

## ETIKA ÚČTOVNÍKA A AUDÍTORA – NOVÝ VOLITEĽNÝ PREDMET

### The ethics of accountant and of auditor - the new optional subject

Janka Hvožďarová

---

Trend vývoja právnej úpravy účtovníctva členských krajín EÚ je jednoznačne daný prijatím Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS (ďalej 8. smernica EÚ), pričom tento trend znamená rozsiahlu akceptáciu medzinárodných účtovných štandardov a medzinárodných štandardov pre účtovné vykazovanie (ďalej IAS/IFRS) pre vybrané účtovné jednotky a pre postupy konsolidácie účtovnej závierky v podmienkach SR. Základom IAS/IFRS sú všeobecne akceptované účtovné zásady, predovšetkým zásady verného a pravdivého obrazu a na ňu nadväzujúce zásady, pričom IAS/IFRS obsahujú iba málo jednoznačných pravidiel. Zákon NR SR č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve s účinnosťou od 1. 1. 2003 výrazným spôsobom implementoval IAS/IFRS a pri každej ďalšej novele (novelizovaný bol doteraz päť-krát) boli z IAS/IFRS prevzaté do zákona vždy ďalšie prvky a nadväzne aj do opatrení MF SR, teda aj do legislatívy upravujúcej všetky účtovné jednotky (nielen vybrané). Postupná implementácia IAS/IFRS znamená, že sa niektoré účtovné zásady do legislatívy prevezmú v nezmenenej podobe (napr. §7-zásada verného a pravdivého zobrazenia, zásada kontinuity, zásada nepretžitého pokračovania v činnosti, §17-zásada významnosti), niektoré sa doplnia pravidlami (napr. §8-zásada preukázateľnosti ja doplnená povinnosťou inventarizovať) a niektoré zásady sa nahradia jednoznačnými pravidlami (napr. §§ 24-28 Spôsoby oceňovania). Čím viac legislatívna úprava obsahuje zásad, na základe ktorých treba vytvoriť pravidlá, tým väčší priestor pre subjektívne rozhodovanie výkonnému účtovníkovi poskytuje (možno namietnuť, že ono „subjektívne“ sa eliminuje prostredníctvom „objektívnej“ internej smernice, čo platí do tej miery, do akej je zosúladený záujem účtovnej jednotky – vlastníka, manažmentu, účtovníka so záujmom verejným) a naopak, účtovníctvo založené na prísnych a záväzných jednoznačných pravidlách poskytuje iba málo priestoru účtovníkovi uplatniť jeho subjektívny názor a prístup (ak vylúčime úmysel skresliť informácie vedome s úmyslom napr. podvodu). Chceme tým naznačiť, že pri subjektívnom rozhodovaní, t. j. pri výbere konkrétneho postupu pri tvorbe interného predpisu (súboru pravidiel) účtovník (spravidla) vedome uplatňuje konkrétne kritériá rozhodovania (minimalizovať daňový základ, maximalizovať objem majetku, maximalizovať výšku vlastného imania, vytvoriť tichú rezervu napr. nevytvorením opravnej položky a pod.) a pri tomto procese zohráva kľúčovú úlohu uplatnenie alebo naopak neuplatnenie (ignorovanie) etických princípov zo strany **účtovníka závislého** od vlastníka a od manažmentu. Podľa nášho názoru možno stanoviť tri typy účtovníkov (pozri bližšie (1)):

- účtovník plne stotožnený so všeobecne akceptovanými účtovnými zásadami,
- účtovník využíva legálne možnosti právnej úpravy a tak čiastočne poruší zásadu verného a pravdivého zobrazenia v prospech účtovnej jednotky,
- účtovník, ktorý ochotne prekročí hranice legislatívy a vedome skreslí účtovnú závierku podľa pokynov manažmentu.

Z hľadiska potrieb pedagogického procesu pri výučbe predmetu Etika účtovníka a audítora je dôležité:

- zdôrazniť tvorivosť práce účtovníka vo vzťahu k naznačenej povahe právnej úpravy,

- zdôrazniť potrebu a nutnosť uplatniť pri tvorivej práci účtovníka etické princípy v súlade s etickým kódexom,

príčom treba budúcim absolventom poskytnúť základnú informáciu o etických princípoch celosvetovo akceptovaných s cieľom ukázať, že etický prístup k riešeniu problémov v účtovníctve je prínosným pre všetky zúčastnené strany, lebo prostredníctvom uplatňovania etických princíпов sa optimalizuje súlad úzkych podnikových záujmov so záujmom verejným. Do pedagogického procesu je potrebné zaradiť čo najviac prípadových štúdií, pomocou ktorých budú postupne vytypované situácie, kedy sa účtovník môže alebo musí rozhodovať podľa stanovených kritérií ním samým alebo manažmentom (v internom predpise). Prax prináša neustále nové a nové situácie a prípady, ktoré možno ešte neboli ani predmetom účtovného spracovania a preto tvorba prípadových štúdií je proces priebežný a nekončiaci, umožňujúci neustálu aktualizáciu predmetu.

V porovnaní s účtovníkom (ten je spravidla zamestnancom alebo dodávateľom služby a teda je závislý od vlastníka, resp. od manažmentu účtovnej jednotky, za ktorú sa vedie účtovníctvo) **audítora** by mal byť vo vzťahu k účtovnej jednotke **nezávislý**, čo o.i. znamená, že vyjadruje svoj názor na účtovnú závierku a výročnú správu predovšetkým vo verejnom záujme. Výsledok auditu – uistenie, že účtovná závierka neobsahuje významné chyby a nesprávnosti – má byť zárukou bezpečnosti pre účastníkov obchodných vzťahov a finančných transakcií s auditovanou účtovnou jednotkou, resp. s členmi skupiny účtovných jednotiek, tvoriacich konsolidovaný celok. Preto pri audite ide o jeho kvalitu a teda o to, aby sa subjekty vstupujúce do vzťahu s auditovanou účtovnou jednotkou mohli na názor audítora spoľahnúť. Kvalita auditu je v popredí záujmu orgánov EÚ, Európskej federácie účtovníkov (Etický výbor FEE) a medzinárodnej federácie účtovných odborníkov – IFAC (Výbor pre etiku IFAC vydáva Etický kódex IFAC). Pre SR ako pre členský štát EÚ je záväzná 8. smernica EÚ, v ktorej sú definované predpoklady (pozri bližšie (2)), ktoré majú splňať audítori, aby boli schopní poskytnúť požadovanú kvalitu, a to:

- kvalifikácia audítora,
- etika v činnosti audítora s osobitným dôrazom na nezávislosť.

Z uvedeného vyplýva, a to považujeme za dôležité, že znalosť a uplatňovanie etických princíпов v práci audítora je **rovnocenné** kritérium kvalifikácii audítora. Kvalifikácia audítora, založená na celoživotnom kontinuálnom vzdelávaní (v súlade so vzdelávacími štandardmi IFAC) je podmienkou toho, aby bol audítora schopný prípadné významné chyby a nedostatky identifikovať ale iba nezávislý audítora, ktorý vo svojej práci uplatňuje etické princípy tieto zistenia zverejní, a to vo verejnom záujme bez ohľadu na prípadné rozporné záujmy klienta. Verejný záujem, to je prosperita ekonomiky ako celku na úrovni štátu, resp. zoskupenia štátov a nie prosperita jednotlivých podnikateľských subjektov na úkor celku.

V pedagogickom procese pri výučbe problematiky etika audítora je potrebné podrobne oboznámiť študentov s nadnárodnou úpravou etiky – EK IFAC, 8. smernica EÚ a s nadväznou národnými úpravami: EK audítora SKAU, Usmernenia SKAU pre etiku a EK účtovníka (SKCÚ) a výučbu podoprieť prípadovými štúdiami z praxe (3).

## **Abstrakt**

Uplatňovanie etických princíпов v práci účtovníka je odlišné v porovnaní s ich uplatňovaním v práci audítora vzhľadom na nezávislosť audítora od auditovanej účtovnej jednotky. Cieľom príspevku bolo naznačiť ako možno postupovať pri výučbe etiky vo vzťahu k uvedenej problematike.

**Kľúčová slova:** etické princípy a pedagogický proces

## **Summary**

The application of the ethical principlex in work of accountant is different from their application in work of auditor considering independence of auditor from entity, which is audited. The objedtive of the paper was to indicate how to proceed with education of ethics relative to mentioned problems.

**Key words:** ethical principles, process of education

**JEL klasifikácia:** M49

## **Použitá literatúra:**

- [1] Hvoždarová,J.: Etika jako aktuálny aspekt činnosti účtovníka a audítora in: zborník z medzinárodnej konferencie v dňoch 17.-18. mája 2007 AIESA 2007 Budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach, Bratislava 2007
- [2] Hvoždarová,J.: Etika a nezávislosť v činnosti audítora in: zborník z medzinárodnej konferencie SKAU v dňoch 19.-20. októbra 2006: Štatutárny audit v EÚ – aktuálne požiadavky v zmysle novelizovanej 8. smernice Európskeho parlamentu a Rady, Bratislava 2006
- [3] Etický kódex audítora SKAU, SKAU, Bratislava 2006 (obsahuje aj Usmernenia SKAU k etike)
- [4] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

## **Kontakt**

Janka Hvoždarová, Prof.,Ing.,CSc., Katedra účtovníctva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemská cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 759, [hvozdaro@euba.sk](mailto:hvozdaro@euba.sk)