

Philosophical foundations for application of ethical principles in accounting

Janka Hvoždarová¹

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accountancy and Auditing
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovakia
E-mail: Janka.Hvozdarova@euba.sk

Abstract: *The current legal regulations for accounting in Slovak republic, particularly the legislation of the accounting statement is influenced by international regulations. These are more based on principles, than on rules. In this paper we point similar approaches to those in the ethics of duty, worked out by Immanuel Kant already in the 18-th century. Kant not only defines categories: principle, rule, but he uses them in broader relations. Kant stresses the role of the decision making subject. Applied to the accounting this means role of accountant or auditor. He speaks from maximas as principles valid only for the subject which may become generally accepted principles. Besides, Kant considers a third level – the situations. These are to be solved by subject under given conditions. For situation solution, only the maximas which may become principles shall be used. Due to the unforeseeable character of situations, they can not be a matter of accounting legislation. They can be covered partly in the internal regulation of a given accounting unit or in its' codex of ethics.*

Kľúčové slová: *maximy konania, zásady, pravidlá, účtovníctvo, etické princípy*

JEL codes: M40, M41

1 Úvod

Účtovníctvo je nástrojom zobrazenia skutočnosti pomocou presne vymedzených metodických prostriedkov. Proces vývoja metodických prostriedkov, a teda aj ich zdokonaľovania, prebiehal od vzniku podvojného účtovníctva v druhej polovici 15. storočia. Účtovníctvo historicky poskytovalo rôznu mieru rozhodovania subjektu procesu zobrazovania skutočnosti – účtovníkovi. Mieru voľnosti alebo naopak (z)viazanosti pri rozhodovaní účtovníkovi v podmienkach SR vymedzuje **národná legislatíva** (najmä zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov – ďalej zákon o účtovníctve). V súčasnosti (a najmä od vstupu SR do EÚ 1. 5. 2004) je národná legislatíva **výrazne ovplyvňovaná európskou legislatívou** (Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiach správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú sa smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS – ďalej iba **Nová smernica EÚ**, tiež niektoré nariadenia Európskeho parlamentu, napr. Nariadenie EP a Rady č. 1606/2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem, Nariadenie Komisie ES č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením EP a Rady (ES) prijímajú určité medzinárodné štandardy v platnom znení – medzinárodné štandardy finančného vykazovania - **IFRS**).

Nadnárodné úpravy, najmä IFRS, podliehajú častým novelizáciám, ktoré majú odzrkadľovať dynamiku vývoja ekonomiky v nadväznosti na vývoj spoločnosti. IFRS bezpochyby priniesli do riadiacich procesov a konkrétne do účtovníctva, viaceré nové prvky, predovšetkým nadradenosť účtovných zásad nad pravidlami, ktoré sa viažu na konkrétne podmienky konkrétnych účtovných jednotiek.

2 Metodológia a údaje

2.1 Vzťah zásad a pravidiel k etickým princípom podľa filozofie Immanuela Kanta

Osvietenecký zakladateľ nemeckého klasického idealizmu, profesor filozofie Immanuel Kant (1724-1804) svoje filozofické poznanie podriadil etickému problému hľadania objektívne platného kritéria pre posudzovanie konania človeka vo vzťahu k mravnosti. Kládol si otázku, či je možné takéto všeobecne platné kritérium stanoviť pri praktickom rozhodovaní sa.

Ústredným bodom Kantovej teórie je pojem povinnosti.

Podľa Kanta je ľudská vôľa ovplyvňovaná túžbami, náklonnosťami k uspokojovaniu náruživostí na jednej strane, na druhej strane Kant predpokladá, že človek disponuje rozumom, ktorý je v protiklade k takýmto náklonnostiam. Rozum má človeku povedať ako má konať, aby konal rozumne. Žiadostivosti sú silné, úmerné zmyslovosti, ktorej človek podlieha, preto sa spravidla javia ako ťaživý tlak. Splnenie požiadaviek rozumu má, podľa Kanta, človek chápať ako povinnosť, príkaz, imperatív.

Kant rozlišuje dva typy imperatívov: hypotetický a kategorický. Hypotetický imperatív je podmienený: ak..., potom..., teda ak nastane nejaká udalosť, človek by mal vykonať niečo, ale ak tá udalosť nenastane, potom nemusí vykonať nič. Kategorický imperatív je, naopak, nepodmienený a príkaz z neho vyplývajúci, má človek vykonať vždy, bez podmienok, napríklad, človek má hovoriť pravdu za každých okolností.

Konať mravne, morálne znamená konať rozumne, pričom človek pre svoje konanie spravidla má dôvody, resp. motívy konania.

Základy pre stanovenie rozumného konania nachádza Kant v maximách a v zákonoch konania. Maxima je motív, resp. zásada, ktorá má platiť len pre konanie jednotlivého človeka. Zákon je zásada, ktorá má určovať vôľu každého človeka, všetkých ľudí.

Kant sformuloval svoj mravný zákon, ktorý označil ako **kategorický imperatív** takto:

Konaj iba podľa tej maximy konania, u ktorej môžeš zároveň chcieť, aby platila ako všeobecný zákon.

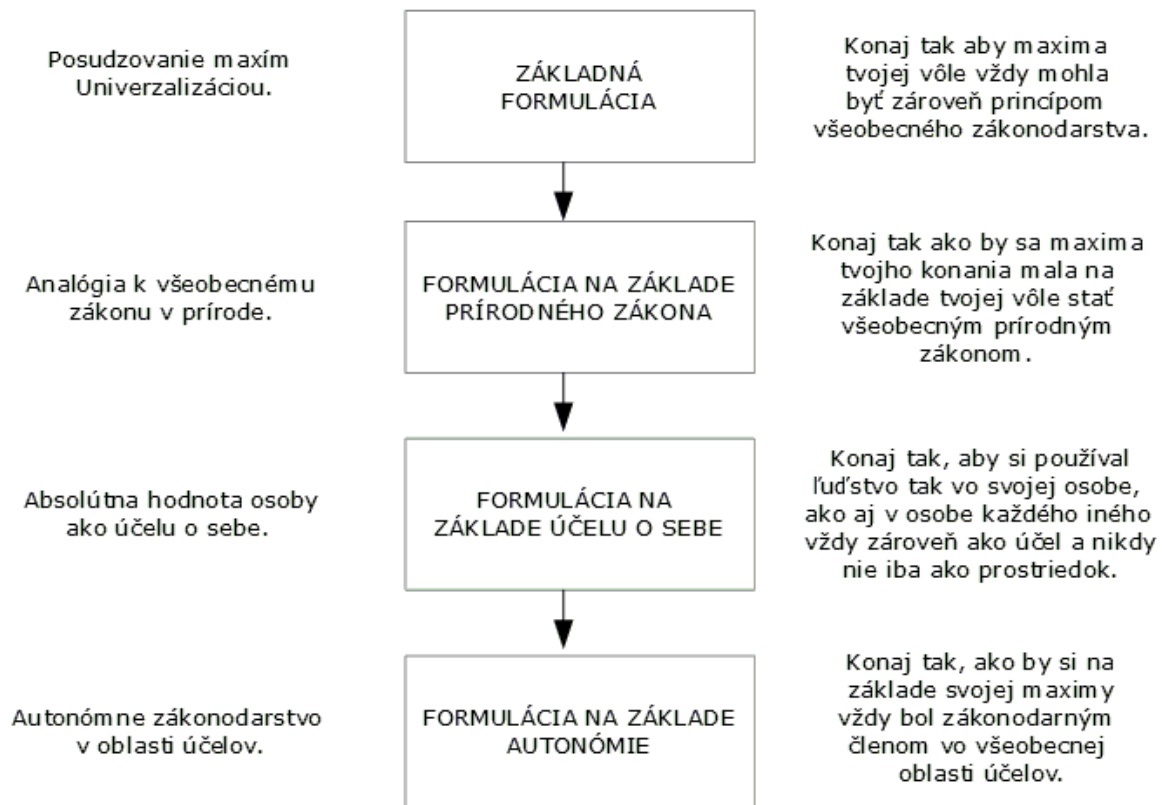
Prakticky to znamená, že nemravné je napríklad to, čo vlastnou vôľou chceme urobiť, ale nemôžeme to dovoliť všetkým, lebo by sa to mohlo stať ohrozením aj nás samých.

Kategorický imperatív zaväzuje človeka podriaďovať sa najvyššiemu dobru a teda ovládať svoje náruživosti. Kantov mravný zákon má charakter povinnosti.

Existencia mravného zákona má zmysel iba vtedy, ak má človek možnosť riadiť sa ním, čiže, keď je slobodný. Slobodná vôľa človeka, možnosť voľby pri rozhodovaní je dôležitým predpokladom uplatnenia Kantovho kategorického imperatívu.

Z mravného zákona vyplýva, že človek je povinný usmerňovať svoju vôľu tak, aby bola dobrá z každého hľadiska, aby postupovala k najvyššiemu dobru.

Obrázok 1 Kategorický imperatív



Zdroj: Anzerbacher,A.(2001), Úvod do etiky, Praha: Akademia, s. 60

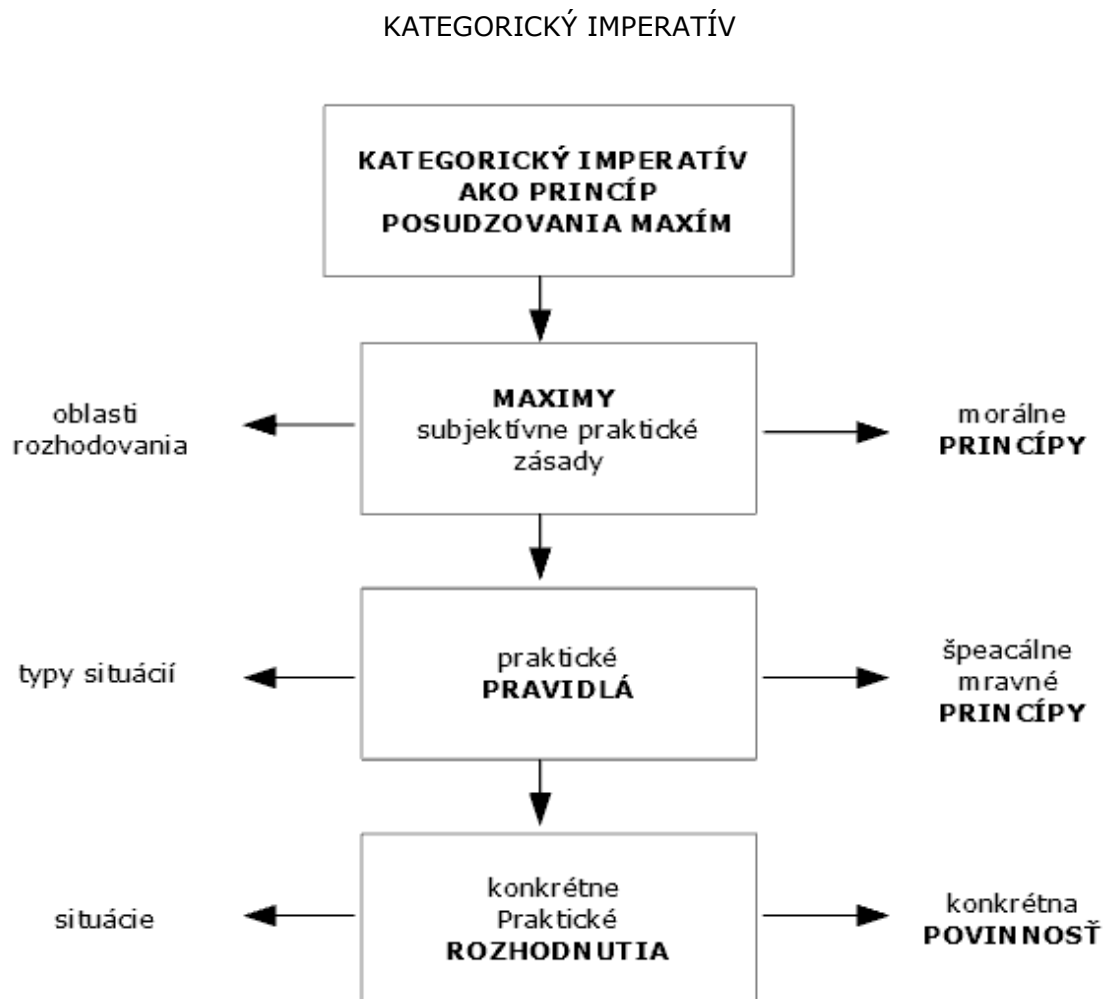
V: Putnová,A. - Seknička,P. (2007), Etické řízení ve firmě, Praha: Grada Publishing

Obrázok 1 je prezentáciou toho ako Kant rozpracoval pôvodný univerzálny kategorický imperatív pomocou analógie na prírodné zákony a na vyjadrenie vo vzťahu k ľuďom ako k osobám o sebe nikdy nie ako k prostriedku.

V konaní osoby vždy musí byť späť účel a prostriedok. Z pohľadu bežného konania, podľa Kanta rozoznávame (Putnová,A. - Seknička,P. (2007), Etické řízení ve firmě, Praha: Grada Publishing):

- **maximy**, ktoré predstavujú zásady pre rozhodovanie sa jednotlivca avšak ktoré sa môžu stať aj všeobecne prijatými zákonmi,
- **pravidlá konania**, sú to maximy aplikované na určité kontexty konania, na určité zovšeobecnené typy situácií. Pravidlá konania určujú niektoré osvedčené riešenia na daný typ situácie v praxi.
- **Situácie**, ktoré je nútený riešiť každý, kto vykonáva rozhodnutie v podmienkach, keď žiadne jednoznačné pravidlo neexistuje pre riešenie danej konkrétnej situácie. Často ide o situácie zložité, kde treba uplatniť znalosti a skúsenosti v konkrétnych podmienkach, zvažovať pravidlá, ktoré sú niekedy v protiklade, často ide o etické dilemy. Vzťah uvedených filozofických kategórií ilustruje obrázok č. 2:

Obrázok 2 Konkretizácia mravného princípu



Zdroj: Anzerbacher,A.(2001), Úvod do etiky, Praha: Akademia, s. 67

V: Putnová,A. - Seknička,P. (2007), Etické řízení ve firmě, Praha: Grada Publishing

2.2 Účtovné zásady a pravidlá

Základným predpokladom účtovníctva ako nástroja zobrazenia skutočnosti je implementácia **účtovnej zásady verného a pravdivého obrazu skutočnosti**, ktorá kvalitatívne vymedzuje zobrazenú skutočnosť stavu majetku a záväzkov účtovnej jednotky a jej finančnej situácie. Zásada hovorí o tom, že obraz skutočnosti má byť verný a pravdivý. Na potrebe uplatnenia zásady verného a pravdivého obrazu skutočnosti sa zhodli nadnárodné úpravy účtovníctva (Nová smernica EÚ aj IFRS), ktoré priamo ovplyvňujú národnú úpravu SR (zákon o účtovníctve a nadväzná opatrenia MF SR).

Účtovná prax nás učí, že ani dôsledné prijatie zásady verného a pravdivého obrazu skutočnosti zakotvené v zákone o účtovníctve nezaručí, že obraz skutočnosti bude stopercentne verný a pravdivý. Ani v ideálnych podmienkach bežné účtovníctvo a tiež účtovná závierka takýto obraz nemôže poskytnúť z viacerých objektívnych dôvodov. Napríklad preto, že proces kolobehu majetku a záväzkov v účtovnej jednotke je dynamický a samotné zobrazenie skutočnosti v účtovnej závierke je statickým pohľadom k určitému dátumu (deň, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka) a už deň po tomto

dátume je skutočnosť iná, z čoho vyplýva, že informácie v účtovníctve sa týkajú prevažne minulosti, ktorú už nemožno spätne ovplyvniť. Následne záleží na analytických postupoch ako informácie z účtovníctva využiť pre riadenie prítomných, resp. budúcich procesov. Ďalším dôvodom nesúlady zobrazenia skutočnosti a skutočnosti samotnej je vyjadrenie stavu a pohybu majetku a záväzkov v peňažných jednotkách. Proces oceňovania majetku a záväzkov spravidla nezaručí stopercentne verné a pravdivé zobrazenie ku dňu zostavenia účtovnej závierky a už vôbec nie porovnateľnosť informácií s predchádzajúcimi účtovnými obdobiami (napr. kvôli nestabilite menovej jednotky v čase).

To, že implementácia zásady verného a pravdivého zobrazenia nezaručuje stopercentnú vernosť a pravdivosť zhody so skutočnosťou neznamena, že jej uplatňovanie nemá zmysel. Ide predovšetkým o to, aby sa zásada verného a pravdivého obrazu uplatňovala v účtovnej praxi výhradne alebo aspoň prednostne pred snahou skutočnosť skresliť s úmyslom podať iný ako verný a pravdivý obraz skutočnosti. Zásadu verného a pravdivého obrazu skutočnosti, podľa môjho názoru, treba chápať ako ideál, "vyšší princíp" ako súčasť vnútorného presvedčenia tvorcu účtovnej legislatívy pri návrhoch i schvaľovaní právnych noriem a nadväzne účtovníka, ktorý uplatňuje účtovné normy v praxi a mnoho krát sa rozhoduje v súlade s právnou úpravou o prijatí vhodnej alternatívy (napr. voľba spôsobu oceňovania zásob, odpisovania investičného majetku). Dovolím si upozorniť na súvislosť s úrovňou etického myslenia a konania všetkých zúčastnených, podieľajúcich sa tak na tvorbe právnych noriem ako aj nadväzne na zabezpečení dokladovosti a preukaznosti obchodných operácií a účtovných prípadov, na vedení bežného účtovníctva, zostavení účtovnej závierky, na jej overovaní, teda tvorcov právnych noriem, účtovníkov, audítorov, a to vo vzťahu k používateľom informácií obsiahnutých v účtovníctve: k manažérom, k obchodným partnerom, k bankám, k daňovým úradom, k potenciálnym investorom a k ďalším používateľom. Chceme tým zdôrazniť potrebu "dobrej vole", poctivosti úmyslu tvorcov legislatívy v súlade s etickými princípmi a zostavovateľov účtovnej závierky bez akejkoľvek snahy skresliť verný a pravdivý obraz o skutočnosti, ktorí poskytujú informácie používateľom prostredníctvom účtovníctva, pretože tí (aj) podľa týchto informácií rozhodujú v procese riadenia.

Ako nepriamo vyplýva z charakteristiky zásady verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti v účtovníctve, je táto zásada príliš všeobecná. Nehovorí o kritériách, podľa ktorých je možné objektívne posúdiť, že zobrazenie skutočnosti v účtovníctve je verné a pravdivé a ani neposkytuje návod ako ho dosiahnuť, prípadne koľko nepresností môže účtovníctvo obsahovať, aby jeho vernosť a pravdivosť nebola spochybniteľná. Nadnárodné úpravy i legislatíva SR preto dopĺňajú základnú účtovnú zásadu ďalšími doplnkovými účtovnými zásadami, kvalitatívnymi charakteristikami, resp. požiadavkami na účtovníctvo s cieľom čo najtesnejšieho priblíženia sa k vernému a pravdivému zobrazeniu skutočnosti v účtovníctve. Každá z nadnárodných úprav (Nová smernica EÚ, IFRS), ktoré ovplyvňujú právnú úpravu SR, nemá zákon o účtovníctve, pristupujú k procesu doplnenia základnej účtovnej zásady svojím vlastným spôsobom (naviac Koncepčný rámec IFRS, podlieha častým novelizáciám). Výsledkom je, že uvedené úpravy, pokiaľ ide o dopĺňujúce účtovné zásady, nie sú v úplnej zhode. Keďže analýza rozdielov nie je predmetom príspevku, ide skôr o ilustráciu problému, budeme sa opierať o národnú legislatívu SR, konkrétne o zákon o účtovníctve.

Zákon o účtovníctve v tejto súvislosti uvádza: "účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a o finančnej situácii účtovnej jednotky". V ďalšom texte sa zákon o účtovníctve pokúša o charakteristiku "verné zobrazenie" a "pravdivé zobrazenie" (citujem):

"Zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a metódami.

Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú v ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočnosti v účtovnej závierke".

Nedokonalosť uvedenej charakteristiky vernosti zobrazenia je v predpoklade, že obsah položiek v účtovníctve zodpovedá skutočnosti bez toho, aby boli uvedené kritériá, podľa ktorých sa to posúdi alebo zistí. Ďalej sa predpokladá súlad s účtovnými zásadami, ktoré ešte len majú doplniť základnú účtovnú zásadu a tiež to, že aplikované účtovné metódy sú zárukou verného zobrazenia skutočnosti.

Pravdivosť zobrazenia je podľa zákona o účtovníctve zaručená tým, že sa aplikujú účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré sú zárukou verného zobrazenia.

Vylučuje sa týmto, napríklad, situácia, že zostavovateľ účtovnej závierky pochybil pri voľbe metódy oceňovania alebo odpisovania majetku, ktorú mu vo vymedzených prípadoch zákon o účtovníctve umožňuje. Chybná voľba môže skresliť vernosť a pravdivosť obrazu skutočnosti.

Zákon o účtovníctve účtovnú zásadu verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti dopĺňa týmito účtovnými zásadami:

- **účtovná zásada kontinuity v používaní účtovných zásad a účtovných metód.**

“Účtovná jednotka musí používať v jednom účtovnom období rovnaké účtovné metódy a zásady”. O prípadnej zmene je účtovná jednotka povinná informovať v poznámkach k účtovným výkazom. Zmena účtovných zásad alebo účtovných metód je povinná v prípade, ak sa zistí, že používané účtovné zásady alebo účtovné metódy sú nezlučiteľné s požiadavkou verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti”.

Z uvedeného nepriamo vyplýva potreba uplatnenia

- **účtovnej zásady porovnateľnosti účtovných informácií medzi účtovnými obdobiami.**

Ak by bolo prípustné meniť používané účtovné zásady a účtovné metódy v priebehu účtovného obdobia alebo v nasledujúcom účtovnom období bez zúčtovania zmien z toho vyplývajúcich, nebola by porovnateľnosť údajov zabezpečená. Súvisí to aj s ďalšou účtovnou zásadou, ktorou je

- **účtovná zásada bilančnej kontinuity medzi účtovnými obdobiami**, podľa ktorej údaje účtovnej závierky zostavenej ku koncu účtovného obdobia musia byť zhodné s údajmi účtovnej závierky k začiatku nasledujúceho obdobia.

Zákon o účtovníctve zaväzuje účtovnú jednotku používať take účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré predpokladajú uplatnenie

- **zásady nepretržitého pokračovania v činnosti účtovnej jednotky** (tzv. going concern).

Ide o princíp prevzatý z IFRS, v zmysle ktorého ide o predpoklad, že účtovná jednotka bude pokračovať v činnosti najbližších 12 mesiacov po dátume, ku ktorému bola účtovná závierka zostavená. Tomuto predpokladu sú podriadené najmä metódy oceňovania majetku a záväzkov.

Pre výpovednú hodnotu bežného účtovníctva a účtovnej závierky za danú účtovnú jednotku je dôležitá

- **zásada zákazu vzájomného započítavania majetku a záväzkov** (napríklad pohľadávok a záväzkov rôznych obchodných partnerov), **nákladov a výnosov, príjmov a výdavkov** a to v bežnom účtovníctve i v účtovných výkazoch účtovnej jednotky.

Zákon o účtovníctve sa pri predpisoch k oceňovaniu majetku a záväzkov opiera o

- **zásadu oceňovania v historických cenách**, keď stanovuje pravidlo pre oceňovanie majetku v obstarávacej cene, resp. v reprodukčnej obstarávacej cene. Výhodou použitia historických cien je ich preukázateľnosť pri obstaraní majetku a vzniku záväzkov.

Dôležitou účtovnou zásadou i keď v niektorých prípadoch kontroverznou vo vzťahu k zásade verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti je

- **zásada opatrnosti**, podľa ktorej napríklad záväzky vykazujeme v plnej výške ale o pohľadávkach pochybujeme a za presne vymedzených podmienok ich môžeme vykázať v zníženej výške o vytvorenú opravnú položku.

Z praktického hľadiska k vykazovaniu v účtovnej závierke má kľúčové postavenie medzi zásadami

- **zásada významnosti**. Podľa zákona o účtovníctve "sa informácia považuje za významnú, ak by jej neuvedenie alebo jej chybné uvedenie mohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie používateľa". Poznamenávame, že mieru, do akej môže neuvedenie alebo chybné uvedenie informácie ovplyvniť úsudok, či rozhodovanie používateľa, stanovuje zostavovateľ účtovnej závierky, nie používateľ, čiže ide iba o predpoklad zostavovateľa.

Zákon o účtovníctve stanovuje okrem účtovných zásad aj osobitné **požiadavky na informácie v účtovníctve**, ktoré majú podporiť dosiahnutie verného a pravdivého obrazu o skutočnosti. Ide o požiadavku **správnosti, úplnosti, preukázateľnosti, zrozumiteľnosti a** požiadavku **spôsobu vykazovania**, ktorý zaručuje **trvalosť účtovných záznamov**.

Podľa zákona o účtovníctve "je účtovníctvo **správne**, ak účtovná jednotka vedie účtovníctvo podľa zákona o účtovníctve". Tým sa automaticky predpokladá, že všetky ustanovenia zákona sú správne.

Účtovníctvo "je **úplné**, ak účtovná jednotka zaúčtovala v účtovnom období v účtovných knihách všetky účtovné prípady", ktoré sa týkajú predmetu účtovníctva podľa tohto zákona a "za sledované účtovné obdobie zostavila individuálnu účtovnú závierku, konsolidovanú účtovnú závierku, ak ju má povinnosť zostaviť, vyhotovila výročnú správu v súlade so zákonom o účtovníctve, prípadne konsolidovanú výročnú správu, zverejnila údaje a uložila dokumenty v zmysle zákona o účtovníctve a má o týchto skutočnostiach všetky účtovné záznamy".

Účtovníctvo účtovnej jednotky "je **preukázateľné**, ak všetky účtovné záznamy sú preukázateľné a účtovná jednotka vykonala inventarizáciu" majetku a záväzkov.

Účtovníctvo "je **zrozumiteľné**, ak umožňuje jednotlivo aj v súvislostiach spoľahlivo a jednoznačne určiť obsah účtovných prípadov v nadväznosti na použité účtovné zásady a účtovné metódy a obsah účtovných záznamov v nadväznosti na použité formy účtovných záznamov" podľa zákona o účtovníctve.

Účtovníctvo účtovnej jednotky "sa vedie spôsobom **zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov**, ak účtovná jednotka je schopná zabezpečiť trvalosť po celú dobu spracovávaní a úschovy údajov".

Účtovná jednotka funguje v konkrétnych podmienkach vzhľadom na predmet jej činnosti (podnikateľ – výroba, podnikateľ – obchodná činnosť, banka, poisťovňa), veľkosť (objem majetku, veľkosť obratu, počet zamestnancov), geografická poloha (dostupnosť železnice, diaľnice, prírodné podmienky). Preto každá účtovná jednotka má mať vnútorný predpis, v ktorom sú stanovené relevantné pravidlá jej fungovania v danom podnikateľskom prostredí. Podnikateľ strednej veľkosti s výrobnou a obchodnou činnosťou vrátane zahraničnoobchodných aktivít má mať vo svojom vnútornom predpise stanovené pravidlá, ktoré sa týkajú napríklad:

- mesačnej priebežnej závierky v nadväznosti nato, že je platiteľom DPH mesačne,
- softvéru, ktorý neumožňuje spätný vstup dát do uzavretého mesačného obdobia,
- stanovenie zásad bilančnej politiky: účtovné obdobie bude zhodné s kalendárnym rokom, priaznivé hospodárske výsledky sa budú zverejňovať ako prvé,
- stanovenie pravidiel oceňovania majetku rovnakého druhu v cenách fifo,

- stanovenie odpisovania investičného majetku daňovým rovnomerným odpisom v zmysle zákona o dani z príjmov,
- obehu dokladov a zabezpečenia ich preukázateľnosti (externé faktúry zmluvami),
- spôsobu inventarizácie zásob a stanovenia termínov inventarizácie pokladníc podľa jednotlivých mien.

Pravidlá vnútorného predpisu sú platné iba pre danú účtovnú jednotku a slúžia ako podpora zásad a kvalitatívnych charakteristík uvedených v zákone o účtovníctve, majú byť s nimi v súlade a majú podporiť transparentnosť účtovníctva a jeho vypovedaciu schopnosť.

3 Výsledky a diskusia

Zámerom príspevku bolo nájsť analógiu pri uplatnení maxim a zásad v nadväznosti na pravidlá a konkrétne situácie tak ako sú definované Immanuelom Kantom, teda vo všeobecnosti v jeho filozofii pre chápanie etiky povinnosti. Analógia je zjavná ale nie v plnej šírke a kvalite.

V účtovníctve podľa zákona o účtovníctve sú uplatnené účtovné zásady v nadväznosti na nadnárodné úpravy. Zákon tiež stanovuje kvalitatívne charakteristiky, ktoré možno chápať ako stanovenie pravidiel pre podmienky SR z dôvodu, že zásady stanovené zákonom o účtovníctve sú príliš všeobecné. Spravidla každá účtovná jednotka má aj vnútorný predpis, ktorý obsahuje pravidlá platné v konkrétnej účtovnej jednotke iba pre ňu. Otázne, či takto stanovené zásady a pravidlá pri ich dodržiavaní sú dostatočnou zárukou toho, aby obraz v účtovníctve bol verný a pravdivý. Legislatíva SR nezohľadňuje a ani nemôže zohľadňovať úroveň konkrétnych situácií, ktoré musí v praxi subjekt – účtovník riešiť. Zákon o účtovníctve, ako každý iný zákon, pripúšťa v mnohých situáciách viaceré výklady, preto neexistuje automaticky záruka, že nebude zneužitý. Niektoré účtovné jednotky majú navyše aj etický kódex, ktorý spravidla iba deklaruje snahu účtovnej jednotky presvedčiť okolie, že je dôveryhodná.

Immanuel Kant vo svojej filozofii oddeľuje subjekt – v našom prípade účtovníka, ktorý vedie účtovníctvo, od účtovnej jednotky, keď rozlišuje dva pojmy: **maxima** je zásada pre rozhodovanie subjektu - jednotlivca a **zásada** ako maxima, ktorá sa stala alebo by sa mohla stať všeobecne prijatým zákonom. Tento prístup núti jednotlivca vyhodnocovať svoje subjektívne postupy myslenia a konania (maximy) z hľadiska ich možného použitia ako všeobecne prijateľné zásady, napríklad vo forme zákonov. Na Kantovom prístupe oceňujem najmä skutočnosť, že nepotláča rozhodovací subjekt do úzadia, ale naopak zdôrazňuje, že rozhodnutia robia ľudia. Aplikované do súčasnosti subjekty (osoby, jednotlivci) by sa nemali skrývať za účtovnú jednotku – právnickú osobu. Pokiaľ ide o nadväzné **pravidlá**, tento pojem Immanuel Kant používa podobne ako zákon o účtovníctve.

Kant však vo svojich úvahách postupuje ešte na nižšiu úroveň a to sú **situácie**, ku ktorým dochádza pri konkrétnych rozhodnutiach subjektu – účtovníka.

Vzhľadom na povahu zákonov, ktoré sú vždy všeobecnou normou, nie je možné očakávať, že zohľadnia každú konkrétnu situáciu, v ktorej sa subjekt rozhodovania ocitne. V prípade, že ide o často sa vyskytujúci typ situácie, je možné to riešiť pravidlom vo vnútornom predpise účtovnej jednotky. Problém nastáva, keď je situácia natoľko jedinečná, že riešenie je výsledkom rozhodnutia sa subjektu (napríklad výberom z viacerých prípustných alternatív). Vtedy treba otestovať toto subjektívne rozhodnutie pomocou Kantovho kategorického imperatívu.

4 Závěry

Prax ukazuje, že ani v podmienkach SR nie je podnikateľské prostredie natoľko vyspelé, aby k úmyselným skresleniam verného a pravdivého obrazu nedochádzalo vôbec alebo dochádzalo iba výnimočne. Časté sú najmä daňové podvody, úmyselné konkurzy a iné neetické postupy. Preto, podľa nášho názoru, treba naše podnikateľské prostredie neustále kultivovať minimálne vzdelávaním podnikateľov v oblasti etických princípov pre podnikanie. Vypracovanie etického kódexu pre každého podnikateľa by malo byť nielen povinnosťou ale potrebou. V etickom kódexe by mal podnikateľ deklarovat svoj dobrovoľný záväzok rešpektovať etické princípy pri podnikaní. Kritériom rozhodnutí v súlade s etickými princípmi by malo slúžiť predovšetkým svedomie podnikateľa ako spolutvorcu a spoluúčastníka podnikateľského prostredia, ktorého prvoradým cieľom nie je obohacovanie sa ale služba verejnosti.

References

Kant,I. (1979), Kritika čistého rozumu, Bratislava: Pravda

Kant,I. (2004), Základy metafyziky mravov, Bratislava: Kaligram

Putnová,A. - Seknička,P. (2007), Etické řízení ve firmě, Praha: Grada Publishing