RAČUNOVODSTVENA ETIKA U PRORAČUNSKOM SEKTORU

Penić, Marinela

Master's thesis / Diplomski rad

2019

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://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:433640

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

RAČUNOVODSTVENA ETIKA U PRORAČUNSKOM SEKTORU

Mentor:

Izv.prof.dr.sc. Andrijana Rogošić

Student:

Marinela Penić, 2171678

Split, rujan, 2019.

SADRŽAJ:

1. UVOD 1

1.1. Problem istraživanja 1

1.2. Predmet istraživanja 2

1.3. Ciljevi rada 3

1.4. Istraživačke hipoteze 4

1.5. Doprinos istraživanju 6

1.6. Metode istraživanja 6

1.7. Struktura diplomskog rada 7

2. RAČUNOVODSTVENA UDRUŽENJA I ODBORI 9

2.1. Međunarodna federacija računovođa (IFAC) 9

2.2. Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije (IAESB) 10

2.3. Odbor za međunarodne standarde etike (IESBA) 11

2.4. Odbor za računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB) 11

3. KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE 13

3.1. Pojam i područje računovodstvene profesije 13

3.1.1. Izazovi računovodstvene profesije 15

3.1.2. Etična pitanja profesije 16

3.2. Pojam etike i etičkog kodeksa 16

3.2.1. Temeljna načela etike za profesionalne računovođe 17

3.2.2. Prijetnje i mjere zaštite 19

3.2.3. Etičke dileme i rješavanje etičkih sukoba 21

3.3. Pregled dosadašnjih istraživanja 22

4. ZAKON O PRORAČUNU 24

4.1. Pojam proračuna 24

4.2. Proračunski subjekti 26

4.3. Cilj i načela proračuna 28

4.4. Odgovornost za planiranje i izvršenje proračuna 29

5. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA 30

5.1. Metodologija empirijskog istraživanja 30

5.2. Testiranje hipoteza 30

5.3. Rezultati istraživanja 42

6. ZAKLJUČAK 48

LITERATURA 50

POPIS TABLICA **53**
POPIS GRAFIKONA **54**
SAŽETAK **55**
SUMMARY **56**

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Pod pojmom profesija podrazumijeva se zvanje, vrsta zanimanja koja služi kao izvor egzistencije te za čije je djelovanje potrebno stručno osposobljavanje i obrazovanje, vrsta djelatnosti, struke, službe i slično.

Početak računovodstvene profesije seže još u doba Benedikta Kotruljevića gdje je u 15. stoljeću računovodstvo imalo jednaku važnost kao i knjigovodstvo o čemu svjedoči knjiga *'O trgovini i savršenom trgovcu'*.

U današnjem svijetu računovođe se nalaze u takvom okruženju koje im nameće velike izazove te se u vezi toga dovodi u pitanje njihova etičnost. „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. Financijsko izvještavanje mora biti temeljeno na prezentiranju ispravnih, kvalitetnih i istinitih informacija prikupljenih i obrađenih u skladu s računovodstvenom profesijom i Kodeksom etike profesionalnih računovođa. Izazovi i odgovornosti s kojima se suočavaju računovođe kada prezentiraju financijske izvještaje određuju kvalitetu istih s obzirom da postoji izbor između etičnih i neetičnih odluka. Donošenje ispravne odluke nije nimalo jednostavno jer pojedina odluka u jednoj situaciji može biti moralna, a u drugoj situaciji etički potpuno neprihvatljiva, stoga računovodstvena etika treba biti usmjerena dugoročnom jačanju svijesti profesionalnih računovođa ka moralnim vrijednostima, a ne kratkoročnom jačanju osobnog zadovoljstva“[1].

Sve gore navedeno upućuje na važnost primjene etičkih načela u obavljanju računovodstvenih poslova. Računovodstvena etika postaje dio svakodnevnog poslovanja te ukoliko se želi biti uspješan u svom poslu, ne bi je trebalo izbjegavati i odvajati od poslovanja.

To upravo predstavlja problematiku ovog istraživanja s ciljem pronalaska odgovora da li poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju obavljanja računovodstvenih poslova.

[1]Bedeković, M. (2013.): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, Praktični menadžment, 4(2), str. 102-105

1.2. Predmet istraživanja

U suvremenim uvjetima poslovanja odnos između etike i poslovanja postaje predmet istraživanja brojnih stručnjaka.

Računovodstvena profesija je na sebe preuzela veliku odgovornost da preko profesionalnih računovođa plasira financijske informacije u javnost uz važnost napomene povjerljivosti takvih informacija jer donose odluke koje mogu utjecati na poziciju poduzeća, institucija i slično.

„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. Zato su računovođe dužne poštivati 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 poštivati načela profesionalne etike i znati kako se na odgovarajući način mora ponašati u slučajevima postojanja različitih pritisaka i drugih etičkih dilema“[2].

Svaka profesija nastoji obavljati svoje poslove sukladno etičkim standardima, pa tako i profesionalne računovođe. „Kodeks sadržava norme koje reguliraju zanimanje, u konkretnom slučaju zanimanje profesionalnog računovođe i njegovo ponašanje, njegovo poznavanje pravila struke i profesionalnih etičkih normi“[3].

U kontekstu ovog rada kao predmet istraživanja postavlja se praćenje profesionalnog ponašanja računovođa sukladno najvišim profesionalnim standardima danim Kodeksom etike za profesionalne računovođe.

Za Istraživački dio rada provest će se anketno ispitivanje profesionalnih računovođa u proračunskom sektoru temeljem dostupnih e-mail adresa profesionalnih računovođa zaposlenih u proračunskom sektoru (vrtići, škole, bolnice, muzeji i druge institucije) na području Republike Hrvatske.

Dobiveni rezultati će se statistički obraditi te interpretirati metodom deskriptivne statistike.

[2]Grivec, M. (2014.): Etika u računovodstvu, Praktični menadžment, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, 5(2), str.18
[3]Ramljak, B., Rogošić, A., Perica, I. (2016.): Etično ponašanje profesionalnih računovođa, Oeconomica Jadertina 2/2016., str. 49-64

1.3. Ciljevi rada

„Odgovornost računovođe nije isključivo u tome da se zadovolje potrebe pojedinačnog poslodavca, nego da djeluje u javnom interesu i postupa u skladu s važećim propisima i Kodeksom etike za profesionalne računovođe“[4].

Temeljna etička načela su:

- Poštenje
- Objektivnost
- Profesionalna kompetentnost i dužna stručna pažnja
- Povjerljivost
- Profesionalno ponašanje

Temeljna svrha ovog rada jest istražiti kakav je odnos profesionalnih računovođa prema pitanju etike i etičkih vrijednosti u računovodstvenoj profesiji.

Cilj je da na temelju dobivenih odgovora koji će biti prikupljeni provedbom ankete od strane profesionalnih računovođa zaposlenih u području proračunskog sektora te uz pomoć domaće i strane literature, donijeti zaključak da li poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju etičnog obavljanja računovodstvenih poslova.

Zaključak će se donijeti na temelju postavljenih hipoteza koja će uključiti istraživanje na području tri temeljna načela etike: objektivnost, dužna stručna pažnja i profesionalna kompetentnost.

Svi dobiveni rezultati bit će statistički obrađeni, opisani i uspoređivani sa rezultatima prethodnih istraživanja.

[4] Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016.

1.4. Istraživačke hipoteze

Provedena su brojna istraživanja na temu primjene etičkih načela u računovodstvenoj profesiji u Republici Hrvatskoj, također i šire u svijetu.

„Velika je pozornost stavljena 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“[5].

„Istraživanjem stupnja usvajanja etike u računovodstvu u Sloveniji donesen je zaključak da više od polovice anketiranih smatraju da je etika u njihovom profesionalnom radu vrlo bitna, pogotovo u posljednjih nekoliko godina, jer se broj kršenja etike u slovenskoj struci povećava“[6].

„Brojni izazovi stoje pred računovodstvenom profesijom 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. Računovođe su vrlo raznoliko odgovorili na pitanje glede neobaziranja na tuđe aktivnosti ukoliko je to u interesu organizacije čime se testiralo načelo objektivnosti. O tome da se djelatnik ne bi trebao obazirati u potpunosti se ne slaže 33% ispitanika, dok se njih 11% u potpunosti slaže. Profesionalizam je testiran tvrdnjom: „Prihvatljivo je da računovođe obavljaju poslove za koje nisu osposobljeni“. S navedenim njih čak 80% se u potpunosti ne slaže. Profesionalno ponašanje računovodstvenih djelatnika izbjegava svaku radnju koja diskreditira profesiju i u skladu je s odgovarajućim zakonima i pravilima. Neovisno o kulturnim razlikama ključna načela zajednička svima su: integritet, objektivnost, profesionalna kompetencija, dužna pažnja, povjerljivost i profesionalno ponašanje, što u svom istraživanju sličnosti etičkog kodeksa profesionalnih računovođa organizacija u Kanadi, Egiptu i Japanu potvrđuju Smith et al (2009.)“[7].

U skladu sa definiranim problemom, predmetom i ciljem istraživanja postavljene su sljedeće istraživačke hipoteze.

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

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

[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. 247-255

H1: Poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju objektivnog obavljanja računovodstvenih zadaća

„Načelo objektivnosti nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da ne kompromitiraju svoje profesionalne ili poslovne prosudbe zbog pristranosti, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih“[8].

Objektivnost podrazumijeva da se pri obavljanju postavljenih zadataka u obzir uzimaju samo relevantne informacije na način da se može vjerovati u dobivene rezultate rada.

To je ujedno karakteristika neke činjenice ili teorije koja podrazumijeva da su oni utemeljeni na stvarnom stanju, da su ispravni i realni.

Ovom hipotezom pokušat će se utvrditi koliko u stvarnosti poznavanje i primjena etičkog kodeksa za profesionalne računovođe utječe na percepciju objektivnog obavljanja računovodstvenih zadaća.

H2: Poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju stjecanja i održavanja profesionalne kompetentnosti

Kompetentnost potječe od latinske riječi *competens* što znači nadležan, mjerodavan, formalno ili stvarno (osposobljen) kvalificiran za neki posao.

Podrazumijeva sposobnost da se ispune zahtjevi posla koje ono zahtijeva.

„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“[9].

Cilj ove hipoteze je pokušati utvrditi koliko su računovođe spremne prihvaćati i usvajati nove zahtjeve koje računovodstvo kao profesija svakodnevno nameće.

[8] IESBA-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe, Odjeljak 120, str. 17
[9] IESBA-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe, Odjeljak 130, str. 18

H3: Poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju obavljanja računovodstvenog posla s dužnom stručnom pažnjom

„Pažljivost obuhvaća odgovornost da se djeluje u skladu sa zahtjevima angažmana, brižno, temeljito i pravodobno“[10].

Dužna stručna pažnja zahtijeva da računovođe prate promjene u profesiji te da djeluju u skladu sa zakonima, propisima, standardima kako bi poslovnim subjektima odnosno korisnicima informacija pružili profesionalnu uslugu.

Svrha je utvrditi u kojoj mjeri računovođe primjenjuju načelo dužne stručne pažnje te da li je to povezano s poznavanjem etičkog kodeksa.

1.5. Doprinos istraživanju

Doprinos istraživanja ovog rada jest utvrditi stav profesionalnih računovođa prema propisanim Kodeksu etike, u kojoj mjeri ih primjenjuju te da li poznavanje etičkog kodeksa pozitivno utječe na obavljanje računovodstvenih zadaća.

Ovaj rad uključuje testiranje hipoteza na temelju tri etička načela. Empirijskim istraživanjem analizirati će se rezultati ankete te će se time utvrditi prihvaćanje ili odbacivanje hipoteza.

Provedena su brojna istraživanja na temu primjene etike u računovodstvenoj profesiji te će kao takvi biti uspoređivani sa dobivenim rezultatima ovog istraživanja.

Doprinos se može odraziti i na buduća istraživanja na ovu temu ukoliko budu obuhvaćala isti empirijski uzorak.

1.6. Metode istraživanja

„Metode koje će se koristiti za prikupljanje i obradu podataka su

- **deskriptivna metoda** –je postupak jednostavnog opisivanja ili očitavanja činjenica te njihovih empirijskih potvrđivanja veza i odnosa,

[10] IESBA-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe, Odjeljak 130, str. 18

- **metode eksplanacije –** je objašnjavanje važnijih obilježja uočenih činjenica,
- **metoda kompilacije –** je postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno istraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja,
- **metode analize –** je postupak u kojem se raščlanjivanjem složenih misaonih cjelina na jednostavnije dijelove dolazi do zaključivanja,
- **metoda sinteze –** koja predstavlja postupak u kojem se spajanjem jednostavnih cjelina u složenije dolazi do istraživanja i objašnjavanja predmeta istraživanja,
- **metode klasifikacije –** je postupak sistematske i potpune podjele općeg pojma na posebne,
- **metode komparacije –** je postupak uspoređivanja promatranih varijabli,
- **metode apstrakcije –** je postupak odvajanja bitnih od nebitnih elemenata predmeta istraživanja,
- **metode indukcije –** je postupak kojim se na temelju pojedinih ili posebnih činjenica dolazi se do zaključka o općem sudu,
- **metode dedukcije –** je postupak kojim se na temelju općih sudova dolazi do zaključaka o pojedinačnim, konkretnim slučajevima,
- **statistička metoda (deskriptivna statistika) –** ova metoda će se koristiti prilikom obrade podataka za empirijsko istraživanje"[11].

1.7. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad sastoji se od 6 dijelova.

Prvi dio obuhvaća uvod u kojem će biti definirani problem, predmet i cilj istraživanja te postavljene istraživačke hipoteze. Nakon toga će se definirati doprinos istraživanju i metode korištene tijekom ovog istraživanja. Na kraju pregled strukture i sadržaja diplomskog rada.

U drugom dijelu rada spominju se osnovna računovodstvena udruženja i odbori. U tom dijelu rada biti će definirano osnivanje svakog od tih odbora, uz pojašnjenje njihovih glavnih funkcija.

[11]Zelenika, R. (2000.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog dijela, Ekonomski fakultet u Rijeci, Rijeka, str. 322-350

Treći dio rada odnosi se na Kodeks etike za profesionalne računovođe. Obuhvaća definiranje pojma etike, objašnjenja temeljnih načela Kodeksa, prijetnji i mjera zaštite, rješavanja etičkih sukoba te izazova koje računovodstvo kao profesija svakodnevno nameće.

U četvrtom dijelu rada biti će definirane osnovne informacije Zakona o proračunu. Biti će navedeno tko su glavni korisnici proračuna, koji su osnovni ciljevi i načela proračuna te tko je odgovoran za planiranje i izvršenje proračuna.

U zadnjem, petom dijelu rad biti će donesen zaključak i stavovi o provedenom istraživanju na temelju dobivenih rezultata. Dobiveni rezultati biti će uspoređivani sa rezultatima prijašnjih istraživanja.

Osim 5 glavnih dijelova rad će sadržavati sažetak, popis literature, priloga, slika, grafikona i tablica podataka koji su korišteni u izradi rada.

2. RAČUNOVODSTVENA UDRUŽENJA I ODBORI

Prvo međunarodno udruženje računovođa osnovano je na Prvom međunarodnom kongresu računovođa (ICA) održanom u SAD-u 1904. Tijekom 20. stoljeća osnivanje nacionalnih i međunarodnih udruženja računovođa bilo je u punom jeku kao i njihovo upoznavanje zbog iznimne važnosti za razvoj računovodstvene profesije.

U Hrvatskoj je računovodstvena profesija već duže vrijeme organizirana s ciljem razvoja revizije i računovodstva. Najstarije i najveće udruženje računovodstvene profesije je Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika (HZRFD) osnovana 1954. u Zagrebu.

Računovođe se uključuju u udruženja i odbore kako bi kroz njih mogli raditi, koristiti njihove etičke i profesionalne kodekse, pravila poslovanja i na kraju družiti se kako bi dijelili poslovne zadaće i iskustva. Najvažnija zadaća računovođa je razvoj i usklađivanje računovodstvenih načela i standarda za potrebe eksternog financijskog izvještavanja.

Neka od poznatijih računovodstvenih udruženja i odbora koja će u nastavku biti opisana jesu: Međunarodna federacija računovođa (IFAC), Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije (IAESB), Odbor za međunarodne standarde etike (IESBA), Odbor za računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB).

„Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije (IAESB), Odbor za međunarodne standarde etike (IESBA) i Odbor za računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB) provode strogo obvezujući postupak koji podupire razvoj visokokvalitetnih standarda u javnom interesu na transparentan, djelotvoran i učinkovit način, koji imaju Konzultativne savjetodavne grupe, koje iznose gledišta javnosti i uključuju članove iz javnosti“[12].

2.1. Međunarodna federacija računovođa (IFAC)

Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants (IFAC)) je svjetska organizacija računovodstvene profesije.

„Osnovana je 1977. godine s misijom da služi javnom interesu kroz ustrajavanje jačanja svjetske računovodstvene profesije i pridonošenje razvoju jakih međunarodnih ekonomija

[12] IESBA-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe, str. 2

uspostavljanjem i promoviranjem privrženosti visoko kvalitetnim profesionalnim standardima, potpomaganjem međunarodnog ujednačavanja takvih standarda i iznošenjem problematike koja je u javnom interesu gdje je profesionalna stručnost najrelevantnija.

IFAC obuhvaća 167 organizacija članica i pridruženih članova u 127 država diljem svijeta, zastupajući približno 2,5 milijuna računovođa u javnoj praksi, gospodarskim granama i trgovini, javnom sektoru i obrazovanju. Nijedno drugo računovodstveno tijelo u svijetu i nekoliko drugih profesionalnih organizacija nema toliko široku međunarodnu potporu koja karakterizira IFAC.

IFAC-ova tijela uprave, osoblje i volonteri su privrženi vrednotama poštenja, transparentnosti i stručnosti te nastoje povećati privrženost profesionalnih računovođa tim vrijednostima pomoću Kodeksa etike za profesionalne računovođe koji izdaje Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA)“[13].

2.2. Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije (IAESB)

Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije (IAESB) neovisna je organizacija u sastavu Međunarodne federacije računovođa (IFAC) fokusirana na dva glavna područja: razvoj smjernica za poboljšanje standarda obrazovanja u računovodstvu i zahtjevi računovođa za kontinuirano profesionalno obrazovanje.

IAESB također sponzorira studije ili članke o računovodstvenom obrazovanju koji promiču diskusiju i raspravu o računovodstvenim pitanjima obrazovanja i razvoja.

U siječnju 2010. godine IAESB je objavio svoj Okvir za međunarodne standarde edukacije za profesionalne računovođe. Tim radom definira temeljne koncepte edukacije IAESB standarda, opisuje njihove publikacije te potvrđuje obveze tijela članica IFAC-a koji se odnose na računovodstveno obrazovanje.

„Njegova misija je služiti javnom interesu jačanjem računovodstvene profesije diljem svijeta kroz razvoj i unaprjeđivanje edukacije s tim da unaprjeđivanje edukacije služi javnom interesu doprinošenjem mogućnosti da računovodstvena profesija ispuni potrebe donositelja odluka.

[13] Hrvatska revizorska komora (2010.): Prijevod Priručnika s Kodeksom etike za profesionalne računovođe, IFAC, International Ethics Standards Board for Accountants, str. 2

Unaprjeđivanje edukacije kroz razvoj i primjenu Međunarodnih standarda edukacije (MSE-ova) treba povećati kompetenciju globalne računovodstvene profesije, doprinoseći jačanju povjerenja javnosti“[14].

2.3. Odbor za međunarodne standarde etike (IESBA)

Odbor za međunarodne standarde etike (IESBA) razvija i promiče etičke standarde i smjernice za profesionalne računovođe te podržava raspravu o pitanjima vezanim za računovodstvenu etiku. Neovisno je tijelo za određivanje standarda etike pod pokroviteljstvom IFAC-a.

„Dugoročni cilj ovog 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.

Približavanje u jedan skup standarda može unaprijediti kvalitetu i konzistentnost usluga koje pružaju profesionalni računovođe diljem svijeta i može poboljšati efikasnost globalnih tržišta kapitala.

U donošenju standarda od IESBA-a se zahtijeva da bude transparentan u svojim aktivnostima i da se pridržava propisanog postupka kako je odobrio Odbor za nadzor javnog interesa (Public Interest Oversight Board, PIOB)“[15].

2.4. Odbor za računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB)

Odbor za računovodstvene standarde javnog sektora (IPSASB) usredotočen je na potrebe računovodstva, revizije i financijskog izvješćivanja nacionalnih, regionalnih i lokalnih vlasti, povezanih vladinih agencija i izbornih jedinica koje oni poslužuju.

IPSASB gore navede potrebe ispunjava izdavanjem i promicanjem referentnih smjernica, provođenjem obrazovnih i istraživačkih programa te olakšavanjem razmjene informacija između računovođa i onih koji rade u javnom sektoru ili se oslanjaju na njegov rad.

[14] Lutilsky Dražić, I., Mamić Sačer, I., Sever S. (2010.): Priručnik s objavama o međunarodnoj edukaciji, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, str. 9
[15] Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016

Sadašnje aktivnosti IPSASB-a usmjerene su na razvoj Međunarodnih računovodstvenih standarda u javnom sektoru (IPSAS) za financijsko izvješćivanje od strane vlade i drugih subjekata javnog sektora.

IPSASB ima za cilj poboljšati kvalitetu i transparentnost financijskog izvješćivanja u javnom sektoru:

- uspostavljanjem visokokvalitetnih računovodstvenih standarda za korištenje od strane subjekata od javnog interesa
- pružanje sveobuhvatnih informacija za financijsko upravljanje i donošenje odluka u javnom sektoru
- pružanje smjernica o pitanjima i iskustvima u financijskom izvješćivanju u javnom sektoru

3. KODEKS ETIKE ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

O važnosti računovodstvene profesije je u literaturi više puta naglašavano. Računovodstvena profesija svuda u svijetu zauzima centralnu ulogu u društvu jer bi bez nje bilo nemoguće funkcioniranje bilo koje ekonomske zajednice.

Važnost računovodstvene profesije se najviše očituje u tome što svaki poslovni subjekt mora u tom sastavu ili vanjskog suradnika imati računovođu. Više faktora koji utječu na rad i samo funkcioniranje računovodstvene profesije jesu profesionalne vještine i sposobnosti, tehničke kompetencije i sama etika rada.

S obzirom na različite vrste računovodstava, različita područja djelovanja računovodstvene profesije, ali i izazovi kroz promjene zakonske regulative, zahtjeva korisnika i napretka tehnologije dovodi do toga to jest traži da računovođa bude brz, educiran i profesionalan.

Nažalost u RH, bez obzira na traženja mnogih institucija, od strane Ministarstva financija nije prihvaćeno licenciranje računovodstvene profesije što smanjuje profesionalnost struke a i same etike rada s obzirom da se za računovodstvene poslove ne traži nikakva posebna educiranost i obrazovanje.

„Svaka profesija se treba u svom radu pridržavati određenih načela koja su regulirana zakonskim, profesionalnim i etičkim normama ponašanja. Najpoznatiji je IESB-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe koji je razvio Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Sve članice IFAC-a primjenjuju ova harmonizirana načela profesionalnog ponašanja, koja ustvari čine svojevrsne etičke zahtjeve za profesionalne računovođe cijelog svijeta“[16].

3.1. Pojam i područje računovodstvene profesije

Pod pojmom profesija podrazumijeva se zvanje, vrsta zanimanja koja služi kao izvor egzistencije te za čije je djelovanje potrebno stručno osposobljavanje i obrazovanje.

[16] Ramljak, B., Pavić, M.(2016.): „Izazovi računovodstvene profesije u budućem razdoblju“, Računovodstvo, revizija i porezi u praksi, Brela, str. 3-4

„Računovodstvena profesija je na sebe preuzela veliku odgovornost da preko profesionalnih računovođa plasira financijske informacije u javnost. Profesionalne računovođe su svakodnevno pod utjecajem izazova koje im pruža računovodstvena profesija“[17].

Naime od današnjeg računovođe se očekuje puno više od jednostavne urednosti i ažurnosti u evidentiranju poslovnih promjena i sastavljanja financijskih izvještaja. Osim tehničkih računovodstvenih znanja i vještina, računovođe trebaju posjedovati i one vještine koje će u danom trenutku omogućiti da računovođa ujedno bude i poslovni savjetnik, financijski analitičar, pregovarač ili čak menadžer.

„Od ključne je važnosti za profesionalne računovođe da usvoje i vode računa o etičkim principima koji reguliraju sve njihove odnose. Profesionalne vrijednosti, etika i stavovi omogućavaju da se profesionalni računovođe prepoznaju kao pripadnici profesije i trebaju usmjeravati sve što oni rade kao profesionalne osobe“[18].

„Računovodstvena profesija radi u četiri područja. To su:

- privatno računovodstvo (gdje rade privatni ili upravljački ili interni računovođe),
- javno računovodstvo (gdje rade javni ili ovlašteni računovođe koje još nazivaju eksternim računovođama)
- državno računovodstvo i računovodstvo neprofitnih organizacija i obrazovanje (gdje rade računovođe u obrazovanju i zdravstvenim ustanovama kao što su profesori računovodstva i istraživači)“[19].

„Značenje računovodstvene profesije u svijetu sve više raste, što je dovelo do potrebe njene zaštite. Zaštita se provodi na način da se stečena visokostručna znanja mogu vertifirati na više načina, a najčešće stjecanjem posebnih ovlasti i to minimalno za javnog i privatnog računovođu“[20].

[17] Bedeković, M. (2013.): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, Praktični menadžment, 4(2), str. 102
[18] Lutilsky Dražić, I., Mamić Sačer, I., Sever S. (2010.): Priručnik s objavama o međunarodnoj edukaciji, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, str. 41
[19] Gulin, D...et.al.: Računovodstvo, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2003, str. 22
[20] Peršić, M., „Ovlašteni računovođa kao profesija u Republici Hrvatskoj“, u Winter, V. (ur.), Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 1997, str.59.-60

3.1.1. Izazovi računovodstvene profesije

Kako i računovodstvo tako i sama računovodstvena profesija je izložena konstantnim promjenama uslijed globalizacije i razvoja društva, tako da je njen cilj da se konstantno mijenja. Pred računovodstvenu profesiju nije postavljen samo zahtjev većeg doprinosa društvu, već i održavanje kompetentnosti predstavlja zahtjev, a održivost same profesije ovisi o mogućnostima pojedinca da prihvate odgovornosti koji dolaze s prihvaćanjem takvih izazova.

„Postojeći ali i budući problemi na koje će naići računovodstvena profesija odnose se na:

- promjenu zakonske regulative na području trgovačkog prava, financijskog izvještavanja i poreza
- nekvalificirane računovođe
- nove tehnologije“[21]

Jedan od izazova jesu česte promjene zakonskih regulativa koji dovode do teških provođenja zakonskih propisa i neusklađenosti takvih propisa. Dolazi do same prekapacitiranosti zakonskim propisima (trošenje vremena na usvajanje novih promjena i prilagodbi novim poreznim propisima).

Značajni izazovi jesu i nove tehnologije, posebni napredak informatizacije kroz knjigovodstvene programe, dostavljanje dokumentacije u državni porezni sustav, ponekad dovode do toga da računovođe više moraju znati informatiku nego samu struku. Zbog novih tehnologija i dostupnosti podataka, sami korisnici imaju veće zahtjeve u obrazloženju podataka i kratkoće vremena izrade istih.

Na kraju svi izazovi su u sukobu s nekvalificiranim računovođama s obzirom da nelicenciranje računovođa dovodi do pada vrijednosti rada te su računovođe potplaćene. Također dolazi do propusta i grešaka te se negativno odražavaju na samu struku i njenu kvalitetu.

Radi udovoljavanja izazovima današnjice i zahtjeva koji se sukladno tome postavljaju pred računovodstvenu profesiju i same računovođe, računovodstvena struka treba osigurati da pojedinci koji postaju profesionalni računovođe dosegnu određeni stupanj kompetentnosti koji se potom treba održavati i dalje razvijati.

[21] Gulin, D...et.al.: Računovodstvo, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2003, str. 11

3.1.2. Etična pitanja profesije

Govoreći o samom kodeksu ponašanja računovođa u poduzeću, on bi trebao sadržavati kompilaciju principa, pravila i standarda.

„Etičko ponašanje neke profesije je ponašanje koje teži najvećem dobru te je u skladu s moralnim pravilima i načelima. Svaka profesija, pa tako i računovodstvena, teži izgradnji kodeksa profesionalne etike kojem je osnovna svrha biti vodič za održavanje profesionalnog ponašanja u obavljanju zadataka profesije na način da se štiti i jača profesionalna disciplina“[22].

„U današnjem poslovnom i profesionalnom okruženju, profesionalni računovođe se sve više suočavaju sa složenim izazovima, što vodi sve većem rastu pritiska za njihovim etičnim ponašanjem. Na temelju istraživanja objavljenog u časopisu „Oeconomica Jadertina 2/2016.“ sa naslovom „Etično ponašanje profesionalnih računovođa“, izrađenog od strane prof.dr.sc. Branke Ramljak, izv.prof.dr.sc. Andrijane Rogošić te mr. Ivane Perice, dobiveni rezultati uputili su na pozitivan utjecaj radnog iskustva mjerenog duljinom radnog staža na integritet i profesionalizam računovođa. Također, kako je radno iskustvo i zrelost profesionalnih računovođa povezano s njihovim etičnim ponašanjem“[23].

„To sve vodi potrebi da se mora zaštiti profesija računovođa i revizora. Također, okruženje u kojem djeluju računovođe i revizori zahtijeva etičnost, moral, čast, poštenje, neovisnost i odgovornost“[24].

3.2. Pojam etike i etičkog kodeksa

Iako je etika prema jednoj od definicija skup etičkih i moralnih načela, ona ne daje konačne odgovore na pitanje kako je etično postupiti u pojedinim situacijama, već je prosudba toga prepuštena pojedincima unutar organizacije – ponajprije vodećem menadžmentu, a potom i zaposlenicima.

[22] Gulin, D...et.al.: Računovodstvo, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2003, str. 24
[23] Ramljak, B., Rogošić, A., Perica, I. (2016.): Etično ponašanje profesionalnih računovođa, Oeconomica Jadertina 2/2016., 6(2), str. 47 - 49
[24] Žager, L.: „Profesionalna etika računovođa i revizora“ u Winter V. (ur.), Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 1998., str. 210

„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“[25].

„Svaka profesija svoje poslove nastoji obavljati sukladno visokim etičkim standardima pa tako i hrvatski računovodstveni djelatnici svoju aktivnost usklađuju s visokim etičkim standardima koje je propisao IESB-ov kodeks, a to su: profesionalna sposobnost, vjerodostojnost, kvalitetu usluga i povjerljivost“[26].

„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 obaveze 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“[27].

Kako bi poslovanje bilo učinkovitije i kvalitetnije i kako bi sve strane uključene u poslovni proces bile zadovoljne važno je poslovati u skladu s etičkim kodeksom struke. Za to je iznimno važno prihvaćanje kodeksa od strane svih računovođa te da su ta načela prožeta u sam način rada i poslovanja.

3.2.1. Temeljna načela etike za profesionalne računovođe

Kodeks etike za profesionalne računovođe sastoje se od 3 dijela:

„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 ,

[25] Grivec, M. (2014.): Etika u računovodstvu, Praktični menadžment, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, 5(2), str. 17
[26] Ramljak, B., Pavić, M.(2016.): „Izazovi računovodstvene profesije u budućem razdoblju“, Računovodstvo, revizija i porezi u praksi, Brela, str. 10
[27] Ramljak, B., Rogošić, A., Perica, I. (2016.): Etično ponašanje profesionalnih računovođa, Oeconomica Jadertina 2/2016., 6(2), str. 40-41

c) primijenili zaštitu, kada je nužna, kako bi uklonili prijetnje ili ih umanjili do prihvatljive razine

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. Dio B primjenjiv je za profesionalne računovođe u javnoj praksi. Dio C primjenjiv je za profesionalne računovođe u gospodarstvu s tim da profesionalne računovođe u javnoj praksi mogu ustanoviti da Dio C može biti relevantan za njih u određenim okolnostima.

Prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe temeljna načela profesionalnog računovođe jesu:

1) poštenje – nameće obvezu da budu pošteni i iskreni u profesionalnim i poslovnim odnosima. Podrazumijeva pravednost i vjerodostojnost.
2) objektivnost – nameće obvezu da ne dozvole pristranost, sukob interesa ili nepriličan utjecaj sa strane da kompromitiraju vlastite profesionalne i poslovne prosudbe.
3) profesionalna kompetentnost i dužna pažnja – moraju održavati razinu znanja i sposobnosti u profesiji koje su potrebne kako bi klijenti ili poslodavci dobili kompetentnu profesionalnu uslugu. Također, prilikom pružanja profesionalnih usluga da budu marljivi i u skladu s prikladnim tehničkim i profesionalnim standardima.
4) povjerljivost – dužni su poštivati povjerljivost informacija stečenih temeljem profesionalnih i poslovnih odnosa te stoga ne objavljivati bilo koju takvu informaciju trećim osobama bez posebnog i odobravajućeg odobrenja, osim ako nema zakonskog ili profesionalnog prava ili obveze da se objave, niti koristiti informacije za osobnu korist profesionalnog računovođe ili trećih stranaka.
5) profesionalno ponašanje – nalaže obvezu provođenja važećih zakona i propisa, te izbjegavanje bilo kojih radnji za koje profesionalni računovođa zna ili će znati da narušavaju ugled struke. To uključuje radnje za koje bi razborita i informirana treća strana koja je upoznata sa svim bitnim činjenicama dostupnih profesionalnom računovođi u to vrijeme, vjerojatno zaključila da negativno utječe na ugled struke“[28].

„U cilju osiguranja digniteta i prijeko potrebnog povjerenja u profesiju, od računovođa se zahtijeva ponašanje u skladu s određenim pravilima. Ta pravila uobičajeno su zapisana u kodeksima etike koji primarno naglašavaju moralne norme u ponašanju. Budući da su upravo

[28] Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016, str. 5-8

računovođe osobe koje su zadužene za osiguravanje točnih i pouzdanih informacija, nije teško zaključiti koliko su određene etičke norme u njihovom ponašanju značajne za prosudbu vjerodostojnosti i kvalitete njihovog djelovanja“[29].

3.2.2. Prijetnje i mjere zaštite

Kada određena okolnost stvara prijetnju, takva prijetnja može uzrokovati da profesionalni računovođa ne postupa u skladu s temeljnim načelima etike i time može uzrokovati nepoštivanje više od jednog načela etike.

„Stoga etika svoj predmet pronalazi u pitanjima i odgovorima o tome koje su odluke u odgovornom poslovanju ispravne, a koje su manje ispravne“[30].

„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“[31].

„Kada odnos ili okolnost stvara prijetnju, takva prijetnja može ugroziti ili stvoriti dojam da ugrožava postupanje profesionalnog računovođe u skladu s njegovim temeljnim načelima.

Prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe prijetnje se mogu svrstati u jednu od ili više slijedećih kategorija:

a) prijetnje osobnih interesa – na primjer, ako član tima za izražavanje uvjerenja ima značajan bliski poslovni odnos s klijentom za kojeg se izražava uvjerenje.
b) prijetnja samoprovjere – na primjer, ako član tima za izražavanje uvjerenja je ili je nedavno bio zaposlen kod klijenta n položaju sa značajnim učinkom na predmet angažmana.

[29] Žager, K., Sever-Mališ, S., Dečman, N.(2015.): Značaj Kodeksa profesionalne etike za djelovanje računovođa i revizora, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, Posebno izdanje, str. 382
[30] Žitinski, M. (2006.): Poslovna etika, Naše more, 3(4), str. 231
[31] Krkač, K., Volarević, H., Josipović, M. (2011.): Načela poslovne etike i korporacijske društvene odgovornosti u području računovodstva, revizije, financija i bankarstva, Obnovljeni život, 66(2), str. 187-199

c) prijetnja propagiranja – na primjer, ako profesionalni računovođa djeluje kao odvjetnik u ime klijenta revizije u parnici ili sporovima s trećim strankama.
d) prijetnja zbliženosti – na primjer, ako član tima ima bliskog ili užeg člana obitelji koji je zaposlenik klijenta na položaju sa značajnim učinkom na predmet angažmana.
e) prijetnje zastrašivanja – na primjer, ako se izvrši pritisak na tvrtku da neprimjereno smanji obujam posla kako bi se smanjile naknade.

„Primarni zadatak menadžmenta, interne revizije, odbora za reviziju, eksternog revizora, forenzičkih računovodstvenih istražitelja, kao i regulatornih i nadzornih tijela je sprječavanje, otkrivanje i istraživanje prijevara u financijskom izvještavanju. Postavljanje odgovornosti na ovako širokoj osnovi opravdava značaj pouzdanog financijskog izvještavanja“[32].

Mjere zaštite su aktivnosti ili druge mjere koje otklanjaju prijetnje ili ih ublažavaju na prihvatljivu razinu. Mogu se svrstati u dvije osnovne kategorije:

I. mjere zaštite ustanovljene profesijom, zakonom ili regulativom, a koje uključuju:
- zahtjeve educiranosti, uvježbanosti i iskustva koji su u vezi s ulaskom profesije
- zahtjeve trajnog profesionalnog usavršavanja,
- pravila korporativnog upravljanja,
- profesionalne standarde,
- vanjski pregled izvješća, proizvoda, komunikacija ili informacija koje stvara profesionalni računovođa koji provodi zakonski opunomoćena treća stranka

II. mjere zaštite u radnoj okolini

Određene mjere zaštite mogu povećati vjerojatnost prepoznavanja neetičkog ponašanja ili odvraćanja od njega. Takve mjere zaštite, koje mogu biti ustanovljene profesijom, zakonom ili regulativom ili ih ustanovljuje poslodavčeva organizacija, uključuju:
- učinkovite i dobro razglašene sustave za pritužbe koje vodi poslodavčeva organizacija, profesija ili regulator, i omogućavaju suradnicima, zaposlenicima ili pripadnicima javnosti da ukažu na neprofesionalno ili neetičko ponašanje, i
- izričito navedenu obvezu prijave povreda zahtjeva etike“[33].

[32] Vidaković, V. S.: Uloga revizije i forenzičkog računovodstva u sprječavanju, otkrivanju i istraživanju računovodstvenih prevara, Zbornik radova sa 2. Naučnog skupa Educons Univerziteta, Sremska Kamenica, 2011., str. 3-23
[33] Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016., str. 13-14

„Nezavisnost uma, odnosno način mišljenja, je stanje uma koje omogućava izražavanje zaključaka oslobođenih utjecaja koji može ugroziti objektivnost profesionalnog rasuđivanja i profesionalni skepticizam, a koje istovremeno dozvoljava pojedincu da djeluje s integritetom. Nezavisnost djelovanja podrazumijeva izbjegavanje činjenica i okolnosti koje su toliko značajne da bi na osnovu njih razumna i obaviještena treća strana koja poznaje sve relevantne informacije uključujući i primijenjene mjere zaštite razumno zaključila da je ugrožen integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam prilikom angažiranja na osnovu kojeg se pruža uvjerenje“[34].

Računovođe koje poštuju i ponašaju se u skladu s temeljnim načelima te su dovoljno educirani i stručni bit će u mogućnosti prepoznati bilo kakve nelegalne radnje ili manipulacije, ili neka djelovanja koja nisu u skladu sa zakonom, te na taj način zaštiti samu profesiju.

3.2.3. Etičke dileme i rješavanje etičkih sukoba

Vrlo je bitno da računovodstvo odnosno osobe zaposlene u tom sektoru pružaju objektivne informacije svojim korisnicima. Ponekad korisnici računovodstvenih informacija mogu dovesti profesionalnog računovođu u situaciju da se računovođa nađe u etičkoj dilemi. Cijela profesija je strogo propisana zakonom, ali isto tako postoji i etički kodeks koji služi profesionalnim računovođama da u eventualnim etičkim dilemama postupe etično.

„Etička dilema je situacija u kojoj pojedinac mora odlučiti što je prikladno ponašanje, odnosno mora izabrati između alternativnih akcija, pri čemu pravila izbor nije uopće jasan i utječe na dobro drugih ljudi.

Revizori, profesionalni računovođe, menadžeri i drugi poslovni ljudi susreću se s mnogo etičkih problema. Rješavanju etičkih dilema može se pristupiti na više načina. Pojedinac može identificirati etički problem te polazeći od individualnih vrijednosti donijeti odluku na osnovi modela koji se sastoji od nekoliko koraka:

1. prikupiti relevantne činjenice,
2. identificirati etički problem iz činjenica,
3. odrediti na koga će i kako odluka utjecati,

[34] Stojanović, R. (2015.): Profesionalna etika kao imperativ pouzdanosti financijskog izvještavanja, str. 53-61,dostupno na http://portal.finiz.singidunum.ac.rs/Media/files/2015/53-61.pdf

4. identificirati alternative koje su na raspolaganju,
5. identificirati posljedice svake alternative,
6. odlučiti o akciji

Spomenuti model ne osigurava gotova rješenja već je to samo pokušaj definiranja smjernica kojima bi se pojedinac mogao rukovoditi pri rješavanju etičkih problema“[35].

„Postoje još četiri moguća pristupa za donošenje etične odluke:

1. na temelju procjene odabire se ona odluka koja će za najveći broj sudionika u poslovnom procesu donijeti najmanje loš ishod,
2. najmoralnija je ona odluka koja pojedincu donosi najviše koristi te je kao takva i najprihvatljivija,
3. donošenjem odluke ne smiju se narušiti prava drugih osoba u procesu,
4. odluka koje je i najprihvatljivija treba se temeljiti na principima pravednosti, nepristranosti i jednakosti“[36].

„Profesionalni računovođa će razmotriti navedene pristupe i odrediti prikladan postupak uz odmjeravanje posljedica svakog mogućeg smjera djelovanja“[37].

3.3. Pregled dosadašnjih istraživanja

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 utječe na profesionalno ponašanje računovodstvenih djelatnika[38].

Emerson, Conroy i Stanley istražujući etičke stavove računovođa došli su do zaključka 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[39].

[35] Tušek, B. (2015.): Međunarodni standardi edukacije za profesionalne računovođe, stručni članak, RIF, No. 8, str. 30-37
[36] Aleksić, A. (2007.): Poslovna etika-element uspješnog poslovanja, Zagreb, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Godina 5, str. 419-429
[37] Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016., str. 14-15
[38] Akenbor, C. O., Tennyson, O. (2014): Ethics of Accounting Profession in Nigeria, Journal of Business and Economics, 5 (8), str. 1374-1382.
[39] 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.

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.

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 i slično[40].

Do sličnih rezultata došli su u svojem istraživanju Clements, Neill i Stovall. Međutim, neovisno o kulturnim razlikama ključna etička načela zajednička svima jesu integritet, objektivnost, profesionalna kompetencija, dužna stručna pažnja, povjerljivost i profesionalno ponašanje[41].

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 duljinom radnog staža utječe na integritet i profesionalizam računovođa čime je dana potvrda trećoj hipotezi[42].

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 ima dovoljno[43].

Emerson, Conroy i Stanley u svom 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[44].

---

[40] 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

[41] 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

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

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

[44] 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

4. ZAKON O PRORAČUNU

U RH donošenje državnog proračuna jedan je od najvažnijih financijskih, ali i političkih događaja u godini. Ministarstvo financija ulaže velike napore kako bi informirao javnost o proračunu kako bi svi građani bili upoznati s njegovim ciljevima, ali i o tome s koliko novca država raspolaže.

Financije države, jedinica lokalne samouprave, ustanova i institucija u vlasništvu države, evidentirani su kroz temeljni dokument koji se naziva proračun. Proračun prikazuje ukupne prihode i rashode države odnosno suficit (višak) to jest deficit (manjak) istoga. Definiran je Zakonom o proračunu objavljen u Narodnim Novinama broj 87/2008., 136/2012., 15/2015.

„Odredbe Zakona o proračunu usmjerene su trima glavnim fiskalnim ciljevima upravljanja javnim rashodima: fiskalnoj disciplini, alokaciji i mobilizaciji resursa te operativnom upravljanju.

Zakon o proračunu definira instrumente za upravljanje javnim rashodima i uređuje procese planiranja, izrade, donošenja i izvršavanja proračuna, upravljanje imovinom i dugovima, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, proračunske odnose u javnom sektoru, proračunsko računovodstvo i proračunski nadzor.

Odredbe Zakona u cijelosti se odnose na državni proračun i proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, te proračunske korisnike državnog proračuna i proračunske korisnike jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.“[45].

4.1. Pojam proračuna

Standardna definicija proračuna jest da je to financijski instrument države i zakonski akt kojim se u formi predračuna planiraju prihodi i rashodi države za period od jedne godine (proračunske to jest fiskalne godine). Ili kraće rečeno sistematski je pregled planiranih prihoda i rashoda za jednu godinu. Služi kao instrument ekonomske politike kojim se utječe na ekonomsko stanje zemlje (ekonomski rast, zaposlenost, potrošnja, i sl.)

[45] Dremel, N., Glavota, M., Jakir-Bajo, I., Maletić, I., Milić, A. (2011.): Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, III. Izmijenjena i dopunjena naklada, RRIF, Zagreb, str. 3-8

„U hrvatskom jeziku se riječ proračun često izjednačava s terminom budžet koji dolazi od francuske riječi *bougette* koja je u srednjem vijeku označavala kožnu torbicu u kojoj su trgovci držali novac, dok je u Engleskoj riječ *budget* bila naziv za kožnu torbu u kojoj je ministar financija u parlament donosio plan prihoda i rashoda države za određeno vremensko razdoblje“[46].

„Proračun je temeljni pojam i predstavlja plansko financijski dokument kojim se procjenjuju prihodi i primici te rashodi i izdaci države odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave za jednu godinu, a procjena prihoda i primitaka i rashoda i izdataka za višegodišnje razdoblje čini projekciju.

Središnji proračun jest državni proračun i financijski planovi izvanproračunskih korisnika državnog proračuna, a opći proračun čini središnji proračun i proračuni jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

U Zakonu se na jednom mjestu daje pregled temeljnih proračunskih načela na kojima se zasniva proračun i koja se primjenjuju kod planiranja proračuna, izrade proračuna i njegova izvršavanja, a to su:

1) načelo jedinstva i točnosti proračuna
2) načelo jedne godine
3) načelo uravnoteženosti
4) načelo obračunske jedinice
5) načelo univerzalnosti
6) načelo specifikacije
7) načelo dobrog financijskog upravljanja
8) načelo transparentnosti.

Kako se proračun, odnosno njegov posebni dio sastoji od plana rashoda i izdataka proračunskih korisnika, raspoređenih u programe, razvidno je da je potrebno prikupiti podatke o potrošnji korisnika, koji su zato obvezni izraditi financijske planove. I izvanproračunski korisnici izrađuju financijske planove, međutim njihovi planovi više su nalik proračunu u malom jer se sastoje od općeg i posebnog dijela.

Proračunskim računovodstvom uređuju se poslovne knjige, knjigovodstvene isprave i obrada podataka, sadržaj računa računskog plana, priznavanje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka,

[46] Ott, K. (2009.): Proračunski vodič za građane, II. promijenjeno izdanje, Zagreb, str. 11

procjenjivanje bilančnih pozicija, revalorizacija, financijsko izvještavanje i druga područja u svezi s proračunskim računovodstvom.

Na temelju ovog Zakona ministar financija donosi pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu i pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu kojima se podrobnije razrađuju odredbe ovog Zakona vezane uz odgovornost i obveze, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, načela iskazivanja imovine, obveza, vlastitih izvora, prihoda, rashoda i financijsko izvještavanje u sustavu proračunskog računovodstva“[47].

4.2. Proračunski subjekti

Proračunski subjekti kao što je već navedeno u uvodu ovog poglavlja su državna tijela, ministarstva, središnji državni uredi, jedinice lokalne samouprave, institucije i ustanove u vlasništvu država.

„Proračunski subjekti mogu preuzeti obveze na teret proračuna tekuće godine samo za namjene i do visine utvrđene proračunom ako su za to ispunjeni svi zakonom i drugim propisima utvrđeni uvjeti, osim ako ovim Zakonom nije drugačije propisano. Propise koji imaju financijske posljedice treba obrazložiti, odnosno opravdavati analizom troškova i koristi u skladu s posebnim propisima“[48].

S obzirom da predstavnička tijela države, jedinice lokalne samouprave, te institucija i ustanova u vlasništvu države donose sam proračun, izvršna vlast odnosno ravnateljstva institucija i ustanova dužni su dostavljati polugodišnje i godišnje financijske izvještaje u izvršenju proračuna kako bi se utvrdilo izvršenje prihoda, a isto tako i realizacija programa na troškovnoj to jest rashodovnoj strani.

„Financijski izvještaji proračunskih subjekata državnog proračuna sastoje se od:

- za proračunsku godinu: Bilanca, Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, Izvještaja o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, Izvještaja o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza i Bilješki
- za razdoblje od 1. siječnja do 30. lipnja: Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima i Bilješki

[47] Dremel, N., Glavota, M., Jakir-Bajo, I., Maletić, I., Milić, A. (2011.): Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, III. Izmijenjena i dopunjena naklada, str. 8-25
[48] Zakon o proračunu , NN 87/2008.

- za razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka i od 1. siječnja do 30. rujna: Izvještaj o prihodima, rashodima, primicima i izdacima
- za mjesečna razdoblja Izvještaj o obvezama“[49]

„Proračun i proračunski subjekti vode knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz Računskog plana koji je sastavni dio ovog Pravilnika. Proračun i proračunski subjekti obvezni su u svom knjigovodstvu osigurati podatke pojedinačno po vrstama prihoda i primitaka, rashoda i izdataka kao i o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora.

Prihodi i rashodi iskazuju se uz primjenu modificiranoga računovodstvenog načela nastanka događaja. Modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja znači da se:

- ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine,
- ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine,
- prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojem su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti,
- rashodi se priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje,
- za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi“[50].

Jedan od najznačajnijih modifikacija načela nastanka događaja je priznavanje prihoda tek po naplati to jest prema novčanom načelu.

Ukoliko pojedine stavke proračuna prijeđu planirani iznos, donositelji proračuna moraju prihvatiti rebalans proračuna tj. usklađenje premašenih stavki. Financijski planovi proračuna moraju se usvojiti do kraja prethodne godine za tekuću godinu.

[49] Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 3/2015
[50] Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 124/2014, 115/2015, 87/2016

4.3. Cilj i načela proračuna

„Osnovni cilj proračuna je da se sredstva proračuna koriste za financiranje poslova, funkcija i programa državnih tijela i tijela lokalne i područne (regionalne) samouprave i drugih korisnika proračuna u visini koja je neophodna za njihovo obavljanje i izvršavanje, te prava primatelja sredstava proračuna utvrđenih zakonima i drugim propisima donesenima na temelju zakona.

U proračunu se svi prihodi i primici koji pripadaju državi i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, kao i svi njihovi rashodi i izdaci za pojedine namjene, iskazuju se na bruto načelu.

Prihodi i primici služe za podmirivanje svih rashoda i izdataka, osim ako Zakonom, odnosno odlukom kojima se uređuje izvršavanje proračuna za pojedinu godinu nije drugačije propisano“[51].

„Temeljna proračunska načela su:

A. Načelo jedne godine
- proračun se donosi za proračunsku godinu i vrijedi za tu godinu; proračunska godina razdoblje je od dvanaest mjeseci koje počinje 1. siječnja, a završava 31. prosinca kalendarske godine

B. Načelo uravnoteženosti
- proračun mora biti uravnotežen – ukupni prihodi i primici pokrivaju ukupne rashode i izdatke

C. Načelo obračunske jedinice
- u proračunu se prihodi, primici, rashodi i izdaci iskazuju u kunama te se i financijski izvještaji sastavljaju u kunama

D. Načelo univerzalnosti
- prihodi i primici služe za podmirivanje svih rashoda i izdataka, osim ako Zakonom o izvršavanju proračuna nije drugačije propisano

E. Načelo specifikacije
- prihodi i primici proračuna moraju biti raspoređeni u proračunu po ekonomskoj klasifikaciji i iskazani prema izvorima

[51] Zakon o proračunu , NN 87/2008.

F. Načelo dobrog financijskog upravljanja

- proračunska sredstva moraju se koristiti u skladu s načelima dobrog financijskog upravljanja, a posebno s načelima ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti

G. Načelo transparentnosti

- Proračun se donosi i izvršava u skladu s načelima transparentnosti; proračun i projekcija i izmjene i dopune proračuna i projekcije te odluka o privremenom financiranju objavljuju se u „Narodnim novinama“[52].

4.4. Odgovornost za planiranje i izvršenje proračuna

Glavnu odgovornost za planiranje i izvršenje proračuna ima Ministarstvo financija RH odnosno odjeli za proračune lokalne samouprave te financijski odjeli institucija i ustanova koji pripremaju i sastavljaju prijedlog proračuna te prate izvršenje istoga. Za planiranje i izvršenje samog proračuna primarno je zadužena odgovorna osoba proračunskih subjekata (premijer, gradonačelnik, načelnik, župan i sl.).

„Izrada državnog proračuna temelji se na procjeni gospodarskog razvoja i makroekonomskih pokazatelja izloženima u propisima koje donose Sabor, Vlada i ministar financija u skladu sa svojim djelokrugom i nadležnostima. Proračunski subjekti i tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave odgovorna su za potpunu i pravodobnu naplatu prihoda i primitaka iz svoje nadležnosti, za njihovu uplatu u proračun i za izvršavanje svih rashoda i izdataka u skladu s namjenama. Prihodi proračuna ubiru se i uplaćuju u proračun u skladu sa zakonom ili drugim propisima, neovisno o visini prihoda planiranih u proračunu. Izvršno tijelo odgovorno je svojem predstavničkom tijelu za planiranje i izvršavanje proračuna, o čemu ga izvještava na način propisan Zakonom.“[53].

Pri izvršenju proračuna državni službenici se vode etičkim kodeksom državnih službenika.

„Etičkim kodeksom državnih službenika utvrđuju se pravila ponašanja državnih službenika i etička načela na temelju kojih postupaju državni službenici prilikom obavljanja službene dužnosti.“[54].

[52] Dremel, N., Glavota, M., Jakir-Bajo, I., Maletić, I., Milić, A. (2011.): Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, III. Izmijenjena i dopunjena naklada, RRIF, Zagreb, str. 498-499
[53] Zakon o proračunu, NN 87/2008.
[54] Etički kodeks državnih službenika, NN br. 40/11 i 13/12

5. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

5.1. Metodologija empirijskog istraživanja

Empirijsko istraživanje provedeno je putem on – line ankete. Anketa je kreirana putem Google - docs platforme te je poslana na 594 elektronske adrese računovodstvenih djelatnika zaposlenih u proračunskom sektoru diljem Republike Hrvatske. Anketiranje je provedeno u razdoblju od 24.06. do 05.07.2019. Anketni upitnik ukupno je ispunilo 122 ispitanika što čini anketni povrat od 20,54%.

Anketni upitnik se sastojao od tri skupine pitanja.

Prvi dio se odnosio na set pitanja demografskog tipa kao što su spol, dob, staž u organizaciji u kojoj su zaposleni, te obrazovanje. Tim pitanjima se htjelo doći do odgovora tko su ispitanici.

U drugom dijelu ankete postavljenja su direktna pitanja ispitanicima da na skali od 1-5 ocjene koliko je razumno očekivati da računovođa obavlja svoj posao neovisno i objektivno, stječe i održava profesionalnu kompetentnost te obavlja svoj posao sa dužnom stručnom pažnjom. Cilj ove skupine pitanja je bilo doći do zaključka koliko u stvarnosti profesionalne računovođe poznaju i primjenjuju načela etike u obavljanju računovodstvenih poslova.

U trećem, zadnjem dijelu ankete ispitanicima je postavljeno pitanje da na skali od 1-5 ocjene u kojoj su mjeri upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe. Cilj je bilo doći do zaključka kako stavovi računovođa o obavljanju računovodstvenih poslova utječu na upoznatost s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe.

Prikupljeni podaci obrađeni su u IBM SPSS programu (Statistical Package for Social Sciences).

5.2. Testiranje hipoteza

U nastavku rada biti će testirane tri hipoteze primjenom deskriptivne i neparametrijske statistike.

„Deskriptivna ili opisna statistika temelji se na potpunom obuhvatu statističkog skupa, čiju masu podataka organizirano prikuplja, odabire, grupira, prezentira i interpretira dobivene

rezultate. Neparametrijske se metode upotrebljavaju prvenstveno kod podataka izraženih nominalnim i ordinalnim skalama“[55].

Prva hipoteza koja će biti testirana glasi:

H1: Poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju objektivnog obavljanja računovodstvenih zadaća

„Načelo objektivnosti nameće obvezu svim profesionalnim računovođama da ne kompromitiraju svoje profesionalne ili poslovne prosudbe zbog pristranosti, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih“[56].

Ovom hipotezom pokušat će se utvrditi koliko u stvarnosti poznavanje i primjena etičkog kodeksa za profesionalne računovođe utječe na percepciju objektivnog obavljanja računovodstvenih zadaća. Hipoteza je testirana primjenom Kruskal – Wallis testa.

„Kruskal – Wallis test se primjenjuje za više od dva nezavisna uzorka koja se mjere pomoću redoslijedne skale. Temelji se na testu analize varijance, gdje se umjesto brojčanih mjernih podataka koriste rangovi“[57].

Pri testiranju je korištena granična signifikantnost od 5%.

Tablica 1: Prikaz prosječnog ranga upoznatosti s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe

	Ocijenite na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= nimalo, a 5 = u potpunosti. U kojoj mjeri je razumno očekivati da računovođa: obavlja svoj posao objektivno (neovisno i nepristrano)?	N	Prosječni rang
U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?	nimalo	2	43,00
	malo	1	73,00
	djelomično	7	37,14
	prilično	28	65,39
	u potpunosti	83	61,82
	Total	121	

Izvor: Izrada autora

[55] Pivac, S. (2010.): Statističke metode, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, str. 11-12

[56] IESBA-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe, Odjeljak 120, str. 17

[57] Pivac, S. (2010.): Statističke metode, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, str. 196.

Tablica 2: Kruskal – Wallis test upoznatosti sa načelima Kodeksa etike za profesionalne računovođe

Statistički test	
	U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?
Hi – kvadrat vrij.	**4,699**
df	**4**
Emprij. Sign.	**0,320**
a. Kruskal Wallis Test	
b. Grupirana varijabla: Ocijenite na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= nimalo, a 5 = u potpunosti. U kojoj mjeri je razumno očekivati da računovođa: obavlja svoj posao objektivno (neovisno i nepristrano)?	

Izvor: Izrada autora

Prema dobivenim rezultatima iz Tablice 2. može se vidjeti da je empirijska vrijednost Kruskal – Wallis testa za zadani uzorak ispitanika H* = 4,699 (Hi - kvadrat vrijednost), a tablična vrijednost odgovarajuće hi-kvadrat distribucije $X^2_{(\alpha=5\%)(df=4)} = 9,49$. Stoga se može zaključiti da je $H^* < X^2$ čime se odbacuje H1 hipoteza tj. donosi se zaključak da poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe ne utječe pozitivno na percepciju objektivnog obavljanja računovodstvenih zadaća. Do istog zaključka može se doći usporedbom empirijske i granične signifikantnosti. Iz Tablice 2. može se vidjeti da empirijska signifikantnost $\alpha^* = 0,320 = 32\%$, a već smo prije naveli da će mo u ovom radu koristiti razinu granične signifikantnost od 5%. Time vidimo da je empirijska signifikantnost $\alpha^* > 5\%$, čime se opet potvrđuje zaključak o odbacivanju H1 hipoteze. Nakon odbacivanja H1 hipoteze, na temelju podataka u Tablici 1. može se vidjeti da ispitanici koji su malo upoznati sa Kodeksom etike za profesionalne računovođe te smatraju da poznavanje Kodeksa malo utječe na objektivno obavljanje posla imaju najveći prosječni rang i da on iznosi 73,00, dok ispitanici koji su djelomično upoznati sa Kodeksom i da poznavanje Kodeksa etike djelomično utječe na objektivno obavljanje posla imaju najmanji prosječni rang i iznosi 37,14. Kod testiranja H1 hipoteze na temelju prikupljenih odgovora najviše je bilo onih ispitanika koji su djelomično (38 ispitanika) ili prilično (33 ispitanika) upoznati sa odredbama etičkog Kodeksa, u postotku to čini 58,68% ispitanika, a tek njih 24 je bilo u potpunosti upoznato s Kodeksom te je isto toliko njih smatralo da računovođa mora u potpunosti obavljati svoj posao neovisno i objektivno te su ti rezultati kao takvi doveli do odbacivanja H1 hipoteze kao neistinite.

H2: Poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju stjecanja i održavanja profesionalne kompetentnosti

Kompetentnost predstavlja sposobnost da se ispune zahtjevi posla koje ono zahtijeva. Cilj ove hipoteze je pokušati utvrditi koliko su računovođe spremne prihvaćati i usvajati nove zahtjeve koje računovodstvo kao profesija svakodnevno nameće te da li poznavanje odredbi etičkog kodeksa pozitivno utječe na percepciju stjecanja i održavanja profesionalne kompetentnosti.

Ova hipoteza također je testirana Kruskal – Wallis testom koji je već prije bio opisan kod testiranja H1 hipoteze, pri čemu će se opet primjenjivati granična signifikantnost od 5%. Kruskal – Wallis test uključuje dva nezavisna uzroka koji se mjere rangovima. Podaci dobiveni anketiranjem rangirat će se tako da će najnižoj vrijednosti (ocjeni 1 koja predstavlja da ispitanici nisu nimalo upoznati s Kodeksom i smatraju da nije razumno očekivati da računovođa tijekom obavljanja posla stječe i održava profesionalnu kompetentnost) dodijeliti rang 1, a najvišoj vrijednosti (ocjena 5 koja predstavlja da su ispitanici u potpunosti upoznati s odredbama Kodeksa i smatraju da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost prilikom obavljanja posla) dodijeliti rang 5. Dobiveni rezultati biti će statistički obrađeni i opisani, i kao takvi dovesti do prihvaćanja ili odbacivanja H2 hipoteze.

Tablica 3: Rangovi upoznatosti s odredbama etičkog kodeksa uzorka ispitanika prema razumnosti očekivanja da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost

	Ocijenite na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= nimalo, a 5 = u potpunosti. U kojoj mjeri je razumno očekivati da računovođa: stječe i održava profesionalnu kompetentnost?	N	Prosječni rang
U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?	malo	**1**	**13,00**
	djelomično	**7**	**30,50**
	prilično	**22**	**63,00**
	u potpunosti	**91**	**63,39**
	Total	**121**	

Izvor: Izrada autora

Tablica 4: Rezultati Kruskal – Wallis testa za zadani uzorak ispitanika

	U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?
Hi – kvadrat vrijednost	**8,243**
Df (stupnjevi slobode)	**3**
Empirijska signifikantnost	**,041**

a. Kruskal Wallis Test

Izvor: Izrada autora

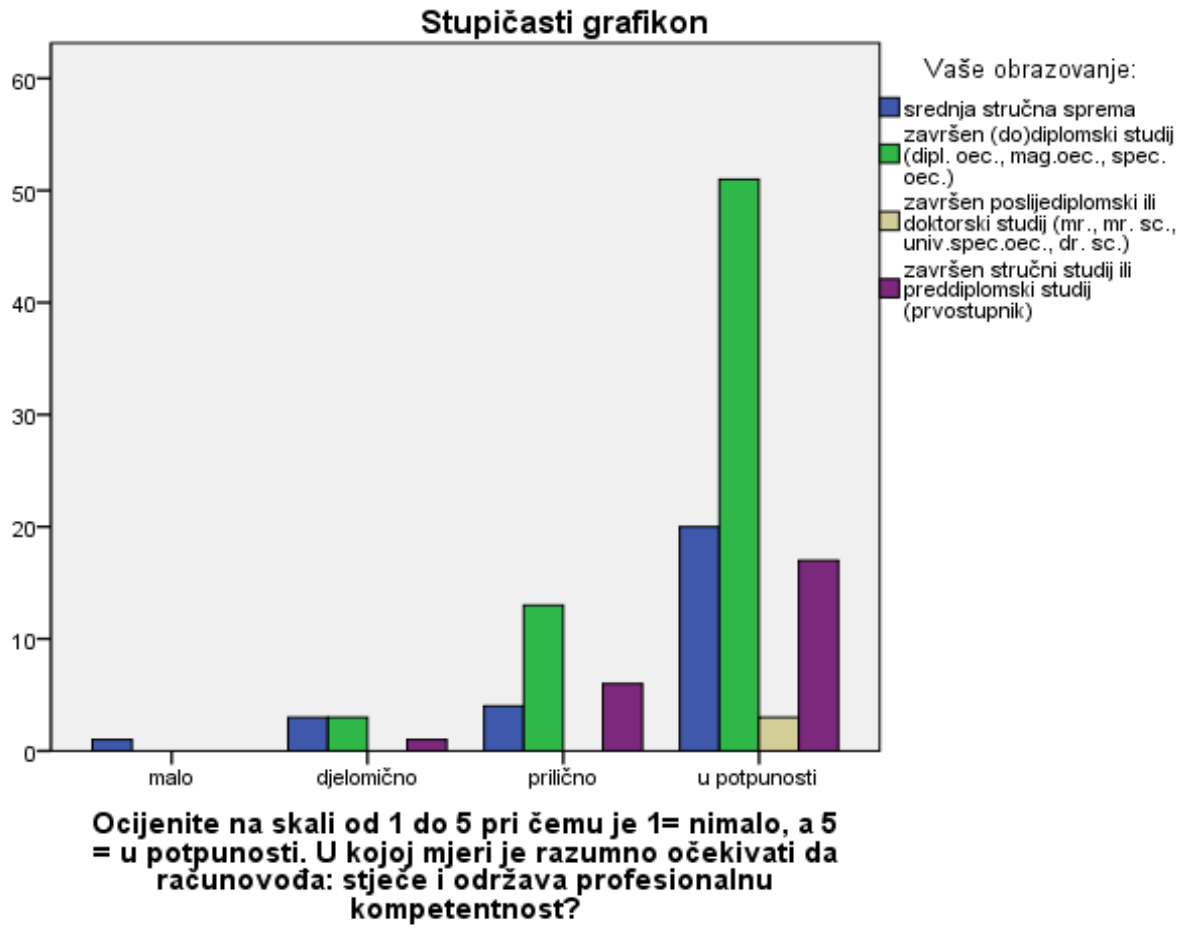
Prema dobivenim rezultatima iz Tablice 4. može se vidjeti da je empirijska vrijednost Kruskal – Wallis testa za zadani uzorak ispitanika $H^{*}= 8,243$, a tablična vrijednost odgovarajuće hi – kvadrat distribucije je $X^2_{tab\ (\alpha=5\%)(df=3)} = 7,81$. Stoga se može zaključiti da je $H^{*} > X^2_{tab}$, čime se zaključuje da je H2 hipoteza statistički značajna, odnosno da poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju stjecanja i održavanja profesionalne kompetentnosti. Isti zaključak donosi nam usporedba empirijske i granične signifikantnosti. Iz Tablice 4. vidimo da je empirijska signifikantnost $\alpha^{*} = 0,041$, što je manje od granične signifikantnosti $\alpha = 5\%$, gdje se opet H2 hipoteza potvrđuje kao istinita odnosno statistički značajna. Nakon prihvaćanja H2 hipoteze kao istinite, iz Tablice 3. možemo vidjeti da oni ispitanici koji su u potpunosti upoznati s odredbama etičkog kodeksa te smatraju da je u potpunosti razumno očekivati da računovođa tijekom obavljanja računovodstvenog posla stječe i održava profesionalnu kompetentnost imaju najbolji prosječni rang i on iznosi 63,39, dok oni ispitanici koji su tek malo upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe i smatraju da je malo razumno očekivati da računovođa tijekom obavljanja svog posla stječe i održava profesionalnu kompetentnost imaju najmanji prosječni rang i on iznosi 13,00. Do prihvaćanje ove hipoteze doveli su rezultati male prisutnosti onih ispitanika koji nisu nimalo upoznati sa odredbama Kodeksa i smatraju da računovođa ne mora stjecati i održavati profesionalnu kompetentnost (ukupno 7 ispitanika), ali visoka prisutnost onih koji su bili u potpunosti upoznati s odredbama etičkog Kodeksa (ukupno 32 ispitanika), a 91 ispitanik od ukupnih 121, uz napomenu da jedan ispitanik nije dao odgovor na postavljeno pitanje, smatra da je u potpunosti razumno očekivati da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost prilikom obavljanja računovodstvenih poslova. U nastavku će biti prikazana Tablica sa rezultatima koliko ispitanika s obzirom na razinu obrazovanja smatra da je razumno da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost.

Tablica 5: Usporedba varijable da je razumno očekivati da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost sa varijablom razine obrazovanja

		Vaše obrazovanje:				Total
		srednja stručna sprema	završen (do)diplomski studij (dipl. oec., mag.oec., spec.oec.)	završen poslijediplomski ili doktorski studij (mr., mr. sc., univ.spec.oec., dr. sc.)	završen stručni studij ili preddiplomski studij (prvostupnik)	
Ocijenite na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= nimalo, a 5 = u potpunosti. U kojoj mjeri je razumno očekivati da računovođa: stječe i održava profesionalnu kompetentnost?	malo	1	0	0	0	**1**
	djelomično	3	3	0	1	**7**
	prilično	4	13	0	6	**23**
	u potpunosti	20	51	3	17	**91**
Total		**28**	**67**	**3**	**24**	**122**

Izvor: Izrada autora

Iz tablice 5. prije svega možemo vidjeti da nijedan ispitanik nije dao odgovor da nimalo nije razumno očekivati da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost bez obzira na razinu obrazovanja. Nadalje, vidimo da 51 ispitanik koji imaju završen (do)diplomski studij (dipl.oec., mag.oec., spec.oec.) smatraju da je u potpunosti razumno očekivati da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost prilikom obavljanja računovodstvenih zadaća. S istim odgovorim o potpunosti stjecanja i održavanja profesionalne kompetentnosti imaju ispitanici sa završenom srednjom stručnom spremom, dok tek jedan od ispitanika s istom razinom obrazovanja smatra da je malo razumno očekivati da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost. Može se donijeti zaključak da većina ispitanika, njih čak 91 (u postotku 74,59%) smatra da je razumno očekivati da računovođa prilikom obavljanja računovodstvenih poslova stječe i održava profesionalnu kompetentnost bez obzira na razinu obrazovanja ispitanika. U nastavku slijedi grafički prikaz dobivenih rezultata.



Grafikon 1: Grafički prikaz razumnosti stjecanja profesionalne kompetentnosti računovođa prema razini obrazovanja

H3: Poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju obavljanja računovodstvenog posla s dužnom stručnom pažnjom

Ovom hipotezom se želi utvrditi u kojoj mjeri računovođe primjenjuju načelo dužne stručne pažnje jer ono zahtijeva da računovođe djeluju u skladu sa zakonima i propisima kako bi poslovnim partnerima to jest korisnicima informacija pružili profesionalnu uslugu, da djeluju temeljito i pravodobno.

Testiranje ove hipoteze provest će se metodom jednostruke linearne regresije koja zahtijeva postojanje jedne ovisne ili regresand varijable (u ovom slučaju to je varijabla upoznatosti sa odredbama etičkog kodeksa) i jedne neovisne ili regresorske varijable (u ovom slučaju to je varijabla razumnosti očekivanja da računovođa obavlja svoj posao sa dužnom stručnom pažnjom) te svaki model ima slučajnu komponentu *e* koja upućuje da veze između pojava nisu funkcionalne, odnosno pokazuje postoje li pozitivna ili negativna odstupanja originalnih vrijednosti.

„Regresijskom analizom traže se i ocjenjuju parametri funkcije koja na najbolji mogući način opisuje vezu između varijabli X i Y. Testiranje hipoteza o modelu i statističko teorijskih pretpostavki uključuje: ako su ispunjenje pretpostavke vrši se sinteza rezultata i donose se sudovi o predmetu istraživanja; ako nisu ispunjene pretpostavke vrši se modifikacija modela i vraća se na izbor novog modela i definiranje varijabli. Ocijenjeni model izgleda: $\hat{Y} = \beta_0 + \beta_1 X$, gdje je β_0 konstantni član, tj očekivana vrijednost zavisne varijable kada je nezavisna jednaka nuli, a β_1 regresijski koeficijent koji pokazuje prosječnu promjenu zavisne varijable kada nezavisna varijabla poraste za jedinicu“[58].

Tablica 6: Osnovni podaci o ocijenjenom modelu upoznatosti s Kodeksom etike kao zavisnom varijablom

Model	R	R^2	Korigirani koeficijent determinacije	Standardna greška ocijenjene regresije
1	,126[a]	,016	,007	1,144

Izvor: Izrada autora

U tablici 6. izračunate su vrijednosti koeficijenta korelacije R = 0,126, koji pokazuje ne izrazito jaku, ali pozitivnu vezu između varijabli upoznatosti s odredbama kodeksa i razumnosti očekivanja da računovođa obavlja posao sa dužnom stručnom pažnjom. Koeficijent

[58] Pivac, S.(2010.).: Statističke metode, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, str. 239-243

determinacije $R^2 = 0,016$, što znači da je ocijenjenim regresijskim modelom protumačeno 1,6% sume kvadrata ukupnih odstupanja zavisne varijable od njene aritmetičke sredine što upućuje da je protumačenost ocijenjenog modela jako niska. Korigirani koeficijent determinacije iznos 0,007, a standarda greška ocijenjene regresije 1,144.

Tablica 7: Tablica ANOVA ocijenjenog regresijskog modela

Model		Zbroj kvadrata	df	Aritmetička sredina kvadrata	F	Sig.
1	Regresija	2,476	1	2,476	1,893	,171[b]
	Ostatak	154,324	118	1,308		
	Total	156,800	119			

Izvor: Izrada autora

U tablici ANOVA prikazani su podaci o protumačenim, neprotumačenim i ukupnim odstupanjima ocjenjenog modela, te vrijednost F – testa s empirijskom signifikantnosti. Postavljaju se sljedeće hipoteze:

H_0……$\beta_1 = \beta_2 = \ldots\ldots = \beta_K = 0$

H_1……$\exists\beta_j \neq 0$ j = 1, 2,….k

Prema tablici 7. empirijska vrijednost F – testa je $F^* = 1,893$, koju treba usporediti sa tabličnom vrijednosti uz odgovarajuću razinu signifikantnosti $\alpha = 5\%$: $F_{tab\ (\alpha = 5\%)(df1 = 1;\ df2 = 118)} = 3,920$. Vrijedi da je $F^* < F_{tab}$ čime se odbacuje H3 hipoteza, to jest zaključuje se da ocijenjeni regresijski model nije statistički značajan. Isto tako vidimo da je empirijska signifikantnost $\alpha^* = 0,171$, što je veće od granične signifikantnosti $\alpha = 0,05$ ($\alpha^* > \alpha$) čime opet potvrđujemo zaključak da ocijenjeni regresijski model nije statistički značajan.

U Tablici 8. prikazane su vrijednosti ocijenjenih parametara, njihove standarde greške, empirijski t – omjeri i procjene parametara uz nivo pouzdanosti od 95%. Analitički izraz ocjenjenog regresijskog modela je:

$$\hat{Y} = 2,028 + 0,326 * X_1$$

Parametar $\beta_0 = 2{,}028$ predstavlja očekivanu upoznatost sa Kodeksom etike za profesionalne računovođe u slučaju da razumnost očekivanja da računovođa obavlja svoj posao s dužnom stručnom pažnjom iznosi 0. Treba naglasiti da ovaj parametar nema uvijek ekonomski logično značenje.

Parametar uz nezavisnu varijablu X_1, to jest $\beta_1 = 0{,}326$ pokazuje da se može očekivati porast razumnosti očekivanja da računovođa obavlja svoj posao sa dužnom stručnom pažnjom ako upoznatost s odredbama etičkog kodeksa za profesionalne računovođe poraste za 1.

Tablica 8: Ocijenjeni linearni regresijski model gdje upoznatost s Kodeksom etike utječe na obavljanje računovodstvenog posla s dužnom stručnom pažnjom

Model		Nestandad. koeficijenti		Standard. koef.	t	Sig.
		B	Std. greška	Beta		
1	(Konstanta)	2,028	1,147		1,768	,080
	Obavljanje rač.posla s dužnom stručnom pažnjom	,326	,237	,126	1,376	,171

Izvor: Izrada autora

Da bi testirali značajnost pojedinog parametra modela potrebno je postaviti sljedeće hipoteze:

H_0……..$\beta_j = 0$

H_1……..$\beta_j \neq 0$

Prema tablici 8. možemo vidjeti da je empirijska vrijednost t – testa za parametar β_0 je $t^* = 1{,}768$, a empirijska signifikantnost je $\alpha^* = 8\%$, što je veće od 5%, pa se može donijeti zaključak o odbacivanju H3 hipoteze, odnosno da parametar β_0 nije statistički značajan.

Empirijska vrijednost t – testa za parametar β_1 je $t^* = 1{,}376$, a empirijska signifikantnost je $\alpha^* = 17{,}1\%$, što je veće od 5%, čime dolazimo do zaključka da ocijenjeni regresijski parametar nije statistički značajan.

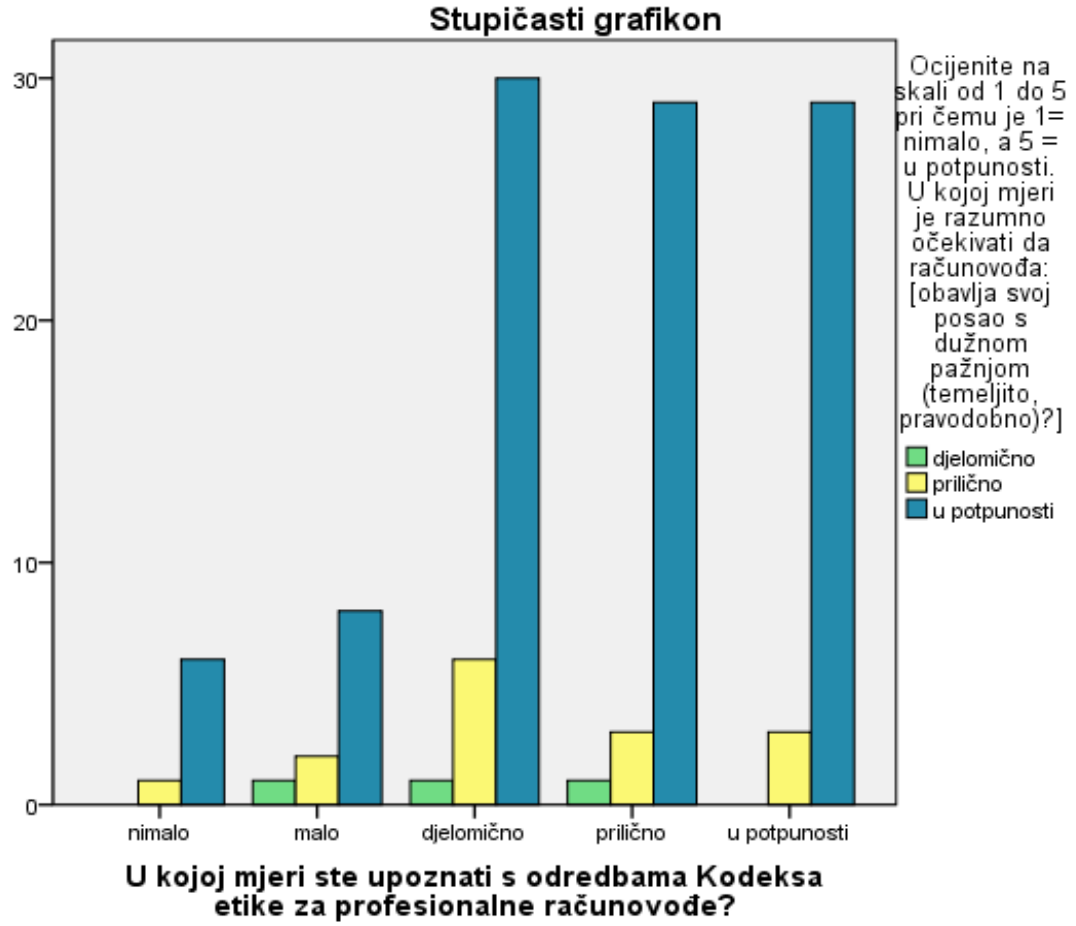
Slijedom provedenog istraživanja može se donijeti zaključak da se hipoteza H3 koja pretpostavlja da poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju obavljanja računovodstvenog posla s dužnom stručnom pažnjom odbacuje kao neistinita.

Sljedeća tablica prikazuje rezultate dobivenih anketiranjem usporedbom pitanja u kojoj mjeri su ispitanici upoznati sa odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe te koliko je razumno očekivati da računovođa obavlja svoj posao s dužnom stručnom pažnjom. Iz tablice se može vidjeti da je od 7 ispitanika koji nisu nimalo upoznati sa odredbama Kodeksa njih 6 odgovorilo da je u potpunosti razumno očekivati da računovođa obavlja svoj posao s dužnom pažnjom, a jedno od njih misli djelomično. Od 32 ispitanika koji su u potpunosti upoznati s Kodeksom etike za profesionalne računovođe, njih 29 misli da je u potpunosti razumno očekivati da računovođa obavlja svoj posao temeljito i pravodobno, dok njih 3 misli da je to prilično razumno očekivati. Međutim, najviše ispitanika koji u potpunosti smatraju da računovođa mora obavljati svoj posao sa dužnom pažnjom nalazi se kod onih ispitanika koji su djelomično upoznati s odredbama Kodeksa (30 ispitanika), a nakon njih slijede oni ispitanici koji su prilično upoznati sa odredbama Kodeksa (29 ispitanika). Velika je vjerojatnost da su ishodi dobivenih rezultata doveli do odbacivanja hipoteze H3 kao neistinite jer je cilj bio utvrditi da poznavanje etičkog kodeksa pozitivno utječe na percepciju obavljanja računovodstvenog posla s dužnom stručnom pažnjom, no kao što je već prije opisano većina ispitanika se slaže da je u potpunosti razumno očekivati da računovođa obavlja svoj posao temeljito i pravodobno, ali to su oni ispitanici koji su tek malo, djelomično ili prilično upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe. Sve gore opisano biti će i grafički prikazano.

Tablica 9: Prikaz dobivenih rezultata anketiranja da poznavanje Kodeksa pozitivno utječe na obavljanje računovodstvenih poslova sa dužnom stručnom pažnjom

		Ocijenite na skali od 1 do 5 pri čemu je 1= nimalo, a 5 = u potpunosti. U kojoj mjeri je razumno očekivati da računovođa: [obavlja svoj posao s dužnom pažnjom (temeljito, pravodobno)?]			Total
		djelomično	prilično	u potpunosti	
U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?	nimalo	0	1	6	7
	malo	1	2	8	11
	djelomično	1	6	30	37
	prilično	1	3	29	33
	u potpunosti	0	3	29	32
Total		3	15	102	120

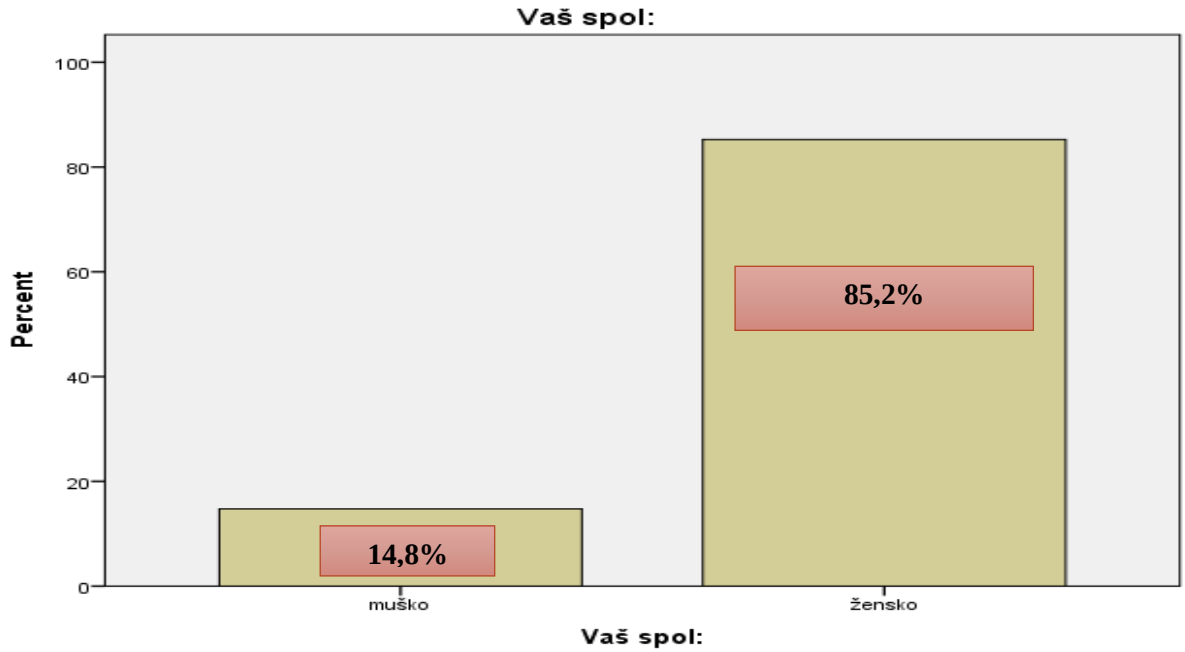
Izvor: Izrada autora



Grafikon 2: Grafički prikaz rezultata usporedbe varijabli upoznatosti s Kodeksom i obavlja računovodstvenog posla s dužnom stručnom pažnjom

5.3. Rezultati istraživanja

Nakon provedene ankete, na anketno istraživanje se odazvalo ukupno 122 ispitanika, od čega 104 tj. 85,2% ispitanika je ženskog spola te 18 tj. 14,8% ispitanika je muškog spola. Iz navedenog se može zaključiti da u računovodstvenim djelatnostima uglavnom prevladava ženski spol.



Grafikon 3: Ispitanici prema obilježju spola

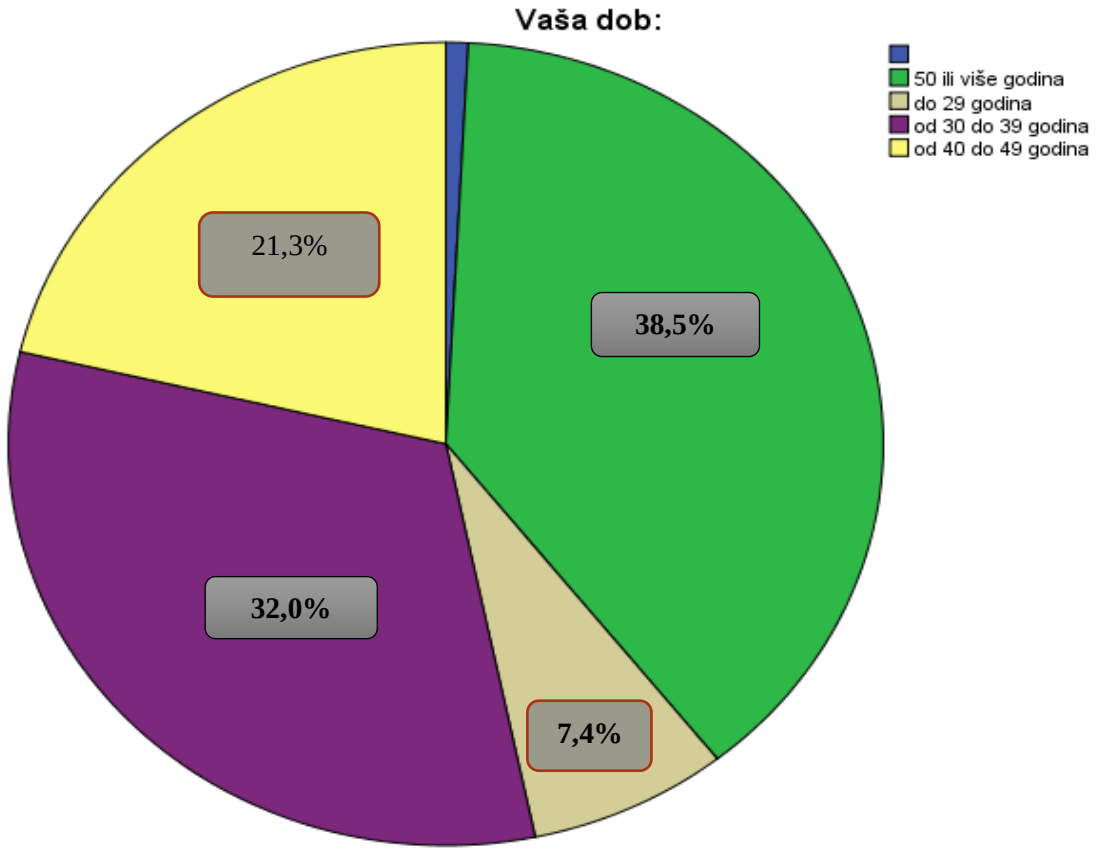
Tablica u nastavku prikazuje broj ispitanika po dobi. Najveći broj ispitanika je u dobi od 50 ili više godina, njih 47. Zatim slijede ispitanici u dobi od 30 do 39 godina, njih 39, pa ispitanici u dobi od 40 do 49 godina, njih 26, te je najmanje ispitanika u dobi do 29 godina, njih 9. Iz navedenog se isto tako vidi da jedan od ispitanika nije dao odgovor na pitanje o dobi.

Tablica 10: Ispitanici prema obilježju dobi

		Broj ispitanika	Postotak	Valjan postotak	Kumulativni postotak
Dob		1	0,8	0,8	**,8**
	50 ili više godina	47	38,5	38,5	**39,3**
	do 29 godina	9	7,4	7,4	**46,7**
	od 30 do 39 godina	39	32,0	32,0	**78,7**
	od 40 do 49 godina	26	21,3	21,3	**100,0**
	Total	**122**	**100,0**	**100,0**	

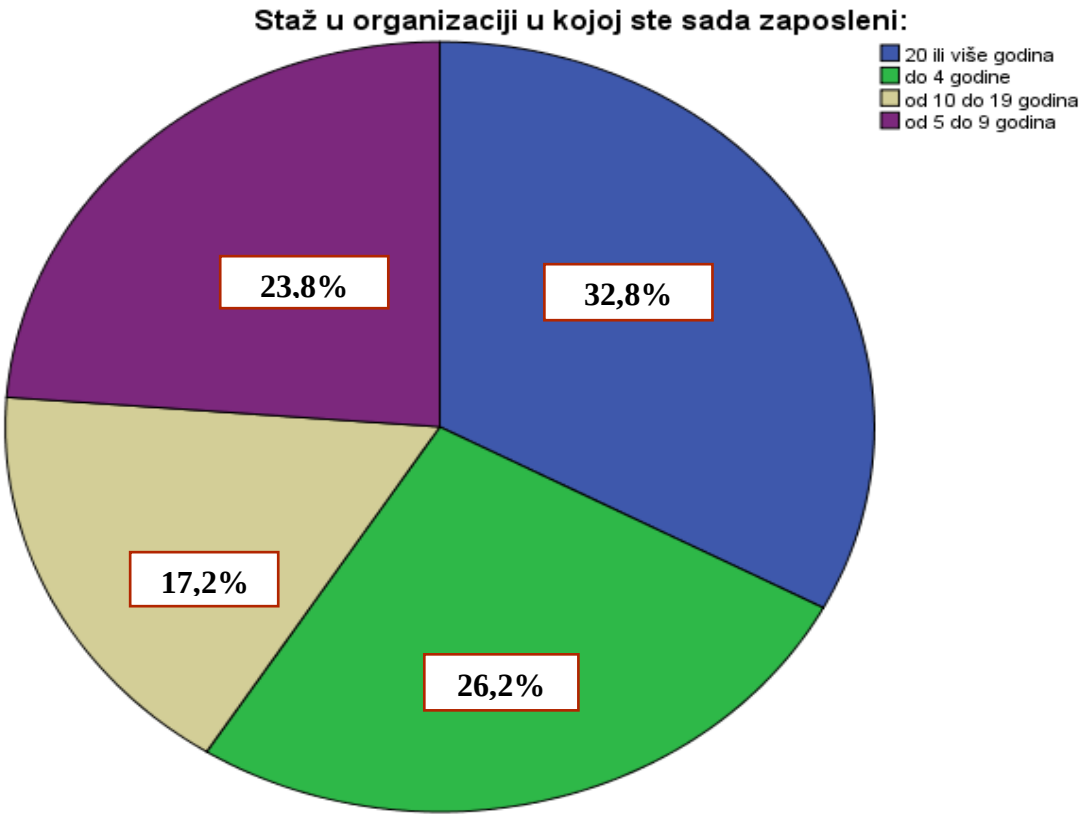
Izvor: Izrada autora

Može se donijeti zaključak da je u računovodstvenoj profesiji više računovodstvenih djelatnika starije životne dobi, dok je najmanje mlađe životne dobi. Dobiveni rezultati biti će i grafički prikazani.



Grafikon 4: Struktura ispitanika prema obilježju dobi

Po pitanju staža ispitanika u organizaciji u kojoj su trenutno zaposleni čak njih 40 ima staž 20 ili više godina (32,8%), 32 ispitanika ima staž do 4 godine (26,2%), 21 ispitanik ima staž od 10 do 19 godina (17,2%) te 29 ispitanika ima staž od 5 do 9 godina (23,8%). Iz navedenoga se može zaključiti da najviše ispitanika ima staž 20 ili više godina čime se može pretpostaviti da su zadovoljni radom u organizaciji te kao takvi ostaju lojalni istoj. Isto tako može se zaključiti da se u zadnje vrijeme povećava zaposlenje računovodstvenih djelatnika što može proizaći iz bolje regulacije računovodstva kao profesije.



Grafikon 5: Struktura ispitanika prema stažu u organizaciji

Što se tiče razine obrazovanja 67 ispitanika ima završen (do)diplomski studij (dipl.oec., mag.oec., spec.oec), 28 ispitanika ima srednju stručnu spremu. Njih 24 ima završen stručni studij ili preddiplomski studij (prvostupnik), a tek 3 ispitanika imaju završen poslijediplomski ili doktorski studij (mr., mr.sc., univ.spec.oec., dr.sc.).

Tablica 11: Ispitanici prema obilježju obrazovanja

		Broj ispitanika	Postotak	Valjan postotak	Kumulativni postotak
Razina obrazovanja	srednja stručna sprema	**28**	**23,0**	**23,0**	**23,0**
	završen (do)diplomski studij (dipl. oec., mag.oec., spec.oec.)	**67**	**54,9**	**54,9**	**77,9**
	završen poslijediplomski ili doktorski studij (mr., mr. sc., univ.spec.oec., dr. sc.)	**3**	**2,5**	**2,5**	**80,3**
	završen stručni studij ili preddiplomski studij (prvostupnik)	**24**	**19,7**	**19,7**	**100,0**
	Total	**122**	**100,0**	**100,0**	

Izvor: Izrada autora

Tablica 12: Usporedba varijabli obrazovanja i dobi ispitanika

		Vaše obrazovanje:				Total
		srednja stručna sprema	završen (do)diplomski studij (dipl. oec., mag.oec., spec.oec.)	završen poslijediplomski i ili doktorski studij (mr., mr. sc., univ.spec.oec., dr. sc.)	završen stručni studij ili preddiplomski studij (prvostupnik)	
Vaša dob:		0	1	0	0	**1**
	50 ili više godina	21	18	0	8	**47**
	do 29 godina	1	6	0	2	**9**
	od 30 do 39 godina	2	30	2	5	**39**
	od 40 do 49 godina	4	12	1	9	**26**
Total		**28**	**67**	**3**	**24**	**122**

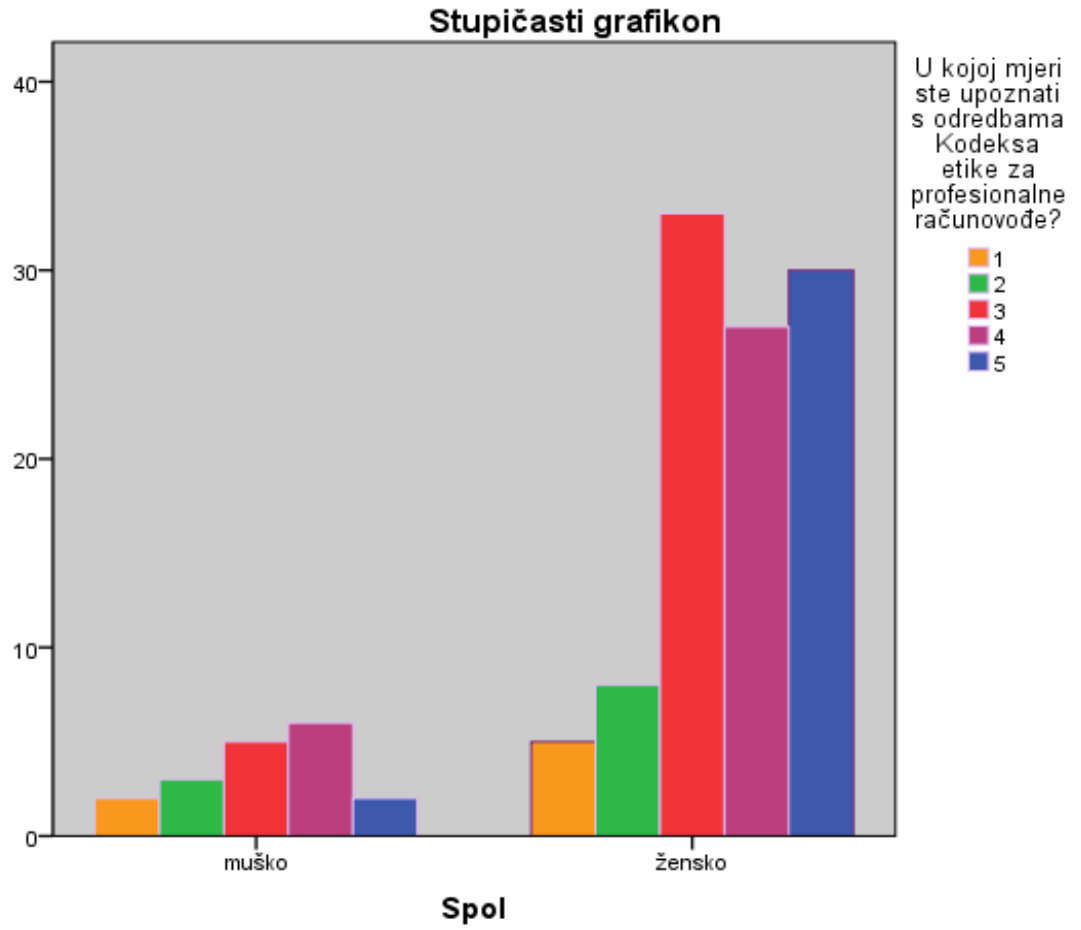
Izvor: Izrada autora

Gledajući i uspoređujući prikazanu tablicu sa uključene dvije varijable obrazovanja i dobi možemo zaključiti da najviše ispitanika sa srednjom stručnom spremom ima u dobi od 50 ili više godina, njih 21, dok završen (do)diplomski studij (dipl.oec., mag.oec., spec.oec.) ima najviše ispitanika u dobi od 30 do 39 godina, čak njih 30. Isto tako vidljivo je da završen poslijediplomski ili doktorski studij imaju tek 2 ispitanika u dobi od 30 do 39 godina, a tek jedan u dobi od 40 do 49 godina. Vidljiv je manjak računovodstvenih djelatnika sa završenim poslijediplomskim studijem kod mlađih generacija, prikazana je tek brojka od 6 ispitanika sa završenim (do)diplomskim studijem u dobi do 29 godina, dok se više ispitanika sa završenim (do)diplomskim studijem nalazi u dobi od 40 do 49 godina, njih 12.

Tablica 13: Poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe prema spolu

		Vaš spol:		Total
		muško	žensko	
U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?	1	2	5	7
	2	3	8	11
	3	5	33	38
	4	6	27	33
	5	2	30	32
Total		18	103	121

Izvor: Izrada autora



Grafikon 6: Struktura poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe prema spolu ispitanika

Testirajući upoznatost Kodeksa etike za profesionalne računovođe prema spolu može se zaključiti da su više upoznate osobe ženskog spola, čak njih 30 je u potpunosti upoznato sa Kodeksom, dok njih 5 nije nimalo upoznato sa Kodeksom etike. Od 18 ukupnih odgovora osoba muškog spola, tek njih 2 je upoznato u potpunosti sa Kodeksom te isto toliko njih nije nimalo upoznato. Iako je u anketiranju bilo uključeno tek 18 ispitanika muškog spola, postavlja se pitanje da li bi dobiveni odgovori vodili drugačijim rezultatima, ili bi i dalje prevladavala ženska populacija.

Tablica 14: Poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe prema dobi ispitanika

		Vaša dob:				**Total**
		50 ili više godina	do 29 godina	od 30 do 39 godina	od 40 do 49 godina	
U kojoj mjeri ste upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe?	1	2	0	2	3	**7**
	2	5	0	6	0	**11**
	3	14	3	14	7	**38**
	4	8	2	12	10	**33**
	5	18	4	4	6	**32**
Total		**47**	**9**	**38**	**26**	**121**

Kodeks etike za profesionalne računovođe trebao bi znati i razumjeti svaki računovođa te ga primjenjivati u svom radu kako bi što bolje obavljao računovodstvene poslove. Iz gore prikazane tablice može se vidjeti da je najviše ispitanika koji su u potpunosti upoznati s Kodeksom etike za profesionalne računovođe u dobi od 50 ili više godina. Zanimljiva je činjenica da se najmanji broj ispitanika koji su u potpunosti upoznati s Kodeksom etike nalazi u dobi do 29 godina te od 30 do 39 godina, a oni koji nisu nimalo upoznati sa Kodeksom etike uglavnom prevladavaju ispitanici u dobi od 40 do 49 godina. Vidljiv je manjak uključenosti generacija mlađe i srednje životne dobi u upoznavanju odredbi Kodeksa. Trebalo bi ih potaknuti na upoznavanje etičkog kodeksa kako bi sami kasnije postali stručniji u obavljanju svojeg posla pa tako i pružali kvalitetniju uslugu korisnicima informacija.

6. ZAKLJUČAK

U današnjem svijetu računovođe se nalaze u takvom okruženju koje im nameće velike izazove te se u vezi toga dovodi u pitanje njihova etičnost. Računovodstvena etika postaje dio svakodnevnog poslovanja te ukoliko se želi biti uspješan u svom poslu, ne bi je trebalo izbjegavati i odvajati od poslovanja. Problemi koji se računovodstvenoj profesiji konstantno nameću u Republici Hrvatskoj, prouzročeni čestom promjenom zakonske regulative, pogađaju općenito kako poslovne subjekte također i financijske institucije koje su također zbog toga suočene sa otežanim poslovanjem. Uvijek će se pronalaziti nove ideje, primjenjivati nove tehnologije i dolaziti do novih saznanja i otkrića. Sve će to voditi nužnim promjenama to jest dovesti do novih zakona, novih pravila i procedura u računovodstvenoj profesiji iz čega se nameće potreba za dodatnim educiranjem računovođa. Od računovođa se očekuje to jest traži da budu pošteni, objektivni, profesionalno sposobni, povjerljivi te da se profesionalno ponašaju. Računovođe koje poštuju i ponašaju se u skladu s temeljnim načelima te su dovoljno educirani biti će u mogućnosti prepoznati bilo kakve nelegalne radnje ili neka djelovanja menadžmenta koja nisu u skladu sa zakonom. Etika je svakodnevno značajna u profesionalnom životu ili bi barem trebala biti, stoga se osmislio Kodeks etika za profesionalne računovođe s ciljem kako bi računovođe ispunjavali svoje obveze s aspekta stručnosti i profesionalnog integriteta.

Cilj ovog rada je bilo potvrditi da li poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju obavljanja računovodstvenih poslova. Anketno ispitivanje bilo je usmjereno na računovođe isključivo zaposlene u proračunskom sektoru (škole, vrtići, bolnice i sl.). Anketa je bila proslijeđena na 594 e-mail adresa, a ukupno je bilo 122 povratna odgovora. Najprije se moglo zaključiti da je među tim odgovorima bilo najviše ispitanika ženskog spola, čime se opet potvrđuje da je računovodstvo „ženska profesija“. Provedenim istraživanjem H1 i H3 hipoteze bilo su odbačene kao neistinite, dok se hipoteza H2 prihvatila kao istinita. Vjerojatni uzrok odbacivanja H1 i H3 hipoteze kojom se htjelo potvrditi da poznavanje etičkog kodeksa za profesionalne računovođe pozitivno utječe na percepciju objektivnog obavljanja posla i sa dužnom stručnom pažnjom je taj što je većina ispitanika potvrdila da je u potpunosti razumno očekivati da računovođa obavlja svoj posao objektivno, temeljito i pravodobno, međutim to su bili oni ispitanici koji su nimalo, malo ili djelomično upoznati s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe. H2 hipoteza koja glasi da poznavanje etičkog kodeksa pozitivno utječe na percepciju stjecanja i održavanje profesionalne kompetentnosti prihvaćena je kao istinita jer je tu prevladavao najveći broj ispitanika koji je bilo prilično ili u

potpunosti upoznat sa odredbama Kodeksa, a koji su istovremeno smatrali da je u potpunosti razumno očekivati da računovođa prilikom obavljanja svog posla stječe i održava profesionalnu kompetentnost. Nakon usporedbi nekih od varijabli to jest pitanja koja su ispitanicima bila postavljena u anketi, došlo se do interesantnih zaključaka. Najprije da najviše ispitanika koji imaju završen (do)diplomski studij imaju oni ispitanici u dobi od 50 ili više godina, isto tako kako su upravo i ti ispitanici najviše upoznati s odredbama Kodeksa etike. U svakoj od tih analiza primijećen je nedostatak uključenosti mlađe generacije (ispitanici do 29 godina). Od ukupnih 122 ispitanika, tek 9 ih je bilo dobi do 29 godina, isto tako upravo oni su i najmanje upoznati sa odredbama Kodeksa etike, a najveća razina obrazovanja za tu dob je završen (do)diplomski studij (njih 6). Nadajmo se da je nedostatak mlađe generacije u računovodstvu tek privremena situacija, a oni koji već jesu zaposleni u tom sektoru trebali bi težiti višim razinama obrazovanja i zainteresirati se više sa upoznavanje odredbi Kodeksa etike kako bi i sami postali bolji i stručniji u obavljanju svojeg posla.

Može se isto tako nadodati da je računovodstvo kao profesija s financijskog stajališta podcijenjena i nema podrške među računovođama. Računovođe bi se trebalo međusobno udružiti i djelovati kao jedno. Svaka tvrtka mora se skrbiti o tome kako posluje, jer ako to ne čini, na slobodnome će tržištu izgubiti ne samo reputaciju nego, u konačnici, i samu priliku da se odabranim poslom bavi, stoga bi sve profesionalne računovođe trebale težiti potpunom primjenom Kodeksa etike prilikom obavljanja računovodstvenih poslova kako bi na samom kraju krajnjim korisnicima informacija pružili kvalitetnu i profesionalnu uslugu.

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. Aleksić, A. (2007.): Poslovna etika-element uspješnog poslovanja, Zagreb, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Godina 5, str. 419-429

3. Bedeković, M. (2013.): Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, Praktični menadžment, 4(2), str. 102-105

4. 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

5. Dremel, N., Glavota, M., Jakir-Bajo, I., Maletić, I., Milić, A. (2011.): Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, III. Izmijenjena i dopunjena naklada, RRIF, Zagreb

6. 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

7. Etički kodeks državnih službenika, NN br. 40/11 i 13/12

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

9. Gulin, D...et.al.: Računovodstvo, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2003

10. Hrvatska revizorska komora (2010.): Prijevod Priručnika s Kodeksom etike za profesionalne računovođe, IFAC, International Ethics Standards Board for Accountants

11. IESBA-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe, Odjeljak 120 i 130

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. Krkač, K., Volarević, H., Josipović, M. (2011.): Načela poslovne etike i korporacijske društvene odgovornosti u području računovodstva, revizije, financija i bankarstva, Obnovljeni život, 66(2), str. 187-199

14. Lutilsky Dražić, I., Mamić Sačer, I., Sever S. (2010.): Priručnik s objavama o međunarodnoj edukaciji, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, str. 9-41

15. Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe, NN 106/2016.

16. Ott, K. (2009.): Proračunski vodič za građane, II. promijenjeno izdanje, Zagreb, str. 11

17. Peršić, M., „Ovlašteni računovođa kao profesija u Republici Hrvatskoj“, u Winter, V. (ur.), Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 1997, str.59-60

18. Pivac, S. (2010.): Statističke metode, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

19. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, NN 3/2015

20. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, NN 124/2014, 115/2015, 87/2016

21. Ramljak, B., Rogošić, A., Perica, I. (2016.): Etično ponašanje profesionalnih računovođa, Oeconomica Jadertina 2/2016., 6(2), str. 49-64

22. Ramljak, B., Pavić, M.(2016.): „Izazovi računovodstvene profesije u budućem razdoblju“, Računovodstvo, revizija i porezi u praksi, Brela, str. 1-11

23. Ramljak, B., Rogošić, A., Perica, I. (2016.): Profesionalno ponašanje računovodstvenih radnika u funkciji ostvarivanja etičkih standarda, Journal of Economy and Business, Posebno izdanje, str. 247-255

24. Stojanović, R. (2015.): Profesionalna etika kao imperativ pouzdanosti financijskog izvještavanja, str. 53-61,dostupno na http://portal.finiz.singidunum.ac.rs/Media/files/2015/53-61.pdf

25. Tušek, B. (2015.): Međunarodni standardi edukacije za profesionalne računovođe, stručni članak, RIF, No. 8, str. 30-37

26. Vidaković, V. S.: Uloga revizije i forenzičkog računovodstva u sprječavanju, otkrivanju i istraživanju računovodstvenih prevara, Zbornik radova sa 2. Naučnog skupa Educons Univerziteta, Sremska Kamenica, 2011., str. 3-23

27. Zakon o proračunu, NN 87/2008.

28. Zelenika, R. (2000.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog dijela, Ekonomski fakultet u Rijeci, Rijeka, str. 322-350

29. Žager, L.: „Profesionalna etika računovođa i revizora“ u Winter V. (ur.), Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 1998.

30. Žager, K., Sever-Mališ, S., Dečman, N.(2015.): Značaj Kodeksa profesionalne etike za djelovanje računovođa i revizora, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, Posebno izdanje, str. 381-397

31. Žitinski, M. (2006.): Poslovna etika, Naše more, 3(4), str. 143-237

POPIS TABLICA

Tablica 1. Prikaz prosječnog ranga upoznatosti s odredbama Kodeksa etike za profesionalne računovođe……31

Tablica 2. Kruskal – Wallis test upoznatosti sa načelima Kodeksa etike za profesionalne računovođe……32

Tablica 3. Rangovi upoznatosti s odredbama etičkog kodeksa uzroka ispitanika prema razumnosti očekivanja da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost……..……33

Tablica 4. Rezultati Kruskal – Wallis testa za zadani uzrok ispitanika …..…...…….....34

Tablica 5. Usporedba varijable da je razumno očekivati da računovođa stječe i održava profesionalnu kompetentnost sa varijablom razine obrazovanja……...35

Tablica 6. Osnovi podaci o ocijenjenom modelu upoznatosti s Kodeksom etike kao zavisnom varijablom…….……37

Tablica 7. Tablica ANOVA ocijenjenog regresijskog modela…….38

Tablica 8. Ocijenjeni linearni regresijski model gdje upoznatost s Kodeksom etike utječe na obavljanje računovodstvenog posla s dužnom stručnom pažnjom……39

Tablica 9. Prikaz dobivenih rezultata anketiranja da poznavanje Kodeksa pozitivno utječe na obavljanje računovodstvenih poslova s dužnom stručnom pažnjom ….....40

Tablica 10. Ispitanici prema obilježju dobi…….....42

Tablica 11. Ispitanici prema obilježju obrazovanja…….....44

Tablica 12. Usporedba varijabli obrazovanja i dobi ispitanika….....45

Tablica 13. Poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe prema spolu.....46

Tablica 14. Poznavanje Kodeksa etike za profesionalne računovođe prema dobi ispitanika.....47

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Grafički prikaz razumnosti stjecanja profesionalne kompetentnosti računovođa prema razini obrazovanja……...36

Grafikon 2. Grafički prikaz rezultata usporedbe varijabli upoznatosti s Kodeksom i obavljanja računovodstvenog posla s dužnom stručnom pažnjom……..41

Grafikon 3. Ispitanici prema obilježju spola……..42

Grafikon 4. Struktura ispitanika prema obilježju dobi……...43

Grafikon 5. Struktura ispitanika prema stažu u organizaciji……..44

Grafikon 6. Struktura poznavanja Kodeksa etike za profesionalne računovođe prema spolu ispitanika……...46

SAŽETAK

Računovodstvena profesija je na sebe preuzela veliku odgovornost da preko profesionalnih računovođa plasira financijske informacije u javnost uz važnost napomene povjerljivosti takvih informacija. Svaka profesija nastoji obavljati svoje poslove sukladno etičkim standardima, pa tako i profesionalne računovođe. Kodeks sadržava norme koje reguliraju zanimanje, u konkretnom slučaju zanimanje profesionalnog računovođe i njegovo ponašanje, njegovo poznavanje pravila struke i profesionalnih etičkih normi. Temeljna etička načela jesu: poštenje, objektivnost, profesionalna kompetentnost i dužna stručna pažnja, povjerljivost i profesionalno ponašanje. Testiranjem hipoteza utvrđeno je da se većina ispitanika slaže da je u potpunosti razumno očekivati da računovođa obavlja svoj posao objektivno, sa dužnom stručnom pažnjom te da stječe profesionalnu kompetentnost, no to su uglavnom ispitanici koji su nimalo, malo ili djelomično upoznati s odredbama Kodeksa etike što je dovelo do odbacivanja H1 i H3 hipoteze, no oni koji su bili prilično ili u potpunosti upoznati s Kodeksom etike dovelo je do pozitivnih rezultata i na kraju prihvaćanje H2 hipoteze kao istinite odnosno statistički značajne.

Ključne riječi: računovodstvena profesija, profesionalni računovođa, etika, etička načela, Kodeks etike za profesionalne računovođe

SUMMARY

The accounting profession has assumed the great responsibility of distributing financial information to the public through professional accountants, with the importance of noting the confidentiality of such information. Every profession strives to do its job in accordance with ethical standards, including professional accountants. The Code contains the standards governing the profession, in this particular case the professional accountant's profession and behavior, his or her knowledge of professional rules and professional ethical standards. The basic ethical principles are: honesty, objectivity, professional competence and due professional care, confidentiality and professional conduct. Hypothesis testing found that most respondents agreed that it was perfectly reasonable to expect an accountant to perform his or her job objectively, with due professional care, and to acquire professional competence, but these were mostly respondents who were little or partially aware of the provisions of the Code of Ethics, led to the rejection of the H1 and H3 hypotheses, but those who were fairly or fully aware of the Code of Ethics led to positive results and ultimately accepted the H2 hypothesis as true or statistically significant.

Key words: accounting profession, professional accountant, ethics, ethical principles, Code of Ethics for Professional Accountants