

SVĚTOVÉ POŽADAVKY NA VZDĚLÁNÍ ÚČETNÍCH PŘED VSTUPEM DO PROFESÍ¹

World Requirements for the Professional Accountants Pre-qualification Education

Bohumil Král

Úvod – cíl příspěvku

Vzrůstající nároky na kvalitu informací finančního účetnictví se projevují v řadě průřezů; tradičně mají svůj výraz ve snaze celosvětově harmonizovat požadavky na vymezení, ocenění a zveřejňování problémových oblastí, vymezených předmětem účetnictví; novějším projevem je také tlak na inovace, ale také dodržování Mezinárodních auditorských standardů. Relativně nejnovějším požadavkem je pak světová harmonizace požadavků na vzdělání, dovednosti, zkušenosti a odbornou intuici účetních, působících v profesi.

Cílem předkládaného příspěvku je z tohoto hlediska popsat a zhodnotit současné světové požadavky na vzdělání účetních před vstupem do profese, a obecně zhodnotit, jakou inspiraci přináší pro rozvoj vzdělání v profesních organizacích a ve vysokoškolské výuce.

Základní faktografie

Základním rysem vzdělání účetních působících v profesi je skutečnost, že vzdělávací systém je chápán nikoliv jako izolovaný požadavek na jejich kvalifikaci, ale spíše jako jeden z prvků budování celostně chápané profesní způsobilosti. To - kromě požadavku na absolvování vzdělávacího programu, jehož obsah musí respektovat specifika činnosti účetních - zahrnuje také zajištění adekvátní úrovně jejich profesních dovedností, vytvoření vztahu ke stavovským hodnotám, a na to navazující respektování etických přístupů a postojů při jejich činnosti a vytváření prostředí pro získávání praktických zkušeností. Finálním prvkem hodnocení efektivnosti celého procesu je pak systém ověření profesní způsobilosti účetního.

Významné legislativní a standardní normy, které tyto požadavky podrobněji konkretizují a jsou relevantní pro Českou a Slovenskou republiku, jsou v současné době tři:

- směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS (dále jen **směrnice 2006/43/ES**),
- Mezinárodní vzdělávací standardy IFAC 1 – 6, které nabyly účinnosti 1. ledna 2005 (dále jen **IES upravující podmínky pro vstup účetních do profese**), a
- směrnice požadavků na kvalifikaci účetních působících v profesi UNCTAD/ITE/EDS/9, zpracovaná v r. 1999 a aktualizovaná v r. 2003 Mezivládní pracovní skupinou expertů pro mezinárodní standardy účetnictví a výkaznictví (ISAR), působící při OSN.

Další text komentuje zejména první dvě normy; třetí totiž v obecné úrovni navazuje na IES s tím, že je podrobněji rozvádí v části předmětových osnov.

Směrnice 2006/43/ES

Kvantitou nepřilíš rozsáhlé, ale důležité požadavky na budování profesních předpokladů pro vstup auditorů do profese jsou ve Směrnici řešeny zejména v článcích 6 – 10 a 21 - 24.

¹ Příspěvek byl zpracován v rámci řešení výzkumného záměru MŠMT ČR č. 6138439903 „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace z interdisciplinárního hlediska“.

Uvádí se zde zejména, že „fyzická osoba může být schválena k provádění statutárního auditu pouze za předpokladu, že dosáhla úrovně vzdělání nutného k přijetí na vysokou školu nebo rovnocenné úrovně a poté absolvovala program teoretické výuky a odborné praxe a složila zkoušku odborné způsobilosti na úrovni závěrečné zkoušky na vysoké škole ...“.

Další text Směrnice je pak věnován požadavkům na obsah a částečně i formu ověření odborné způsobilosti. Zkouška odborné způsobilosti má ověřit jednak požadovanou úroveň teoretických znalostí adepta, jednak schopnost uplatnit tyto znalosti v praxi. Co se týče formy zkoušky, uvádí se zde výslovně, že alespoň část zkoušky musí být písemná.

V návazném textu je pak uveden seznam oborů, resp. předmětů (Subjects), které by měly být předmětem ověření teoretických znalostí. Ty jsou rozděleny do dvou skupin:

- první skupina zahrnuje seznam oborů (předmětů), u **kterých se v zásadě předpokládá úplná znalost problematiky**; jejich výčet zahrnuje všeobecnou účetní teorii, právní a standardní požadavky upravující přípravu roční účetní závěrky (včetně konsolidované), mezinárodní účetní standardy, finanční analýzu, manažerské účetnictví, řízení rizik a vnitřní kontrolu, auditing a (související) profesní dovednosti, právní požadavky a profesní standardy vztahující se ke statutárnímu auditu a auditorům, kteří ho provádějí, mezinárodní auditorské standardy, a problematiku profesní etiky a nezávislosti;
- druhá skupina zahrnuje seznam předmětů, u kterých se předpokládá, že je auditor ovládá v **rozsahu** významném pro realizaci **auditorské činnosti**; tento přehled zahrnuje právo obchodních společností a jejich řízení a správu, daňové, občanské, obchodní a pracovní právo, ICT a výpočetní systémy, podnikovou, všeobecnou a finanční ekonomii (resp. ekonomiku), matematiku, statistiku a základní principy finančního řízení podniků.

Významný z hlediska výše uvedené systémové přípravy auditora je článek 10, vymezující podmínky **získávání praktických zkušeností**. Stanoví, že uchazeč musí absolvovat alespoň tříletou odbornou praxi, mimo jiné při provádění auditu účetních závěrek. Článek ukládá členským státům zajistit ve svých právních systémech povinnost **řízení praxe** – tedy to, aby praxe probíhala pod dohledem kompetentních osob.

Článek 21 pak stanoví členským státům také povinnost zajistit, aby se na všechny auditory vztahovaly **zásady profesní etiky**.

IES upravující podmínky pro vstup účetních do profese

Mezinárodní vzdělávací standardy 1 – 6, vymezující požadavky na kompetence účetních před jejich vstupem do profese, mají obdobnou strukturu jako IAS/IFRS: relativně stručnou, ale jednoznačnou část jejich textu tvoří standardní požadavky; ty jsou odlišeny od zbylých částí standardů výrazným typem písma; tyto standardní požadavky je však třeba aplikovat v kontextu požadavků, uvedených v IES běžným typem písma. S ohledem na účel příspěvku jsou v dalším textu stručně komentovány pouze standardní požadavky.

IES 1 upravující požadavky na vstup do programu vzdělávání před vstupem do profese stanoví – v zásadě analogicky se Směrnicí 2006/43/ES – že podmínky pro vstup do tohoto programu by měly být nejméně na úrovni požadavků pro přijetí do univerzitního programu.

IES 2 vymezující obsah vzdělávacích programů zdůrazňuje, že součástí tohoto programu by mělo být zejména studium účetnictví. Stanoví minimální délku tohoto programu (alespoň dva roky denního studia) a formu jeho zajištění (vysokoškolské studium oboru účetnictví nebo studium odborné kvalifikace). V další části pak rozčleňuje požadavky na vzdělávání účetních do tří oblastí: na znalosti z účetnictví, financí a disciplín s nimi souvisejících, z oblasti organizace a podnikání, a z oblasti informačních technologií.

V podrobnejšom členení pak Standard stanoví, že v rámci **první skupiny** by účetní měli být vybaveni znalostmi finančního a manažerského účetnictví, z daňového, podnikového a obchodního práva, z auditingu, z finančního řízení a z oblasti profesních hodnot a etiky.

V rámci **druhé skupiny** by účetní měli získat znalosti z ekonomie, podnikatelského prostředí, z problematiky řízení a správy společností, podnikatelské etiky, finančních trhů, kvantitativních metod, organizačního chování, ze strategického řízení, z marketingu a z mezinárodních globalizačních aspektů podnikání.

V rámci **třetí skupiny** by účetní měli získat základní znalosti, které jim umožní využívat moderní prostředky výpočetní techniky, a to včetně znalosti kontrolních mechanismů ICT, a v další fázi by měli být vzděláni tak, aby byli schopni působit minimálně v jednom z dalších tří potenciálních profesních zaměření – jako tvůrci systémů ICT, jako manažeři nebo jako posuzovatelé jejich účinnosti.

V **IES 3**, který vymezuje **požadavky na profesní dovednosti**, se zdůrazňuje zejména to, že účetní působící v profesi by měli získat a rozvíjet intelektuální, technické a praktické, personální, mezilidské, komunikační a organizačně manažerské dovednosti.

IES 4, věnovaný otázkám stavovských hodnot a etiky, stanoví, že vzdělávací programy musí budoucím účetním dát rámec stavovských hodnot, etiky a postojů, na jehož základě mohou vytvářet odborné úsudky a jednat v zájmu společnosti a účetní profese. Zdůrazňuje se zde, že tyto postoje zahrnují závazek účetních dodržovat národní etické kodexy, které by měly být v souladu s Etickým kodexem IFAC. V části věnované obsahovým výukovým otázkám pak IES 4 uvádí základní výčet oblastí, které by měly být předmětem výuky, resp. ověření.

IES 5, který se zabývá problematikou systematického získávání zkušeností profesionálního účetního, stanoví požadavky na řízenou praxi; vyžaduje, aby období získávání praktických zkušeností bylo částí vzdělávacího programu a aby trvalo nejméně tři roky.

IES 6, věnovaný otázkám ověřování a hodnocení profesní způsobilosti, vyžaduje, aby celý proces získávání profesních kompetencí byl završen zhodnocením (zkouškou). Zdůrazňuje přitom, že za to, že toto hodnocení bude mít adekvátní úroveň a bude v souladu s dále uvedenými požadavky, odpovídá profesní instituce. Dále stanoví, že hodnocení provádí profesní instituce nebo regulační orgán s podporou profesní instituce. Co se týče požadavků na obsah a formu hodnocení, má být realizováno z „velké části“ písemně, má být průkazné, musí pokrývat dostatečný rozsah znalostí, dovedností a stavovských hodnot a mělo by proběhnout „co nejbliže ukončení vzdělávacího programu“ předcházejícího kvalifikaci.

Inspirace pro český univerzitní a profesní vzdělávací systém

Jaké závěry lze odvodit z obsahu uvedených norem pro vývoj profesního a vysokoškolského vzdělávání v České republice? Nejdůležitější závěr je pozitivní; srovnání požadavků obou výše uvedených norem se současným stavem vzdělávacích programů KA ČR i Svazu účetních, ale i s programy Vysoké školy ekonomické, které tvoří profesním programům koncepční východisko a jejíž odborníci se v profesním vzdělávání významně angažují, může vést k pocitu práce, vykonané na dobrých základech. Původní směrnice - 8. směrnice EU i IEG 9, které až dosud vymezovaly požadavky na budování profesní kompetence účetních a které byly inspiračním zdrojem - i nově koncipované požadavky byly vzaty v úvahu při budování obsahu a struktury jak specializace „Účetnictví a finanční řízení podniku“ na VŠE, tak i obou profesních vzdělávacích systémů. Lze tak konstatovat, že tyto vzdělávací systémy jsou dnes s požadavky Směrnice 2006/43/ES i s IES v zásadě kompatibilní.

Je však zároveň skutečností, že IES i Směrnice 2006/43/ES nově koncipují, resp. zdůrazňují tendence, které na účetnictví ve všech souvislostech zapůsobily v posledním desetiletí. Tyto tendence, jako např. větší tlak na budování profesních hodnot, na znalost problematiky

strategického řízení, mezinárodních aspektů podnikání, na rozvoj komunikačních schopností a na využívání poznatků z oblasti informačních systémů a technologií jsou podle mého názoru zabudovány v našich systémech spíše na úrovni „tradičních“ požadavků IEG a 8. Směrnice. Jejich soulad se standardním řešením by tedy měl být předmětem výrazně podrobnější analýzy než obvyklé a dlouhodobě zdůrazňované požadavky na znalosti účetních v oblasti „triumvirátu“ účetnictví – daně – právo.

Abstrakt

V relaci ke vzrůstající harmonizaci požadavků na kompetenci účetních článek charakterizuje obsah světově respektovaných legislativních a standardních norem, které upravují vstup účetních do profese a hodnotí jejich přínos pro rozvoj vzdělání účetních v ČR. Dochází k závěru, že univerzitní sylaby na VŠE v Praze i profesní vzdělávací programy jsou v zásadě kompatibilní s uvedenými požadavky. Zároveň však naznačuje potřebu jejich inovace, kterou je třeba zaměřit zejména na budování profesních hodnot, na otázky strategického řízení, na rozvoj komunikačních schopností a na využívání poznatků z oblasti ICT.

Klíčová slova: Účetní působící v profesi, Směrnice 2006/43/ES, Mezinárodní vzdělávací standardy

JEL Classification: M41

Summary

In relation to the increasing harmonization of requirements to the professional accountants' competence the paper describes the content of world-wide respected legislative norms and standards which regulate the accountants' accession the profession. At the end it evaluates their inspiration for the development of professional accountant education in the Czech Republic. It concludes that university syllabuses at the University of Economics, Prague, as well as professional education programs are in principle compatible with the stated requirements. At the same time, however, it stresses the necessity of their innovation; it should be oriented mainly on professional values development, on issues of strategic management, on the development of communication abilities and on development of ICT competencies.

Použitá literatura

- [1] Directive 2006/43/ES of European Parliament and of the Council of 17 May on statutory audits of annual and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EHS and 83/349/EHS, and repealing Council Directive 84/253/EHS, www.kacr.cz
- [2] International Education Guideline 9: Prequalification education, Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of Professional Accountants (first issued 1991, revised 1996), www.ifac.org
- [3] International Education Standards for Professional Accountants, IFAC 2003, www.ifac.org

Kontakt

Bohumil Král, prof. Ing., CSc., Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra manažerského účetnictví, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3 – Žižkov, Česká republika, tel. +420 224 095 107, kral@vse.cz