

RAČUNOVODSTVENA ETIKA PRORAČUNSKIH KORISNIKA

Tomić, Nedjeljko

Master's thesis / Diplomski rad

2020

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:124:321592>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-28**

Repository / Repozitorij:

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



UNIVERSITY OF SPLIT



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**RAČUNOVODSTVENA ETIKA
PRORAČUNSKIH KORISNIKA**

Mentor:

Izv.prof.dr.sc. Andrijana Rogošić

Student:

Nedjeljko Tomić

Split, rujan 2020

SADRŽAJ

1. Uvod	1
1.1 Problem istraživanja.....	1
1.2 Predmet istraživanja.....	2
1.3 Svrha i ciljevi istraživanja.....	3
1.4 Istraživačke hipoteze.....	3
1.5 Doprinos istraživanju.....	5
1.6 Metode istraživanja.....	6
1.7 Struktura diplomskog rada.....	7
2. Računovodstvena etika	8
2.1 Uvod u etiku.....	8
2.2 Računovodstvena profesija.....	9
2.3 Računovodstvena etika.....	14
2.4 Kodeks etike za profesionalne računovođe.....	16
2.4.1 Sadržaj kodeksa etike za profesionalne računovođe.....	17
2.4.2 Temeljna načela Kodeksa etike za profesionalne računovođe.....	20
2.5 Dosadašnja istraživanja.....	21
3. Obilježja proračunskog računovodstva	23
3.1 Organizacija proračunskog računovodstva.....	24
3.2 Financijski izvještaji.....	27
3.3 Nadzor u sustavu proračuna.....	34
4. Rezultati empirijskog istraživanja	35
4.1 Metodologija empirijskog istraživanja.....	35
4.2 Analiza i rezultati anketnog istraživanja.....	36
5. Zaključak	52
Literatura	53
Popis tablica	56
Popis slika	57

Prilozi.....	58
Sažetak.....	60
Summary.....	61

1. Uvod

1.1. Problem istraživanja

Određena organizacija treba posjedovati pouzdan i sistemski način čuvanja financijskih informacija te je zbog toga računovodstvo potrebno kako bi osiguralo voditeljima poslovanja da u bilo koje vrijeme imaju uvid u svoje poslovanje. Računovodstvo pomaže poduzeću odrediti financijska prava i zakonske obaveze te bez profesionalnog računovodstva bi bilo teško voditi bilo kakvu financijsku evidenciju te poslovati u skladu sa zakonom i standardima.

Profesionalni računovođa treba biti osoba koja je svoje znanje o računovodstvu stekla tokom formalnog obrazovanja i određenog iskustva te svoju sposobnost treba održavati kroz kontinuirano učenje i napredovanje. Računovođa treba biti vođen visoko profesionalnim standardima, odnosno „Kodeksom etike za profesionalne računovođe“ te postupati u interesu šire javnosti i ne dozvoliti bilo kakvo manipuliranje informacijama u svoju ili tuđu korist.

Proteklih godina 21. stoljeća smo svjedočili nekolicini potresnih računovodstvenih skandala (ENRON, WorldCom, AHOLD....) koji su nastupili kao posljedica rada menadžmenta unatoč postojanju profesionalnih etičkih standarda.

Banerjee & Ercetin komuniciraju (2012) da se pojam etika, općenito govoreći, odnosi na moral ili kodeks koji se sastoji od kriterija za razlučivanje između dobrog i lošeg.

Ronen (2008) naglašava da je kod neetičnog ponašanja velikih korporacija najveći problem veliki rizik za interesne skupine kojima financijski izvještaji predstavljaju glavne informacije i podlogu za donošenje odluka. Korisnici financijskih izvještaja se uzdaju u istinitost, točnost i pravednost istih bez obzira bili izvještaji etični i profesionalni u realnom obliku. Ukoliko se financijski izvještaji prikazuju neetično i neistinito interesne skupine mogu donijeti odluke koje nisu bazirane na realnoj situaciji poduzeća nego na prikrivenim i lažno prikazanim informacijama.

Postalo je očigledno da računovodstvena uloga u praksi mora pratiti i izjednačiti se sa profesionalnim računovodstvom koje je u potpunosti u skladu sa Kodeksom etike profesionalnih računovođa.

Kako je poslovanje poduzeća uvelike osjetljivo na financije potrebna je određena naobrazba u području računovodstvene etike a posebice za revizore i računovođe u pripremanju financijskih izvještaja. Poznavanje računovodstvene etike i njezinih funkcija je posebno bitno za investitore i menadžere kako bi izbjegli pogrešna prikazivanja financijskih izvještaja u smislu financijskog i legislativnog područja.

Međutim, računovodstvo proračunskih korisnika te njihovi izvještaji su nešto drugačiji od onih iz privatnih poduzeća, odnosno korisnik izvještaja proračunskih korisnika je cijela populacija jednog gospodarstva koja podliježe porezima te prati kako se ti novci troše i u koju svrhu.

Računovodstvena etika proračunskih korisnika je veoma osjetljivo područje zbog velikog utjecaja na čitavu javnost, te kako iznosi Carey (1947) prakticiranje neetičnog ponašanja neće utjecati samo na ugled određene osobe koja je isto to vršila ili pojedinačnog korisnika državnog budžeta već na sliku računovodstva proračunskih korisnika na razini cijelog gospodarstva.

1.2. Predmet istraživanja

Etično i moralno ponašanje računovođe može biti rezultat utjecaja organizacijske kulture u kojoj se nalazi ili njegova osobna etika te je teško razlučiti što pojedinca tjera na određeno računovodstveno etično ili neetično ponašanje.

Glavni predmet istraživanja je sama profesionalnost računovođa proračunskih korisnika te poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe koji se sastoji od pravila koje su računovođe dužni pratiti u izvršavanju svojih aktivnosti. Računovođe se moraju u potpunosti posvetiti svojoj profesiji te kvaliteta njihova rada mora biti usklađena sa računovodstvenom etikom. Također su obvezni djelovati prema interesima svog poslodavca. Računovođama nije dozvoljeno ponašanje protiv pravila zapisanih u kodeksu te također ne smiju dopustiti kršenje tih pravila.

Osnovna načela koja se nalaze u Kodeksu (poštenje, objektivnost, profesionalnost, povjerljivost, profesionalna kompetentnost) služe kako bi uspostavili standarde ponašanja koje se očekuje od profesionalnih knjigovođa te predstavljaju odgovornost same profesije prema javnosti.

Međutim i neovisno o poznavanju Kodeksa računovođe proračunskih korisnika mogu djelovati i suprotno od onoga što sam Kodeks nalaže radi vlastitog interesa ili pritiska od strane drugih osoba. Istraživanje će se orijentirati na korelaciju između poznavanja Kodeksa i stvarne profesionalnosti, odnosno djelovanja računovođa u stvarnosti.

1.3. Svrha i ciljevi istraživanja

Svrha ovog rada je istražiti i prikazati situaciju RH u računovodstvima proračunskih korisnika, odnosno korelaciju između poznavanja Kodeksa i njegovu primjenu u računovodstvenoj praksi.

Ciljevi istraživanja su sažeto prikazati teoretsku podlogu:

- Profesionalnog računovodstva
- Računovodstvene etike

te prikazati rezultate istraživanja koji se odnose na:

- Poznavanje „Kodeksa etike za profesionalne računovođe“
- Praćenje načela „Kodeksa etike za profesionalne računovođe“ kroz računovodstvo u praksi
- Utjecaj poznavanja kodeksa na etično ponašanje računovođa proračunskih korisnika

1.4. Istraživačke hipoteze

Istraživačke hipoteze te objašnjenje i empirijski prikaz njihove istinitosti je glavni zadatak ovog rada a hipoteze možemo podijeliti na iduće:

- **H1: Poznavanje Kodeksa etike za računovođe sprječava sukob interesa**

Sukob interesa Thompson (1993) definira kao skup situacija u kojima profesionalna prosudba računovođe i njegove primarne zadaće (služba javnom interesu) može biti dovedena u upit zbog utjecaja osobnog ili interesa drugih ,kao što je financijska dobit.

Kako bi se smanjio sukob interesa u provođenju javne dužnosti Zakonom o sprječavanju sukoba interesa (2015) je zabranjeno iduće:

- Primanje koristi, zahtijevanje koristi te obećanje koristi kako bi se dužnost obavila
- Ostvarenje prava prilikom kršenja jednakosti
- Zlouporaba posebnih prava dužnosnika koja su potrebna za izvršavanje dužnosti
- Primanje dodatnih naknada za poslove javnih dužnosti
- Prihvatanje, primanje vrijednosti ili usluge zbog glasovanja o određenoj stvari
- Obećavanje zaposlenja ili nekih drugih prava u zamjenu ili obećanje za dar
- Utjecanje na nova zaposlenja ili ugovore o javnoj nabavi
- Korištenje povlaštenih informacija o radu državnih tijela zbog osobnog boljitka ili boljitka povezane osobe
- Korištenje položaja dužnosnika kako bi se na bilo koji način utjecalo na odluku izvršne i/ili zakonodavne i/ili sudbene vlasti radi postizanja svog interesa ili interesa povezan osobe

Hipotezom H1 će se utvrditi da li poznavati Kodeks etike za računovođe znači utjecati na sprječavanje sukoba interesa.

- **H2: Poznavanje Kodeksa etike za računovođe negativno utječe na pristranost.**

Prema mišljenju Mađarevića (2016) „nije sporno da je nepristranost jedna od glavnih odlika morala, no također nije sporno da postoji domena ljudskih odnosa ,domena posebnih odnosa, unutar koje za nepristranost nema uvijek mjesta.“ Sukob pristranosti i međuljudskih odnosa proizlazi iz toga što se suočavamo s kontradiktornim zahtjevima, odnosno s jedne strane imamo formalnu i javnu obvezu tretiranja svih poštujući prava jednakosti dok se s druge strane mogu naći prioritete proizašli iz veza i odnosa sa određenim ljudima.

U računovodstvu proračunskih korisnika pristranost je osjetljiva osobina jer su mnogi ljudi skloni predrasudama prema ljudima koje ne poznaju a s druge strane postoje osobna poznanstva i veze te to može utjecati na donošenje odluka u svrhu održavanja ili izgradnje boljih odnosa sa postojećim.

Hipotezom H2 će se testirati u kojoj mjeri poznavanje Kodeksa utječe na pristranost računovođa zaposlenih u javnom sektoru.

- **H3: Poznavanje Kodeksa etike za računovođe negativno utječe na umanjene objektivnosti uslijed izloženosti pritisku.**

Načelo objektivnosti predstavlja obavezu za sve profesionalne računovođe da ne kompromitiraju svoje profesionalne i poslovne odluke bilo zbog sukoba interesa, pristranosti te utjecaja drugih, odnosno izloženosti pritisku.

Računovođa može biti konstanto izložen situacijama koju mogu narušiti njegovu objektivnost te je teško i nije praktično definirati sve moguće rizike koju mogu utjecati na objektivnost. Međutim pritisak drugih osoba na osobu može imati veći utjecaj nego ostali faktori zbog situacije u kojoj se može nalaziti pojedinac bilo zbog veće financijske koristi, prijetnje otkazom ili čak životne ugroženosti.

Trećom hipotezom će se utvrditi da li izloženost pritisku utječe na umanjene objektivnosti a uzevši u obzir upoznatost sa Kodeksom.

1.5 Doprinos istraživanju

Doprinos istraživanja računovodstvene etike proračunskih korisnika i ovog rada je prikazati odnos računovođa zaposlenih u javnom sektoru prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe.

Rad će također prikazati etičnost računovođa u praksi, odnosno primjenu Kodeksa i pripadajućih načela u poslovnim procesima. Glavni doprinos rada je anketiranjem i analizom testirati istinitost i prihvaćanje hipoteza te će se prikazati utjecaj poznavanja Kodeksa na primjenu etike u praksi, odnosno da li računovođe koji su upoznati sa Kodeksom doprinose smanjenju korupcije i ostalih oblika ne etičnog ponašanja.

1.6 Metode istraživanja

Tokom izrade diplomskog rada korištene su iduće znanstvene metode istraživanja opisane od strane Zelenike (2009):

- Metoda deskripcije –jednostavno opisivanje ili ocrtavanje predmeta, činjenica i procesa
- Metoda analize – znanstveno istraživanje i objašnjenje stvarnosti putem rastavljanja složenih tvorevina na jednostavnije sastavne dijelove
- Metoda kompilacije – preuzimanje rezultata iz tuđih radova, tj. tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja
- Metoda sinteze – znanstveno istraživanje i objašnjavanje stvarnosti putem sastavljanja jednostavne tvorevine u složeni dio i jednu cjelinu
- Induktivna metoda – metoda koja uzima u obzir pojedinačne činjenice kako bi se došlo do zaključka o općem sudu
- Metoda generalizacije – postupak u kojem se poseban i pojedinačan pojam transformira u opći zaključak
- Metoda specijalizacije – metoda po kojoj se od općeg pojma dolazi do pojma koji je uži po opsegu a bogatiji po sadržaju
- Metoda klasifikacije – postupak podjele općeg pojma na jedinstvene
- Metoda anketiranja – obuhvaća ispitivanje i istraživanje problema uzevši u obzir anketni upitnik sa stavovima i mišljenjima ispitanika
- Komparativna metoda – postupak logične i sustavne usporedbe dvaju ili više sličnih pojmova
- Statistička metoda – postupak kojim se analiziraju podaci pomoću grafikona i izračunatih pokazatelja otkrivajući njihove pojedinosti te uzročno-posljedične veze
- Deduktivna metoda – metoda koja koristi opće postavke kako bi došla do konkretnih pojedinačnih zaključaka

1.7 Struktura diplomskog rada

Diplomski rad se sastoji od četiri poglavlja koja su podijeljena u manje dijelove, odnosno pod poglavlja te zaključnog dijela rada.

U prvom poglavlju tj. uvodnom dijelu rada predstaviti će se problem istraživanja, predmet istraživanja i ciljevi istraživanja te istraživačke hipoteze. Također, ukratko će se opisati doprinos istraživanja te metode koje će se koristiti u istraživanju. Na kraju će se prikazati struktura i sadržaj diplomskog rada.

U drugom i trećem dijelu rada pobliže će se objasniti pojam računovodstvene etike te će se opisati sami Kodeks etike profesionalnih računovođa. Nadalje će se objasniti proračunsko računovodstvo te pripadajuća obilježja i specifikacije. Pred kraj poglavlja nalaziti će se kratak osvrt na prijašnja istraživanja.

Četvrti dio će prikazati rezultate empirijskog istraživanja te podatke dobivene anketnim upitnikom. Na temelju dobivenih rezultata iznijeti će se određeni zaključci na temelju čega će se prihvatiti ili odbaciti postavljene hipoteze.

U posljednjem poglavlju diplomskog rada na temelju provedenog istraživanja iznijeti će se zaključak. Na kraju rada nalaziti će se pregled literature, slika, tablica, grafova i prilog anketnog upitnika te sažetak na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. Računovodstvena etika

2.1 Uvod u etiku

Etika predstavlja moralni kodeks koji usmjerava odluke i ponašanje osobe tokom cijelog života. Ideja moralnog kodeksa se proteže izvan okvira osobe pojedinačno te uključuje i ono što je ispravno ili pogrešno za zajednicu i društvo u cijelosti.

Mackie (1977) ističe kako je etika kao znanost usmjerena na:

- Prava i odgovornosti
- Način komuniciranja dobrog i lošeg
- Način vođenja moralnog života
- Način donošenja moralnih odluka.

Etika se može smatrati kao nešto što se intelektualnom vježbom može usavršavati, no ona je u većini slučajeva određena osobnim instinktima te podsvjesnom reakcijom na koje se može izrazito teško utjecati.

Ona je subjektivan koncept, kako je zaključio Ekman (1970), te mnogi ljudi imaju snažna i tvrdoglava uvjerenja o tome što je ispravno a što pogrešno te ih to može dovesti u izravnu suprotnost s moralnim uvjerenjima drugih. Moralna uvjerenja se razlikuju u ovisnosti od osobe, religije, kulture ali unatoč tome etičko ponašanje je uvelike univerzalno te potiče od osnovnih ljudskih emocija kao što su suosjećajnost, sreća, tuga, strah, bijes.

Teorije o etici možemo podijeliti u tri dijela:

- Meta etička teorija – bazira se na prirodi moralnog osuđivanja, samom porijeklu te značenju moralnih principa
- Normativna etika – fokusirana je na sadržaju moralnog osuđivanja te na kriterijima koji karakteriziraju dobro i loše
- Primijenjena etika – bavi se stvarnim životnim situacijama kao što je rat, pothranjenost i siromaštvo, prava životinja i sl.

S druge strane poslovna etika je kroz povijest također razvila različita stajališta o etici:

- Friedmanova teorija

Njegova teorija se ne bazira na društvenoj i etičkoj odgovornosti te glasi da je jedina zadaća poduzeća generiranje većeg profita. Friedman se zalagao da poduzeća ne bi trebala raditi na društvenoj odgovornosti prema zajednici već se bazirati na načine povećanja profita za poduzeće i dioničare.

- Unitaristička teorija

Suprotno stajalište od Friedmana te naglašava kako je poduzeće podskupina i samo dio moralne strukture društva i zajednice. Prema njihovom stajalištu poduzeće i etika ne mogu biti odvojeni te se poduzeće mora uklopiti u pravila i etičku strukturu zajednice.

Teorija je većinom naglašavana od strane crkve u europskim zemljama.

2.2 Računovodstvena profesija

Računovodstvena profesija se počela razvijati na početku industrijske revolucije. Prema radu Dražić Lutilsky (2010) „zanimljivost računovodstvene profesije se ogleda u činjenici da je podložna kontinuiranom usavršavanju iz specijaliziranih područja te je prisutna kako u privatnom tako i u javnom sektoru.“

Dražić Lutilsky (2010) je također zaključila da se računovodstvena profesija nalazi u sljedećim područjima:

- Privatno/poduzetničko računovodstvo – Računovođe zaposleni u privatnom sektoru obavljaju sve dužnosti u poduzećima za potrebe internih i eksternih korisnika. Vode knjige poduzeća, izrađuju financijske izvještaje za vanjske korisnike te sastavljaju interne izvještaje i ostalo potrebno za potrebe unutarnjih korisnika
- Javno računovodstvo - Javni ili ovlašteni računovođe (ovlašteni revizori) zaposleni su u revizorskim tvrtkama. Pružaju usluge revizije, poreznog i financijskog savjetovanja privatnom i javnom sektoru uz odgovarajuću naknadu. Profesionalnost javnih računovođa je osigurana posebnom obukom za stjecanje zvanja ovlaštenog javnog računovođe te

polaganjem stručnog ispita. Uz položeni stručni ispit javnom računovođi je nadalje potrebna licenca, odnosno odobrenje da može obavljati poslove. Za javnog računovođu je bitno da štiti interese javnosti te da se kontinuirano obrazuje i usavršava

- Državno računovodstvo i računovodstvo neprofitnih organizacija - Profesionalni računovođe koji su zaposleni u državnoj službi te neprofitnim udrugama
- Obrazovanje - uključuje računovođe zaposlene u sektoru obrazovanja

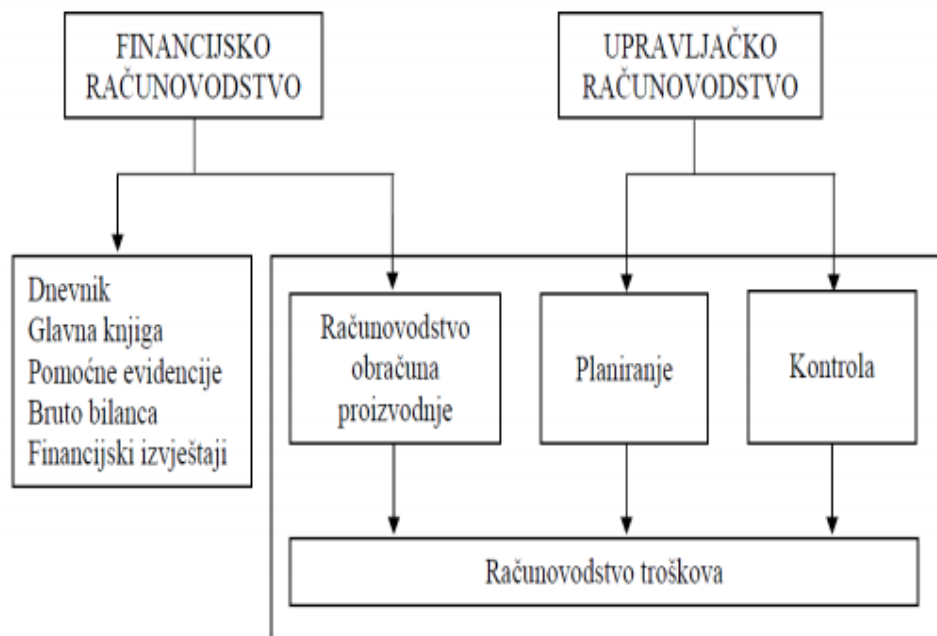
Pojednostavljeno, računovodstvo je sistem financijskog izvještavanja u kojemu se planiraju, interpretiraju, evidentiraju te kontroliraju i analiziraju stanja sredstava i poslovnih aktivnosti. Jedna od ključnih zadaća računovodstvene profesije je kreiranje financijskih izvještaja na način da budu razumljivi internim i eksternim interesnim skupinama.

Spomenuti izvještaji se prema Bantasu (2012) baziraju na logici računovodstvene jednadžbe koja objašnjava odnose između imovine, kapitala i obveza.

Hendriksen (1973) izjašnjava da suvremeno računovodstvo svoj sadržaj temelji na ciljevima korisnika financijskih informacija te oni dolaze na prvo mjesto. Imajući u vidu navedenu činjenicu te kako bi što bolje informirali korisnike računovodstvo je podijeljeno u nekoliko funkcija, odnosno organizacijskih dijelova računovodstva:

- Funkcija procesiranja podataka u budućnosti
- Funkcija procesiranja podataka u prošlosti
- Funkcija nadziranja procesiranja podataka
- Funkcija analiziranja podataka

S obzirom da je glavni zadatak računovodstva doprinos ostvarivanju što većeg profita za poduzeće te što razumljivije komuniciranje financijskih informacija, Horngern, Foster i Datar (1994) su računovodstvo strukturirali u tri glavne skupine:



Slika 1: Podjela računovodstva

Izvor: Perčević, H.: Upravljačko računovodstvo – nastavni materijali, www.efzg.hr

- **Financijsko računovodstvo**

Sastavnica računovodstva koji je namijenjen eksternim korisnicima kao što su vlasnici, dioničari, sadašnji i potencijalni investitori, vlada, dobavljači, kupci i ostala javnost kojima su financijske informacije poduzeća od nekog značaja. Nakon što su sastavljeni svi financijski izvještaji (Bilanca, RDG, Izvještaj o promjenama kapitala, Izvještaj o novčanim tokovima, Bilješke) te provedena revizija istih tada se šalju vanjskim korisnicima.

- **Upravljačko računovodstvo**

Komunicira financijske informacije poduzeća unutarnjim korisnicima, prvenstveno menadžmentu te ostalim osobama na različitim stupnjevima odgovornosti. Upravljačko računovodstvo se sastoji od dva procesa: planiranja i kontrole. Planiranje definira ciljeve poduzeća te rezultira određenim planovima te pripadajućem proračunu.

Kontrola prati te vrši monitoring izvršavanja planiranih aktivnosti.

- **Računovodstvo troškova**

Većeg je opsega od upravljačkog računovodstva te se sastoji od praćenja troškova po mjestima, prirodnim vrstama i nosiocima, planiranja troškova uprave, prodaje i proizvodnje te od metoda i sistema obračuna troškova.

Računovodstvo troškova „preuzima“ iz financijskog računovodstva sve zadaće koje se odnose na evidenciju troškova te obračun troškova proizvodnje i ostalih.

Da bi se osigurala kvalitetna izrada i izvještavanje financijskih podataka moraju se pratiti određene smjernice i pravila, odnosno računovodstvena načela. Miko (1998) naglašava da ta načela određuju koncepciju računovodstva i razrađuju njegova osnovna obilježja te čine njegovo polazište.

Ona su nastala kao posljedica računovodstvene teorije i prakse razvijenih zemalja te imaju za cilj olakšati i pojednostaviti sastavljanje financijskih izvještaja.

Računovodstvena načela kako su opisali Žager i Vašiček (2007):

- Načelo nabavne vrijednosti – evidentirati poslovne događaje na bazi troška nabave
- Načelo objektivnosti – sastaviti financijske izvještaje na temelju objektivnih podataka koji se baziraju na određenim dokumentima
- Načelo stjecanja prihoda – priznati prihode kada su stvarno nastali, a ne kada su naplaćeni
- Načelo sučeljavanje prihoda i rashoda – usporediti prihode i rashode te utvrditi poslovni rezultat kao njihovu razliku
- Načelo materijalnosti – temelji se na poslovnim događajima i informacijama koje su od velike važnosti za korisnike prilikom objavljivanja financijskih izvještaja
- Načelo potpunosti – financijski izvještaji trebaju sadržavati sve relevantne podatke potrebne za poslovanje poduzeća
- Načelo dosljednosti – dosljedna primjena usvojenih pravila i postupaka prilikom sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja
- Načelo opreznosti – priznati dobitke samo kada su stvarno nastali te priznati gubitke kada su mogući

Također, računovodstvena profesija je određena zakonima i standardima kojim se definira obavljanje računovodstvenih aktivnosti te sadržaj i objavljivanje financijskih izvještaja društva.

Regulatorni okvir računovodstva u Republici Hrvatskoj:

- Zakon o računovodstvu
- Hrvatski standardi financijskog izvještavanja
- Međunarodni standardi financijskog izvještavanja
- Međunarodni računovodstveni standardi
- Računovodstvene politike

Pridržavanje računovodstvenih načela, zakona i standarda je od velike važnosti za poduzeće i korisnike financijskih izvještaja radi istinitog prikazivanja istih. Ukoliko se načela, zakoni i standardi ne implementiraju u računovodstvene procese olako može doći do kršenja zakonskih okvira te pokretanja sudskih postupaka.

Svaki računovođa koji se prema poslu odnosi profesionalno dužan je poštivati važeće propise i zakone te u skladu sa svojim zvanjem. Prema Bedekoviću (2013) cilj računovodstvene profesije ispunjen je ako su ispunjena navedena četiri zahtjeva:

- Zahtjev pravovaljanosti informacija
- Zahtjev profesionalizma
- Zahtjev kvalitete pružanih usluga
- Zahtjev povjerenja

Sve navedeno znači da se računovodstvo kao profesija mora shvatiti ozbiljno jer u suprotnom može doći do negativnih posljedica za poduzeće te za računovodstvo kao struku.

2.3 Računovodstvena etika

Etika je disciplina koja proučava što je dobro ili zlo, moralnu dužnost i principe. U svom radu Armstrong, Ketz i Owsen (2003) navode da računovodstvena etika uključuje implementaciju moralnih principa u računovodstvene procedure, aktivnosti te poslovne odluke. Kod izvršavanja računovodstvenih zadaća i aktivnosti osobe su dužne poštovati poslovnu politiku poduzeća i poslovnih udruženja kojima osoba kao zaposlenik pripada. Međutim svaki zaposlenik bi također trebao uzeti u obzir i svoje stavove o tome što je neetična poslovna odluka.

Poštivanje računovodstvene etike od strane profesionalnih računovođa je od velikog značaja za korisnike financijskih informacija. Branson, Chen i Anderson (2015) komuniciraju da se i vanjski i interni korisnici oslanjaju na dobivene informacije prilikom donošenja poslovnih odluka kao što su kupnja dionica poduzeća, poslovanje i potpisivanje bilo kakvog ugovora s poduzećem, bilo kakav oblik kreditiranja poduzeća i ostale odluke. Poznavanje računovodstvene etike će doprinijeti komuniciranju istinitih financijskih informacija.

Računovodstvena etika je važna za svakodnevno poslovanje, iznosi Aleksić (2007), „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.“

Poštivanje etičkih pravila od strane jednog poduzeća se ne odražava samo na to poduzeće već na cjelokupnu profesiju u čemu je računovodstvo posebno osjetljivo. Ukoliko se određena organizacija ne pridržava etičkih norma tada javnost stvara negativnu sliku profesije čiju profesionalnost treba ispitati.

Dužnost računovođe je neprekidno obrazovanje i praćenje razvoja struke kako bi bio u mogućnosti kvalitetno izvršiti računovodstvene usluge. U svom radu Bergant (2010) navodi da 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.

Svakom pojedincu zaposlenom u računovodstvu etika nalaže obvezu poštivanja općih opredjeljenja i principa etičnog ponašanja.“

Ti principi su, kako je utvrdio Bergant (2010):

- utvrditi štetne posljedice koje mogu nastupiti na osnovi osobnih odluka
- utvrditi sve prednosti i troškove koje mogu nastupiti za sudionike na osnovi njegovih odluka
- istražiti sva značajna i moralna očekivanja temeljena na njegovoj odluci
- pratiti etičke dileme s kojima se susreću oni koji donose profesionalne odluke
- usmjeriti svoje djelovanje prema želji kako da drugi djeluju prema njemu
- osigurati da se njegove djelatnosti slažu s pravilima ponašanja
- urediti svoje djelatnosti na način da je nezainteresirani profesionalci istog ranga mogu ocijeniti
- provjeriti kako bi se osjećao ukoliko bi morao osobno ponašanja objasniti pred širom javnosti

Glavni pokretač neetičnog ponašanja, kako navodi Bedeković (2013), „najčešće leži u nastojanjima ka većoj ambicioznosti što za posljedicu ima povećanje u većini slučajeva osobne koristi ili zbog pritiska nadređenih da se ostvare pozitivni financijski rezultati u što kraćem vremenskom razdoblju.“

Računovođe se u praksi, odnosno tijekom izvršavanja svakodnevnih dužnosti susreću s prijetnjama prema etičnom obavljanju aktivnosti a koje se nalaze u jednoj ili više od sljedećih kategorija koje su klasificirali Ramljak, Rogošić i Perica (2016):

- Prijetnje osobnih interesa – prosudba i ponašanje profesionalnog računovođe može pasti pod utjecaj financijskih ili drugih interesa
- Prijetnja samo-provjere – mogućnost da računovođa neće primjereno ispitati rezultate već izvršene prosudbe ili usluge obavljene od strane profesionalnog računovođe ili druge osobe
- Prijetnja zagovaranja – prijetnja uzdizanja klijentovog ili poslodavčevog položaja do mjere koja može ugroziti objektivnost računovođe
- Prijetnja zbližavanja – dugotrajni i bliski odnosi s klijentima mogu natjerati profesionalnog računovođu da uključi svoje emocije za njihove interese

- Prijetnja zastrašivanja – ustručavanje djelovati na objektivan način zbog određenog pritiska i/ili pokušaja neprimjerenog utjecaja na profesionalnog računovođu

Također, jedan od čestih razloga pribjegavanja neetičnom ponašanju je iskušenje nepristranosti. Načelo nepristranosti se može interpretirati kao zahtjev da se u moralnom prosuđivanju i djelovanju izuzme u obzir svoja privrženost prema pojedincima odnosno da neke osobe ne stavljamo ispred drugih ukoliko smo s njima prisnije povezani. Prema Mađareviću (2016) upravo će nas prisnija povezanost, a time i emocije na kojima je ona zasnovana, ponekad navesti da dobrobit nama prisnijih osoba stavimo ispred dobrobiti drugih.

Slučaj koji treba navesti a tiče se računovodstvene struke je kršenje samih načela etike kroz računovodstvene procese poduzeća Enron i Arthur Andersen 2001. godine koji su stavili struku u nepovoljan položaj te je prikazali kao nemoralnu.

2.4 Kodeks etike za profesionalne računovođe

Kako bi se osigurala kvaliteta rada zaposlenici u određenoj profesiji se moraju pridržavati kodeksa profesionalne etike. Kodeks profesionalne etike koji se najčešće spominje u računovodstvenoj struci je onaj koji je izdala organizacija IFAC (International Federation of Accounting).

IFAC je međunarodna organizacija računovođa osnovana 1977. koja je uvela različita pravila ponašanja i profesionalne standarde koje računovođe moraju pratiti i implementirati u svoj rad. Krajnji cilj organizacije je služba javnom interesu kroz poboljšanje računovodstvene profesije.

IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) je poseban odbor za razvoj međunarodnih standarda etike za računovođe a koji djeluje u sklopu organizacije IFAC. Navedeni odbor je razvio Kodeks etike za profesionalne računovođe koji bi trebao poboljšati kvalitetu računovodstvene profesije te utvrditi povjerenje u istu.

2.4.1 Sadržaj Kodeksa etike za profesionalne računovođe

Kodeks etike za profesionalne računovođe je strukturiran kroz iduća poglavlja:

- Uvodni dio (predgovor)
- Tijelo Kodeksa (dio A, B i C)
- Definicije, datum stupanja na snagu te izmjene

Od čega samo tijelo Kodeksa predstavljaju dijelovi A, B i C.

Dio A Opća primjena Kodeksa	Dio B Profesionalni računovođe u javnoj praksi (revizori)	Dio C Profesionalni računovođe u gospodarstvu (u poduzećima)
100 - Uvod i temeljna načela 110 - Poštenje 120 - Objektivnost 130 - Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja 140 - Povjerljivost 150 - Profesionalno ponašanje	200 - Uvod 210 - Profesionalno imenovanje 220 - Sukobi interesa 230 - Druga mišljenja 240 - Naknade i ostali oblici nagrada 250 - Marketing profesionalnih usluga 260 - Darovi i ugošćivanja 270 - Čuvanje klijentove imovine 280 - Objektivnost - sve usluge 290 - Neovisnost - angažmani revizije i uvida 291 - Neovisnost - ostali angažmani s izražavanjem uvjerenja	300 - Uvod 310 - Sukobi interesa 320 - Priprema i prezentiranje informacija 330 - Djelovanje s dovoljnom stručnošću 340 - Financijski interesi 350 - Ostali poticaji

Slika 2: Sadržaj Kodeksa etike za profesionalne računovođe

Izvor: Žager, 2015; <https://slideplayer.com/slide/15638611/>

Sukladno IFAC-u (2016) **Dio A, odnosno „Opća primjena Kodeksa“** propisuje temeljna načela od kojih se sastoji profesionalna etika za profesionalne računovođe te joj je zadatak pružiti konceptualni okvir koji služi profesionalnim računovođama za:

- Identificirati prijetnje pridržavanja temeljnih načela
- Ocijeniti važnost određenih prijetnji

- Primijeniti zaštite, ukloniti prijetnje ili ublažili iste do prihvatljive razine. Zaštite se primjenjuju kada profesionalni računovođa utvrdi da prijetnje nisu na razini da bi savjesna treća stranka zaključila da pridržavanje temeljnih načela nije ugroženo

Ovaj dio, odnosno temeljna načela Kodeksa će biti pojašnjena u dijelu „2.4.2 Temeljna načela Kodeksa etika za profesionalne etike.“

Dio B „Profesionalni računovođe u javnoj praksi“ opisuje kako se temeljna načela Kodeksa primjenjuju u različitim situacijama s kojima se suočavaju profesionalne računovođe u javnoj praksi. Naglašava da se računovođa ne smije angažirati u nekoj situaciji koja bi mogla narušiti integritet računovodstvene profesije.

Navest će se neke od situacija u kojima se računovođe u javnoj praksi mogu naći:

- Imenovanje za angažman – Naglašava da je profesionalni računovođa dužan procijeniti da li pri prihvaćanju klijenta, angažmana ili promjene u angažmanu postoji prijetnja ili mogućnost kršenja temeljnih načela Kodeksa te da li se primjenom određenih mjera zaštite mogu ublažiti prijetnje
- Sukobi interesa – Prijetnje sukoba interesa nastaju kada profesionalni računovođa pruža određene usluge u vezi s određenim predmetom dvama ili više klijenata koji imaju sukobljene interese u vezi s tim predmetom. Također sukob interesa može predstavljati prijetnju ukoliko su sukobljeni interesi profesionalnog računovođe i interesi klijenta u vezi s određenim predmetom za koji mu računovođa pruža usluge
- Druga mišljenja – Prijetnja koja se očitava kada se od profesionalnog računovođe traži iznošenje drugog mišljenja u javnosti od onog koje je bazirano na činjenicama i istinitim financijskim informacijama
- Naknade i ostale vrste nagrada – U skladu sa prirodom tržišta računovođa može tražiti manju cijenu, od tržišno aktualne, za određenu uslugu. Međutim, može nastati prijetnja temeljnim načelima kodeksa ukoliko računovođa traži naknadu tako nisku da je teško obaviti angažman u skladu sa stručnim standardima za tu cijenu
- Marketing profesionalnih usluga – Prijetnja nastaje kada profesionalni računovođa oglašava usluge na načine koji krše temeljna načela te koristi neprimjeren oblik marketinškog oglašavanja

- Darovi i ugošćivanje – Prilikom ponude darova i poklona računovođa u javnoj praksi računovođa i treća obaviještena stranka mora smatrati da je poklon beznačajan te ne predstavlja prijetnju temeljnim načelima. Ukoliko se primjenom mjera zaštite ta prijetnja ne može ukloniti ili ublažiti tada se dar ne smije prihvatiti
- Čuvanje imovine klijenta - Profesionalni računovođa smije pristati na čuvanje klijentove imovine ako i samo ako je to dozvoljeno od strane zakona i dodatnih zakonskih obaveza koje ima profesionalni računovođa
- Objektivnost – Prilikom pružanja svake profesionalne usluge računovođa mora procijeniti nastaju li prijetnje temeljnom načelu objektivnosti prilikom postojanja interesa ili odnosa s klijentom ili povezanim strankama.

Dio C koji se odnosi na profesionalne računovođe u gospodarstvu opisuje kako se temeljna načela Kodeksa primjenjuju u određenim situacijama u kojim se nalaze zaposleni u gospodarstvu.

Navest će se neke od tih situacija:

- Sukobi interesa – Prijetnje sukoba interesa nastaju kada profesionalni računovođa pruža određene usluge u vezi s određenim predmetom dvama ili više klijenata koji imaju sukobljene interese u vezi s tim predmetom. Također sukob interesa može predstavljati prijetnju ukoliko su sukobljeni interesi profesionalnog računovođe i interesi klijenta u vezi s određenim predmetom za koji mu računovođa pruža usluge
- Pripremanje i izvješćivanje o informacijama – profesionalni računovođe koji pripremaju izvještaje za javnost sa financijskim i ostalim informacijama su dužni prezentirati iste na istinit i fer način sukladno sa profesionalnim standardima
- Djelovanje s dovoljnom stručnošću – profesionalni računovođa u gospodarstvu će postupati s temeljnim načelom kompetentnosti te neće komunicirati ne istinitu razinu stručnosti ili iskustva koje posjeduje te radi kontinuirano na stjecanju i proširivanju računovodstvenog znanja i vještine
- Financijski interesi i nagrade za financijsko izvještavanje i donošenje odluka – prijetnja nastaje ukoliko iskazivanje lažnih financijskih i ostalih informacija može doprinijeti financijskoj koristi računovođe zaposlenog u gospodarskom sektoru

- Poticaji – Prijetnja nastaje kada su profesionalnom računovođi ili članu njegove obitelji ponuđeni određeni poticaji kako bi djelovao na određene aktivnosti na prekomjeran ili nepošten način. Ukoliko je računovođa ili član uže obitelji ponuđen nekim dodatnim poticajima, npr. dodatnim nagradama, ugošćivanjima ili povlaštenim tretmani tada više razine menadžmenta trebaju biti obaviještene o navedenim te ako treba zatražiti i pravni savjet

2.4.2 Temeljna načela Kodeksa etike za profesionalne računovođe

Djelatnost računovođe zaposlenog u proračunskom sektoru je specifično zbog činjenice da njegov zadatak nije samo pružiti kvalitetnu uslugu klijentu već i štititi interese javnosti putem pridržavanja temeljnih načela Kodeksa koji su uspostavljeni od strane IFAC-a (2016):

- Integritet – načelo koje zapovijeda iskrenost i poštenje profesionalnog računovođe u svim poslovnim odnosima. Računovođa ne smije biti povezan s iznošenjem financijskih i drugih informacija ukoliko iste sadrže pogrešne navode, nepažljivo sročene izjave ili informacije te ukoliko izostavljaju informacije koje bi trebale biti uključene
- Objektivnost – po ovom načelu računovođa ne smije kompromitirati svoje profesionalne prosudbe zbog pristranosti, sukoba interesa te neprimjerenog utjecaja drugih
- Profesionalna kompetentnost – profesionalne računovođe moraju održavati profesionalna znanja i vještine kako bi klijentima osigurali kvalitetnu uslugu te djelovati u skladu s stručnim i profesionalnim standardima prilikom obavljanja usluga
- Povjerljivost – prema ovom načelu zabranjeno je objavljivanje povjerljivih informacija izvan poslovne organizacije bez odgovarajućih odobrenja te je zabranjeno korištenje povjerljivih poslovnih informacija za osobne koristi ili koristi trećih stranaka. Objavljivanje povjerljivih informacija je dozvoljeno u slučaju ako je isto dopušteno ili se zahtijeva zakonom (npr. sudski postupak)
- Profesionalno ponašanje – profesionalne računovođe moraju postupati u skladu s trenutnim važećim zakonima i regulativama te izbjegavati poslovne aktivnosti koje mogu narušiti integritet profesije.

2.5 Dosadašnja istraživanja

Ramljak, Perica i Rogošić (2016) su proveli istraživanje na temelju tri hipoteze:

- H1 – Postoji razlika u stupnju obrazovanja profesionalnih računovođa s obzirom na spol
- H2 – Nema razlike između spolova kad je u pitanje profesionalizam računovođa
- H3 – Duljina radnog staža pozitivno utječe na integritet i profesionalizam računovođa

Istraživanjem su hipoteze dokazane te je utvrđeno da unatoč tome što muškarci imaju veći stupanj obrazovanja ne postoje razlike između profesionalnih računovođa muškog i ženskog spola a uzimajući u obzir njihov stav o obavljanju poslova za koje nisu osposobljeni. Također je potvrđena treća hipoteza, odnosno da duljina radnog staža utječe na integritet i profesionalizam računovođa.

Prema istraživanju Griveca (2014) profesionalni računovođe zaposleni u Sloveniji smatraju da je etika u njihovom radu vrlo značajna, odnosno 87,5% njih dok 10,71% ispitanika smatra da Kodeks etike za profesionalne računovođe nije značajan. Udio računovođa koji su čuli za Kodeks ali ga nisu pročitali je 26,79%.

Također je utvrđeno da više od pola ispitanih računovođa (61,82%) smatra da se povećava pritisak od strane različitih stranaka, na što računovođe reagiraju većinom na način da im objasne posljedice neetičnog ponašanja.

Jackling, Leung, Cooper i Dellaportas (2007) su prema stavovima članova IFAC organizacije o etičkim pitanjima te o ulozi profesije u etičkom obrazovanju utvrdili da profesionalne računovođe najviše zabrinjava sukob interesa, nepravilno vodstvo, vlastiti interes, nedostatak etičke hrabrosti te siromašna organizacijska kultura

Zemlje zapadne Europe imaju međusobno različitu kulturu te je istraživanje koje su proveli Arnold, Ketz i Owsen (2007) pokazalo kako postoji korelacija između kulture određene zemlje i provedbe kodeksa ponašanja te percepcije etičkog ponašanja.

Istraživanje koje su proveli Akenbor i Tennyson (2014) u Nigeriji, a bazirano je na 119 uspješno popunjenih anketa, pokazuje kako 17.65% i 21.01% profesionalnih računovođa i revizora

izražava vrlo visok i visok stupanj prihvaćanja, odnosno usvajanja etička načela i pravila za profesionalne računovođe. S druge strane od ukupnog broja popunjenih anketa njih 22.69% i 24.37% ima nizak i vrlo nizak stupanj prihvaćanja računovodstvene etike dok je 14.29% anketiranih neodlučno

Tablica 1: Stupanj usvajanja računovodstvene etike

Varijable	Udio
Vrlo visok stupanj	17.65%
Visok stupanj	21.01%
Nizak stupanj	22.69%
Vrlo nizak stupanj	24.37%
Neodlučeno	14.29%
Ukupno	100.00%

Izvor: Akenbor, Tennyson; Ethics of Accounting Profession in Nigeria(2014)

Istraživanje je također pokazalo da su najčešći razlozi koji su utjecali na stupanj usvajanja računovodstvene etike pohlepa i osobni interes, pritisak od strane poslodavca te klijenata, siromašne socijalne vrijednosti te manjak informacija.

3. Obilježja proračunskog računovodstva

Prema definiciji Baje (2006) proračun se može smatrati kao instrument kojemu je svrha usmjeriti prikupljene javne i ostale prihode državne jedinice gdje je cilj zadovoljiti javne potrebe.

Zadatak javnog menadžmenta je dostupnim resursima maksimizirati učinke kako bi ostvarili postavljene ciljeve uz što manje troškove, te imati za cilj smanjivanje fiskalnog opterećenja građana i poboljšanje zadovoljenja javnih potreba. Temeljna pretpostavka provođenja navedenih promjena je kako navodi Budimir (2017) izgraditi transparentan financijski i njemu primjeren računovodstveni informacijski sustav.

Računovodstveni informacijski sustav se može pojednostavnjeno definirati kao skup povezanih elemenata koji imaju za svrhu produkciju i prezentiranje informacija bitnih za proces informiranja, upravljanja i nadzora a prema Vašiček (2009) obuhvaća aktivnosti:

- Prikupljanja informacija
- Obrada informacija
- Dostava informacija
- Korištenje informacija

Razvoj sustava državnog računovodstva kroz povijest Vašiček (2007) promatra kroz nekoliko faza:

1. FAZA: odvija se u razvijenim civilizacijama pred-kršćanskog doba gdje su se bilježile vladareve transakcije te se počela razvijati kontrola sustava državnih financija
2. FAZA: u drugoj fazi poduzetničko računovodstvo postaje dvojno, a državno je još uvijek jednostavno
3. FAZA: odvija se u 19.stoljeću gdje se demokracija postupno razvija i dolazi do zahtjeva za potpuni uvid u državne financije, računovodstveni sustav se počinje određivati zakonima a dužnosti vlasti se preciznije određuju
4. FAZA: dolazi do razvijanja statističkih sustava kojima se prati izvršenje plana
- 5.FAZA: proširuje se djelokrug državnih funkcija te računovodstvena uloga raste

Temeljni akti koji reguliraju računovodstvo proračuna su:

- „Zakon o proračunu“
- „Zakon o fiskalnoj odgovornosti“
- „Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru“
- „Zakon o Državnom uredu za reviziju“
- „Zakon o izvršavanju državnog proračuna za proračunsku godinu“
- „Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu“
- „Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu“
- „Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru“
- „Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru“

3.1 Organizacija proračunskog računovodstva

Proračunski korisnici su prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014) obvezni voditi iduće knjige:

- Dnevnik – poslovna knjiga koja služi za unošenje poslovnih događaja kronološki, odnosno po danima. Sukladno pravilima dvojnog knjigovodstva iznosi na dugovnoj i potražnoj strani dnevnika na kraju dana moraju biti isti. Svaki proračunski korisnik je dužan voditi jedan dnevnik
- Glavna knjiga – sustavna evidencija koja prati poslovne promjene i transakcije nastale na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima
- Pomoćne knjige – analitička knjigovodstvena evidencija stavki koje su u glavnoj knjizi iskazane sintetički te druge evidencije koje služe potrebama nadzora i praćenja poslovanja.

Analitičko knjigovodstvo je također propisano Pravilnikom te tu spada vođenje:

- Evidencije o dugotrajnoj nefinancijskoj imovini
- Evidencije o kratkotrajnoj nefinancijskoj imovini
- Evidencije o financijskoj imovine i obvezama

Pored navedenih evidencija i knjiga također se vodi:

- Knjiga blagajni
- Evidencija danih i primljenih jamstava i garancija
- Evidencija putnih naloga i korištenja službenih vozila
- Knjiga izlaznih računa
- Knjiga ulaznih računa
- Ostale pomoćne evidencije

Temelj za sve evidencije koje vode profesionalni računovođe je pisani ili elektronički dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni, odnosno knjigovodstvena isprava (npr. ulazni i izlazni računi, primka, otpremnica, uplatnica i isplatnica, putni nalog, izvodi)

Knjigovodstvena isprava treba sadržavati:

- Naziv (račun, otpremnica, obračun i sl.)
- Broj
- Mjesto i datum izdavanja isprave
- Naziv i sjedište osobe kojoj se isprava šalje
- Sadržaj poslovne primjene i datum nastanka poslovne promjene
- Potpis odgovorne osobe izdavatelja isprave

Da bi bila ispravna, knjigovodstvena isprava mora prikazivati potpuno i istinito odvijanje poslovnih događaja, za nju mora jamčiti zakonski predstavnik proračunskog korisnika te mora omogućavati uvid u mjesto i vrijeme sastavljanja same isprave te poslovne promjene po kojoj je nastala.

Kako bi se svi poslovni događaji uspješno zabilježili u računovodstvenu evidenciju mora se pratiti klasifikacija prihoda i rashoda, imovine i obveza, odnosno računski plan proračuna. Računski plan proračuna je propisan „Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu“ te je jedan od temeljnih elemenata u procesu planiranja i upravljanja proračunom. Svi proračunski korisnici državnog proračuna, jedinice lokalne i regionalne samouprave te njihovi korisnici imaju obvezu primjenjivati računski plan.

Korištenje računskog plana treba osigurati:

- Transparentnost – svi javni prihodi i rashodi u proračunu trebaju biti jasno prikazani kao i način njihovog ostvarivanja
- Sveobuhvatnost
- Konzistentnost
- Usklađenost – struktura plana mora biti usklađena s međunarodnim zahtjevima za izvještavanje

Računski plan je Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu (2014) strukturiran kroz deset razreda

- „Razred 0 – Nefinancijska imovina“
- „Razred 1 – Financijska imovina“
- „Razred 2 – Obveze“
- „Razred 3 – Rashodi poslovanja“
- „Razred 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine“
- „Razred 5 – Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova“
- „Razred 6 – Prihodi poslovanja“
- „Razred 7 – Prihodi od prodaje nefinancijske imovine“
- „Razred 8 – Primici od financijske imovine i zaduživanja“
- „Razred 9 – Vlastiti izvori“

3.2. Financijski izvještaji

Zadatak financijskih izvještaja proračunskih korisnika je prikazati podatke i informacije o trošenju javnog novca. Financijski izvještaji također pružaju informacije o poslovnim aktivnostima i događajima koji su nastali tijekom godine te promatraju kao priprema i podloga za odlučivanje. Podacima iz financijskih izvještaja se dobivaju različite informacije koje koriste različiti korisnici što prema Budimir (2017) znači i različitu namjenu njihova korištenja.

Dražić Lutilsky (2010) je u svom radu naglasila temeljne računovodstvene pretpostavke koji se primjenjuju prilikom sastavljanja financijskih izvještaja su:

- Koncept poslovnog subjekta – svaki računovodstveni subjekt sastavlja odvojene financijske izvještaje
- Koncept stvarnog kontinuiteta – pretpostavlja da će subjekt poslovati niz godina
- Koncept stabilne valute – pretpostavka da se svaki element financijskog izvještaja može izmjeriti i izraziti u novčanoj vrijednosti
- Koncept određenog vremena – financijski izvještaji se sastavljaju za određeno vremensko razdoblje

Prije sastavljanja financijskih izvještaja potrebno je zaključiti poslovne knjige. Kako navodi Budimir (2017) zaključivanje poslovnih knjiga obavlja se na kraju godine nakon:

- „Knjiženja svih poslovnih promjena“
- „Usklađivanja stvarnog i knjigovodstvenog stanja“
- „Utvrđivanja i knjiženja rezultata tijekom proračunske godine“

Osnovna zadaća koji trebaju zadovoljiti financijski izvještaji je pružiti informacije financijskog položaja i uspješnosti postizanja postavljenih ciljeva proračunskih korisnika a sastavljaju se za mjesečna razdoblja i za proračunsku godinu. Zakonom o proračunu (2015) je određeno da „proračuni, proračunski i izvanproračunski korisnici financijske izvještaje za razdoblja u toku godine čuvaju do predaje financijskih izvještaja za isto razdoblje sljedeće godine, a godišnje izvještaje čuvaju trajno.“

Prema Zakonu o proračunu (2015) proračunski korisnici su dužni sastaviti sljedeće financijske izvještaje za proračunsku godinu:

- „Bilanca“
- „Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima“
- „Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji“
- „Izvještaj o promjenama u vrijednosti obujmu imovine i obveza“
- „Bilješki“

Za razdoblja od 1. siječnja do 30. lipnja se sastavljaju Izvještaji o prihodima i rashodima, primicima i izdacima te Bilješke. Za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka i od 1. siječnja do 30. rujna se sastavlja Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima. Za mjesečna razdoblja se sastavlja Izvještaj o obvezama.

Bilanca je sustavni pregled imovine, obveza i kapitala na određeni dan te se sastoji od aktive i pasive, koji trebaju biti ujednačeni. Aktiva prikazuje imovinu i njene podvrste a pasiva izvore iz kojih je stečena imovina, vlastiti ili tuđi.

Bilanca se sastoji od:

- Imovine – resursi koje kontroliraju proračunski korisnici kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti
- Obveza – neizmirene obveze proračuna odnosno proračunskih korisnika proizašle iz prošlih događaja za čije se podmirenje očekuje odljev resursa
- Vlastiti izvori

Račun iz rač. plana	Opis	AOP	Stanje 1.1.	Stanje 31.12.	INDEKS 5/4x100
1	2	3	4	5	6
	IMOVINA				
0	Nefinancijska imovina				
1	Financijska imovina				
	OBVEZE I VLASTITI IZVORI				
2	Obveze				
9	Vlastiti izvori				

Slika 3: Struktura bilance

Izvor: Budimir, 2017; <https://repozitorij.vup.hr/islandora/object/vup%3A1298/datastream/FILE0/view>

Temeljne pozicije u kategoriji imovine su financijska i nefinancijska imovina. Nefinancijska imovina se sastoji od:

- Neproizvedene dugotrajne imovine
- Proizvedene dugotrajne imovine
- Plemenitih metala
- Sitnog inventara
- Dugotrajne imovine u pripremi
- Proizvedene kratkotrajne imovine

Dok se druga stavka, odnosno financijska imovina sastoji od:

- Novca u banci i blagajni
- Depozita i jamčevine
- Potraživanja za dane zajmove
- Vrijednosnih papira
- Dionica i udjela u glavnici
- Potraživanja za prihode poslovanja
- Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine

Pasiva se sastoji od obveza i vlastitih izvora.

Obveze se sastoje od:

- Obveza za rashode poslovanja
- Obveza za vrijednosne papire
- Obveza za kredite i zajmove
- Obveza za nabavu nefinancijske imovine
- Odgođenog plaćanja rashoda i prihodi budućih razdoblja

Vlastiti izvori:

- Vlastitih izvora i ispravci vlastitih izvora
- Obračunatih prihoda poslovanja
- Obračunatih prihoda od prodaje nefinancijske imovine

- Rezerviranja viška prihoda
- Izvanbilančnih zapisa

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima je izvještaj koji prati uspješnost poslovanja i predstavlja sažeti prikaz transakcija evidentiranih kod proračunskog korisnika u određenom vremenskom razdoblju.

Stavke obuhvaćene ovim izvještajem su:

- Prihodi poslovanja
- Rashodi poslovanja
- Transakcije na nefinancijskoj imovini
- Transakcije na financijskoj imovini i obvezama

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima se prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (2015) sastavlja na obrascu PR-RAS koji se sastoji od 6 stupaca:

1. „Stupac – broj računa iz računskog plana“
2. „Stupac – naziv“
3. „Stupac – AOP oznaka“
4. „Stupac – ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine“
5. „Stupac – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine“
6. „Stupac – indeks ostvarenja u odnosu na isto razdoblje prethodne godine“

Prilikom popunjavanja obrasca PR-RAS treba obratiti pažnju na to da se rashodi koji nastaju kontinuirano i obračunavaju za kalendarska razdoblja tijekom proračunske godine uključuju u rashode razmjerno broju mjeseci u razdoblju za koji se izvještaji sastavljaju. Navedeni rashodi se odnose većinom na zaposlene, komunalne usluge, trošak energenata, najamnine, telekomunikacijske usluge, naknade na temelju osiguranja i ostale rashode.

Obrazac PR-RAS također treba pružiti podatke analitičke podatke, odnosno podatke o stanju novčanih sredstava:

- (638) Stanje novčanih sredstava na početku izvještajnog razdoblja
- (639) Ukupni priljevi na novčane račune i blagajne
- (640) Ukupni odljevi s novčanih računa i blagajni
- (640) Stanje novčanih sredstava na kraju izvještajnog razdoblja

Treba isključiti međusobne transakcije između računa, prijenos sredstava na blagajnu i polog novca s blagajne na žiro račun za podatke koji su upisani na poziciju 641 te 642. Dugovna i potražna strana se umanjuju za promet prijelaznog računa.

Zakon o proračunu i Pravilnik o proračunskim klasifikacijama je također propisao funkcijsku klasifikaciju. Ista se koristi kod izrade plana proračuna tako što se svakoj aktivnosti u planu proračuna dodjeli funkcija te namjena rashoda.

Pravilnikom o proračunskim klasifikacijama (2010) je određeno da razvrstavanje rashoda prema namjeni ima hijerarhijsku strukturu s tri razine:

1. „Razina – sastoji se od dvoznamenkastog broja u rasponu od 01 do 10 za razred, npr 07 je oznaka za zdravstvo“
2. „Razina – sastoji se od troznamenkastog broja gdje prve dvije znamenke označavaju pripadnost razredu. Treća je znamenka u rasponu od 1 do 9“
3. „Razina – sastoji se od četveroznamenkastog broja“

U prvoj razini se nalazi podjela glavnih funkcija:

- 01 – „Opće javne usluge“
- 02 – „Obrana“
- 03 – „Javni red i sigurnost“
- 04 – „Ekonomski poslovi“
- 05 – „Zaštita okoliša“
- 06 – „Usluge unapređenja stanovanja i zajednice“
- 07 – „Zdravstvo“

08 – „Rekreacija, kultura i religija“

09 – „Obrazovanje“

10 – „Socijalna zaštita“

Ostale dvije hijerarhijske razine se sastoje od podskupina glavnih funkcija.

Izveštaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji sastavlja se za proračunsku godinu a nalazi se na obrascu RAS – funkcijski koji se sastoji od 5 stupaca koji su određeni Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (2015):

1. „Stupac – brojevana oznaka funkcijske klasifikacije“
2. „Stupac – naziv“
3. „Stupac – AOP oznaka“
4. „Stupac – ostvareno u izvještajnom razdoblju prethodne godine“
5. „Stupac – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine“

Iznosi koji se nalaze u stupcima 4 i 5 moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima razreda 3-Rashodi poslovanja i 4-Rashodi za nabavu nefinancijske imovine koji se nalaze na obrascu PR-RAS. Po tome možemo i kontrolirati unesene podatke na način da zbroj određenih pozicija u obrascu RAS-funcijski mora odgovarati ukupnim rashodima na poziciji AOP 402 u obrascu PR-RAS, odnosno:

$$\text{AOP } 001+018+024+031+071+078+085+103+110+125 = \text{AOP } 402 \text{ Ukupni rashodi}$$

Izveštaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza teoretski bi trebao obuhvatiti promjene u vrijednosti nastale zbog inflacije ili promjena tržišne vrijednosti imovine. Bajo (2006) navodi kako se praksi najčešće bilježi utjecaj drugih poslovnih događaja na promjene u vrijednosti:

- Izvanredni događaji – prirodne katastrofe, ratovi, nepredviđeno zastarijevanje i/ili propadanje imovine, otpis potraživanja
- Prirodni prirast
- Određeni događaji – uključuju prepoznavanje do tada nepoznate imovine, npr. otkriće novog rudnika, izvora nafte i sl.

- Prekvalifikacija – u slučaju ako se neki proračunski korisnik odvoji od opće države ili se spoji proračunski korisnik sa javni poduzećem

Izveštaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza se sastavlja na obrascu P-VRIO te se u njega unose podaci o događajima koji su utjecali na promjene u vrijednosti imovine i obveza ali nisu posljedica transakcija koje su iskazane u prihodima i rashodima. Izveštaj se prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (2015) sastoji od 5 stupaca:

1. „Stupac – broj računa iz računskog plana“
2. „Stupac – naziv“
3. „Stupac – AOP oznaka“
4. „Stupac – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine – povećanje“
5. „Stupac – ostvareno u izvještajnom razdoblju tekuće godine – smanjenje“

Proračunski korisnici uz financijske izvještaje su obvezni i priložiti bilješke. Bilješke su dopuna temeljnim financijskim izvještajima koji pruža informacije kojih nema u istim te podatke koji dodatno objašnjavaju određene pozicije koje se nalaze u temeljnim financijskim izvještajima. Svrha bilješki je pružiti informacije te omogućiti korisnicima lakše razumijevanje finacijskog položaja i uspješnosti ispunjenja zadanih ciljeva poslovanja.

Milić (2017) je naveo kako zaglavlje Bilješki uz financijske izvještaje sadržava sljedeće podatke:

- „Naziv obveznika“
- „Poštanski broj i mjesto obveznika“
- „Adresa sjedišta“
- „Šifra županije, grada ili općine“
- „Broj RKP-a“
- „Matični broj“
- „Osobni identifikacijski broj“
- „Razina,,
- „Šifra djelatnosti“

3.3 Nadzor u sustavu proračuna

Kako bi se osigurala realnost i objektivnost financijskih izvještaja proračunskih korisnika nužno je provesti državnu reviziju te određene postupke unutarnjeg nadzora trošenja proračunskih sredstava. Dostizanje predviđenih ciljeva te ostvarivanje željenih rezultata se ne može ostvariti bez povratnih informacija, otkrivanja pogrešaka, odstupanja i ostalih nepravilnosti te je iz tog razloga potreban kontrolni mehanizam, odnosno nadzor. Budimir (2017) je definirala nadzor kao skup aktivnosti kojima je svrha ocjenjivanje pravilnosti obavljanja određene djelatnosti i otklanjanje uočenih nepravilnosti a na temelju izvršene analize odnosno kontrole.

Razlikujemo dvije vrste nadzora:

- Interni nadzor – kontrola i revizija
- Eksterna revizija

U RH je Pravilnikom o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (2016): propisana obveza uvođenja jedinice za internu reviziju kod idućih subjekata:

- „Ministarstava“
- „Izvanproračunskih korisnika državnog proračuna koji imaju više od 50 zaposlenih te godišnje rashode i izdatke veće od 400.000.000,00 kuna“
- „Županija“
- „Grada Zagreba“
- „Gradova sjedišta županija s više od 50 zaposlenih“
- „Gradova s više od 35.000 stanovnika“
- „Trgovačkih društava i druge pravne osobe koje imaju više od 50 zaposlenih i godišnje prihode veće od 400.000.000,00 kn“
- „Sveučilišta, kliničkih bolničkih centara i ostalih subjekata propisanih Pravilnikom“

Prilikom obavljanja eksterne revizije, eksterni revizor mora imati profesionalnu prosudbu hoće li se i u kojoj mjeri koristiti rezultatima rada interne revizije. Prilikom prosudbe internog, eksterni se revizor koristi dokazima o tome da je rad interne revizije precizno planiran, nadziran i dokumentiran.

4. Rezultati empirijskog istraživanja

4.1 Metodologija empirijskog istraživanja

Istraživanje se bazira na online anketi koja je dostavljena putem e-mail adresa. Ciljna skupina istraživanja su djelatnici računovodstvenih odjela zaposleni u sektoru proračunskih korisnika Republike Hrvatske.

U empirijskom dijelu ovog rada koriste se primijenjene statističke metode. Kao instrument istraživanja koristi se anketni upitnik proveden među 693 proračunska korisnika u razdoblju od 22.06. do 15.07. Anketu je uspješno ispunilo 75 ispitanika.

U radu se koriste metode grafičkog i tabelarnog prikazivanja kojima se prezentiraju odgovori na anketna pitanja.

Upotrebom metoda deskriptivne statistike prezentiraju se srednje vrijednosti i pokazatelji disperzije.

Hipoteze se testiraju upotrebom Wilcoxon testa za jedan nezavisni uzorak kojim se testira postojanje razlike u srednjoj vrijednosti distribucije odgovora ispitanika na anketno pitanje naspram odabrane granične srednje vrijednosti 3 koja upućuje na indiferentnost stava.

Analiza je rađena u statističkom softveru SPSS 25.

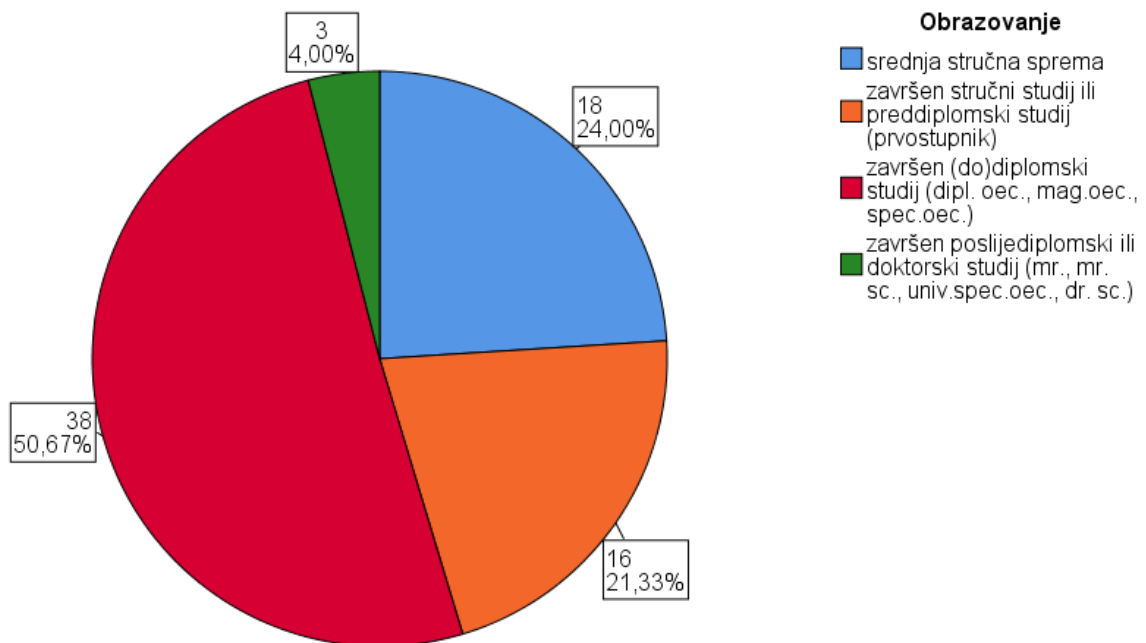
4.2 Analiza i rezultati anketnog istraživanja

Tablica 2: Razina obrazovanja

Razina obrazovanja	N	%
srednja stručna sprema	18	24,00
završen stručni studij ili preddiplomski studij (prvostupnik)	16	21,33
završen (do)diplomski studij (dipl. oec., mag.oec., spec.oec.)	38	50,67
završen poslijediplomski ili doktorski studij (mr., mr. sc., univ.spec.oec., dr. sc.)	3	4,00

Izvor: Izrada autora

Iz tabličnog prikaza se može utvrditi da je najčešći stupanj obrazovanja ispitanika završen (do)diplomski studij (dipl.oec, mag.oec, spec.oec.) koji su zastupljeni u uzorku sa 38 ispitanika (50,67%), dok je najmanje ispitanika sa završenim poslijediplomskim ili doktorskim studijem (mr., mr.sc., univ.spec.oec., dr.sc.) koji su zastupljeni u uzorku sa tri ispitanika (4,00%). Struktura ispitanika prema razini obrazovanja je prikazana i grafički.



Graf 1: Razina obrazovanja

Izvor: Izrada autora

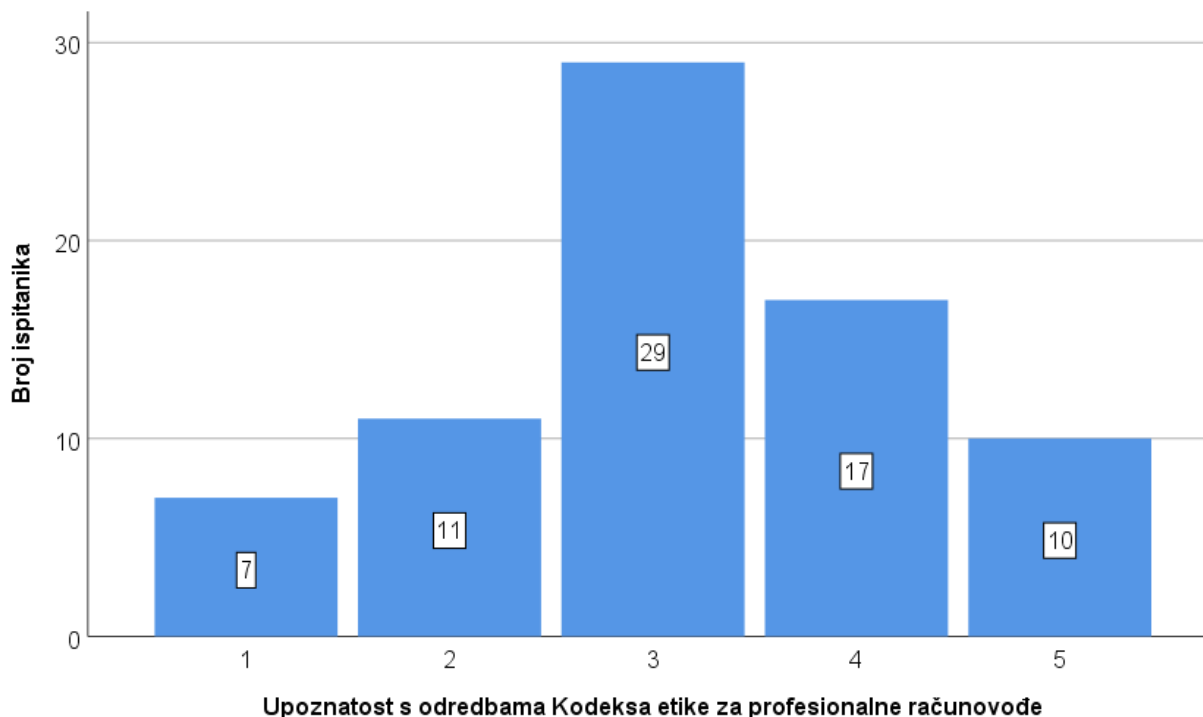
Upoznatost s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe ocijenjena je razinama u rasponu od 1 do 5 gdje vrijednost 1 upućuje na potpuno nepoznavanje, dok vrijednost 5 upućuje na potpuno poznavanje.

Tablica 3: Upoznatost s odredbama Kodeksa etike

Upoznatost s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe		1	2	3	4	5	Prosjek	SD
	n	7	11	29	17	10		
%	9,5	14,9	39,2	23,0	13,5			

Izvor: Izrada autora

Prosječna razina upoznatosti s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe je 3,16 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,13. Prosječna vrijednost je veća od granične vrijednosti 3 koja upućuje na vrijednost ispod koje je nepoznavanje, dok je vrijednost iznad 3 poznavanje. Najveći udio ispitanika, odnosno njih 39,2% je srednje upoznato s odredbama Kodeksa etike dok 9,5% uopće nije upoznato s istim.



Graf 2: Upoznatost s odredbama Kodeksa etike

Izvor: Izrada autora

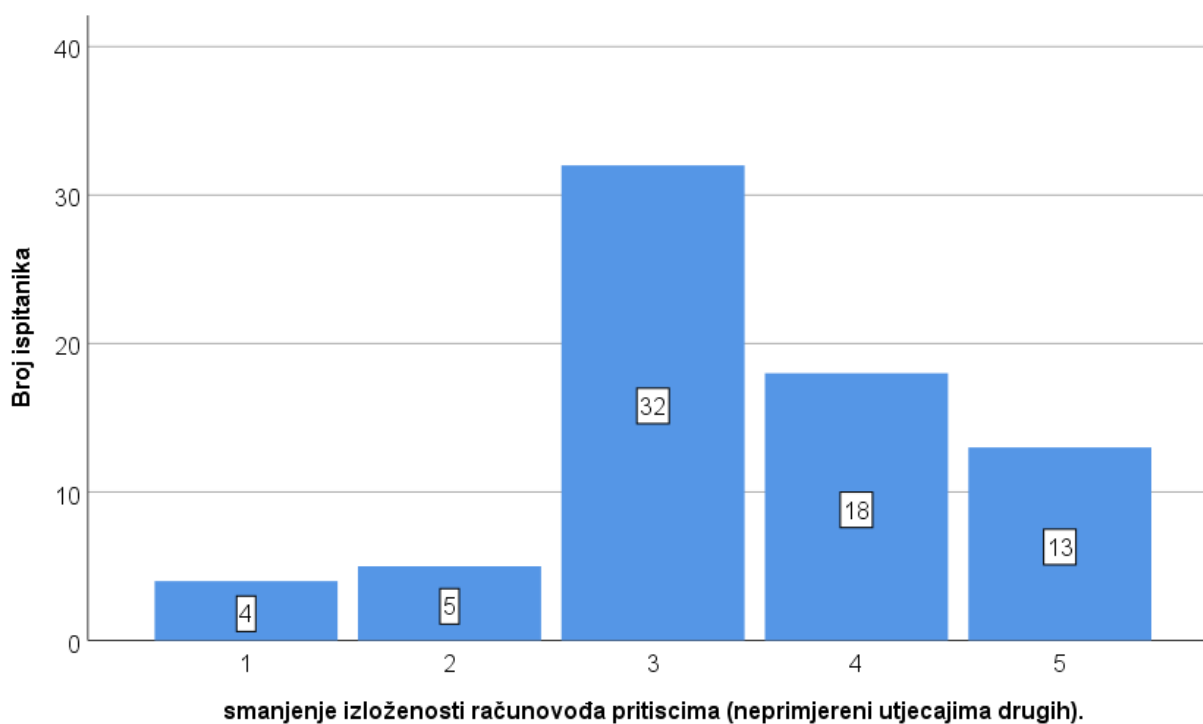
Ocijenite na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= nimalo, a 5 = u potpunosti.

Tablica 4: Ocjene primjene Kodeksa etike - smanjenje izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih)

Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na: smanjenje izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih).		1	2	3	4	5	Prosjek	SD
	n	4	5	32	18	13	3,43	1,04
	%	5,56	6,94	44,44	25	18,06		

Izvor: Izrada autora

Prosječna razina utjecaja primjene Kodeksa etike za računovođe na smanjenje izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih) je 3,43 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,04. Najveći udio, odnosno 44,44% ispitanika smatra da primjena Kodeksa etike pozitivno utječe na smanjenje izloženosti računovođa pritiscima na srednjoj razini dok samo 18,06% smatra da poznavanje istog utječe u potpunosti na smanjenje izloženosti pritiscima.



Graf 3: Ocjene primjene Kodeksa etike

Izvor: Izrada autora

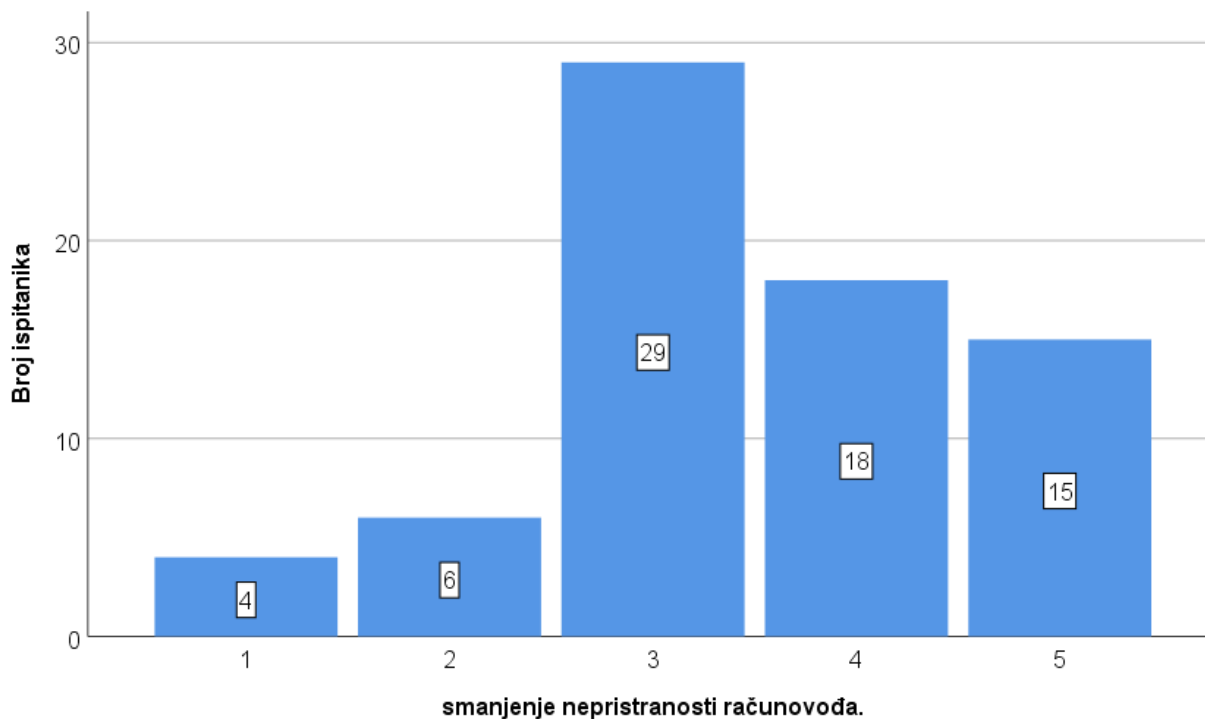
Tablica 5: Ocjene primjene Kodeksa etike - smanjenje nepristranosti računovođa

Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na:		1	2	3	4	5	Prosjek	SD
smanjenje nepristranosti računovođa.	N	4	6	29	18	15	3,47	1,08
	%	5,56	8,33	40,28	25	20,83		

Izvor: Izrada autora

Razina utjecaja primjene Kodeksa etike za računovođe na smanjenje nepristranosti računovođa je bilježila prosječnu vrijednost 3,47 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,08.

4 ispitanika, odnosno 5,56% smatra da primjena Kodeksa etike za računovođe ni najmanje ne utječe pozitivno na smanjenje nepristranosti dok njih 15, odnosno 20,83% smatra da primjena Kodeksa u potpunosti utječe na smanjenje nepristranosti.



Graf 4: Ocjene primjene Kodeksa etike - smanjenje nepristranosti računovođa

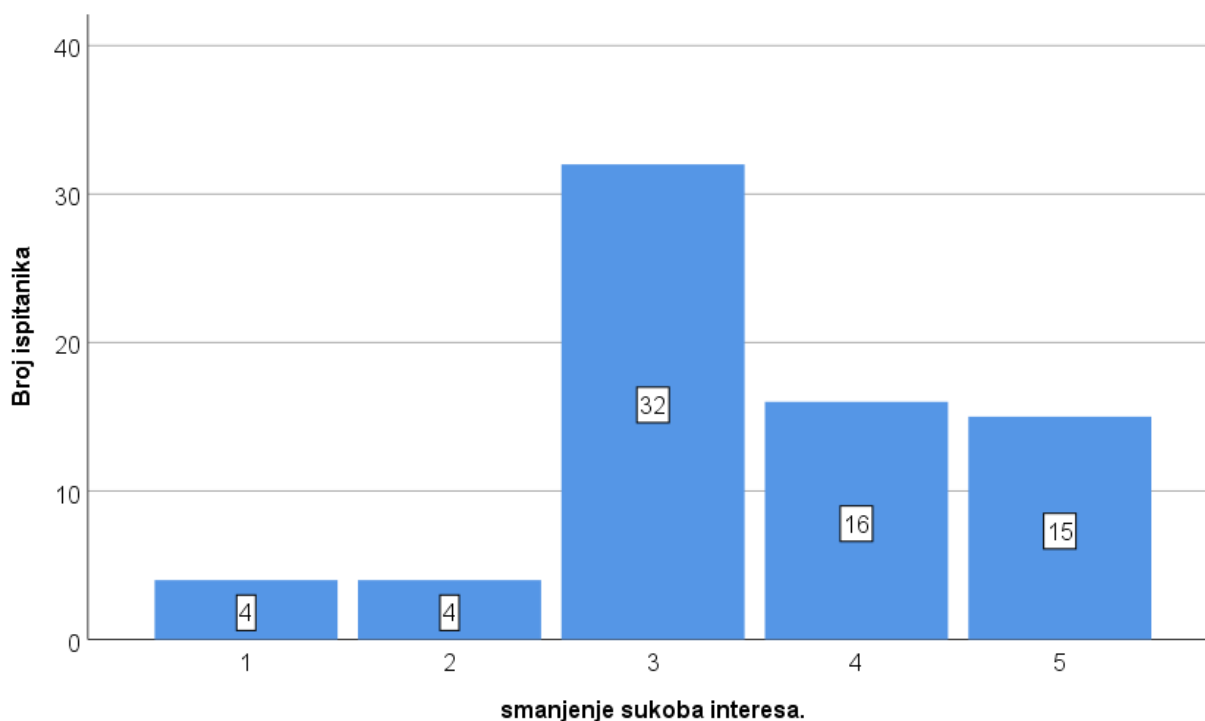
Izvor: Izrada autora

Tablica 6: Ocjene primjene Kodeksa etike - smanjenje sukoba interesa

Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na:		1	2	3	4	5	Prosjek	SD
	smanjenje sukoba interesa.	n	4	4	32	16		
	%	5,63	5,63	45,07	22,54	21,13		

Izvor: Izrada autora

Prosječna razina utjecaja primjene Kodeksa etike za računovođe na smanjenje sukoba interesa je 3,48 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,06. Od ukupnog broja ispitanika koji su ispunili anketu njih 5,63% smatra da primjena Kodeksa etike ni najmanje ne utječe pozitivno na smanjenje sukoba interesa dok 21,13% smatra da utječe u potpunosti. Najveći broj uspješno popunjenih anketa, njih 45,07%, je odgovoreno sa srednjom razinom utjecaja Kodeksa etika na smanjenje sukoba interesa.



Graf 5: Ocjene primjene Kodeksa etike - smanjenje sukoba interesa

Izvor: Izrada autora

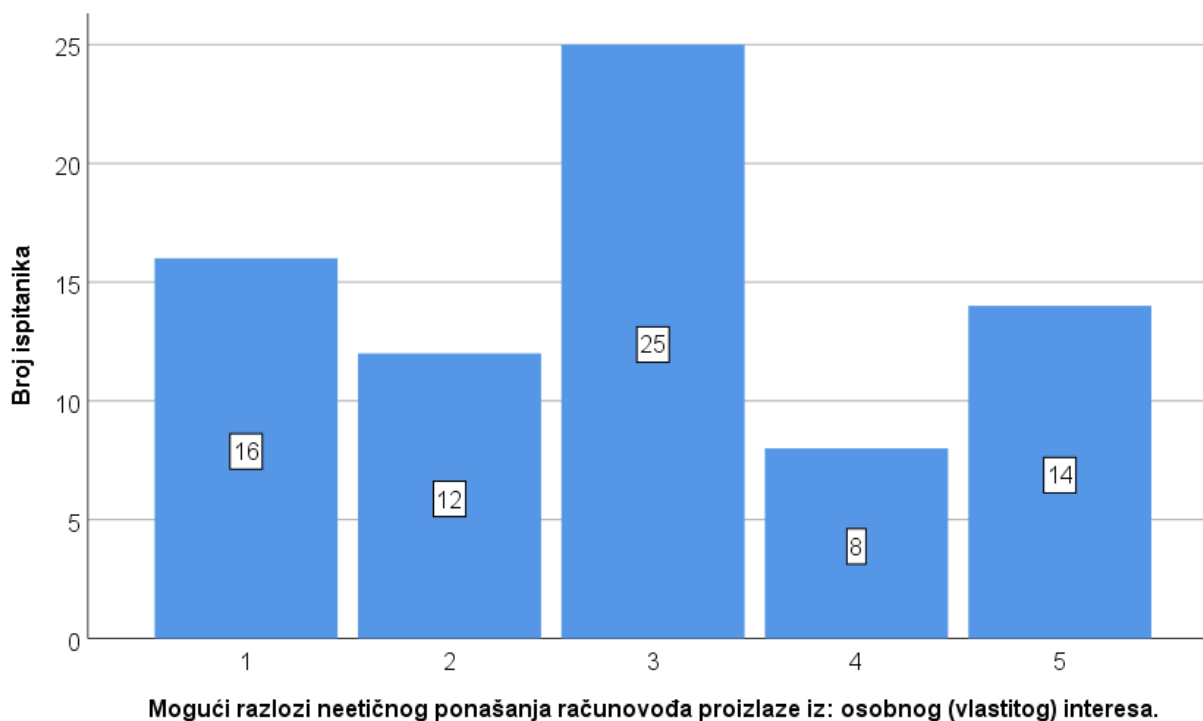
Ocijenite stupanj slaganja sa sljedećim tvrdnjama na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= u potpunosti se ne slažem, a 5 = u potpunosti se slažem.

Tablica 7: Ocjena mogućih razloga neetičnog ponašanja – osobnog (vlastitog) interesa

Mogući razlozi neetičnog ponašanja računovođa proizlaze iz:		1	2	3	4	5	Prosjek	SD
osobnog (vlastitog) interesa.	n	16	12	25	8	14	2,89	1,36
	%	21,33	16	33,33	10,67	18,67		

Izvor: Izrada autora

Prosječna razina slaganja s osobnim (vlastitim) interesom kao mogućim razlogom neetičnog ponašanja računovođa je 2,89 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,36. Oko petine ispitanika, točnije 21,33% smatra da u razloge neetičnog ponašanja ne spada utjecaj osobnog interesa dok se njih 18,67% u potpunosti slaže da je osobni interes jedan od razloga neetičnog ponašanja.



Graf 6: Ocjena mogućih razloga neetičnog ponašanja – osobnog (vlastitog) interesa

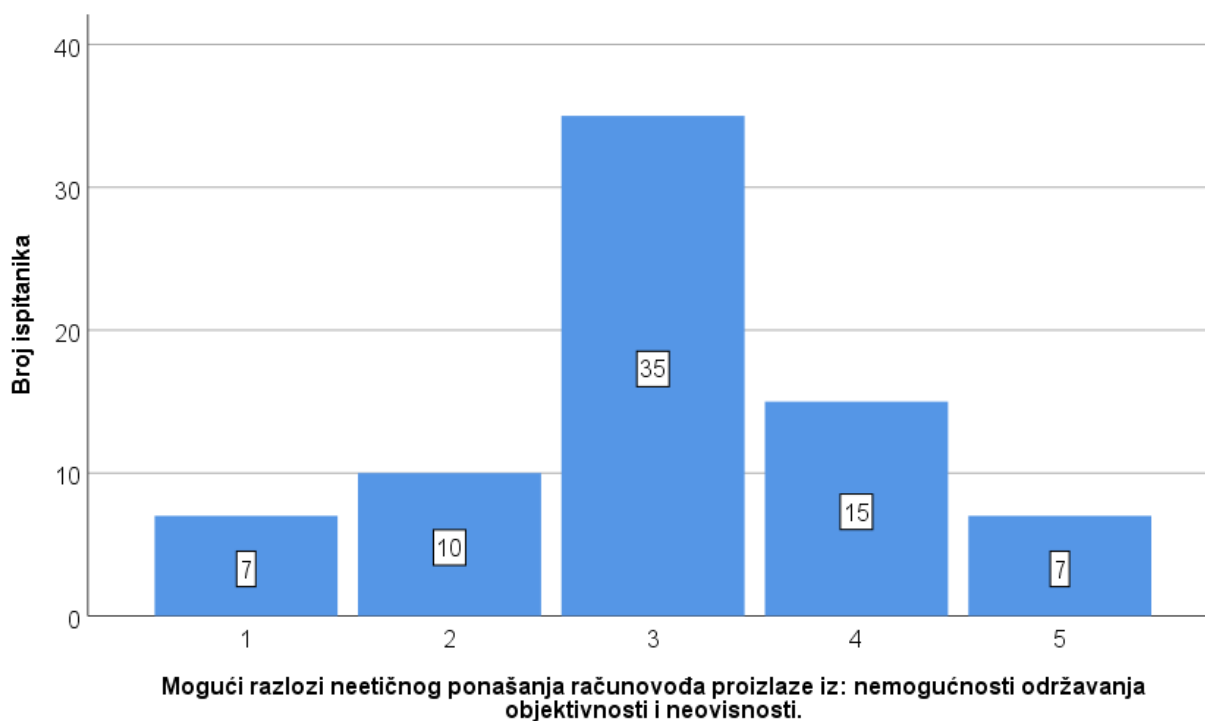
Izvor: Izrada autora

Tablica 8: Ocjena mogućih razloga neetičnog ponašanja – nemogućnosti održavanja objektivnosti i neovisnosti

Mogući razlozi neetičnog ponašanja računovođa proizlaze iz:		1	2	3	4	5	Prosjek	SD
nemogućnosti održavanja objektivnosti i neovisnosti.	N	7	10	35	15	7	3,07	1,04
	%	9,46	13,51	47,3	20,27	9,46		

Izvor: Izrada autora

Prosječna razina slaganja s nemogućnosti održavanja objektivnosti i neovisnosti kao mogućim razlogom neetičnog ponašanja računovođa je 3,07 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,04. Kao i kod prošlih odgovora najveći broj ispitanika, odnosno 47,3% je odgovorilo sa srednjom razinom slaganja na tvrdnju da je nemogućnost održavanja objektivnosti i neovisnosti jedan od razloga neetičnog ponašanja računovođa.



Graf 7: Ocjena mogućih razloga neetičnog ponašanja – nemogućnosti održavanja objektivnosti i neovisnosti

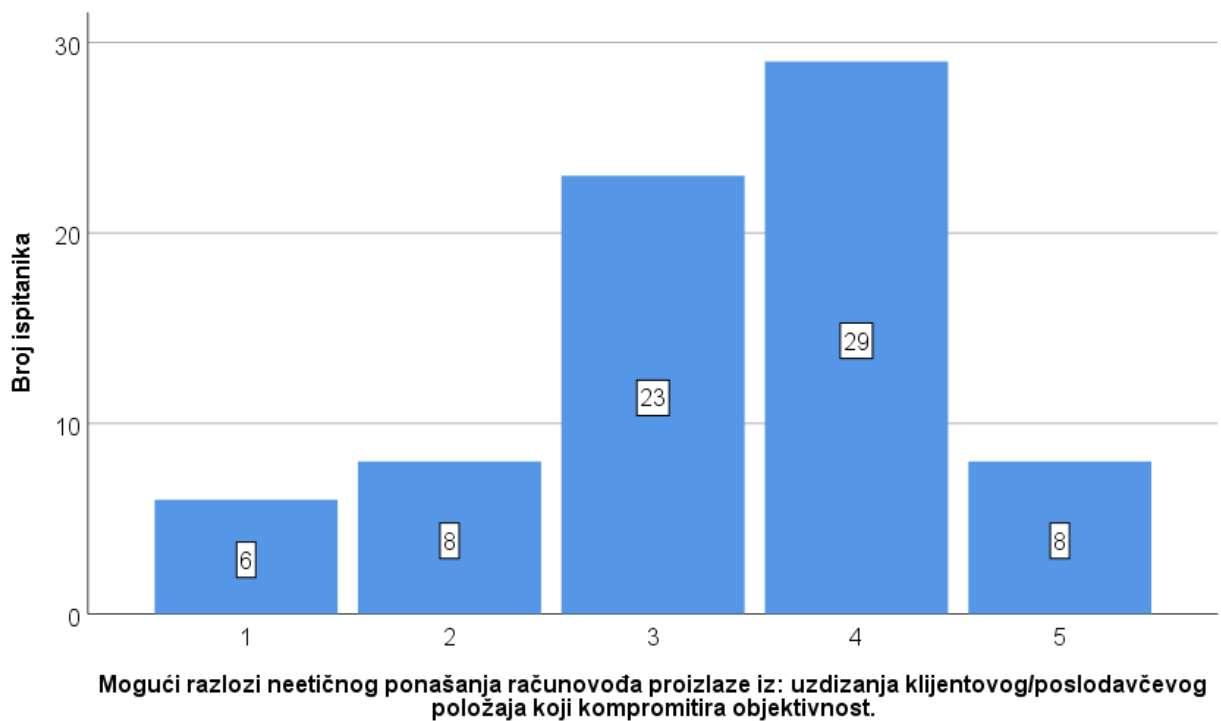
Izvor: Izrada autora

Tablica 9: Ocjena mogućih razloga neetičnog ponašanja – uzdizanja klijentovog/poslodavčevog položaja koji kompromitira objektivnost

Mogući razlozi neetičnog ponašanja računovođa proizlaze iz:		1	2	3	4	5	Prosjek	SD
uzdizanja klijentovog/poslodavčevog položaja koji kompromitira objektivnost.	n	6	8	23	29	8	3,34	1,07
	%	8,11	10,81	31,08	39,19	10,81		

Izrada: Izvor autora

Prosječna razina slaganja s uzdizanjem klijentovog/poslodavčevog položaja koji kompromitira objektivnost kao mogućim razlogom neetičnog ponašanja računovođa je 3,34 sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,07. Najmanji udio uspješno popunjenih anketa, odnosno 8,11% se u potpunosti ne slaže da je uzdizanje klijentovog/poslodavčevog položaja jedan od razloga neetičnog ponašanja računovođa dok se 10,81% slaže u potpunosti.



Graf 8: Ocjena mogućih razloga neetičnog ponašanja – uzdizanje klijentovog/poslodavčevog položaja koji kompromitira objektivnost

Izvor: Izrada autora

Prema mišljenju ispitanika najznačajniji razlog neetičnog ponašanja računovođa proizlazi iz u uzdizanja klijentovog/poslodavčevog položaja koji kompromitira objektivnost, dok je najmanja percipirana razina značajnosti utvrđena za razlog osobnog (vlastitog) interesa.

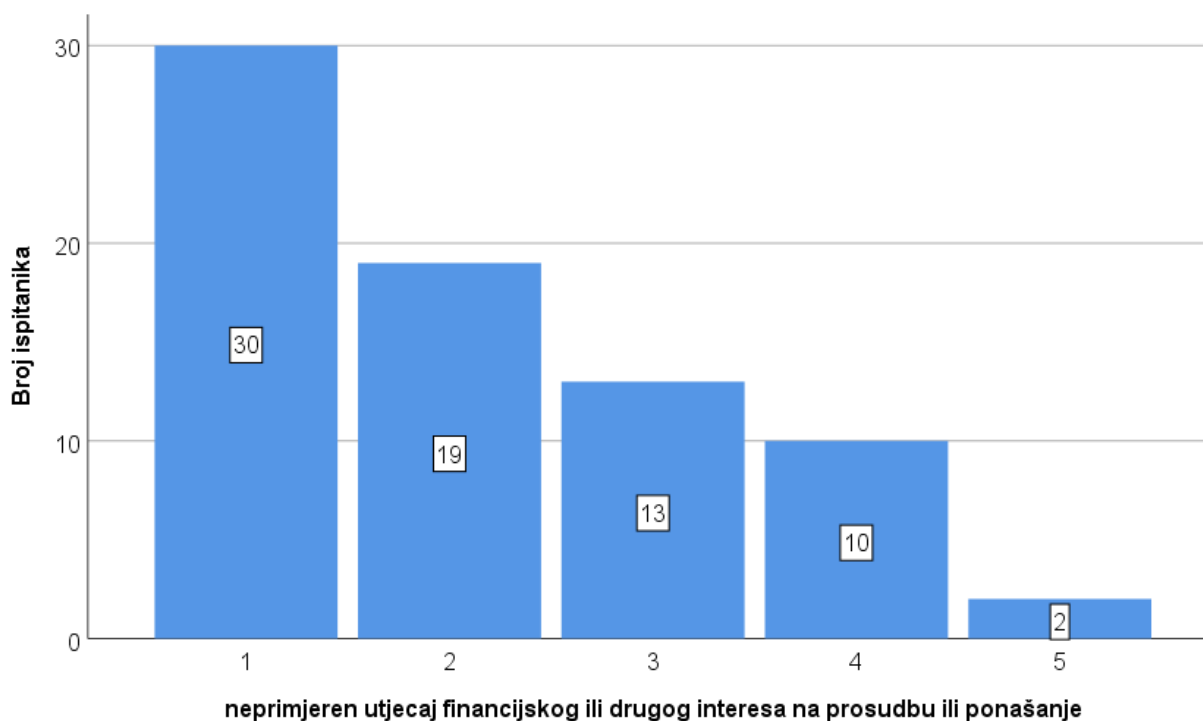
Ocijenite na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= nikad, a 5 = vrlo često, učestalost svoje izloženosti:

Tablica 10: Učestalost izloženosti

Učestalost izloženosti		1	2	3	4	5	Prosjek	SD
neprimjerenom utjecaju financijskog ili drugog interesa na prosudbu ili ponašanje.	n	30	19	13	10	2	2,12	1,16
	%	40,54	25,68	17,57	13,51	2,70		

Izvor: Izrada autora

Iz tablice se može utvrditi da je prema mišljenju ispitanika učestalost izloženosti neprimjerenom utjecaju financijskog ili drugog interesa na prosudbu ili ponašanje rijetka (prosjek=2,12; SD=1,16).



Graf 9: Učestalost izloženost

Izvor: Izrada autora

Istraživačke hipoteze te objašnjenje i empirijski prikaz njihove istinitosti je glavni zadatak ovog rada a hipoteze možemo podijeliti na iduće:

- H1: Poznavanje Kodeksa etike za računovođe sprječava sukob interesa

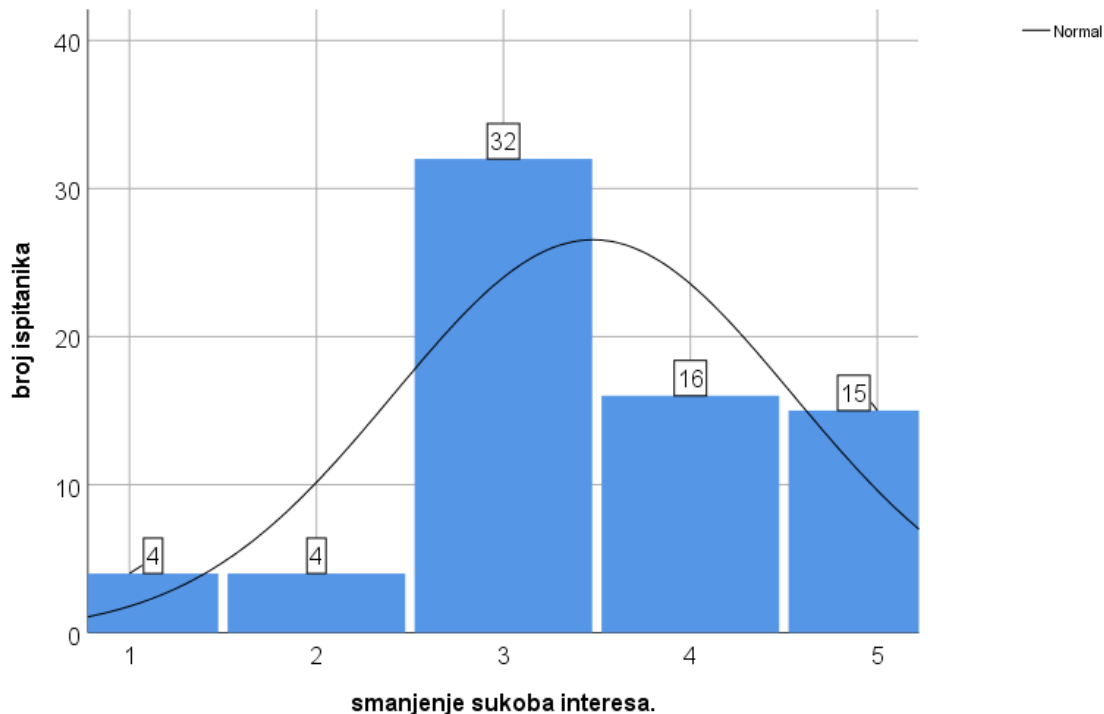
Hipotezom H1 će se utvrditi da li poznavanje Kodeksa etike za računovođe utječe na sprječavanje sukoba interesa.

Tablica 11: Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje sukoba interesa

Nimalo – puno	Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje sukoba interesa.		
	n	%	Odnos
1	4	5,63	8
2	4	5,63	
3	32	45,07	31
4	16	22,54	
5	15	21,13	

Izvor: Izrada autora

Iz tablice se može utvrditi da su 32 ispitanika iskazala neutralan stav o utjecaju primjene kodeksa etike na smanjenje sukoba interesa. Od preostalih 39 njih 31 smatra da primjena kodeksa etike na smanjenje sukoba interesa ima značajan utjecaj, dok 8 ispitanika smatra da postoji mali utjecaj ili ne postoji utjecaj.



Graf 10: Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje sukoba interesa

Izvor: Izrada autora

Testiranje se provodi upotrebom Wilcoxon testa za jedan nezavisan uzorak sa kontrolnom vrijednosti 3 (vrijednost indiferencije).

Zaključak testiranja hipoteze

	Nulta hipoteza	Test	p vrijednost	Odluka
1	Median smanjenja sukoba interesa jednak je 3	Wilcoxon test za jedan nezavisan uzorak	.001	Odbija se nulta hipoteza

Prikazana je asimptotska značajnost. Razina značajnosti je .05

Slika 4: Wilcoxon test utjecaja Kodeksa na smanjenje sukoba interesa

Izvor: Izrada autora

Temeljem empirijske p vrijednosti 0,001 se može donijeti zaključak da je percipirana razina utjecaja poznavanja kodeksa etike za računovođe na smanjenje sukoba interesa velika.

Hipoteza se prihvaća kao istinita.

- H2: Poznavanje Kodeksa etike za računovođe negativno utječe na pristranost.

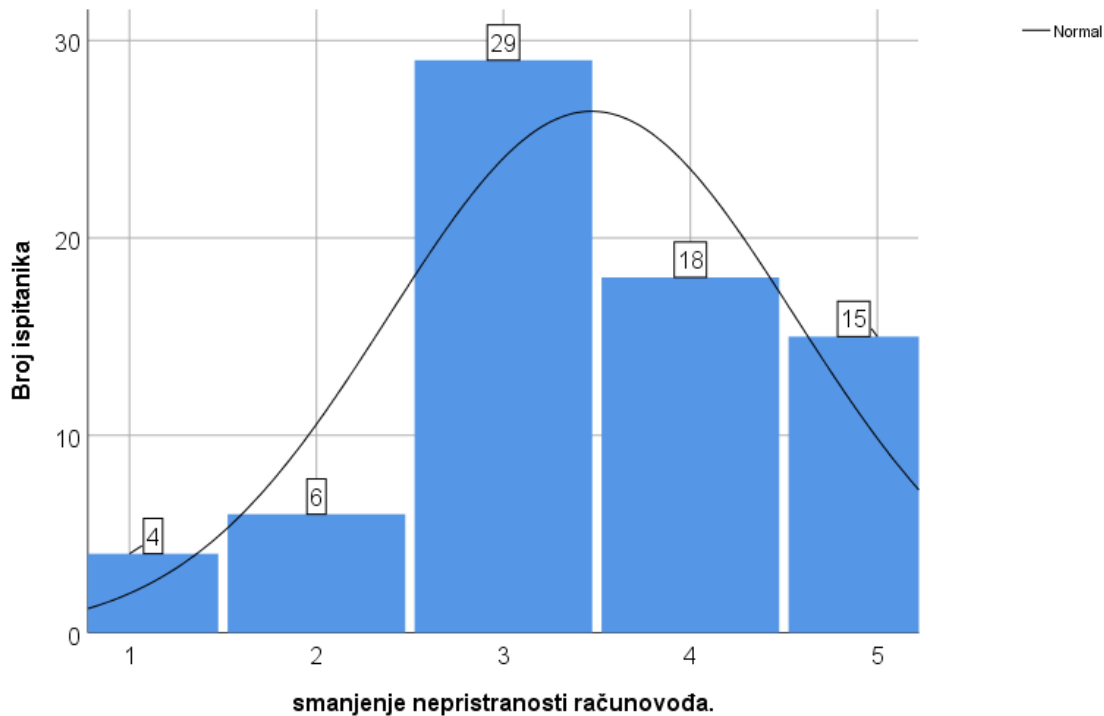
Hipotezom H2 će se testirati u kojoj mjeri poznavanje Kodeksa utječe na pristranost računovođa zaposlenih u javnom sektoru.

Tablica 12: Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje nepristranosti računovođa

Nimalo – puno	Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje nepristranosti računovođa.		
	N	%	Odnos
1	4	5,56	10
2	6	8,33	
3	29	40,28	
4	18	25,00	33
5	15	20,83	

Izvor: Izrada autora

Iz tablice se može utvrditi da je 29 ispitanika iskazala neutralan stav o utjecaju primjene kodeksa etike na smanjenje nepristranosti računovođa. Od preostalih 43 njih 33 smatra da primjena kodeksa etike smanjuje značajno nepristranosti računovođa, dok 10 ispitanika smatra da postoji mali utjecaj ili ne postoji utjecaj primjene kodeksa etike na smanjenje nepristranosti računovođa.



Graf 11: Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje nepristranosti računovođa

Izvor: Izrada autora

Testiranje se provodi upotrebom Wilcoxon testa za jedan nezavisan uzorak sa kontrolnom vrijednosti 3.

Zaključak testiranja hipoteze				
	Nulta hipoteza	Test	p vrijednost	Odluka
1	Median smanjenja nepristranosti računovođa jednak je 3	Wilcoxon test za jedan nezavisan uzorak	.001	Odbija se nulta hipoteza

Prikazana je asimptotska značajnost. Razina značajnosti je .05

Slika 5: Wilcoxon test utjecaja Kodeksa na smanjenje pristranosti

Izvor: Izrada autora

Temeljem empirijske p vrijednosti 0,001 se može donijeti zaključak da je percipirana razina utjecaja kodeksa etike za računovođe na smanjenje pristranosti velika.

Hipoteza se prihvaća kao istinita.

- H3: Poznavanje Kodeksa etike za računovođe negativno utječe na umanjnje objektivnosti uslijed izloženosti pritisku.

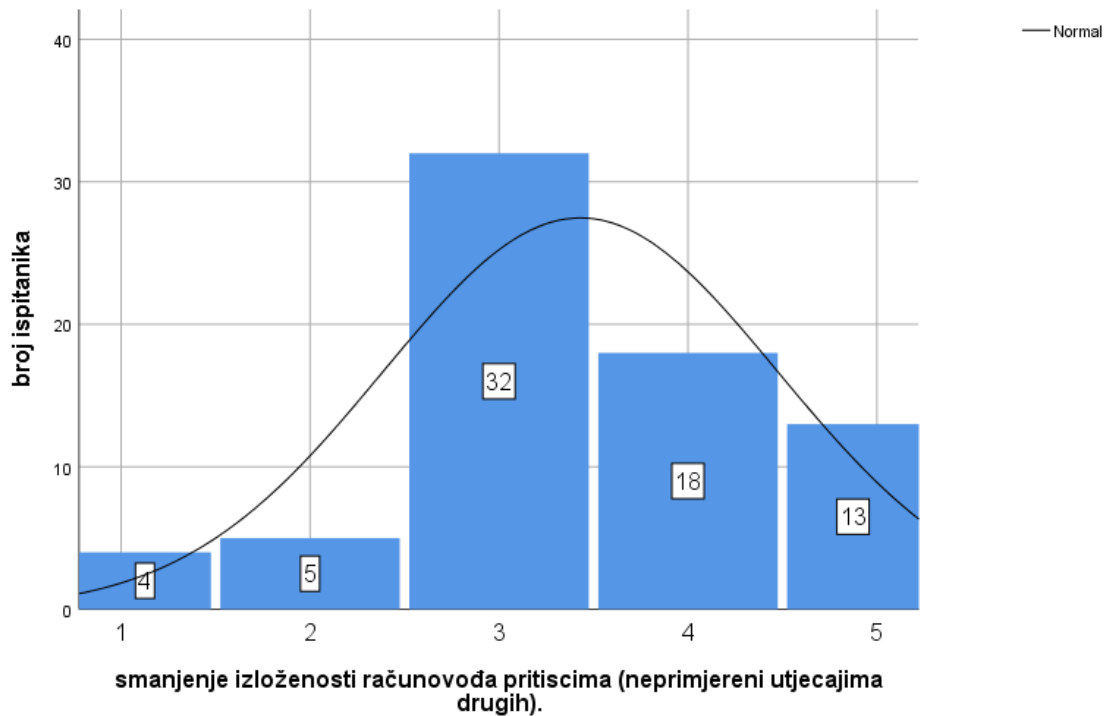
Trećom hipotezom će se utvrditi da li izloženost pritisku utječe na umanjnje objektivnosti a uzevši u obzir upoznatost sa Kodeksom.

Tablica 13: Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih)

Nimalo – puno	Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih).		
	N	%	Odnos
1	4	5,56	9
2	5	6,94	
3	32	44,44	31
4	18	25,00	
5	13	18,06	

Izvor: Izrada autora

Iz tablice se može utvrditi da su 32 ispitanika iskazala neutralan stav o utjecaju primjene kodeksa etike na izloženosti računovođa pritiscima. Od preostalih 40 njih 31 smatra da primjena kodeksa etike utječe značajno na smanjenje izloženosti računovođa pritiscima, dok 9 ispitanika smatra da postoji mali utjecaj ili ne postoji utjecaj primjene kodeksa etike na smanjenje izloženosti računovođa pritiscima.



Graf 12: Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih)

Izvor: Izrada autora

Testiranje se provodi upotrebom Wilcoxon testa za jedan nezavisan uzorak sa kontrolnom vrijednosti 3 (vrijednost indiferencije).

Zaključak testiranja hipoteze				
	Nulta hipoteza	Test	p vrijednost	Odluka
1	Median smanjenja izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih) jednak je 3	Wilcoxon test za jedan nezavisan uzorak	.002	Odbija se nulta hipoteza

Prikazana je asimptotska značajnost. Razina značajnosti je .05

Slika 6: Wilcoxon test utjecaja Kodeksa na smanjenje izloženosti pritiscima

Izvor: Izrada autora

Temeljem empirijske p vrijednosti 0,002 se može donijeti zaključak da je percipirana razina utjecaja kodeksa etike za računovođe na smanjenje izloženosti pritiscima velika.

Hipoteza se prihvaća kao istinita.

5. Zaključak

Računovodstvo pomaže poduzeću odrediti financijska prava i zakonske obaveze te bez profesionalnog računovodstva bi bilo teško voditi bilo kakvu financijsku evidenciju te poslovati u skladu sa zakonom i standardima. Računovođa treba biti vođen visoko profesionalnim standardima, odnosno „Kodeksom etike za profesionalne računovođe“ te postupati u interesu šire javnosti i ne dozvoliti bilo kakvo manipuliranje informacijama u svoju ili tuđu korist. Pojam etika, općenito govoreći, se odnosi na moral ili kodeks koji se sastoji od kriterija za razlučivanje između dobrog i lošeg te je očigledno da računovodstvena uloga u praksi mora pratiti i izjednačiti se sa profesionalnim računovodstvom koje je u potpunosti u skladu sa Kodeksom etike profesionalnih računovođa. Računovodstvena etika proračunskih korisnika je veoma osjetljivo područje zbog velikog utjecaja na čitavu javnost, te prakticiranje neetičnog ponašanja neće utjecati samo na ugled određene osobe koja je isto to vršila ili pojedinačnog korisnika državnog budžeta već na sliku računovodstva proračunskih korisnika na razini cijelog gospodarstva.

Cilj ovog rada je istražiti i prikazati situaciju RH u računovodstvima proračunskih korisnika, odnosno korelaciju između poznavanja Kodeksa i njegovu primjenu u računovodstvenoj praksi te prikazati rezultate istraživanja.

Hipotezom H1 se utvrdilo da poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe utječe na sprječavanje sukoba interesa, gdje se 31 ispitanik složio sa tom tvrdnjom dok je njih 8 odgovorilo suprotno, odnosno smatraju da poznavanje Kodeksa etike ne utječe na sprječavanje sukoba interesa. Hipoteza H2 je također istinita a ona je glasila da poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe negativno utječe na pristranost. 33 ispitanika se složilo dok njih 10 smatra drugačije, odnosno da poznavanje Kodeksa etike ne utječe na pristranost. Zadnjom hipotezom, H3, se želi dokazati da poznavanje Kodeksa etike za računovođe negativno utječe na umanjenje objektivnosti uslijed izloženosti pritisku. Od uspješno popunjenih anketa 31 računovođa smatra da poznavanje Kodeksa utječe na izloženost pritiscima dok je 9 računovođa suprotnog mišljenja.

Ono što se može primijetiti kod ispitivanja svih hipoteza jest da je većina proračunskih računovođa neutralnog mišljenja o utjecaju poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe na samo etično ponašanje u praksi.

LITERATURA

1. Akenbor, C.O., Tennyson, O. (2014) ; Ethics of Accounting Profession in Nigeria, Journal of Business and Economics, str. 327 - 340
2. Aleksić, A. (2007): Poslovna etika – element uspješnog poslovanja, Zagreb
3. Armstrong, M. B., Ketz, J.E. and Owsen, D. (2003): Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior, Journal of Accounting Education, str. 1-16.
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, str. 327-340.
5. Bajo, A., (2006): Proračunski sustav: Ornament ili sredstvo upravljanja državnim financijama, Zagreb
6. Bantas H. (2012): Accounting Information Systems, str. 1 - 55
7. Banerjee, S., Ercetin, S. (2012): Chaos, complexity and leadership, Springer Science & Business Media Press. Str. 333-354. Dostupno na: [https://books.google.hr/books?id=OZQJAgAAQBAJ&pg=PA297&lpg=PA297&dq=Banerjee,+S.,+%26+Ercetin,+S.+S.\(2012\).+Chaos,+complexity+and+leadership+2012&source=bl&ots=SkoCEFWaJm&sig=ACfU3U3EqCK5Z6RV_LqoxN1tnhrOx_SDpw&hl=hr&sa=X&ved=2ahUKEwjJ25-f3bnkAhWrM-wKHQ0zAtwQ6AEwAnoECAcQAQ#v=onepage&q&f=false](https://books.google.hr/books?id=OZQJAgAAQBAJ&pg=PA297&lpg=PA297&dq=Banerjee,+S.,+%26+Ercetin,+S.+S.(2012).+Chaos,+complexity+and+leadership+2012&source=bl&ots=SkoCEFWaJm&sig=ACfU3U3EqCK5Z6RV_LqoxN1tnhrOx_SDpw&hl=hr&sa=X&ved=2ahUKEwjJ25-f3bnkAhWrM-wKHQ0zAtwQ6AEwAnoECAcQAQ#v=onepage&q&f=false) (23.08.2019)
8. Bedeković, M. (2013): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, Praktični menadžment: stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, str. 102-105. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?id_clanak_jezik=175439&show=clanak (22.08.2019)
9. Bergant, Ž. (2010): Organiziranje računovodstva v povezavi s finančno funkcijo. Ljubljana
10. 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, str.1-11.
11. Budimir V. (2017): Proračunsko računovodstvo – priručnik, Veleučilište u Požegi. Dostupno na: http://e-ucionica.vup.hr/assets/files/1504255989_skripta.pdf

12. Carey John, L. (1947). Professional ethics of public accounting, str.5-58. Dostupno na: <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.35128000217933&view=1up&seq=3> (22.08.2019)
13. Ekman P. (1970). Universal facial expressions of emotion
14. Grivec, M. (2014): Etika u računovodstvu
15. Hendriksen E.S. (1973): Accounting Theory, str. 5 - 32
16. Horngren T., Foster G., Datar S. (1994): Cost Accounting: A Managerial Emphasis
17. IFAC (2016): Code of Ethics for Professional Accountants
18. 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
19. Lutilsky I.D., Gulin. D, Mamić S.I., Tadijančević S., (2010). Računovodstvo, III izmijenjeno izdanje; Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
20. Mackie J.L. (1977). Ethics: Inventing Right and Wrong, Penguin Books, str. 20 – 113
21. Mađarević L. (2016): Pristranost i nepristranost iz perspektive brige, Prolegomena 15 (1), str. 55-69
22. Miko, L. (1998): Računovodstvene politike, Računovodstvo, revizija i financije,
23. Milić A., (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu
24. Narodne Novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne Novine d.d., Zagreb
25. Narodne Novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne Novine d.d, Zagreb
26. Narodne Novine, (2016): Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, Narodne Novine d.d, Zagreb
27. Narodne Novine, (2015): Zakon o proračunu, Narodne Novine d.d., Zagreb
28. Ramljak B., Rogošić A., Perica I. (2016). Profesionalno ponašanje računovodstvenih radnika u funkciji ostvarivanja etičkih standarda, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 242 - 261. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/203927>. (27.08.2019.)
29. Ronen J. (2008). To Fair Value or Not to Fair Value: A Broader Perspective, Abacus. Str. 181-208. Dostupno na: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1467-6281.2008.00257.x> (26.08.2019.)

30. Thompson Denis, F. (1993). Understanding financial conflict of interest, The New England journal of medicine. Dostupno na: <https://med.stanford.edu/content/dam/sm/bioethics/documents/pdfs/April-5-Thompson-CoI.pdf> (20.08.2019)
31. Vašiček, V., Žager, K. (2007): Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe, Zagreb
32. Zakon o sprječavanju sukoba interesa (2016). Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/423/Zakon-o-sprječavanju-sukoba-interesa>. (19.08.2019)
33. Zelenika R. (2009). Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, str. 313 - 323

POPIS TABLICA

Tablica 1: Stupanj usvajanja računovodstvene etike.....	22
Tablica 2: Razina obrazovanja.....	36
Tablica 3: Upoznatost s odredbama Kodeksa etike.....	37
Tablica 4: Ocjene primjene Kodeksa etike - smanjenje izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih).....	38
Tablica 5: Ocjene primjene Kodeksa etike - smanjenje nepristranosti računovođa.....	39
Tablica 6: Ocjene primjene Kodeksa etike - smanjenje sukoba interesa.....	40
Tablica 7: Ocjena mogućih razloga neetičnog ponašanja – osobnog (vlastitog) interesa.....	41
Tablica 8: Ocjena mogućih razloga neetičnog ponašanja – nemogućnosti održavanja objektivnosti i neovisnosti.....	42
Tablica 9: Ocjena mogućih razloga neetičnog ponašanja – uzdizanja klijentovog/poslodavčevog položaja koji kompromitira objektivnost.....	43
Tablica 10: Učestalost izloženosti.....	44
Tablica 11: Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje sukoba interesa.....	45
Tablica 12: Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje nepristranosti računovođa.....	47
Tablica 13: Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na smanjenje izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih).....	49

POPIS SLIKA

Slika 1: Podjela računovodstva.....	11
Slika 2: Sadržaj Kodeksa etike za profesionalne računovođe.....	17
Slika 3: Struktura bilance.....	28
Slika 4: Wilcoxon test utjecaja Kodeksa na smanjenje sukoba interesa.....	46
Slika 5: Wilcoxon test utjecaja Kodeksa na smanjenje pristranosti.....	48
Slika 6: Wilcoxon test utjecaja Kodeksa na smanjenje izloženosti pritiscima.....	50

PRILOZI

Anketni upitnik

1. Vaš spol:
 - Muško
 - Žensko
2. Vaša dob:
 - Do 29 godina
 - Od 30 do 39
 - Od 40 do 49
 - 50 ili više godina
3. Staž u organizaciji u kojoj ste sada zaposleni:
 - Do 4 godine
 - Od 5 do 9 godina
 - Od 10 do 19 godina
 - 20 ili više godina
4. Vaše obrazovanje:
 - Srednja stručna sprema
 - Završen stručni studij ili preddiplomski studij (prvostupnik)
 - Završen (do)diplomski studij (dipl. oec., mag.oec., spec.oec)
 - Završen poslijediplomski ili doktorski studij (mr., mr.sc., univ.spec.oec., dr.sc.)
5. Sektor u kojem radite
 - Privatni
 - Javni

Ocijenite na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= nimalo, a 5 = u potpunosti

6. U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?
7. Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na: smanjenje izloženosti računovođa pritiscima (neprimjereni utjecajima drugih).
8. Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na: smanjenje nepristranosti računovođa.

9. Primjena Kodeksa etike za računovođe pozitivno utječe na: smanjenje sukoba interesa.

Ocijenite stupanj slaganja sa sljedećim tvrdnjama na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= u potpunosti se ne slažem, a 5 = u potpunosti se slažem.

10. Mogući razlozi neetičnog ponašanja računovođa proizlaze iz: osobnog (vlastitog) interesa.

11. Mogući razlozi neetičnog ponašanja računovođa proizlaze iz: nemogućnosti održavanja objektivnosti i neovisnosti.

12. Mogući razlozi neetičnog ponašanja računovođa proizlaze iz: uzdizanja klijentovog/poslodavčevog položaja koji kompromitira objektivnost.

Ocijenite na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= nikad, a 5 = vrlo često

13. Učestalost svoje izloženosti: neprimjerenom utjecaju financijskog ili drugog interesa na prosudbu ili ponašanje.

Napomena: anketni upitnik koji je poslan na elektroničke adrese ispitanika se sastoji od više pitanja ali su prikazana samo ona relevantna, odnosno ona koja su korištena pri statističkoj obradi podataka.

SAŽETAK

Glavni predmet istraživanja je bila sama profesionalnost računovođa proračunskih korisnika te poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe. Kodeks se sastoji od pravila koji računovođe moraju poštivati i po kojima se moraju voditi. Računovođama nije dozvoljeno ponašanje protivno pravilima zapisanim u kodeksu te dopuštanje da ta pravila budu kršena.

Kroz rad je sažeto prikazana teoretska podloga profesionalnog računovodstva i računovodstvene etike. Također su prikazani rezultati istraživanja koji se temelje na poznavanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe, praćenju načela koji su propisani od strane Kodeksa te utjecaj poznavanja Kodeksa etike na ponašanje računovođa proračunskih korisnika u praksi. Velik broj računovođa koji su popunili anketu je imalo neutralno mišljenje o utjecaju poznavanja Kodeksa na postupke i aktivnosti na radnom mjestu. Od onih koji su se pak složili ili nisu složili sa tvrdnjama u anketi istraživanje je donijelo zaključak da poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe ima pozitivan utjecaj na etično ponašanje na radnom mjestu.

Ključne riječi: Kodeks etike za profesionalne računovođe, profesionalni računovođa, računovodstvena etika, računovodstvo proračunskih korisnika, računovodstvena profesija

SUMMARY

Main subject of research was the professionalism of accountants of budget users and knowledge of the Code of ethics for professional accountants. Code is consisted out of rules which accountants must respect and need to follow. Accountants are not allowed to behave against the rules written in Code and allow those rules to be broken. The paper summarizes the theoretical basis of professional accounting and accounting ethics. Paper also presented the research results based on knowledge of the Code of ethics for professional accountants, following principles prescribed by the Code and the impact of knowledge of the Code of ethics on the behavior of accountants of budget users in practice. A large number of accountants who completed the survey had neutral opinion on the impact of knowledge of the Code on procedures and activities on workplace. Of those who agreed or disagreed with the statements in the survey, the research concluded that knowledge of the Code of ethics for professional accountants has a positive impact on ethical behavior at the workplace.

Keywords: Code of ethics for professional accountants, professional accountant, accounting ethics, accounting of budget users, accounting profession