

IFAC´s new International Code of Ethics for Accountants and its contribution to strengthening ethical principles in practice

Alexandra Bagiová¹

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovak Republic
E-mail: alexandra.bagiova@euba.sk

Abstract: *On the 15th of June 2019 the International Code of Ethics for Professional Accountants issued by the International Federation of Accountants (hereinafter the IFAC Code) entered into force, replacing the Code of Ethics for Professional Accountants 2016. The main aim of this paper is to identify the most significant changes that the new IFAC Code has brought and to identify the benefits of these changes in strengthening the ethics position in accounting profession. We present the results divided into the three main areas. The first and the most significant are structural changes. New block structure is applied on the main parts and sections of the IFAC Code making it easier to use. Of the content changes, strengthening the position of fundamental ethical principles and formalizing the Conceptual Framework as a separate section of the IFAC Code are discussed. Discussing formal changes, the simplification of the language of the document is a key part. All those changes led to the creation of an ethical code that strengthens the ethics position in the profession of accounting professional.*

Keywords: *The International Code of Ethics for Professional Accountants, IFAC, IESBA, professional accountant, ethical principles*

JEL codes: M41, M42, M49

1 Súčasný stav - úvod do problematiky / Introduction

Špecifickou charakteristikou profesie audítora je, že výsledok jeho práce nie je primárne určený jeho samotným klientom, ale používateľom finančných informácií z verejnosti. Verejnosť vníma audítora ako nezávislú osobu vo vzťahu k auditovaným finančným informáciám, aj vo vzťahu k účtovnej jednotke, ku ktorej sa vzťahujú, prípadne vo vzťahu k iným subjektom, ktoré tieto finančné informácie pripravujú a používajú (Kareš, 2018).

Princíp nezávislosti audítora je v podmienkach Slovenskej republiky legislatívne zakotvený v § 21 zákona č. 423/2015 Z.z. o štatutárnom audite v znení neskorších predpisov, podľa ktorého: „Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť sú pri výkone štatutárneho auditu neustranní a nezávislí od auditovaného subjektu alebo od objednávateľa.“ Ďalej sa zákon zaoberá definovaním požiadaviek a prekážok dodržiavania princípu nezávislosť audítora, pri čom nadväzuje na Etický kódex audítora vydávaný Slovenskou komorou audítorov (ďalej ako „Etický kódex SKAU“).

Etický kódex SKAU je základným dokumentom, ktorý sa zaoberá profesijnou etikou v oblasti auditu v Slovenskej republike. Profesijná etika predstavuje nielen aplikáciu princípu nezávislosti či etickej teórie, ale predstavuje odvetvie etiky, ktorého predmetom je systém noriem, upravujúcich povinnosti odborníka ku klientovi, verejnosti, k štátnym orgánom či k profesijným kolegom (Meluchová, 2014). V tomto kontexte slúži Etický kódex SKAU ako návod na riešenie praktických problémov, s ktorými sa audítori pri výkone svojej profesie stretávajú.

Podľa §2 ods. 18 zákona č. 423/2015 Z.z. o štatutárnom audite v znení neskorších predpisov je Etický kódex SKAU vnútorný predpis Slovenskej komory audítorov, ktorý je v súlade s etickým kódexom vydaným Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (ďalej ako „IESBA“ – z angl. *International Ethics Standards Board for Accountants*) zriadenej pri Medzinárodnej federácii účtovníkov (ďalej ako „IFAC“ – z angl. *International Federation of Accountants*).

Prvý Etický kódex SKAU bol vydaný s účinnosťou od 1. januára 2011. Odvtedy bol viackrát novelizovaný prevzatím aktuálnej verzie etického kódexu, ktorý vydáva IESBA, pričom však vznikli určité rozdiely. Jedným z nich je rozdiel vo vymedzení subjektov, ktorých sa etický kódex týka. SKAU vydáva, ako samotný názov vyjadruje, etický kódex pre audítorov, pokým IFAC pracuje so širším pojmom účtovný odborník. Účtovný odborník zahŕňa podľa IFAC širší okruh profesií ako iba profesiu audítora. Patrí sem aj účtovník, daňový poradca, finančný poradca, interný audítor a bankár.

Ďalším aspektom vzťahu slovenského a medzinárodného etického kódexu je časový nesúlad účinnosti jednotlivých verzií dokumentov. Aktuálne platný Etický kódex audítora SKAU preberá verziu Etického kódexu pre účtovných odborníkov IFAC z roku 2016, ale IESBA medzičasom vydala nový dokument pod názvom Medzinárodný etický kódex pre účtovných odborníkov IFAC (ďalej ako „Kódex IFAC“), ktorý bol na webovom sídle IFAC zverejnený v apríli 2018 a do platnosti vstúpil 15. júna 2019.

Proces prípravy nového Kódexu IFAC sa začal v novembri 2014, kedy IESBA zverejnila výzvu na predkladanie príspevkov na zlepšenie existujúceho etického kódexu. Na základe 57 prijatých a vyhodnotených príspevkov rôznych profesijných organizácií, audítorských a poradenských spoločností a odborníkov v oblasti účtovníctva a auditu, bol projekt revízie rozdelený na dve časti. V prvej fáze sa IESBA zamerala na základné etické princípy obsiahnuté v časti A pôvodného etického kódexu a na sprehľadnenie jeho štruktúry. Finálna verzia tejto časti bola schválená na výročnom stretnutí IESBA v decembri 2016, čím sa začala druhá fáza, v rámci ktorej sa riešila revízia časti B a C pôvodného dokumentu zameraná na konkrétnu aplikáciu etických princíпов účtovného odborníka v praxi, s dôrazom na princíp nezávislosti. Finálny text Medzinárodného etického kódexu IFAC bol, konsenzom všetkých zúčastnených, schválený na výročnom stretnutí IESBA, v decembri 2017 v Zambii.

Hlavným cieľom predkladaného príspevku je predstaviť najvýznamnejšie zmeny, ktoré nový Kódex IFAC priniesol a identifikovať prínos týchto zmien k posilneniu postavenia etiky v profesii účtovného odborníka.

2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

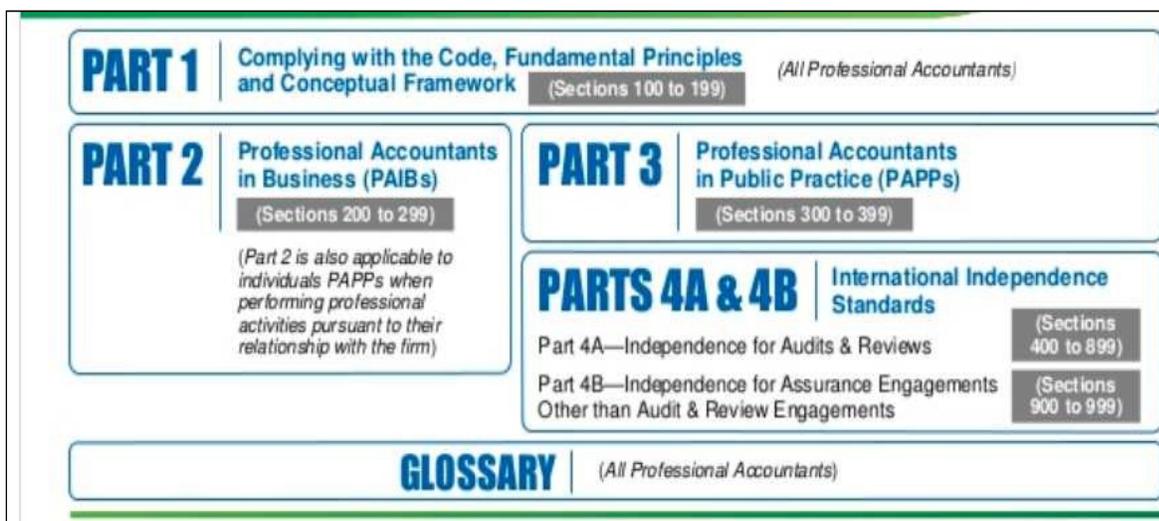
Kódex IFAC platný od 15. júna 2019 sme skúmali najprv individuálne a neskôr v kontexte predchádzajúcej verzie Etického kódexu účtovného odborníka IFAC z roku 2016. Na základe uskutočnenej komparatívnej analýzy týchto dvoch dokumentov sme identifikovali kľúčové zmeny, ktoré nový kódex prináša a výsledky sme uplatnením ďalších metód logickej analýzy textu usporiadali do troch oblastí – štrukturálne zmeny, obsahové zmeny a formálne zmeny.

Zdroje predkladanej práce sme prispôbili aktuálnemu a dynamickému charakteru pertraktovanej problematiky. Nosnú časť tvorili online dostupné verzie samotných etických kódexov a dokumenty vydávané príslušnými organizáciami, IESBA, IFAC alebo SKAU, vo vzťahu k obsahu analyzovaných kódexov. Doplnujúcimi boli informácie získané z odborných článkov zaoberajúcich sa profesijnou etikou v oblasti auditu a účtovníctva.

3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

3.1 Štrukturálne zmeny

Už v roku 2014, na začiatku procesu revízie pôvodného Etického kódexu pre účtovných odborníkov IFAC sa zdôrazňovala potreba zmeniť štruktúru tohto dokumentu tak, aby bola umožnená jeho digitálna transformácia do prehľadnej, intuitívne ovládateľnej podoby podporovanej aj na mobilných rozhraniach. Nový Kódex IFAC má tzv. blokovú štruktúru. Oproti trom častiam pôvodnej verzie pozostáva nový Kódex IFAC zo štyroch hlavných častí, ktoré sú usporiadané v blokoch. Nové usporiadanie prezentuje Schéma 1.

Schéma 1 Blokovaná štruktúra Medzinárodného etického kódexu IFAC

Zdroj: IESBA (2019). A New Innovative Approach to Engaging with Ethics. Retrieved from: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Preparing-for-the-IESBA-eCode.pdf>

Blokovaná štruktúra umožnila vytvoriť a súčasne so začiatkom účinnosti nového etického kódexu spustiť používanie nástroja eCode. Ide o webovú aplikáciu s intuitívnymi prvkami mobilných aplikácií, ktorá obsahuje interaktívnu verziu kódexu. Používanie eCode je verejne dostupné po bezplatnej registrácii na webovom sídle IFAC. Jeho cieľom je uľahčiť používanie kódexu bez ohľadu na stupeň odbornosti používateľa. Je navrhnutý tak, aby vyhovel požiadavkám celého spektra používateľov, od odborníkov až po laickú verejnosť.

Základné digitálne prvky nástroja eCode zjednodušujúce používanie Kódexu sú :

- jednoduché kopírovanie, exportovanie a priame zdieľanie častí textu e-mailom, alebo prostredníctvom nástrojov zdieľaného obsahu,
- pridávanie záložiek a zvýraznení,
- interaktívne okná s definíciami a vysvetleniami pojmov,
- prepojenie súvisiacich častí odkazmi,
- pokročilé možnosti vyhľadávania pojmov, fráz a textov,
- flexibilné rozhranie umožňujúce zobrazenie na webovom prehliadači aj v mobilnom prostredí.

Zmenila sa taktiež štruktúra v rámci jednotlivých častí. Bolo ponechané členenie častí na jednotlivé sekcie, ale v rámci sekcií sa uplatňuje nový systém číslovania, ktorý oddeľuje záväzné ustanovenia od aplikačných vysvetlení a príkladov, a to nasledovne:

- regulačné ustanovenia sú číslované začínajúc na písmeno „R“ (z angl. regulations). Označenie má formát: RXXX.YY, pričom XXX je číselné označenie sekcie a YY označenie odseku,
- aplikačné ustanovenia sú číslované začínajúc na písmeno „A“ (z angl. applications). Označenie má formát: XXX.YYAZ, kde XXX je číselné označenie sekcie a YY označenie odseku ako v predchádzajúcom prípade a číslo dosadené za Z vyjadruje poradie aplikačného ustanovenia k danej regulácii.

Zároveň platí zásada nadväznosti súvisiacich záväzných a aplikačných ustanovení. Sú usporiadané tak, aby nasledovali bezprostredne po sebe v logickom slede. To platí aj pre výnimky zo stanovených pravidiel alebo postupov. Výnimky sú uvedené buď priamo za ustanovením, ku ktorému sa vzťahujú, alebo sú v rámci v čo najmenšej vzdialenosti od ustanovenia, zvyčajne hneď za aplikačnými ustanoveniami k danému regulačnému ustanoveniu.

3.2 Obsahové zmeny

Hlavným cieľom obsahových zmien je zvýraznenie potreby kompatibility konania účtovného odborníka so základnými etickými princípmi a zvýšenie významu nezávislosti profesie účtovného odborníka. IESBA vyhodnotila, že doteraz bol význam základných etických princípov nedostatočne zdôrazňovaný a preto neboli vnímané ako záväzné v takom rozsahu, ako by sa vyžadovalo pri ich uplatňovaní v praxi. Pokým v predošlých verziách kódexu bola základným etickým princípom venovaná iba prvá časť kódexu, v novom Kódexe IFAC je ich dodržiavanie zdôrazňované aj v úvode ostatných častí s názvom „Súlady s Koncepčným rámcom“. Pričom sú tu taktiež identifikované riziká plynúce z ich nedodržania v konkrétnej oblasti.

Koncepčný rámec má samostatné miesto v štruktúre prvej časti Kódexu IFAC, v sekcii 120. Následne naň Kódex v ďalších častiach mnohokrát odkazuje. Má slúžiť používateľovi na jednoduchšiu implementáciu základných princípov v praxi. Ako sa v jeho úvode uvádza, „okolnosti, v ktorých vykonávajú účtovní odborníci svoju profesiu môžu viesť k situáciám, ktoré predstavujú riziko pre uplatnenie základných etických princípov.“ Z tohto dôvodu predstavuje Koncepčný rámec súbor požiadaviek, ktoré vysvetľujú, kedy a za akých okolností sa základné etické princípy uplatňujú. Význam Koncepčného rámca zdôrazňuje taktiež doplňujúci materiál s názvom Ako používať Kódex (z angl. How to use the Code), ktorý nebol súčasťou predchádzajúcich verzií (IESBA, 2016).

Oproti obsahu predchádzajúcej verzie Kódexu IFAC boli najvýraznejšie revidované predovšetkým dve požiadavky:

1. Uplatnenie odborného skepticizmu – pôvodne sa etický kódex venoval odbornému skepticizmu len okrajovo, v rámci definície nezávislosti. Narastajúci tlak na kvalitu informácií prezentovaných vo verejnom záujme vzhľadom na nestabilitu a prepojenie finančných trhov však spôsobil, že sa touto kategóriou podrobnejšie zaoberá aj Kódex IFAC. Zdôrazňuje súvis uplatňovania odborného skepticizmu so základnými etickými princípmi, a to prostredníctvom zaradenia aplikačných ustanovení č. 120.13A1 a 120.13A2 do Koncepčného rámca, podľa ktorých sú odborný skepticizmus a základné etické princípy dva prepojené koncepty, ktorých uplatnenie nemožno oddeľovať.
2. Uplatnenie odborného úsudku - opäť konštatujeme, že táto kategória je skôr predmetom audítorských štandardov ako Kódexu IFAC, ale revidovaný kódex posilňuje väzbu Koncepčného rámca s uplatnením odborného posudku v regulačnom ustanovení č. R120.5, podľa ktorého (IESBA, 2018): „účtovní odborník musí pri uplatňovaní Koncepčného rámca:
 - a. uplatniť odborný úsudok,
 - b. zostať pozorný voči novým alebo zmeneným informáciám, skutočnostiam a okolnostiam, [...].“

Následne sa odbornému úsudku venujú aj aplikačné ustanovenia 120.5A1 až 120.5A3, ktoré zdôrazňujú požiadavky nevyhnutné pre uplatnenie odborného úsudku, ako sú odborné vedomosti, zručnosti a skúsenosti súvisiace s výkonom danej profesie. Vyzdvihuje sa tiež potreba posudzovať súbor špecifických faktov a okolností, ktoré sú odlišné od prípadu k prípadu.

3.3 Formálne zmeny

Treťou skupinou zmien, ktorá dopĺňa koncept zjednodušenia nového Kódexu IFAC a sprístupnenia jeho obsahu širokej verejnosti sú formálne zmeny. Ich cieľom bolo zvýšenie prehľadnosti a čitateľnosti textu. Formálne zmeny možno zhrnúť nasledovne:

- zjednodušenie a skrátenie viet,
- terminologické zjednotenie textu,
- vyhýbanie sa archaickým a vysoko odborným pojmom z oblasti práva.

V tomto bode vychádzala IESBA predovšetkým z pripomienok a komentárov odborníkov vyhodnocovaných v prvej fáze tvorby Kódexu IFAC. Zdôrazňovali, že náročnosť textu, zastaralé termíny či terminologická nekonzistencia vedú k problémom pri pochopení

a interpretácii textu používateľmi, aj k signifikantným rozdielom v preklade členských organizácií pri preberaní textu na národnú úroveň.

Záver / Conclusions

Zmeny, ktoré nový Kódex IFAC obsahuje sú predpokladom jeho ľahšieho uplatňovania v členských organizáciách IFAC na úrovni jednotlivých štátov a zvýšenia miery jeho správnej aplikácie v praxi. Zároveň reflektuje snahu IFAC prispôbiť sa súčasným potrebám a pracovným návykom účtovných odborníkov a snahu posilniť postavenie profesijnej etiky v praxi účtovných odborníkov. Okrem vyššie uvedenej aplikácie eCode vytvorila IESBA Strategický a pracovný plán na roky 2019-2023, s podtitulom „Vyzdvihnutie etiky v dynamickom a neistom svete“, v ktorom prezentuje svoje priority na ďalšie obdobie. Podobne ako v prípade prijímania revidovanej verzie Kódexu, aj v tomto prípade IESBA prijíma a pravidelne vyhodnocuje pripomienky k dokumentu, vrátane zverejnenia svojich postojov k nim.

Strategický a pracovný plán na roky 2019-2023 je založený na troch základných pilieroch:

- zvýšenie relevancie a vplyvu Medzinárodného etického kódexu IFAC prostredníctvom zabezpečenia jeho súladu s potrebami globalizovaného sveta,
- prehĺbenie a rozšírenie pôsobnosti Kódexu prostredníctvom podporovania akceptácie Kódexu členskými organizáciami na národnej úrovni,
- rozširovanie informačnej základne IESBA podnecovaním otvorenej diskusie o relevantných témach uplatňovania etiky v profesii audítora a účtovného odborníka.

Kolko z uvedených bodov bude do roku 2023 splnených možno iba predpokladať, ale s určitosťou vieme v súčasnosti konštatovať, že snaha IESBA prispôbiť Medzinárodný etický kódex IFAC súčasným potrebám globalizovaného sveta bola úspešná. Zjednodušenie a zvýšenie jeho prístupnosti je prvým a východiskovým krokom na posilnenie jeho pozície v každodennej praxi účtovných odborníkov.

Literárne zdroje a iné odkazy / References

IESBA (2016). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. Retrieved from: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>.

IESBA (2019). *A New Innovative Approach to Engaging with Ethics*. Retrieved from: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Preparing-for-the-IESBA-eCode.pdf>

IESBA (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*. Retrieved from: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>.

Kareš, L. (2018). Koncept nezávislosti audítora a jeho aplikácia v teórii a v praxi. *Ekonomika a informatika: vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*, vol.16(2), pp. 56-69. 2018, roč. 16, č. 2, s. 56-69 online.

Meluchová, J. (2014). Profesionálna etika v poisťovníctve. In: *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie: zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie: Bratislava - hotel West - Kamzík*, 3. - 5. septembra 2013. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, pp 90-94.

Meluchová, J., Hvoždárová, J. (2012). Etické aspekty poisťovacej činnosti v globalizovanej ekonomike v súčasných podmienkach finančnej krízy. *Ekonomika a informatika: vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*, vol.10(2), pp. 96-112.

Zákon č. 423 / 2015 Z.z. o štatutárnom audite v znení neskorších predpisov