nimalo	5	6,0	6,0	6,0
	Malo	4	4,8	4,8	10,8
	Djelomicno	25	30,1	30,1	41,0
	Prilicno	23	27,7	27,7	68,7
	U potpunosti	26	31,3	31,3	100,0
Total		83	100,0	100,0	

Izvor: izrada autora

Kako bi mogli testirati H2 hipotezu koja glasi: Primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare koristio se jednosmjerni test proporcije na donju granicu uz signifikantnost od 95%. Proporcija među ispitanicima iznosi $p = 0,59$.

Tablica 6: Intervalna procjena proporcije

Intervalna procjena: Test na donju granicu (Z)	
	Vrijednosti
Proporcija među ispitanicima p	0,59
Veličina uzorka (n)	83
Pouzdanost	0,95
Donja granica	
	0,5016

Izvor: izrada autora

Pri razini pouzdanosti od 95% može se donijeti zaključak da će proporcija računovođa koji smatraju da primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevara biti barem 50,16% što je veće od 50%, zbog čega se može donijeti zaključak da je riječ i o statistički značajnoj većini u populaciji.

Slijedom rezultata testiranja može se donijeti zaključak da se hipoteza H2 kojom se pretpostavlja da primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare prihvaća kao istinita.

4. ZAKLJUČAK

Prihvatanje odgovornosti i djelovanje u javnom interesu je ono što računovodstvenu profesiju čini različitom od ostalih profesija. Danas se teško može zamisliti donošenje poslovnih odluka bez sudjelovanja računovođa. Računovođe su suočene s jedne strane s interesima poslodavca za maksimalnim profitom, a s druge strane s odgovornošću za profesionalno obavljanje usluga i očuvanje ugleda računovodstvene profesije. Upravo zbog toga računovođe na rukovodećim mjestima svojim primjerom moraju pokazati važnost poštivanja etičnog poslovanja. Etika je, ili bi trebala biti, svakodnevno značajna u profesionalnom životu stoga se osmislio Kodeks etike za profesionalne računovođe s ciljem kako bi profesionalni računovođe ispunili svoje profesionalne obveze s aspekta stručnosti i profesionalnog integriteta.

Cilj ovog rada bio je uvidjeti jesu li stavovi hrvatskih računovođa povezani sa upoznatošću Kodeksa etike za profesionalne računovođe te da li primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare.

Provedenim istraživanjem došlo se do zaključka da su hrvatske računovođe svjesne da svoj posao moraju obavljati objektivno (neovisno i nepristrano), povjerljivo i pošteno, sa dužnom stručnom pažnjom uz stjecanje i održavanje profesionalne kompetentnosti te u skladu sa svim zakonskim pravilima i propisima. Velika većina profesionalnih računovođa koji su se odazvali ovoj anketi upoznati su sa Kodeksom etike za profesionalne računovođe. Također, većina profesionalnih računovođa smatra da primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare što je dokazano i testiranjem. Dakle, sve češćom primjenom Kodeksa etike za profesionalne računovođe dolazi do smanjenja korupcije i prijevare te bi sve profesionalne računovođe trebale težiti potpunom primjenom Kodeksa etike prilikom obavljanja računovodstvenih poslova.

No unatoč upoznatošću sa Kodeksom etike i svjesnosti profesionalnog obavljanja posla ne može se potvrditi hipoteza da su stavovi računovođa povezani sa poznavanjem Kodeksa etike za profesionalne računovođe. Jedan od razloga odbacivanja ove hipoteze može biti i sami profit poduzeća ali i osobni dohodak računovođa pa se postavlja pitanje jesu li vanjski utjecaji kao što su profit, osobni dohodak, veliki pritisci o pozitivnom poslovnom rezultatu i slično važniji i dovoljni da se zanemari etičnost i moral profesionalnog računovođe. Potencijalno ograničenje ovog istraživanja je relativno mala veličina uzorka, stoga je preporuka budućim

istraživačima da prošire istraživanje koristeći veći uzorak te da istraže da li vanjski utjecaji poput profita imaju veći utjecaj na profesionalnog računovođu u odnosu na etičke vrijednosti i temeljna načela Kodeksa etike za profesionalne računovođe koje bi svaki računovođa trebao imati i poštivati iznad svega.

LITERATURA

1. Akenbor, C. O., Tennyson, O. (2014): Ethics of Accounting Profession in Nigeria, *Journal of Business and Economics*, 5 (8), str. 1374-1382.
2. Aljinović Barać, Ž., Tadić I. (2011): Impact od accounting regulatory framework complexity on accountants' job satisfaction in Croatia, *Management Vol.16*, str. 1-21.
3. Bedeković, M. (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, *Praktični menadžment*, 4 (2), str. 102-105, dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?id_clanak_jezik=175439&show=clanak (15.04.2018).
4. Blum, J. A., Levi M., Naylor R. T., Williams P., (2008): Financial havens, Banking Secrecy and Money-Laundering, *Criminal Justice Matters*, 36:1, str. 22-23.
5. Branson, L., Chen L., Anderson L. (2015): The Implementation od international Codes of Ethics among Professional Accountants: Do national cultural differences matter?, *International Journal of Business and Public Administration*, 12 (1) str. 1-11.
6. Clements, C. E., Neill, J. D., Stovall, O. S. (2009): An Analysis of International Accounting Codes of Conduct, *Journal of Business Ethics*, str. 174-183.
7. Cohen, J.R., Bennie, N. M. (2006): The Applicability of a Contingent Factors Model to Accounting Ethics Research, *Journal of Business Ethics*, 68:1-18
8. Conroy, S. J., Emerson, T. L., Pons, F. (2010): Ethical attitudes of accounting practitioners: are rank and ethical attitudes related?, *Journal of Business Ethics*, 91 (2), str. 183-194.
9. Cowton, C. J. (2009): Accounting and the ethics challenge: Re - membering the professional body, *Accounting and Business Research*, 39 (3), str. 177-189.
10. Doig, A. (2012): *Fraud: The Counter Fraud Practitioner's Handbook*, Gower Publishing, dostupno na: https://books.google.hr/books?hl=en&lr=&id=66oFDAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=AvZg4Tg-Pe&sig=z8qHdcpr46-e2_C5KD6hm_RU_ws&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (20.04.2018.)
11. Doig, A., Riley, S. (1998): Corruption and anti-corruption strategies: Issues and case studies from developing countries, in *Corruption: Integrity Improvement Initiatives in Developing Countries*, str. 45-62.

12. Doig, A. (2016): New development: Local government ethics in England: how is local ownership working?, *Public Money & Management*, 37 (1), str. 63-68, dostupno na (<http://dx.doi.org/10.1080/09540962.2016.1233785>) (11.04.2018.)
13. Doig A., Johnson S., Levi M., (2001): New Public Management, Old Populism and the Policing of Fraud, *Public Policy and Administration* , 16 (1) , str. 91-113.
14. Đukić, T., Pavlović, M. (2014): Kvalitet finansijskog izveštavanja u Republici Srbiji, *Economic Themes*, 52 (1), 101-116.
15. Edwards A., Levi M. (2008): Researching the organization of serious crimes, *Criminology and Criminal Justice* 8 (4), str. 363-388.
16. Emerson, T. L. N., Conroy, S. J., Stanley, C. W. (2007): Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey, *Journal of Business Ethics*, 71 (1), str. 73-87.
17. Grivec, M. (2014): Etika u računovodstvu, *Praktični menadžment, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta*, 5 (2), str. 17-22, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/135699> (15.04.2018)
18. Güney, S., Bozkurt, R. (2012): The Problems and Ethical Attitudes of Accounting Professionals Toward Accounting Errors and Frauds: A Model Practice in City of Erzurum, *International Journal of Business and Social Science*, 3 (20), str. 255-268.
19. 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*, 21 (3), str. 205-222.
20. Hartikainen, O., Torstila, S. (2004): Job-related ethical judgment in the finance profession, *Journal of Applied Finance*, 14(1), str. 62-76.
21. IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, *Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe* (2016), NN 106/2016, str. 1 - 63, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_11_106_2272.html (3.04.2018.)
22. IFAC: Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants (2016), International Federation of Accountants, New York, str. 1 - 188, dostupno na: <https://www.saipa.co.za/wp-content/uploads/2017/01/2016-IESBA-Handbook.pdf> (25.03.2018.)
23. Jackling, B., Leung, P., Cooper, B.J., Dellaportas, S., (2007): Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education, *Managerial Auditing Journal*, 22 (9), str. 928 - 944.

24. Lawton, A., Doig, A., (2006): Researching Ethics for Public Service Organizations: The View From Europe, *Public Integrity*, 8:1, 11-33.
25. Levi, M., Reuter, P. (2006): Money Laundering, The University of Chicago Press, *Crime and Justice*, 34 (1), str. 289-375.
26. Malinić, D. (2009): Savremeni izazovi integralnog istraživanja kvaliteta finansijskih izveštaja, *Ekonomika preduzeća*, 57(3-4), str. 138-155.
27. Marques, P. A., Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession, *Journal of Business Ethics*, 86 (2), str. 227-242.
28. Mele, D. (2005): Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues, *Journal of Business Ethics* 57, str. 97-109.
29. Narodne novine (2016): Kodeks etike za profesionalne računovođe, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 2272.
30. Narodne novine (2016): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 2612.
31. Pivac S. (2010): Statističke metode, e-nastavni materijal, Ekonomski fakultet Split
32. Ramljak, B., Pavić, M., (2016): Izazovi računovodstvene profesije u budućem razdoblju, *Računovodstvo, revizija i porezi u praksi*, Udruga računovođa i finansijskih djelatnika Split, str. 1-11.
33. Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I. (2016): Etično ponašanje profesionalnih računovođa, *Oeconomica Jadertina* 2/2016., str. 49 – 64.
34. Ramljak, B., Rogošić, A., Perica I., (2016): Profesionalno ponašanje računovodstvenih radnika u funkciji ostvarivanja etičkih standarda, *Journal of Economy and Business*, Posebno izdanje, str. 242-261.
35. Schuchter, A., Levi, M. (2013): The Fraud Triangle revisited, Macmillan Publishers Ltd. 0955–1662 *Security Journal*, str. 1–15
36. Stojanović, R. (2015): Profesionalna etika kao imperativ pouzdanosti finansijskog izveštavanja, str.53-61, dostupno na: <http://portal.finiz.singidunum.ac.rs/Media/files/2015/53-61.pdf> , (3.4.2018.)
37. Tweedie D., Cadiz Dyball M., Hazelton J., Wright S. (2013): Teaching Global Ethical Standards: A Case and Strategy for Broadening the Accounting Ethics Curriculum, *Journal of Business Ethics* , 115 (1), str. 1-15.

38. Udovičić M., Baždarić K., Bilić-Zulle L., Petrovečki M. (2007): Što treba znati kada izračunavamo koeficijent korelacije? , Biochemia Medica 2007;17(1):1-138, str 10-15. dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/12855> , (19.08.2018.)
39. Zrno Ž. (2011): Neke primjene normalne (Gaussove) distribucije, Stručni rad, Knin, str. 1-17, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/111278> (19.08.2018.)
40. Žager, K., Dečman, N. (2015): Računovodstvo malih i srednjih poduzeća, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1: Struktura ispitanika prema spolu

Grafikon 2: Struktura ispitanika prema dobi

Grafikon 3: Struktura ispitanika prema stažu

Grafikon 4: Struktura ispitanika prema stupnju obrazovanja

Grafikon 5: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe obavljaju svoj posao objektivno (neovisno i nepristrano)

Grafikon 6: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe obavljaju svoj posao pošteno

Grafikon 7: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe stječu i održavaju profesionalnu kompetentnost

Grafikon 8: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe obavljaju svoj posao s dužnom pažnjom (temeljito, pravodobno)

Grafikon 9: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe drže do povjerljivosti poslovnih informacija

Grafikon 10: Stavovi ispitanika koliko je razumno očekivati da računovođe postupaju sukladno svim važećim računovodstvenim i drugim propisima

Grafikon 11: Upoznatost ispitanika s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe

Grafikon 12: Primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare

Grafikon 13: Dijagram rasipanja

POPIS TABLICA

Tablica 1: Cronbach alpha

Tablica 2: Deskriptivna statistika

Tablica 3: Koeficijent korelacije ranga između stavova hrvatskih računovođa prema kodeksu i upoznatosti s odredbama Kodeksa etike

Tablica 4: Deskriptivna statistika

Tablica 5: Primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare

Tablica 6: Intervalna procjena proporcije

SAŽETAK

Kodeks etike za profesionalne računovođe se javlja zbog pojavljivanja pitanja etično spornih radnji u računovodstvu jer svaka radnja i odluka u poslovanju nije jednostavna stoga je etično ponašanje nužno primjenjivati u računovodstvu ali i u svim djelatnostima. Cilj istraživanja ovog rada bio je uvidjeti jesu li stavovi hrvatskih računovođa povezani sa upoznatošću Kodeksa etike za profesionalne računovođe te da li primjena Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na smanjenje korupcije i prijevare. Provedenim istraživanjem došlo se do zaključka da su hrvatske računovođe svjesne da svoj posao moraju obavljati objektivno (neovisno i nepristrano), povjerljivo i pošteno, sa dužnom stručnom pažnjom uz stjecanje i održavanje profesionalne kompetentnosti te u skladu sa svim zakonskim pravilima i propisima. Profesionalne računovođe koji su se odazvali ovoj anketi upoznati su sa Kodeksom etike za profesionalne računovođe te smatraju da sve češćom primjenom Kodeksa etike za profesionalne računovođe dolazi do smanjenja korupcije i prijevare.

Ključne riječi: računovodstvo, Kodeks etike za profesionalne računovođe, računovodstvena etika

SUMMARY

The code of ethics for professional accountants appears due to the question of ethically controversial issues in accounting, because every action and business decision is not easy, therefore ethical behavior must be applied in accounting but also in all activities. The goal of this research was to find out whether the attitudes of Croatian accountants are related to the recognition of Code of Conduct for Professional Accountants and whether the application of the Code of Ethics for Professional Accountants positively affects the reduction of corruption and fraud. The research carried out led to the conclusion that Croatian accountants are aware that their work must be carried out objectively (independently and impartially), confidential and fair, with due diligence in acquiring and maintaining professional competence and in compliance with all legal rules and regulations. Professional accountants who have responded to this survey are introduced to the Code of Ethics for Professional Accountants and believe that the increasingly frequent application of the Code of Ethics to Professional Accountants results in a reduction in corruption and fraud.

Keywords: Accounting, Code of Ethics for Professional Accountants, Accounting Ethics

