

ETIKA ÚČTOVNÍKA A AUDÍTORA (POVINNÝ PREDMET)¹

Ethics of an accountant and auditor (compulsory course)

Janka Hvoždarová

V letnom semestri akademického roku 2008/2009 sa stala výučba nového predmetu **Etika účtovníka a audítora** skutočnosťou, a teda súčasťou plnenia učebného plánu študijného odboru Účtovníctvo pre V. roč. študijného programu Účtovníctvo a finančné riadenie vo výmere 2/-. Zavedenie predmetu bolo zavŕšením rovnomenného projektu v rámci grandu, ktorý Ekonomickej univerzite v Bratislave poskytla Nadácia VÚB v roku 2008. Grantová úloha Etika účtovníka a audítora patrila ku krátkodobým, neprebíhala ani celý rok (február - december 2008). Obsahom grandu boli konkrétne úlohy a akcie, ktoré bolo treba splniť v priebežne sledovanom záväznom časovom harmonograme za presne vymedzených podmienok, preto jeho plnenie bolo organizačne i odborne náročné. Osobitosťou projektu bolo, že členmi tímu boli v zmysle požiadaviek prevažne mladí vysokoškolskí učitelia a interní doktorandi.

Zavedeniu predmetu predchádzala dôležitá súčasť plnenia grantovej úlohy - usporiadanie medzinárodnej konferencie Etika v účtovníctve a audítorstve. Konala sa 11. júna 2008 na pôde EU v Bratislave s aktívnou účasťou zástupcov významných ustanovizní hospodárskeho života na Slovensku (NBS, UDVA, MF SR, Burza CP v Bratislave, SKAU, SKCÚ, EU v Bratislave) a zástupcov VŠE Praha. Doplnením aktívnych vystúpení boli príspevky uverejnené v zborníku konferencie členov Katedry účtovníctva a audítorstva FHI EU v Bratislave a Katedry finančného účtovníctví VŠE v Prahe (2).

Medzinárodná konferencia mala za cieľ predovšetkým klásť otázky a nadväzne hľadať na ne odpovede, napríklad:

- aký je priestor pre „kreatívne“ účtovníctvo v podmienkach SR a teda akú úlohu má mať etika v účtovníctve a pri výkone auditu,
- či je problematika uplatnenia etických princípov v účtovníctve a pri výkone auditu natoľko **aktuálna a významná**, že ju treba zaradiť do povinnej výbavy budúceho inžiniera – absolventa študijného odboru Účtovníctvo.

Obsah a úroveň príspevkov, ktoré odzneli na konferencii i príspevkov členov Katedry účtovníctva a audítorstva uverejnených v zborníku z konferencie ako aj ohlasy odbornej verejnosti **jednoznačne** označili potrebu etiky pri výchove budúcich účtovných odborníkov a predmet bol zaradený do výučby už v nasledujúcom akademickom roku 2008/2009.

Sylabus prednášok predmetu bol tematicky rozčlenený do štyroch oblastí:

¹ Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov projektu Kultúrnej a edukačnej grantovej agentúry Ministerstva školstva SR č.3/6243/08 (G483/08) „Implementácia zmien v účtovnom a daňovom systéme po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie a do Eurozóny do výučby predmetov študijného programu Účtovníctvo“

- **všeobecná (vstupná) časť:** prezentácia etiky ako vednej disciplíny s aplikáciou na etiku podnikania,
- **etika účtovníka** pri aplikácii nadnárodnej a národnej úpravy v účtovnom informačnom systéme účtovnej jednotky (bežné účtovníctvo a výkazníctvo, manažérske účtovníctvo, daňové účtovníctvo, účtovníctvo poisťovní a bánk) a kreatívne účtovníctvo,
- **etika audítora** pri výkone auditu s osobitným akcentom na nezávislosť podľa nadnárodných úprav (4,5), podľa Etického kódexu IFAC (6) a v zmysle platnej legislatívy (7,8),
- **prípadové štúdie.**

Obsah prednášok nie je definitívne uzavretý, je možné ho dopĺňať, obmieňať a aktualizovať podľa potreby. Ukazuje sa, že predmet by bolo vhodné rozšíriť aj na pôsobenie ďalších účtovných odborníkov – bankárov, pracovníkov poisťovní a búrz (v zmysle Etického kódexu IFAC) s osobitným dôrazom na účtovníctvo a audit.

Aktuálnou je úloha zabezpečiť predmet účelovo zameranou učebnou pomôckou. Etika patrí k najstarším vedným disciplínam (1), preto na všeobecnej úrovni je táto téma v literatúre bohato zastúpená. Novosť predmetu spočíva v **aplikácii** etických prístupov v konkrétnych podmienkach práce účtovných odborníkov, a to v nadväznosti na vývoj účtovníctva smerom k medzinárodnej harmonizácii a tiež k neustále sa zdokonaľujúcim technickým podmienkam spracovania účtovných informácií. Harmonizácia účtovníctva, resp. jeho štandardizácia prostredníctvom priebežne sa zdokonaľujúcich nadnárodných úprav vyžaduje čoraz precíznejší obraz o skutočnosti, používané nástroje sú čoraz zložitejšie, ich aplikácia vyžaduje nové prístupy a nové vedomosti, znalosti a zručnosti, čo súčasne môže znamenať rozšírenie možností na zneužitie týchto nástrojov. Zásadu vernosti a pravdivosti možno obchádzať s použitím čoraz rafinovanejších spôsobov, pričom dopad môže mať - ako sa ukazuje súčasný vývoj svetovej ekonomiky a aj ekonomiky SR - nežiaduce následky. Som preto vnútorne presvedčená, že študenti odchádzajúci do praxe by mali poznať základy etického myslenia bez ohľadu nato, ako ich nadväzne uplatnia alebo aj neuplatnia pri výkone povolania.

Uplynul prvý semester výučby predmetu a je možné prezentovať prvé skúsenosti.

Za významnú skúsenosť považujem potrebu osobitného spôsobu vedenia prednášok. Prednášky nemôžu byť iba klasické: učiteľ prednáša, študenti pasívne počúvajú. V priebehu prednášky je potrebné vhodným spôsobom vyvolať aktivitu študentov v tom zmysle, aby prejavili svoj názor pri riešení etických dilem s cieľom upevniť v nich povedomie, že v praxi oni ako konkrétne fyzické osoby, odborne zdatné, budú tým činiteľom, rozhodnutie alebo názor ktorého môže významne ovplyvniť napríklad vernosť a pravdivosť obrazu o skutočnosti v účtovníctve alebo zachovanie nezávislosti audítora, dodržanie či porušenie etických princípov.

Predmet Etika účtovníka a audítora končí skúškou, ktorá je deklarovaná ako písomný test. Po skúsenostiach by som doplnila test ústnou skúškou, ktorá umožní spoľahlivejšie zistiť či bol splnený sledovaný cieľ – upevniť v povedomí študentov používanie etických zásad pri riešení etických dilem v praxi.

Priama výučba predmetu Etika účtovníka a audítora je doplnená vypísaním tém diplomových prác a témy dizertačnej práce v oblasti etika v účtovníctve a v audítorstve. Prvé skúsenosti sú so spracovaním diplomových prác, ktoré diplomantov oslovujú iným, netradičným uhlom pohľadu na prácu účtovného odborníka a najmä aktuálnosťou

v súčasných podmienkach svetovej hospodárskej krízy, o ktorej už dnes vieme, že je predovšetkým krízou dôvery, mravnosti, ide teda o kategórie úzko súvisiace s etikou.

Záver

Ukázalo sa, že študenti sa po prvý raz počas svojho päťročného štúdia študijného programu Účtovníctvo a finančné riadenie stretli s aplikáciou etiky v oblasti ekonomiky a osobitne v bežnom účtovníctve, vo výkazníctve a pri audite. Zavedenie nového predmetu sa stretlo jednoznačne s kladným ohlasom študentov. Toto konštatovanie možno doložiť odpoveďami študentov na anketovú otázku, ktorú študenti zodpovedali popri skúšobnom teste.

Etika je veda o morálke (o mravoch, postojoch, o dôsledkoch rozhodovania sa) a preto treba voliť interaktívne formy prednášok, t.j. študent nemá byť iba pasívnym poslucháčom, ale má na podnet prednášajúceho vyjadriť svoj postoj a názor a tento názor si skonfrontovať so všeobecne uznávanými etickými princípmi Etického kódexu IFAC. Najväčší ohlas u študentov mali prípadové štúdie odborníkov z praxe a kritický rozbor zákona o účtovníctve z pohľadu používateľa – audítora.

V predmete Etika účtovníka a audítora nie sú prvoradé nové fakty, vyplývajúce napr. z priebežných noviel nadnárodnej úpravy a nadväzne noviel právnej úpravy účtovníctva resp. audítorstva, ale osvojenie si schopnosti zaujať **etické postoje** pri riešení etických konfliktov a najmä uvedomenie si potreby venovať pozornosť predchádzaniu etických konfliktov. Osvojenie si a prijatie etických princíпов, ich aplikácia pri rozhodovaní sa účtovných odborníkov, ktorí účtovníctvo vedú, zostavujú účtovné výkazy a nadväzne ich overujú, je jedným z predpokladov zabezpečenia nepretržitosti pokračovania v činnosti účtovnej jednotky, čo má zásadný význam pre zdravie danej účtovnej jednotky a nadväzne celej ekonomiky, ktorú tieto podnikateľské subjekty – účtovné jednotky tvoria.

Abstrakt

Zavedenie nového predmetu Etika účtovníka a audítora do výučby znamená poskytnúť študentom Ekonomickej univerzity v Bratislave nový netradičný pohľad na problematiku účtovníctva a audítorstva. Dodržiavanie etických princíпов v práci účtovných odborníkov, najmä bilančného účtovníka a audítora, v širších súvislostiach je zabezpečením uplatnenia princípu nepretržitého pokračovania v činnosti danej účtovnej jednotky. Dlhodobá prosperita účtovných jednotiek je základom prosperity celej ekonomiky.

Kľúčové slová: etické dilemy, etické princípy, etický kódex

Summary

Introduction of a new course 'Ethics of an accountant and auditor' provides new unconventional view on Accounting and Auditing. To meet ethical principles in work of an accountant or auditor requires, in general, application of going concern principle. Long term prosperity is the base of long term prosperity of whole economy.

Key words: ethical dilemmas, ethical principles, code of ethics

JEL klasifikácia: M40, M41

Použitá literatúra

- [1] Kant, Immanuel: Základy metafyziky mravov, Kalligram, Bratislava 2004
- [2] Kolektív: Etika v účtovníctve a audítorstve, zborník príspevkov z vedeckej konferencie, Bratislava 11. 6. 2008
- [3] Kolektív: Teória a prax v účtovníctve a audítorstve po vstupe Slovenskej republiky do eurozóny, zborník príspevkov z piateho vedeckého seminára k výsledkom vedeckovýskumnej činnosti Katedry účtovníctva a audítorstva, Bratislava 28. 4. 2009
- [4] Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernica Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS (novelizovaná 8. smernica EÚ)
- [5] Medzinárodné štandardy finančného vykazovania (IFRS) 2007, IASC Foundation London a SKAU, Bratislava 2007
- [6] Etický kódex IFAC, In: Príručka medzinárodných usmernení pre audit, uisťovacie služby a etiku, vydanie 2007, IFAC, SKAU, Bratislava 2007
- [7] Zákon NRSR č. 431/2002 Z.z. v znení neskorších noviel a zákonov
- [8] Opatrenie MF SR č. 23054-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších noviel

Kontakt

Janka Hvožďarová, Prof. Ing. CSc., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel. +421 2 67295 759, e-mail: hvozdaro@euba.sk