

Etično ponašanje profesionalnih računovođa

Ethical Behavior of Professional Accountants

prof. dr. sc. BRANKA RAMLJAK
Ekonomski fakultet
Sveučilište u Splitu
Cvite Fiskovića 5, 21000 Split
Hrvatska
bramljak@efst.hr

doc. dr. sc. ANDRIJANA ROGOŠIĆ
Ekonomski fakultet
Sveučilište u Splitu
Cvite Fiskovića 5, 21000 Split
Hrvatska
arogosic@efst.hr

mr. IVANA PERICA
Ekonomski fakultet
Sveučilište u Splitu
Cvite Fiskovića 5, 21000 Split
Hrvatska
iperica@efst.hr

Prethodno priopćenje
UDK: 657-051:17

Sažetak: Računovodstvo je danas vitalni sustav u gospodarski razvijenom svijetu jer postojeći ekonomski sustav jednostavno ne može funkcionirati bez njega. Prepoznatljiva osobina računovodstvene profesije je prihvaćenje odgovornosti prema korisnicima računovodstvenih informacija. Svaki profesionalni računovođa osim što mora biti kvalificiran mora posjedovati visok stupanj profesionalnog integriteta. Budući da se profesionalni računovođe suočavaju sa složenim izazovima u poslovnom i profesionalnom okruženju današnjice, sve više rastu pritisci za etičnim ponašanjem računovođe. Etika i profesionalizam u računovodstvu nužni su i za računovođe i sve one koji se koriste njihovim informacijama. Ciljevi istraživanja ovoga rada su utvrditi postoji li razlika u stupnju obrazovanja profesionalnih računovođa s obzirom na spol, ima li razlike između spolova kad je u pitanju profesionalizam računovođa i utječe li duljina radnog staža na integritet i profesionalizam računovođa. Istraživanje je provedeno u lipnju 2016. godine putem online ankete koja je poslana na 196 elektroničkih adresa računovodstvenih djelatnika u Hrvatskoj. Dobiveni rezultati

temelje se na povratnim informacijama od 55 računovodstvenih djelatnika i upućuju na razliku između spolova s obzirom na stupanj obrazovanja, na nepostojanje razlike između računovođa muškog i ženskog roda s obzirom na profesionalizam te na utjecaj radnog iskustva na integritet i profesionalizam računovođa i etično ponašanje.

Ključne riječi: računovodstvo, računovodstvena profesija, profesionalno ponašanje, računovodstvena etika, integritet

Abstract: Today accounting is an essential system in the developed world since the existing economic system simply cannot function without it. A distinctive feature of the accounting profession is the accepting of responsibility towards the users of accounting information. Every professional accountant, besides being qualified, must have a high degree of professional integrity. Since professional accountants face complex challenges in the business and the professional environment there is an increased stress placed on the ethical behavior of accountants. Ethics and professionalism in accounting are necessary for the accountants as well as for those who use their information. The objectives of this study is to determine whether there is a difference in the level of education of professional accountants according to their sex, are there differences between the sexes when it comes to professionalism and whether the length of service affects their integrity and professionalism. An online survey was conducted in June 2016 and it was sent to 196 e-mail addresses of accountants in Croatia. The results are based on the received feedback from 55 accounting professionals. The obtained results indicate that there is a difference between the sexes due to the level of education. The results also indicate that there is no difference between male and female accountants in relation to their professionalism, and also confirm the influence of experience on the integrity and professionalism of accountants as well as on their ethical behavior.

Keywords: accounting, the accounting profession, professional behavior, accounting ethics, integrity

1 Uvod

Računovodstvo je plemenita profesija koja zahtijeva visoku razinu profesionalizma (Akenbor i Tennyson, 2014, 1381). S obzirom na to da je riječ o jednoj od temeljnih profesija bez koje ne bi bilo kvalitetnih i pouzdanih informacija, vrlo je važno da bude educirana i organizirana na kvalitetan način (Žager i Dečman, 2015, 269). Profesionalni računovođe su osobe zaposlene u poduzećima ili institucijama koje pružaju usluge iz područja računovodstvene profesije te kao takvi moraju voditi računa o povjerljivosti informacija jer donose odluke koje imaju utjecaja na institucije, poduzeća pa čak i pojedince (Bedeković, 2013, 102). Računovodstvena profesija vrlo je važna za cijeli rad poduzeća, osobito u smislu stvaranja informacija kako bi se zadovoljile potrebe internih

i eksternih korisnika (Ramljak, 2007). Računovođe imaju važnu ulogu u stvaranju povjerenja interesnih skupina u samo poduzeće. Povjerenje između različitih ekonomskih subjekata ovisno je o dostupnim informacijama i povezanim rizicima što se tiče poslovnog ponašanja i odlučivanja (Ballet et al., 2011, 254). Uloga računovođe u današnjem poslovnom okruženju je značajna jer se za svaku odluku prilikom upravljanja poslovanjem koriste informacije koje on pruža. Pozitivan razvitak poslovanja ovisi o pouzdanosti računovodstvenih informacija. Sve poslovne odluke oslanjanju se na informacije koje pruža računovodstvo.

Ponašanje računovođa ne utječe samo na poslovno okruženje već općenito na društvo i javnost. Profesionalni računovođe svoje usluge obavljaju u interesu šire javnosti, bilo da se bave vođenjem poslovnih knjiga i sastavljanjem financijskih izvještaja ili su angažirani na poslovima revizije, suočeni s jedne strane s interesima poslodavca za maksimalnim profitom, a s druge strane s odgovornošću za profesionalno obavljanje usluga i očuvanje ugleda računovodstvene profesije (Stojanović, 2015, 53). Računovodstvo pruža usluge od vitalne važnosti javnom i privatnom sektoru, odnosno svima onima koji se koriste informacijama (Badawi, 2002). Zbog toga svaki profesionalni računovođa osim što mora biti kvalificiran mora posjedovati i visok stupanj profesionalnog integriteta. Usluge računovođa, a posebno financijski izvještaji trebaju biti prikazani točno, nepristrano i fer. Dakle, etika je u računovodstvu važna i za same računovođe i za sve one koji se koriste njihovim informacijama. Etika je, ili bi trebala biti, svakodnevno značajna u profesionalnom životu, a ne samo kod sprječavanja velikih prekršaja (Cowton, 2009, 178).

IFAC (*International Federation of Accountants* – Međunarodna federacija računovođa) je razvio Etički kodeks za profesionalne računovođe koji uspostavlja etičke zahtjeve za profesionalne računovođe cijelog svijeta. Etički kodeks za profesionalne računovođe navodi kako je razlikovno obilježje računovodstvene profesije njezino prihvaćanje odgovornosti da djeluje u javnom interesu, zbog čega odgovornost profesionalnog računovođe nije isključivo u tome da se zadovolje potrebe pojedinačnog klijenta ili poslodavca (Aljinović Barać et al., 2016, 21). Temeljna načela kojih se mora pridržavati svaki profesionalni računovođa uređena su u odjeljku 100.5 IESBA-ova kodeksa (dio A-opća primjena):

- a) poštenje – biti pošten i iskren u svim profesionalnim i poslovnim odnosima
- b) objektivnost – ne dopustiti da pristranost, sukob interesa ili neumjestan utjecaj sa strane nadvlada vlastite profesionalne i poslovne prosudbe
- c) profesionalna sposobnost i dužna pažnja – neprestano održavati znanje i sposobnosti u profesiji na razini potrebnoj za osiguranje da će klijent ili poslodavac primiti kompetentnu profesionalnu uslugu temeljenu na suvremenim dostignućima prakse, zakonodavstva i tehnika te djelovati marljivo i u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima
- d) povjerljivost – poštovati povjerljivost informacija stečenih putem profesionalnih i poslovnih odnosa, te stoga ne razotkrivati bilo koju tako pridobivenu informaciju trećim stranama bez posebnog i odgovarajućeg ovlaštenja, osim ako

ne postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili potreba za njihovim razotkrivanjem, niti koristiti informacije za osobnu korist profesionalnog računovođe ili trećih stranaka

- e) profesionalno ponašanje – postupati u skladu s relevantnim zakonima i regulativama te izbjeći svaku radnju koja diskreditira profesiju.

Poštovanje profesionalnih, zakonskih i etičkih normi ponašanja u računovodstvu pri donošenju različitih odluka podrazumijeva da profesionalni računovođe imaju karakteristike koje omogućuju postojanje etičnog kapaciteta (Malinić, 2011, 249). Etički kodeks za profesionalne računovođe značajno utječe na ponašanje i prosudbu profesionalnog računovođe jer je osmišljen s ciljem kako bi profesionalni računovođe ispunili svoje profesionalne obveze s aspekta stručnosti i profesionalnog integriteta. Kodeks sadržava norme koje reguliraju zanimanje, u konkretnom slučaju zanimanje profesionalnog računovođe i njegovo ponašanje, njegovo poznavanje pravila struke i profesionalnih etičkih normi (Schiffler, 2001). Moralni odgoj, poznavanje etike, osobni i poslovni moral kojima se mora voditi u svojem djelovanju u ophođenju s drugima, okolinom i društvom u cjelini, čini od profesionalnog računovođe ne samo obrazovanog stručnjaka, već kompletnu humanu osobu, koja uistinu posjeduje smisao i značenje pojma osobnosti (Janković i Vlašić, 2010, 85).

Nažalost, razne okolnosti u praksi računovođama prilikom obavljanja svakodnevnih poslova nameću određene prijetnje. Prema IESB-ovu kodeksu (odjeljak 100.12, dio A-opća primjena), prijetnje se mogu svrstati u jednu od ili više sljedećih kategorija:

- a) prijetnje osobnih interesa – prijetnja da će financijski ili drugi interes neprimjereno utjecati na prosudbu ili ponašanje profesionalnog računovođe
- b) prijetnja samoprovjere – prijetnja da profesionalni računovođa neće primjereno ocijeniti rezultate prethodne prosudbe ili usluge koju je obavio profesionalni računovođa ili druga osoba iz tvrtke profesionalnog računovođe ili organizacije njegova poslodavca, na koje će se računovođa osloniti kada stvara prosudbu kao dio pružanja tekuće usluge
- c) prijetnja zagovaranja – prijetnja da će profesionalni računovođa uzdizati klijentov ili poslodavčev položaj do mjere koja ugrožava objektivnost profesionalnog računovođe
- d) prijetnja zblizavanja – prijetnja da će zbog dugotrajnog ili bliskog odnosa s klijentom ili poslodavcem, profesionalni računovođa biti previše suosjećajan za njihove interese ili olako prihvaćati ono što oni rade
- e) prijetnja zastrašivanja – prijetnja da će se profesionalni računovođa ustručavati djelovati na objektivan način zbog stvarnog ili umišljenog pritiska, uključujući i pokušaja da se neprimjereno utječe na profesionalnog računovođu.

Budući da se profesionalni računovođe suočavaju sa složenim izazovima u poslovnom i profesionalnom okruženju današnjice, sve više rastu pritisci za etičnim ponašanjem računovođa.

Na temelju iznesenog ciljevi istraživanja ovoga rada su utvrditi postoji li razlika u stupnju obrazovanja profesionalnih računovođa s obzirom na spol, ima li razlike između spolova kad je u pitanju profesionalizam računovođa i utječe li duljina radnog staža na integritet i profesionalizam računovođa. Integritet i profesionalizam računovođa testiran je u kontekstu odredbe kodeksa prema kojem se profesionalni računovođe trebaju uzdržavati od prihvaćanja obavljanja profesionalnih usluga koje nisu sposobni obaviti, tj. za koje nisu osposobljeni.

2 Teorijska podloga i pregled dosadašnjih istraživanja

Različiti korisnici uvelike se oslanjaju na računovođe i to kako za ispravno financijsko računovodstvo i izvješćivanje, tako i za učinkovit financijski menadžment, te za mjerodavne savjete pri različitim poslovnim i poreznim pitanjima (Ramljak, 2005). Profesionalni računovođa ima trajnu dužnost da održava stručno znanje i vještine na potrebnoj razini kako bi osigurao da njegov klijent ili poslodavac primi kompetentne profesionalne usluge temeljene na tekućim kretanjima u praksi, zakonodavstvu i u skladu s primjenjivim tehničkim i profesionalnim standardima (Nicolaescu i Pantea Mioara, 2008). Budući da se profesionalni računovođe sve više suočavaju sa složenim izazovima u poslovnim i profesionalnim okruženjima, sve više rastu i pritisci za etičnim ponašanjem (Onyebuchi, 2011).

Profesionalno ponašanje računovođa i njihova sposobnost etičnog rasuđivanja bilo je predmetom istraživanja mnogih relevantnih autora. Clarke, Hill i Stevens (1996) ispituju sposobnost etičnog rasuđivanja u Irskoj. U svojem istraživanju ispituju utjecaj nacionalnosti/kulture, spola, godina, socijalnog uvjerenja i učestalost donošenja etičnih odluka na etično rasuđivanje. Rezultati istraživanja pokazali su da s porastom godina u računovodstvenoj profesiji sposobnost moralnog rasuđivanja opada. Što se tiče spola, istraživanje je pokazalo da ženski računovođe pokazuju znatno etičnije ponašanje od muških kolega. Istraživanje je pokazalo da nema statistički značajne razlike u ponašanju irskih i američkih računovođa. Statistički značajna razlika pokazala se kod socijalnog uvjerenja. Kod liberalnih stavova rezultati su bili etičniji nego što je to slučaj s konzervativnim. Što se tiče etičkih dvojbi, rezultati su pokazali kako se povećava broj etičkih dvojbi tako se povećava i razina etičnog rasuđivanja.

Deshpande (1997) u svojem istraživanju ispituje utjecaj spola, dobi i razine obrazovanja na percepciju različitih poslovne prakse od rukovoditelja. Dolazi do zaključka da ženski menadžeri percipiraju prihvaćanje darova i usluga u zamjenu za povlašten tretman znatno nemoralnijim nego muški menadžeri. Stariji menadžeri (više od 40 godina) bili su etičniji u svojoj percepciji različitih poslovnih situacija (darivanja/usluga u zamjenu za povlašten tretman, odavanje povjerljivih informacija, skrivajući pogreške, krivotvorenje izvješća i poziva o bolesti zbog uzimanja slobodnog dana).

Weeks i suradnici (1999) istražuju postoji li veza između faze u karijeri i spolu s etičkom prosudbom. Rezultati njihova istraživanja pokazali su da žene u prosjeku imaju stroži

etični stav od svojih muških kolega. Isto tako rezultati su pokazali da postoji značajna razlika u etičkoj prosudbi ovisno o fazama karijere. U kasnijoj fazi karijere ispitanici su pokazali veću etičku prosudbu od onih u nižim fazama karijere. Za razliku od njih, Roozen i suradnici (2001) utvrdili su značajno negativnu korelaciju između radnog iskustva i etičnog stava. Njihovo istraživanje pokazalo je da su zaposlenici koji imaju više radnog iskustva manje etični u procesu donošenja od onih zaposlenika s manje radnog iskustva.

Odnos radnog iskustva i etičnog ponašanja istražuju Deshpande i suradnici (2008) te u rezultatima dolaze do negativnog odnosa između radnog iskustva i etikne prosudbe. Ovaj nalaz pripisuje mogućnosti da zaposlenik može biti rijedak resurs za tvrtku.

Hartikainen i Torstila (2004) u svojem su istraživanju financijskih djelatnika ustanovili da je dob demografska varijabla koja je najjače povezana s etičkim stavovima. U njihovu istraživanju stariji ispitanici imali su tendenciju da budu etični stroži u svojim pogledima na poslovne situacije, dok su spolne razlike u njihovu istraživanju bile manje izražene. Emerson, Conroy i Stanley (2007) istražujući etičke stavove računovođa došli do zaključaka da spol i godine utječu na etičke stavove. U njihovu istraživanju muškarci i mlađe osobe imale su slabije etičke stavove u odnosu na ženski spol i starije ispitanike.

Marques i Azevedo-Pereira (2009) ispituju stavove portugalskih ovlaštenih računovođa s obzirom na pitanja etičke prirode. Rezultati njihova istraživanja pokazuju da je spol važna odrednica etičkim prosudbama. Što se tiče životne dobi, u njihovu istraživanju nema značajne razlike između starijih i mlađih ispitanika u etičkim prosudbama. Njihovo otkriće o utjecaju spola na etičke prosudbe nije u skladu s prethodnim istraživanjima koja su pokazala da žene imaju veće etičke stavove od muškaraca. Njihovo istraživanje ne pokazuje nikakvu statistički značajnu povezanost između razine obrazovanja i etičkih standarda. Međutim, bez obzira na rezultat, oni naglašavaju da se ne smije zanemariti razina obrazovanja kod etičnog ponašanja. Po njima je važno uključiti etičke vrijednosti u obrazovanje kako bi studenti bili svjesni eventualnih etičkih dilema u svojim budućim karijerama.

Utjecaj demografskih obilježja na razinu etičnog ponašanja ispitali su i Conroy, Emerson i Pons (2010). Njihovo istraživanje je pokazalo da dob utječe na etički stav, dok spol ne utječe značajno na etičku prosudbu. Po njima su stariji ispitanici prihvatljivije etičkog ponašanja od mlađih ispitanika.

Mohd Ghazali (2015) ispituje demografske čimbenike koji utječu na etičke stavove malezijskih računovođa. Zaključio je da su čimbenici koji utječu na etičke sudove malezijskih računovođa radno iskustvo i profesionalna kvalifikacija. U njegovim istraživanju godine i spol nisu se pojavile kao varijable koje imaju značajni utjecaj. Rezultati njegova istraživanja pokazali su da će se osoba koja ima više radnog iskustva etičnije ponašati.

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 (2007) 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. Međukulturalne razlike među zemljama u svojem istraživanju Arnold i suradnici (2007) dovode u vezu s osjetljivosti pojedinaca na etičke dileme i upućuju na to da postoji učinak kulture neke zemlje u provedbi kodeksa ponašanja i percepciji etičnog ponašanja. Do sličnih rezultata došli su u svojem istraživanju Clements, Neill i Stovall (2009).

Međutim, neovisno o kulturnim razlikama ključna etička načela zajednička svima, neovisno o kulturološkim razlikama su: integritet, objektivnost, profesionalna kompetencija, dužna pažnja, povjerljivost i profesionalno ponašanje, što u svojem istraživanju sličnosti etičkog kodeksa profesionalnih računovodstvenih organizacija u Kanadi, Egiptu i Japanu potvrđuju Smith i suradnici (2009). Krkač, Volarević i Josipović (2011) smatraju da su česti problemi u računovodstvenoj etici pitanja povjerenja, povjerljivosti podataka, sukobu interesa i zviždanju. Güney i Bozkurt (2012) smatraju da računovođe mogu etički griješiti i dovoditi svoj ugled u pitanje i zbog stresa na poslu, velike količine posla i zanemarivanja posla.

Zajednički stav svih ispitanika u istraživanju stavova kineskih i australskih računovođa koje su proveli Han Fan, Woodbine i Cheng (2013) je da se neovisnost mišljenja može ostvariti izbjegavanjem sukoba interesa s klijentima i izbjegavanjem bliskog odnosa s klijentima.

Utvrđivanjem stupnja usvajanja etike u računovodstvenoj profesiji u Nigeriji bavili su se Akenbor i Tennyson (2014). Njihovo istraživanje je upozorilo na nisku razinu usvajanja računovodstvene etike u praksi. Istraživanje je pokazalo da čimbenik pohlepe i sebičnosti najviše utječe na profesionalno ponašanje računovodstvenih djelatnika. Stupanj usvajanja etike u računovodstvu u Sloveniji u svojem istraživanju prikazuje Grivec (2014). Više od polovice anketiranih računovodstvenih djelatnika u istraživanju smatra da je etika u njihovu profesionalnom radu vrlo bitna, da se u posljednje vrijeme broj kršenja etike u slovenskoj struci povećava te da mjesta za podizanje razine etičnosti poslovanja ima dovoljno.

U Bosni i Hercegovini probleme s kojima se susreće računovodstvena profesija istražuju Kurtanović, Mušibegović i Kadić (2014) i upućuju na situaciju u kojoj je struka certificiranog računovođe dosta podcijenjena, struktura onih koji pružaju računovodstvene usluge je vrlo šarolika od niskokvalificiranih priučenih knjigovođa do visokoobrazovanih stručnjaka. Zaključuju da je potrebna uređena regulativa profesije.

Na slične probleme u računovodstvenoj profesiji u Srbiji upućuju Đukić i Pavlović (2014) i Stojanović (2015) te smatraju da bi uvođenjem etike i profesije u zakonsku regulativu bila ozakonjena primjena etičkih zahtjeva IFAC-ova etičkog kodeksa

profesionalnih računovođa i uspostavljeni konkretniji mehanizmi usmjereni na pouzdanost informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Gulin, Milčić i Bakran (2015) upućuju na problem s nekvalificiranim računovođama u Hrvatskoj. Smatraju da za punu afirmaciju računovodstvene profesije u Hrvatskoj nedostaje institucionalno osiguranje. Na temelju pregleda dosadašnjih istraživanja, a prema raspoloživim saznanjima, ne postoje radovi koji istražuju razliku u stupnju obrazovanja profesionalnih računovođa s obzirom na spol, što je jedan od ciljeva istraživanja ovoga rada i njegov znanstveni doprinos. S obzirom na to da postoje kontradiktorni stavovi o utjecaju spola i radnog iskustva na integritet i profesionalizam računovođa i etično ponašanje, predmet istraživanja je i ispitivanje utjecaja spola i radnog iskustva na integritet i profesionalizam računovođa u Hrvatskoj.

3 Hipoteze

Na temelju navedenoga jasna je važnost profesionalizma i etičnog ponašanja profesionalnih računovođa u poslovnoj praksi. O utjecaju demografskih faktora kao što su spol i radno iskustvo na profesionalizam i etično ponašanje profesionalnih računovođa svjedoče brojna istraživanja (Clarke, Hill i Stevens, 1996; Deshpande, 1997; Weeks et al., 1999; Roozen et al., 2001; Deshpande et al., 2008; Hartikainen i Torstila, 2004; Emerson, Conroy i Stanley, 2007; Marques i Azevedo-Pereira, 2009; Conroy, Emerson i Pons, 2010; Mohd Ghazali, 2015). S obzirom na to da su u prethodnim radovima utvrđeni različiti zaključci što se tiče demografskih čimbenika, u ovom istraživanju išlo se korak dalje pa su hipoteze sljedeće:

H1: Postoji razlika u stupnju obrazovanja profesionalnih računovođa s obzirom na spol.

H2: Nema razlike između spolova kad je u pitanju profesionalizam računovođa.

H3: Duljina radnog staža pozitivno utječe na integritet i profesionalizam računovođa.

4 Empirijsko istraživanje – metodologija i uzorak

Istraživanje je provedeno tijekom lipnja 2016. te je temeljeno na anketi koja je provedena putem interneta (na Google-docs platformi). Anketni upitnik poslan je na 196 elektroničkih adresa profesionalnih računovođa diljem Republike Hrvatske. U navedenom razdoblju upitnik je popunilo 55 računovodstvenih djelatnika s tim da svi sudionici ovoga istraživanja nisu odgovorili na sva pitanja što objašnjava različit broj opservacija kod pojedinih testova. Većina ispitanika su žene (78,6 %). Što se tiče stupnja obrazovanja prednjače računovođe s visokom stručnom spremom (61,4 %), a slijede oni s magisterijem ili doktoratom (22,8 %).

Anketi se odazvalo i 12,3 % računovođa s višom stručnom spremom i 3,5 % njih sa srednjom stručnom spremom. Većina ispitanika su vrloiskusni računovođe o čemu svjedoči velik udio onih s radnim stažem od više od 30 godina (28,6 %) i sa stažem od 21 do 30 godina (26,8 % anketiranih). U strukturi u vezi s radnim stažem slijede

računovođe s iskustvom od 11 do 20 godina (23,2 %), dok je jednak broj ispitanika (10,7%) sa stažem do pet godina kao i onih od šest do 10 godina. Najveći broj anketiranih računovođa zaposlen je kod malih poduzetnika (35,8 %), a slijede zaposleni u mikropoduzećima (30,2 %), velikim poduzećima (18,9 %), poduzećima srednje veličine (11,3 %), dok u obrtima radi samo 3,8 %. Uvidom u prijašnja istraživanja (O'Dwyer i Maden, 2006; Smith i Hume, 2005; Splanding i Oddo, 2011) kreiran je anketni upitnik koji se sastoji od tri dijela, odnosno od:

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

Prikupljeni podaci su statistički obrađeni korištenjem dvaju programa: SPSS 17.0 i MS Excel. Za potrebe istraživanja korišteni su različiti testovi u domeni univarijatne statistike. Naime, pojedini podaci imaju nominalno, ali većina redosljedno obilježje pa je to razlog korištenja Mann-Whitney testa kod testiranja prve hipoteze, Kolmogorov-Smirnov testa za provjeru druge hipoteze i Kruskal- Wallis testa za utvrđivanje utemeljenosti potpore trećoj hipotezi.

5 Testiranje hipoteza i rezultati istraživanja

S obzirom na to da je rodna struktura anketiranih računovođa navedena u opisu uzorka, Tablica 1. daje uvid u povezanost spola s razinom obrazovanja.

Tablica 1. Rodna struktura računovođa s obzirom na stupanj obrazovanja
Izvor: Istraživanje autora, 2016.

		Rod		Ukupno
		muški	ženski	
Stupanj obrazovanja	1 – SSS	0	2	2
	2 – VŠS	0	7	7
	3 – VSS	6	28	34
	4 – mr./dr.	6	6	12
Ukupno		12	43	55

Tablica 1. prikazuje koliko ispitanika pojedinog roda ima određen stupanj obrazovanja. Vidljivo je da su računovođe muškog roda svi s barem visokom stručnom spremom. Prva hipoteza, prema kojoj postoji razlika u stupnju obrazovanja računovođa s obzirom na spol, testirana je Mann-Whitney testom (tablice 2. i 3.).

Tablica 2. Razlika između stupnja obrazovanja
Izvor: Istraživanje autora, 2016.

	Rod	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Stupanj obrazovanja	M	12	38,00	456,00
	Ž	43	25,21	1084,00
	Ukupno	55		

Tablica 3. Mann-Whitney test
Izvor: Istraživanje autora, 2016.

	Stupanj obrazovanja
Mann-Whitney U	138,000
Wilcoxon W	1084,000
Z	-2,821
Asymp. Sig. (2-tailed)	,005

Rezultati Mann-Whitney testa upućuju na statistički značajnu razliku ($\alpha = 0,005$) između spolova s obzirom na stupanj obrazovanja čime je dana potvrda prvoj hipotezi. Računovođe muškog roda imaju viši stupanj obrazovanja u odnosu na svoje kolegice.

Unatoč tome što postoji razlika u obrazovanju, pretpostavka je da su računovođe oba spola jednako skloni profesionalizmu koji je testiran u kontekstu odredbe kodeksa prema kojem se profesionalni računovođe trebaju uzdržavati od prihvaćanja obavljanja profesionalnih usluga koje nisu sposobni obaviti, tj. za koje nisu osposobljeni. Druga hipoteza testirana je Kolmogorov-Smirnov testom (Tablica 4.). Hipoteza je postavljena u formi temeljne statističke pretpostavke o nepostojanju razlika između dvaju promatranih skupova.

Tablica 4. Razlika profesionalizma s obzirom na spol

Izvor: Istraživanje autora, 2016.

		Profesionalizam
Najekstremnije razlike	Apsolutno	,064
	Pozitivno	,064
	Negativno	,000
Kolmogorov-Smirnov Z		,196
Asymp. Sig. (2-tailed)		1,000

Rezultati neparametrijskog testa (Tablica 4.) upućuju na nepostojanje razlike između računovođa muškog i ženskog roda s obzirom na njihov stav o obavljanju poslove za koje nisu osposobljeni. Naime, hipoteza o nepostojanju razlika između računovođa oba spola kad je profesionalizam u pitanju je potvrđena jer je $\alpha > 0,05$ (odnosno u ovom slučaju $\alpha = 1,000$). Utjecaj radnog staža na integritet (mjereno sklonošću kompromitiranja vlastitih načela u svrhu prilagodbe očekivanjima organizacije i čestitošću kroz podršku upitnim stavovima kolega) i profesionalizam računovođa je testiran Kruskal-Wallis testom (tablice 5. i 6.).

Tablica 5. Pregled rangova s obzirom na utjecaj duljine radnog staža

Izvor: Istraživanje autora, 2016.

	Staż	N	Srednja vrijednost ranga
Kompromitiranje načela	1 (do 5 god.)	6	43,00
	2 (6 – 10 god.)	6	32,75
	3 (11 – 20 god.)	13	27,54
	4 (21 – 30 god.)	14	34,04
	5 (više od 30 god.)	16	15,69
	Ukupno	55	
Čestitost – podrška upitnim stavovima	1 (do 5 god.)	6	26,58
	2 (6 – 10 god.)	6	40,00
	3 (11 – 20 god.)	13	29,62
	4 (21 – 30 god.)	14	26,50
	5 (više od 30 god.)	16	24,03
	Ukupno	55	
Profesionalizam	1 (do 5 god.)	6	31,17
	2 (6 – 10 god.)	6	40,58
	3 (11 – 20 god.)	13	29,42
	4 (21 – 30 god.)	14	22,50
	5 (više od 30 god.)	16	25,75
	Ukupno	55	

Tablica 6. Rezultati Kruskal-Wallis testa za utjecaj radnog staža
Izvor: Istraživanje autora, 2016.

	Kompromitiranje načela	Čestitost	Profesionalizam
Chi-Square	18,263	9,544	12,379
df	4	4	4
Asymp. Sig.	,001	,049	,015

Rezultati testa upućuju na pozitivan utjecaj radnog iskustva mjenog duljinom radnog staža na integritet i profesionalizam računovođa čime je dana potvrda trećoj hipotezi. Navedeni utjecaj je statistički značajan (Tablica 6.) za sve tri zavisne varijable ($\alpha < 0,05$) pa se može zaključiti da je radno iskustvo i zrelost profesionalnih računovođa povezano s etičnim ponašanjem. Navedeni rezultat može se protumačiti činjenicom da primjena etičkog kodeksa za profesionalne računovođe nije regulirana nego se u praksi situacije podložne etičkim dilemama javljaju s vremenom (koji je prikladno mjeriti radnim stažem) te su etički stavovi i reakcije posljedica životnog iskustva, nečega naučenog tijekom formalnog obrazovanja.

6 Zaključak

Korisnici računovodstvenih informacija moraju imati povjerenja u kvalitetu usluga i informacija koje pružaju profesionalni računovođe. Njihove usluge, a posebno financijski izvještaji trebaju biti prikazani točno, nepristrano i fer. Svaki profesionalni računovođa osim što mora biti kvalificiran mora posjedovati i visok stupanj profesionalnog integriteta.

Uloga računovođe u današnjem poslovnom okruženju je značajna jer se za svaku odluku prilikom upravljanja poslovanjem koriste informacije koje pruža računovođa. Pozitivan razvitak poslovanja ovisi o pouzdanosti računovodstvenih informacija. Sve poslovne odluke oslanjaju se na informacije koje pruža računovodstvo tako da uvijek postoji čvrsta veza između menadžera i računovođa. Njihovo ponašanje ne utječe samo na poslovno okruženje već općenito na društvo i javnost. Dakle, etika je u računovodstvu od ključne važnosti.

IFAC je razvio etički kodeks za profesionalne računovođe koji uspostavlja etičke zahtjeve za profesionalne računovođe cijelog svijeta. Etički kodeks za profesionalne računovođe značajno utječe na ponašanje i prosudbu profesionalnog računovođe jer je osmišljen s ciljem kako bi profesionalni računovođe ispunili svoje profesionalne obveze s aspekta stručnosti i profesionalnog integriteta.

Cilj istraživanja ovoga rada bio je 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.

Potencijalno ograničenje ovoga istraživanja je relativno mala veličina uzorka, što je ujedno i preporuka za buduća istraživanja, tj. za korištenje većeg uzorka. Isto tako istraživanje se može produbiti ispitujući dodatne varijable koje mogu utjecati na profesionalizam i etiku računovođa, kao što su dob, političko opredjeljenje i druge.

Literatura:

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

Aljinović Barać, Ž., Markota, Lj., Vuljan, F. (2016). Važnost etike u obrazovanju i utjecaj na ponašanje profesionalnih računovođa, ur. Jurić, Đ., Zbornik radova sa 17. međunarodne znanstvene i stručne konferencije „Računovodstvo i Menadžment“, Primošten, Hrvatska, Lipanj 9-10, Zagreb, Hrvatski računovođa, 21-30.

Arnold, D. F., Bernardi, R. A., Neidermeyer, P. E., Schmee, J. (2007). The effect of country and culture on perceptions of appropriate ethical actions prescribed by codes of conduct: A Western European perspective among accountants, *Journal of Business Ethics*, 70 (4), 327-340.

Badawi, I. M. (2002). Accounting codes of conduct, violations and disciplinary actions, *Review of Business*, 23(1), 72-76.

Ballet, J., de Bry, F., Carimentrand, A., Jolivet, P. (2011). *L'entreprise et l'éthique*, Seuil, Pariz.

Bedeković, M. (2013). Računovodstvena etika i njezina važnost u računovodstvenoj profesiji, *Praktični menadžment, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta*, 4(2), 102-105.

Clarke, P., Hill, N. T., Stevens, K. (1996). Ethical reasoning abilities: Accountancy practitioners in Ireland, *Irish Journal of Management*, 17, 94-109.

Clements, C. E., Neill, J. D., Stovall, O. S. (2009). The impact of cultural differences on the convergence of international accounting codes of ethics, *Journal of Business Ethics*, 90 (3), 383-391.

- Conroy, S. J., Emerson, T. L., Pons, F. (2010). Ethical attitudes of accounting practitioners: are rank and ethical attitudes related?, *Journal of Business Ethics*, 91 (2), 183-194.
- Cowton, C. J. (2009). Accounting and the ethics challenge: Re-membering the professional body, *Accounting and Business Research*, 39 (3), 177-189.
- Deshpande, S. P. (1997). Managers' perception of proper ethical conduct: The effect of sex, age, and level of education, *Journal of Business Ethics*, 16 (1), 79-85.
- Deshpande, S. P., Joseph, J., Prasad, R. (2008). Impact of managerial dependencies on ethical behavior, *Journal of Business Ethics*, 83 (3), 535-542.
- Đukić, T., Pavlović, M. (2014). Kvalitet finansijskog izveštavanja u Republici Srbiji, *Economic Themes*, 52 (1), 101-116.
- Emerson, T. L., Conroy, S. J., Stanley, C. W. (2007). Ethical attitudes of accountants: Recent evidence from a practitioners' survey, *Journal of Business Ethics*, 71(1), 73-87.
- Grivec, M. (2014). Etika u računovodstvu, *Praktični menadžment, stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta*, 5 (2), 17-22.
- Gulin, D., Milčić, I., Bakran, D. (2015). Očekivanja, stanja i perspektive razvoja računovodstvene profesije, ur. Aljinović Barać, Ž., *Zbornik radova s 50. jesenskog savjetovanja „Računovodstvo, financije i porezi u praksi“*, Brela, Hrvatska, 22. – 24. listopada 2015., Udruga računovođa i finansijskih djelatnika, Split, 1-27.
- Güney, S., Bozkurt, R. (2012). The Problems and Ethical Attitudes of Accounting Professionals Toward Accounting Errors and Frauds: A Model Practice in City of Erzurum, *International Journal of Business and Social Science*, 3 (20), 255-268.
- Han Fan, Y., Woodbine, G., Cheng, W. (2013). A study of Australian and Chinese accountants' attitudes towards independence issues and the impact on ethical judgements, *Asian Review of Accounting*, 21 (3), 205-222.
- Hartikainen, O., Torstila, S. (2004). Job-related ethical judgment in the finance profession, *Journal of Applied Finance*, 14(1), 62-76.
- IESBA-ov kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s kodeksom etike za profesionalne računovođe (2010). Dostupno na: <http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Kodeks-etike/Kodeks-profesionalne-etike-revizora.pdf> [pristupljeno 7. srpnja 2016.].

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

Janković, S., Vlašić D. (2010). Revidiran je etički kodeks profesionalnih računovođa, *Računovodstvo i financije*, 56 (9), 85-88.

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), 187-199.

Kurtanović, S., Mušinbegović, S., Kadić, L. (2014). Problemi računovodstvene profesije u praksi BiH preduzeća, *Business Consultant/Poslovni Konsultant*, 6 (36), 26-34.

Malinić, D. (2011). Etička dimenzija kvaliteta finansijskog izveštavanja, *Ekonomika preduzeća*, 59, 243-261.

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

Mohd Ghazali, N. A. (2015). The influence of a business ethics course on ethical judgments of Malaysian accountants, *Journal of Asia Business Studies*, 9(2), 147-161.

Nicolaescu, C., Pantea Mioara, F. (2008). Ethics in Accounting, *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 17 (3), 191-209.

O'Dwyer, B., Madden, G. (2006). Ethical Codes of Conduct in Irish Companies: A Survey of Code Content and Enforcement Procedures, *Journal of Business Ethics*, 63 (3), 217-236.

Onyebuchi, V. N. (2011). Ethics in accounting, *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), 275.

Ramljak, B. (2005). Professional Behaviour of Accountants in Transition Conditions with Focus on Croatia, 3rd International Conference on Accounting and Finance in Transition, Proceedings 3rd International Conference on Accounting and Finance in Transition, London, Great Britain, July 13-16 2005., London: Greenwich University Press.

Ramljak, B. (2007). Role of Accounting Profession in Transition Conditions – Focus on Croatia, Second International Symposium on Economic Theory, Policy and Applications, Athens, Greece, August 6-9, 2007., Athens: Athens Institute for Education and Research (ATINER).

Roozen, I., De Pelsmacker, P., Bostyn, F. (2001). The ethical dimensions of decision processes of employees, *Journal of Business Ethics*, 33(2), 87-99.

Schiffler, L. (2001). Kodeks etike za računovođe – putevi moderne etike, *Računovodstvo, revizija i financije*, 10(8), 40-44.

Smith, A., Hume, E. C. (2005). Linking Culture and Ethics: A Comparison of Accountants' Ethical Belief Systems in the Individualism/Collectivism and Power Distance Contexts, *Journal of Business Ethics*, 62 (3), 209-220.

Smith, M., Charoensukmongk, P. P., Elkassabgi, A., Lee, K. H. H. (2009). Aspects of accounting codes of ethics in Canada, Egypt, and Japan, *Internal Auditing*, 24 (6), 26-34.

Spalding, A. D., Oddo, A. (2011). It's Time for Principles-Based Accounting Ethics, *Journal of Business Ethics*, 99 (1), 49-59.

Stojanović, R. (2015). Profesionalna etika kao imperativ pouzdanosti finansijskog izveštavanja, [Online], 12, 53-61. Dostupno na: <http://finiz.singidunum.ac.rs/portal/wp-content/uploads/sites/3/2015/12/53-61.pdf> (pristupljeno 7. srpnja 2016.)

Weeks, W. A., Moore, C. W., McKinney, J. A., Longenecker, J. G. (1999). The effects of gender and career stage on ethical judgment, *Journal of Business Ethics*, 20(4), 301-313.

Žager, K., Dečman, N. (2015). *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.