

## ЕТИКА ВРЛИНЕ И ЊЕН ЗНАЧАЈ У РАЧУНОВОДСТВУ<sup>а</sup>

Милован Вуковић\*, Дејан Ризнић, Данијела Воза

Универзитет у Београду, Технички факултет, Бор, Србија

\*mvukovic@tf.bor.ac.rs

### Апстракт

Овај рад анализира етику врлине, која уз деонтологијом и утилитаризам, представља једну од три традиције нормативне етике које се најчешће примењују у области пословне етике. Тежишни део рада се односи на разматрање етике врлине – најстарије етичке традиције – како са теоријског, тако и са емпиријског становишта. Етика врлине, која се усредсређује на карактерне (моралне) црте појединца, постаје све значајније друштвено питање у савременом друштву с обзиром на све учесталије примере скандала у пословном свету, укључујући и најразвијеније земље. Главне етичке врлине су сагледане у теоријском смислу кроз призму рачуноводства – области која није имуна од различитих облика девијација у пословном деловању. У емпиријском делу рада су предочени резултати испитивања присуства различитих карактерних црта у раду запослених у рачуноводственом сектору на примеру једног већег производног система. Резултати овог истраживања показују да се концепт етике врлине може применити на рачуноводство, односно на професију рачуновође и ревизора.

**Кључне речи:** Нормативна етика, пословна етика, етика врлине, врлине, рачуноводство.

## VIRTUE ETHICS AND ITS IMPORTANCE IN ACCOUNTING

### Abstract

This paper analyzes virtue ethics which, together with deontology and utilitarianism, represents one of the three traditions of normative ethics frequently applied to the area of business ethics. The main part of this paper considers various aspects of virtue ethics – the oldest ethical tradition – both from the theoretical and empirical standpoint. Virtue

<sup>а</sup> Припремљено у оквиру пројекта *Одрживост идентитета Срба и националних мањина у пограничним општинама источне и југоисточне Србије (179013)*, који се изводи на Универзитету у Нишу – Машински факултет, а финансира га Министарство за просвету, науку и технолошки развој РС.

ethics, which focuses on character (moral) traits of an individual, is becoming an increasingly important social issue in modern society due to more and more common examples of scandals in the business world, including the most developed countries. The major ethical virtues are seen theoretically through the prism of accounting – the area which is not immune to various forms of deviations in business activities. The empirical part of the paper provides the results of the study on the presence of different character traits in the work of the accounting sector employees in a large production system. The research results show that the concept of virtue ethics can be applied to accounting, that is, to the profession of accountant and auditor.

**Кључне речи:** Normative ethics, business ethics, virtue ethics, virtues, accounting

### УВОД

Теорије нормативне етике је могуће разврстати на различите начине у зависности од тога шта се узима као критеријум класификације. Џозеф Вајс (Weiss) идентификује и анализира пет фундаменталних етичких принципа који се користе у моралном расуђивању: (1) утилитаризам, (2) универсализам, (3) права, (4) правда и (5) врлина (Weiss, 2006, p. 120). Широко је прихваћена и подела теорија нормативне етике на (1) неконсеквенцијалне (непоследичне) и (2) консеквенцијалне етике (последичне); посебно са становишта потреба пословне етике. Неконсеквенцијалне етичке теорије полазе од категорије дужности као основе моралног деловања човека и друштва (Кант, 2008). С друге стране, ако се као крајњи критеријум у проценивању моралности неког деловања узима последица (сврха таквог деловања), онда је реч о последичној етици. И неконсеквенцијалне и консеквенцијалне етике, у сваком случају, усредсређују се на разматрање деловања људи (или друштвених група) али на различитим основама (Младић и Крчач, 2007).

У првом делу рада разматрају се различити аспекти најстарије етичке традиције – етике врлине. Пажња је посебно посвећена предностима и недостацима ове етичке теорије са становишта могућности примене њених начела у области пословања. Заговорници етике врлине, премда не одбацују утилитаризам или теорије које почивају на правима, сматрају да поменути традиције занемарују централне одлике свакодневног моралног деловања појединца – питања личног карактера. Другим речима, поред традиционалног приступа интегрисања етике у пословање (*action-based approach*, engl.), требало би укључити и индивидуални приступ (*agent-based approach*) који се заснива на етици врлине (Dobson, 2007).

У другом делу рада, на темељу дефинисаних моралних принципа етике врлине, сагледана је рачуноводствена професија како са теоријског, тако и са практичног становишта. Емпиријско истраживање је спроведено у рачуноводственом сектору компаније „Тигар“ у Пироту.

### ЕТИКА ВРЛИНЕ

Етика врлине, као најстарија етичка традиција, полази од става да у основи сваког човека као људског бића, захваљујући његовој савести, постоје одређене трајне особине, моралне тежње, независно од тога да ли су оне стварно развијене или су само потенцијално дате. Главни концепти етике врлине (изведени из античке грчке филозофије) су: (1) врлина (на пример, храброст, верност, истинољубивост и др.), (2) практична мудрост, те (3) концепт еудаимоније (срећа, „процват личности” и квалитет живота) (Weiss, 2006, стр. 130). Суштина аргумента етичке традиције огледа се у томе што се пажња пре посвећује самој особи, него њеном деловању. Речју, важније је „бити добар“ него „чинити добра дела“. Претпоставља се, наиме, да човеков карактер претходи човековом деловању.

Под врлинама се подразумевају оне карактеристике које омогућавају вођење истински хуманог живота. Врлине помажу човеку да оствари свој посебан, то јест, дистинктивни задатак – учествовање у друштвеном животу на начин да користи своје способности. Ова способност је инхерентно везана за истину, односно људи су разумни онолико колико поседују или користе истину. А, истина – кореспонденција између ума и света – може да се оствари на два начина, односно као спекулативна и практична истина (Шеверс и Пакалук, 2009). Свакој од ових врста истине (спекулативној и практичној) одговарају одређене способности резоновања: интелектуалне (теоријске) и врлине карактера (моралне врлине), редоследно.

Интелектуалне врлине проистичу из примарног функционисања виших или интелектуалних видова људског бића. Највиши облик ових врлина је мудрост – највиша врлина коју људска бића могу да постигну. Моралне врлине, с друге стране, почивају на успешној контроли коју разум спроводи над телесним прохтевима и склоностима. Ти прохтеви и склоности, премда су својствени људској природи, морају се контролисати, јер, у противном, може доћи до претерано штетног деловања по јединку или по друге чланове друштва.

Похлепност је, у том смислу, карактерна црта која долази до све већег изражаја у савременом друштву; посебно у области пословања. Наиме, велики новчани износи који су у оптицају доводе у искушење многе од укључених страна да поставе у први план свој интерес на штету оних чије интересе треба да бране. Док се похлепом именује оваква унутрашња жеља, дотле похлепност изражава карактерну црту неког ко стално делује на овим основама. Лоше стране похлепности се огледају у томе што она појачава саму себе; експанзивна је, самодеструктивна. Речју, новац се сагледава као циљ а не као средство.

Како доброг човека красе врлине, теоретичари етике врлине настоје да идентификују врлине које би човек требало да има. Ауто-

ри се, међутим, разликују по томе које врлине наводе, као и по броју врлина које препознају. Платон је идентификовао четири главне (*кардиналне*) врлине: (1) мудрост (*sophia*, грч.; *sapientia*, лат.), (2) праведност (*dikaiosune*, грч.; *iustitia*, лат.), (3) храброст (*andreia*, грч.; *fortitudo*, лат.) и (4) умереност (*sophrosune*, грч.; *temperantia*, лат.). Од наведених кардиналних врлина само једна је интелектуална – мудрост; остале три сврставају се у врлине карактера. Такође, прве две врлине – мудрост (и то практична) и праведност – првенствено су усмерене према другима, јер се претежно тичу живота појединца у друштву, односно сагледавања његових интеракција с другим припадницима групе којој припада.

Аристотел је дефинисао врлину као средину између крајности. Тако је храброст, на пример, средина између сулуде храбрости и кукавичлука. Аристотел је врлину мудрости (у Платоновој класификацији кардиналних врлина) заменио разборитошћу – (*phronesis*, грч.; *prudentia*, лат.). Разборитост је, иначе, практична мудрост – практична разумска моћ – која се разликује од теоријског ума и сазнања стеченог мисаоно-логичким поступцима. Врлина је, према Аристотелу, диспозиција за добра деловања. Када се врлина једном стекне, постојанија је и од знања.

Но, за Аристотела људи нису само бића обдарена разумом, већ су људи и друштвена бића чији је циљ остварење блаженства, среће (*eudaimonia*), самоактуелизација, односно постизање изврности. То значи да врлине нису само индивидуални начин постизања савршенства и среће људи, већ су оне и друштвено детерминисане, односно као такве су и друштвено вредноване. Речју, врлине су вештина изврности у умећу живљења с другима у заједници (De George, 1999).

Кант такође, у својој деонтолошкој етици, разуму придаје прворазредно место. Моралне обавезе човек сам себи намеће, односно, до моралности се долази разумом, а предуслов за то је храброст. Општа Кантова препорука, која простиже из његове етике, гласи: *Буди храбар, служи се разумом!*

За некога у кантовској традицији, бити моралан исто је што и бити рационалан. Као што нико не може да нас присили да будемо рационални, нико не може да нас присили ни да будемо морални. По овом схватању, ако одаберемо да будемо рационални, истовремено одабирамо да будемо морални (Ди Џорџ, 2003, стр. 93).

#### *Етика врлине и савремено доба*

Савремени теоретичари етике врлине, следећи Аристотелове идеје, наглашавају потребу прављења одклона од легалистичког приступа етичком мишљењу, који почива на стриктном поштовању правила и закона, према приступу који у први план истиче вођење

живота достојног човека. Амерички филозофи који су реafirмисали етику врлине у другој половини XX века – Енскомб и Мекинтајер – сматрали су да ову етичку традицију не би требало сматрати само допуном, већ и заменом за деонтолошке и утилитарне теорије (Anscombe, 1958; MacIntyre, 1981). Идеја поменутих аутора о уклањању традиционалних теорија нормативне етике – „елиминатизам” – има своје следбенике у онима који верују да је у модерном друштву могуће успоставити врлине налик оним које су биле особене за грчки град-полис Аристотеловог времена или кодекс једног аристократе XVIII века.

Пенс, чини се с правом, указује на проблематичност оваквог заокрета према античкој традицији:

Овај начин мишљења, поред других многих проблема, често занемарује чињеницу да аристотеловско и аристократско друштво нису демократска друштва. Заиста, објашњења врлина која су дали такви аристократи као што су били Аристотел и Хјум била су идеализације понашања њиховог времена, а не описи тог понашања. Они који чезну за „повратком” *полиса* или шкотског просветитељства не враћају се реалним друштвима, већ старим књигама (Пенс, 2004, стр. 367).

Многи филозофи су одбацили идеју да етика врлине може да стекне независан и примарни статус, те да може да послужи као једини путоказ у процесу моралног расуђивања (Beauchamp, 1991, стр. 163). Трeбало би указати и на то да Аристотелова теорија златне средине не подразумева аутоматско изналажење средњег пута између два екстрема. Морални агент се, наиме, често налази у ситуацији када мора да учини већи или мањи отклон према једном од екстрема како би исправио, рецимо, неправду. Тако послодавац може имати оправдане разлоге да само неким радницима одобри повећање зараде, како би исправио претходне одлуке о повишицама. Средина, према томе, не представља праву меру у дословном смислу те речи; пре се ради о мери у „правом тренутку, према правим људима, из правог разлога и на прави начин” (Christians *et al.*, 2001, стр. 13). Чини се да је овакво поимање врлине најближе реалности. Моралне врлине отуда долазе све више до изражаја у различитим областима пословања, укључујући маркетинг, оглашавање, рачуноводство или књиговодство (Драмонд и Биен, 2001).

У сваком случају, сагледавање савремених промена у области пословања у светлу етичке традиције која инсистира на врлинама (карактеру) није без основа. То ће бити демонстрирано и на примеру рачуноводствене професије који се разматра у преосталом делу овог рада. Ипак, овај етички приступ је кориснији у комбинацији са деонтологизмом Кантовог типа и утилитаризмом.

### ЕТИКА ВРЛИНЕ И РАЧУНОВОДСТВО

Теоријске поставке изложене у претходном делу су емпиријски тестиране на примеру рачуноводства – области пословања која стреми статусу професије. На избор овог подручја за примену концепта етике врлине утицало је неколико чинилаца.

Пре свега, почетком 2007. године многе државе су увеле етички захтев за лиценцирањем овлашћених јавних рачуновођа (*Certified Public Accountant, CPA*, енгл.) који се реализује похађањем двочасовног курса етике у оквиру *CPA* програма. Заокрет према сагледавању етичких питања у области рачуноводства настао је као одговор на велике рачуноводствене скандале који су се почетком минуле деценије појављивали у великим компанијама у САД, као што су, рецимо, *Enron* и *WorldCom*. Поменути скандала су довели и до законодавног одговора на националном нивоу у Америци (усвојен је посебан закон у овој области – *Sarbanes-Oxley law*).

Перцепција јавности о рачуноводственој професији се, несумњиво, значајно изменила после рачуноводствених скандала. Пре скандала какав се збио, рецимо, у компанији *Enron*, на рачуновођу се углавном гледало као на ревносног службеника на кога се, захваљујући његовом интегритету, увек могло ослонити. Међутим, у периоду после поменутих скандала многи корисници финансијских извештаја доводе у питање интегритет, поузданост и транспарентност финансијског извештавања компанија.

Актуелни етички захтеви настоје да разреше и трајне, односно опште проблеме који утичу на рачуноводствену професију. Јер, рачуноводствена професија је због своје природе у обавези да сагледава етичка питања с којима се рачуновођа суочава током своје праксе (Дмитровић Шапоња и Милутиновић, 2009а и 2009б). У том смислу, углавном се издвајају четири главна разлога која оправдавају потребу проучавања етике у рачуноводству.

#### *Разлози за сагледавање етичких аспеката у рачуноводству*

Емпиријска истраживања потврђују да је могуће говорити о четири главна проблема етичке природе који се појављују у рачуноводству, односно то су:

1. Рачуновође не плаћају они чије интересе ревизори треба да заступају, што се не може уредити прописима;
2. Рачуноводство, упркос својој дугој историји и традицији, тежи постизању већег саморазумевања о професији;
3. Рачуновође морају да говоре истину на начин који је примерен одређеним околностима, те им је, у том смислу, неопходно унутрашње опредељење према истини;
4. Рачуновође морају да служе као будни чувари тржишта, те, у складу с тим, морају да буду отпорни посебно на похлепу и похлепност.

*Ревизори и интереси оних које заступају.* Први поменути разлог који упућује на значај етике у рачуноводству истиче стално присутан сукоб између узвишених идеала и сврхе рачуноводства, с једне стране, и стварних прилика које постоје у савременој економији, с друге стране. Како се овај проблем не може разрешити легалним средствима, могуће решење се тражи у рачуноводственој етици.

Суштина проблема се огледа у томе што је рачуновођи поверено да направи истинит извештај о финансијским условима компаније; посебно за потребе приватних инвеститора и поверилаца. Рачуновођа је, у ствари, веза између инвеститоровог капитала и пословног предузећа које тај капитал користи на прави начин. Али, због тога што за овај посао рачуновођу не плаћају заинтересоване групе – стејкхолдери – оправдано се поставља питање повезаности интереса ревизора и инвеститора. Другачије речено, руководство користи новац власника да би ангажовало овлашћене ревизоре који одобравају извештаје које руководство подноси власницима о својим резултатима пословања. Ревизор се, очито, налази у амбивалентној ситуацији: зарађује за живот уважавајући интересе руководства, али, с друге стране, његова друштвена улога га обавезује и на пружање услуга инвеститорима и повериоцима.

*Рачуноводство као професија.* Премда рачуноводство има дугу традицију, оно се као професија издвојило средином XIX века. Рачуноводство се, попут других професија, може сагледавати и са социолошког становишта полазећи од давно предложене листе критеријума америчког лекара Абрахама Флекнера (Abraham Flexner, 1910), коју су касније допунили Ди Џорџ (de George) и Ардоу (Ardaugh), 1999. и 2000. године, редоследно:

1. Професија обухвата суштински интелектуалне радње са великом појединачном одговорношћу;
2. Професија добија свој сирови материјал из науке и учења;
3. Професија обрађује овај материјал до практичног и коначног циља;
4. Професија има едукативно-комуникациону технику;
5. Професија постаје све више алтруистична по мотивацији;
6. Професије су усклађене са стандардом професионалних квалификација које управљају пријемом нових кадрова;
7. Професије одржавају одређене стандарде понашања;
8. Професије имају склоност ка самосталној организацији;
9. Професије имају признат статус;
10. Професије чине асоцијације посвећене напредовању друштвених обавеза;
11. Професије имају особену културу (обичаји, традиција и симболи).

Наведене карактеристике професије одражавају три битне компоненте сваког позива: (1) интелектуалну, (2) моралну и (3) организациону (Мау, 1989). Од поменутих карактеристика, са становишта рачуноводствене професије чини се корисним пажњу задржати на алтруистичком аспекту. Рачуноводство је алтруистичко на два начина: прво, рачуновођа (а, посебно ревизор) при давању истинитих финансијских информација најчешће пружа услуге лицима која су му потпуно непозната и, друго, од рачуновође се очекује да се пре одрекне својих прихода за живот него да уради нешто нечасно. У том смислу, може се тврдити да је ова професија „алтруистичнија” у односу на неке друге. С друге стране, рачуноводственој професији недостаје јасније сагледавање њене суштине.

*Рачуноводство и истина.* Примарни задатак рачуноводства је, несумњиво, објављивање истине о финансијским приликама предузећа како би се обезбедило поверење – неопходни услов тржишне економије. Истинољубивост, како сматра Ди Џорџи, важна је и у међународном пословању које се, иначе, темељи на поштовању уговора и преузетих обавеза (Ди Џорџи, 2003, стр. 294).

Питање „истине” се непрестано понавља у радовима о етичности рачуноводства. Рачуновођа мора да буде спреман да уз поднети финансијски извештај одговара и на питања и унакрсна испитивања власника, акционара, директора или председника. Ти одговори морају бити промишљени и одређени, јер, тражење истине „припада духу професионалног рачуноводства” (Шеверс и Пакалук, 2009). Стремљење ка истини, очигледно, издваја рачуноводство од других уобичајених професија и поставља га на сопствену платформу учене професије, која сама себе подстиче на културу, на морални развој и на научна постигнућа.

*Рачуноводство као „будни чувар“ тржишта.* Рачуноводству се, с обзиром на његов значај, често додељује улога „будног чувара“ тржишта. Рачуноводствени стручњаци своју улогу „будног чувара“ испуњавају обавезом „тражења и откривања истине“. А, да би испунио овај задатак, рачуновођа мора избећи утицај похлепе. Похлепа, као што је описано у претходном одељку, представља унутрашњу жељу да се делује преферирајући сопствене интересе, док је похлепност карактерна црта – непрестана жеља да се делује на овим основама.

#### *Врлине од значаја за рачуновођу*

У претходном одељку су описане у светлу античке етичке традиције четири главне врлине – мудрост, праведност, храброст (снага или смелост) и умереност (одмереност). У овом одељку се поменути концепт врлина примењује на рачуноводство, односно идентификују се врлине које су везане за обављање дистинктивног задатка у овој професији.



Дистинктивни задатак рачуновође, како је већ описано, односи се на објављивање истине о финансијском стању компаније како би се обезбедили услови поверења у модерној, тржишној економији. Попут других задатака, могуће је издвојити и дистинктивне врлине рачуновође, које је, опет, могуће поделити на: (1) интелектуалне и (2) врлине карактера. Поменуће врлине рачуновође кореспондирају раније наведеним и описаним Платоновим кардиналним врлинама.

*Мудрост.* Прва кардинална врлина – мудрост – сагледава се на два начина, то јест, као: (1) спекулативна и (2) практична мудрост. Под спекулативном мудрошћу подразумева се систематично разумевање одређеног поља природне или друштвене стварности. Спекулативна мудрост у случају рачуновође (или ревизора) обухвата његово техничко знање, компетенције и вештине, што се темељи на његовом добром познавању рачуноводствене теорије. Несумњиво, детаљније разумевање главних принципа рачуноводства представља основу за обављање дистинктивног задатка у области рачуноводства.

Практична мудрост се, с друге стране, односи на способност одређивања приоритета, односно на давање одговора на питања у смислу које су ствари важније од других или које су ствари боље или лошије. У области рачуноводства практичну мудрост би представљала посвећеност неким питањима као важнијим, постављање приоритета, посвећеност приоритету истине, придавање првенства принципима уместо правилима, те давање преимућства суштини (садржају) над формом (обликом).

*Праведност.* Врлина праведности у случају рачуновође (или ревизора) огледа се у његовом практичном и снажном поштовању главних дужности које важе за њега као професионалца. Под овим се мисли, у првом реду, на дужност рачуновође да служи јавном интересу, на дужност дискреције и поверљивости у односима са клијентима, те на дужности према професији у смислу одржавања највиших стандарда професије и заштите њене добре репутације.

*Храброст.* У рачуноводству се често јављају ситуације када практичар зна да, пре него што буде могао одговорно да настави да ради, мора да открије нешто што му је доступно да зна. Да би се то окрило, међутим, потребни су велики напори и значајан степен генијалности. Та својеврсна тврдоглавост, коју практичар треба да испољи у свом стремљењу ка истини, представља аналогију храбрости, као кардиналној врлини.

*Умереност.* Одмереност се као четврта кардинална врлина односи понајвише, када је о рачуновођама реч, на отпорност на похлепу и друге облике сопственог интереса. Истрајавање рачуновође на умерености по овом основу води одржавању његове независности, а самим тим, и очувању објективности.

*ИСТРАЖИВАЊЕ ЕТИКЕ ВРЛИНЕ У РАЧУНОВОДСТВУ  
НА ПРИМЕРУ ПРОИЗВОДНОГ ПРЕДУЗЕЋА*

Несумњиво је да запослени у рачуноводству морају да имају кардиналне врлине (интелектуалне и карактерне) које им омогућавају извршавање динстинктивног задатка. Успех у овој професији, попут других области, не зависи само од техничке компетентности, висине зараде или могућности за напредовање у компанији. Истински успех подразумева и додатни искорак – бављење професијом уз коришћење оних врлина које су дистинктивне за рачуновођу.

*Упитник о врлинама рачуновође*

Основни циљ истраживања у оквиру овог рада своди се на утврђивање нивоа професионалне етике у области рачуноводства. Тиме би се стекао увид у актуелно стање у овој области, уочили недостаци и предности, како би се у будућности предузели кораци ка подизању етичких стандарда у рачуноводственој професији.

У том смислу, поставља се питање вредновања појединих врлина које су неопходне рачуновођама и ревизорима у обављању њихових дистинктивних улога. Да ли актуелни посленици у области рачуноводства показују узоран ниво самосвести, прекопотребан за уважавање професије? Како вреднују мудрост, а у оквиру ње спекулативну, односно практичну мудрост? Испољавају ли храброст?

Да би се добила мишљења о овим, као и о другим питањима, састављен је за потребе овог истраживања упитник који садржи исказе о разматраним кардиналним врлинама; наравно, са становишта рачуноводствене професије (Прилог 1).

Испитаници су своје мишљење, односно став о сваком исказу изражавали бирањем једног од понуђених модалитета одговора на петостепеној Ликертовој скали од 1 до 5. Испитаници су потпуно неслагање, делимично неслагање, неутралну позицију, делимично слагање или потпуно слагање са понуђеним исказима у Прилогу 1 изражавали заокружујући бројеве „1“, „2“, „3“, „4“ и „5“, редоследно.

У овом истраживању је примењена техника испитивања (коришћењем анкете) од 5. до 15. маја 2013. године на групи од четрдесет пет рачуноводствених радника различите старости и година радног стажа. Анкетирано је 12, 16, односно 17 испитаника старосних група до 30 година, од 30 до 40 година, те старијих од 40 година, редоследно. При томе, 23 радника су имала професионално искуство до 20 година, а 22 запослена радни стаж дужи од две деценије. Сви испитаници припадају рачуноводственом сектору корпорације „Тигар“ АД у Пироту.

*Резултати и дискусија резултата*

Добијени одговори испитаника су разврставани у пет група, сагласно врлинама на које су се конкретни искази односили. Посебно су приказани резултати који се односе на ниво професионалне свести радника у рачуноводству. За оцењивање степена присуства појединих врлина и стања професионалне свести, коришћена је класификација питања дата у Табели 1.

*Табела 1. Искази о одговарајућим врлинама и етичким аспектима рачуноводствене професије.*

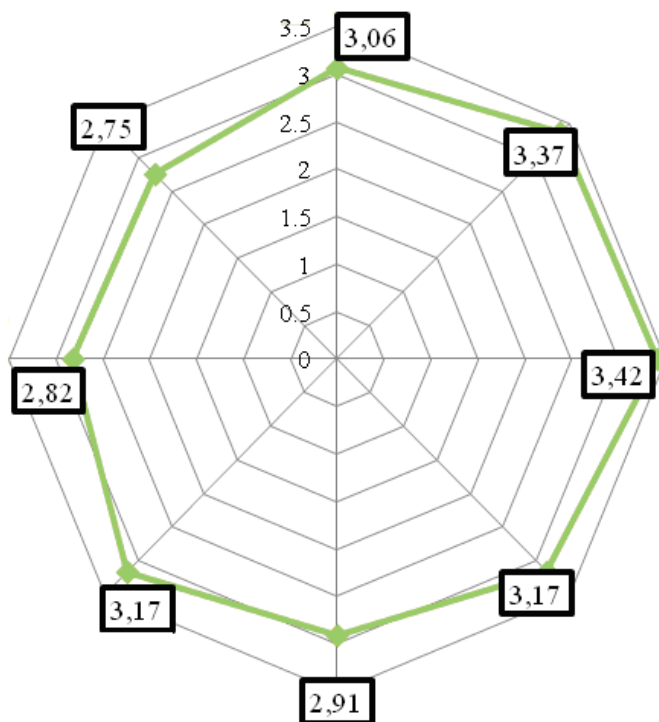
*Table 1. Statements about the appropriate virtues and ethical aspects of the accounting profession.*

Тип врлине	Редни бројеви исказа у упитнику (Прилог 1)
Мудрост (спекулативна)	3, 18 и 19
Мудрост (практична)	5, 11 и 13
Праведност	7, 10, 15, 21, 22 и 26
Храброст	9, 12, 14 и 17
Умереност	6 и 20
Свест о професији	1, 2, 4, 8, 16, 23, 24 и 25

Обрада одговора испитаника показује да се од истраживаних врлина од значаја за послове рачуновође најбоље вреднује спекулативна мудрост – техничко знање, компетенције и вештине, односно добро познавање рачуноводствене теорије. Средња оцена значаја ове врлине износи 3,51. Храброст, као врлина рачуновође која обухвата предузимање неопходних мера за проналажење нечега за шта при знајете да још увек не знате, али што треба да знате да бисте поступили како треба, оцењена је нешто слабије. Испитаници су ову врлину рачуновође вредновали оценом 3,16. Праведност, као врлина рачуновође која подразумева његово снажно поштовање главних дужности које важе за њега као рачуновођу, оцењена је са 3,06. Практична мудрост – врлина рачуновође која подразумева посвећеност неким стварима као важнијим и постављање приоритета у односу на друге – слабије је вреднована од спекулативне мудрости: средња оцена износи 2,96. На крају, умереност – отпорност на похлепу и друге облике сопствених интереса – вреднована је најнижом оценом (2,93).

Добијени резултати упућују на то да ниво свести о рачуноводству као професији није на задовољавајућем нивоу. Свест о професији, бар када је реч о рачуноводству, подразумева да рачуновође и ревизори стичу и у пракси користе своје врлине, да је и у рачуноводству потребно етичко образовање, битна част, друштвени положај и статус, као и у свакој другој професији. Свест испитаника о

професији, на основу њихових одговора, кореспондира оцени 3,06. Ипак, приметне су и разлике у погледу појединих аспеката свести о професији – оне су приказане на Графикону 1.



*Графикон 1. Ниво свести рачуновођа о рачуноводству као професији изражен по компонентама (здесьна налево):*

*Chart 1. The level of awareness of accountants on accounting as a profession expressed by components (from left to right):*

- 3,06 – част, друштвени положај, престиж и поштовање;
- 3,37 – значај етике у рачуноводству;
- 3,42 – присуство етичких проблема у рачуноводству;
- 3,17 – потреба за етичким образовањем у рачуноводству;
- 2,91 – професионална етика рачуновође подразумева стицање и испољавање својих врлина у пракси;
- 3,17 – оно што помаже компанији да оствари циљеве, исправно је јер користи свима;
- 2,82 – поштовање правила која гарантују слободу деловања и смањују неправедност;
- 2,75 – обавеза помагања онима који су у невољи.

У табелама 2 и 3 су предочене средње оцене вредновања врлина и нивоа професионалне свести рачуновођа у зависности од старости радника и дужине радног стажа, редоследно. Резултати истраживања показују да се старост радника, као и дужина радног стажа, одражава у извесној мери на вредновање значаја појединих врлина, односно професионалне свести.

Старији радници више вреднују како спекулативну, тако и практичну мудрост – дужина радног стажа још више наглашава ову тенденцију (Табела 3). Повећање старости, односно дужине радног стажа, доприноси подизању нивоа професионалне свести. Међутим, по питању праведности, храбрости и умерености разлике нису толико изражене.

*Табела 2. Старост радника, врлине и професионална свест рачуновођа.*

*Table 2. Age of workers, virtues and professional awareness of accountants.*

Тип врлине	до 30 год. од 30 до 40 год. преко 40 год.		
	(n=12)	(n=16)	(n=17)
Мудрост (спекулативна)	3,16	3,41	3,25
Мудрост (практична)	2,30	2,42	2,81
Праведност	2,81	3,01	3,12
Храброст	2,01	2,12	2,84
Умереност	3,01	2,98	2,68
Професионална свест	2,90	2,73	3,12

Средње вредности добијене за поједине врлине рачуновођа, на основу емпиријског истраживања спроведеног за потребе овог рада, у сагласности су са теоријским поставкама о развоју моралне свести појединца. Већина испитаника је заузела ставове који одржавају конвенционалну равн когнитивног моралног развоја појединца према теорији Лоренса Колберга. Реч је о тзв. равни саображавања, односно улози коју појединац има на различитим нивоима друштвене организације. Прихватање одређених правила и стандарда у разним сферама живота, укључујући и професије, представља основ деловања на нивоу ове равни. Приближно 50% одраслих људи остаје током живота на овом нивоу моралног развоја.

Мање је појединаца који, у зависности од достигнутог степена социјализације, образовања и других чинилаца, дотиже трећу, односно највишу, постконвенционалну равн; према неким подацима до 35% (Tamminen и Leskinen, 1996). Ова, тзв. принципијелна равн претпоставља понашање појединца које почива на универзалним принципима који се односе на људска права и дужности, правду и користи за читаво човечанство.

Табела 3. Дужина радног стажа, врлине и професионална свест рачуновођа.

Table 3. Length of working experience, virtues and professional awareness of accountants.

Тип врлине	преко 20 год.	
	(n=23)	(n=22)
Мудрост (спекулативна)	3,54	3,61
Мудрост (практична)	2,96	3,18
Праведност	2,84	2,99
Храброст	3,02	2,88
Умереност	3,12	3,02
Професионална свест	3,18	3,21

Поједини искази у упитнику за потребе овог истраживања представљали су и својеврсни изазов за испитаника у смислу да се прекорачи тзв. морални минимум, односно стриктно поступање по процедури и правилима у ситуацијама када може бити угрожен јавни интерес. Ипак, приметно је да су код испитаника врлине храбрости и праведности биле најслабије изражене; посебно код оних најмлађих. Као што се може уочити из Табеле 3, запослени старији од 40 година су доста храбрији од запослених старосне доби до 30 година; средње оцене за ову врлину им се разликују скоро за један степен – 2,01 наспрам 2,84 у корист старијих радника.

### ЗАКЉУЧАК

Изложени резултати у овом раду потврђују претпоставку да рачуноводство није могуће свести на вредносно неутралну праксу. Својевремено испитивање осам извршних директора или контролора/ревизора о њиховим перцепцијама и сазнањима о неетичком понашању у рачуноводству, у форми дубинског интервјуа, показало је да постоје примери тзв. дискреционе праксе која се најчешће своди на дисторзију података о приходима и питања праведности (Tamminen и Leskinen, 1996). Етичко мишљење испитаника је такође одговарало конвенционалној равни моралног развоја; међутим, тај ниво моралне свести био је подложен привременој промени услед деловања запослених у кризним ситуацијама (*situational pressure*, енгл.).

Истраживање присуства личне етике у рачуноводству у овом раду, као и у другим радовима ове врсте, указује на проблем валидности који се мора превазићи на одговарајући начин. Независно од технике испитивања (дубински интервју, анкетање путем упитника и сл.) информације до којих се долази о истраживаном феномену нису потпуне. Резултати испитивања етичке свести радника на по-

словима рачуноводства на примеру једног великог производног предузећа („Тигар“ у Пироту) показују да у етичком сагледавању ове професије етика врлине, као најстарија етичка традиција, има запажено место. Концепт врлине се, што су показали предочени резултати, може применити на рачуноводство, односно на професију рачуновође и ревизора.

Премда је ово истраживање споведено у оквиру једног великог производног предузећа у разматрању постављеног истраживачког питања, анализа добијених одговора малог броја испитаника и висок степен њихове кореспонденције са реалним условима пословања показује да предложени мерни инструмент (упитник) примењен у овом раду може послужити као основа за будућа опсежнија испитивања етичких аспеката рачуноводствене професије.

#### ЛИТЕРАТУРА

- Anscombe, G.E.M. (1958). Modern moral philosophy. *Philosophy*, 33, 1–19.
- Ardaugh, D. (2010). *Business as a profession: A bridge too far of fair way to go?* Saarbrücken: Lambert Academic Publishing.
- Beauchamp, T.L. (1991). *Philosophical Ethics: An Introduction to Moral Philosophy*. New York: McGraw-Hill.
- Ди Џорџи, Р.Т. (2003). *Пословна етика* [Business ethics]. Београд: Филип Вишњић.
- Дмитровић Шапоња, Љ., Милутиновић, С. (2009а). Етичност као дугорочни интерес власника капитала, менаџмента и рачуноводствене професије и као предмет професионалне рачуноводствене етике [Ethnicity as a long-term interest of the capital owners, management and accounting profession and as a subject of professional accounting ethics]. *Рачуноводство*, 5–6, 63–77.
- Дмитровић Шапоња, Љ., Милутиновић, С. (2009б). Етичка одговорност и последице неетичког понашања у процесу финансијског извештавања [The ethical responsibility and the consequences of unethical behavior in the financial reporting process]. *Анали Економског факултета у Суботици*, 22, 177–187.
- Dobson, J. (2007). Applying virtue ethics to business: The agent-based approach. *Electronic Journal of Business Ethics and Organizational Studies*, 12(2), 1–11.
- Драмонд, Ц., Беин, Б. (2001). *Пословна етика* [Business ethics], Београд: Клио.
- De George, P.T. (1999). *Business ethics* (5<sup>th</sup> edn). EnglewoodCliffs, N.J.: Prentice Hall.
- Кант, И. (2008). *Заснивање метафизике морала* [Foundations of the Metaphysics of Morals]. Београд: Дерета.
- May, W. (1989). Vocation, career and profession. Monograph Series. *The Australian Institute of Ethics and The Professions*, Brisbane, 1 (1).
- MacIntyre, A. (1981). *After Virtue*. University of Notre Dame Press.
- Младић, Д., Крчац, К. (2007). Увод у опћу етику. [Introduction to general ethics]. У К. Крчац (Прир.), *Увод у пословну етику и корпорацијску друштвену одговорност* [Introduction to business ethics and corporate social responsibility] (стр. 27–69). Загреб: Загребачка школа економије и менаџмента – МАТЕ.
- Пенс, Г. (2004). Теорије врлине. [Theories of virtues] У П. Сингер (Прир.), *Увод у етику* [Introduction to Ethics] (стр. 361–274). Сремски Карловци – Нови Сад: Издавачка књижарница Зорана Стојановића.

- Segon, M. (2010). Managing organizational ethics: Professionalism, duty and HR practitioners. *Journal of Business Systems, Governance and Ethics*, (5)(4), 13–25.
- Tamminen, R., Leskinen, M. (1996). Level of ethics, ethical frustration and accountant discretionary practices. *Electronic Journal of Business Ethics and Organizational Studies*, 1(1), 1–11.
- Flexner, A., Medical education in the United States and Canada: A Report to the Carnegie Foundation for the advancement of teaching, *The Carnegie Foundation*, Stanford; CA, 1910.
- Christians, C.G., Rotzoll, K.B., Fowler, M., McKee, K.B. (2001). *Media Ethics: Cases and Moral Reasoning*. New York: Adison Wesley Longman.
- Шеверс, М., Пакалук, М. (2009). *Разумевање рачуноводствене етике*. [Understanding Accounting Ethics]. Београд: Службени гласник.
- Weiss, J.W. (2008). *Business Ethics* (4<sup>th</sup> edn). Thomson: South-Western.

## VIRTUE ETHICS AND ITS IMPORTANCE IN ACCOUNTING

**Milovan Vuković, Dejan Riznić, Danijela Voza**  
University of Belgrade, Technical Faculty, Bor, Serbia

### Summary

This paper analyzes the ethics of virtue, which along with deontologizam and utilitarianism, is one of the three traditions of normative ethics that are most commonly used in the field of business ethics. The introductory part of the paper briefly highlights the basic criteria for the classification of the different traditions of normative ethics (primarily, virtue ethics, deontological ethics and consequential ethics). The main part of the paper relates to the consideration of the ethics of virtue – the oldest ethical tradition – starting from the dominant ethical frameworks of business ethics that are based on the principles of usefulness, fairness and justice. Lust is, in this sense, a personality trait that comes to increasing expression in contemporary society; especially in the field of business. The large amounts of money that are in circulation tempt many of the parties involved to put to the fore their interests at the expense of those whose interests they should defend.

Consideration of contemporary changes in the business in light of the ethical tradition that insists on the virtue (character) is not without basis. This will show also the example of the accounting profession that is under consideration in the remaining part of this paper. Theoretical rules set out in the previous section are empirically tested for the case of accounting - areas of business that aspires to the status of the profession. The choice of this area for the application of the concept of virtue ethics was affected by several factors. First of all, early in 2007 many states have introduced ethical requirements for the licensing of certified public accountants (Certified Public Accountant, CPA, Eng.) The shift to the consideration of ethical issues in accounting was created as a response to major accounting scandals at the beginning of the past decade appeared in large companies in the United States. Perception of the accounting profession is undoubtedly significantly changed after the accounting scandals, so many users of financial statements call into question the integrity, reliability and transparency of financial reporting companies.

Empirical research confirms that it is possible to speak of four major ethical problems that arise in accounting, first of all, Accountants are not paid by those whose interests



auditors should represent, which can not be govern by the regulations; Accounting, despite its long history and tradition, aims to achieve greater self-understanding of the profession; Accountants have to speak the truth in a way that is suitable to certain conditions, and in this sense, it is necessary for them to have internal commitment to the truth; Accountants must serve as vigilant guardians of the market, and, accordingly, must be particularly resistant to the greed and covetousness. As this problem can not be resolved by legal means, a possible solution is sought in accounting ethics.

The main objective of the research in this paper is reduced to the determination of the level of professional ethics in accounting. In this research, the case study method was applied in the period from 5 to 15 May 2013 on a group of forty-five subjects of different ages and years of service working as an Accountant. Processing of the responses shows that from all of investigated virtues of importance to business accountants the best evaluated are speculative wisdom and good knowledge of accounting theory and then practical wisdom - a commitment to certain things as important and priority setting in relation to the other. This result, although obtained by a small group of respondents, confirms the well-known fact about the discrepancy between the theoretical and practical knowledge in many professions. Estimates for the virtues of courage, justice and temperance ranged around the mean.

The research in this study shows that the level of awareness of Accountancy as a profession is not satisfactory, but is encouraged by the fact that respondents are aware of the existence of ethical challenges in accounting. At the end, there were established notable differences between respondents of different ages. Increasing age or length of service, contributes to raising the level of professional awareness. Our research shows that the proposed measurement instrument (questionnaire) that was applied in this study can serve as a basis for future more extensive examination of the ethical aspects of the accounting profession.

#### ПРИЛОГ 1.

*Упитник за истраживање професионалне етике у рачуноводству.*

##### *Questionnaire for exploring professional ethics in accounting*

1. Етика је значајна за рачуноводство.
2. У рачуноводству постоје значајни етички проблеми.
3. Рачуноводство је професија.
4. Рачуновођама је потребно етичко образовање.
5. Рачуновође морају да воде рачуна о томе да говоре истину.
6. Похлепа је проблем за рачуноводствену професију.
7. Рачуноводство обезбеђује услове поверења у тржишној економији.
8. Рачуновођама је битна част, друштвени положај, статус, престиж и поштовање, као и сваком другом професионалцу.
9. Кукавичлук је када рачуновођа понекад не каже истину из страха да ће изгубити посао.
10. Улога јавног рачуновође (ревизора) у друштву је да помогне унапређењу поверења неопходног за пословну економију.
11. Задатак рачуновође је да тражи и објави истину о финансијском стању предузећа.

12. Рачуновођа, ако је професионалац, требало би да се одрекне својих средстава за живот уколико то ситуација налаже.
13. Рачуновођа мора да сарађује и са колегама који имају принципе супротне оним који карактеришу рачуноводствену професију.
14. Рачуновођа предузима потребне мере да дође до чињеница с којима није упознат, а требало би да их зна, како би поступио на исправан начин.
15. Који су етички принципи одговарајући, зависи од природе рачуноводства и од функција које оно има у економској организацији друштва.
16. Професионална етика у рачуноводству се заснива на томе да рачуновођа стекне и у пракси користи своје врлине.
17. Рачуновођа би требало да буде истрајан у свом послу.
18. Рачуновођа би требало да поседује оштроумност као карактерну особину.
19. Рачуновођа би требало да делује практично, извршавајући дужности које важе за њега као професионалца.
20. Корупција и мито испољавају утицај на етичке стандарде и врлине.
21. Независност је својствена рачуновођама, те се на њих не може утицати у смислу прихватања нелегалних радњи.
22. Рачуновође морају да следе сопствену савест и онда када то штети компанији.
23. Исправно је оно што компанији помаже да постигне циљеве јер то користи свима.
24. Рачуновође би требало да следе правила која гарантују слободу деловања појединца и смањују неправедност.
25. Обавеза је помагати онима који су у невољи.
26. Рачуновођа има право да слободно говори без страха да ће бити отпуштен.