

Polský příspěvek k diskusi o pravdivém a poctivém obrazu předmětu účetnictví[#]

(Diskuse k článku: Kosmala-MacLulich, Katarzyna: *True and fair view or rzetelny i jasny obraz? A Survey of Polish Practitioners*. *European Accounting Review*, 2005, roč. 14, č. 3, s. 579-602.)

Jiřina Bokšová*

Probíhající harmonizační procesy s evropským trhem (evropská regulace z roku 2002) založené na využívání mezinárodních účetních standardů vedou k vytváření reformy v polském účetním systému. V roce 2000 zaznamenal polský účetní systém významné změny (oproti systému používanému v roce 1994) v oblasti terminologie, nových opatření a národních regulací založených na mezinárodních účetních standardech. Příspěvek se zabývá posledním vývojem v polském účetnictví a jeho vlivem na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Publikovaný článek popisuje a shrnuje výzkum, který byl proveden v Polsku v letech 2000 a 2001.

V úvodu autor článku dospívá k názoru, že aplikace konceptu věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví je vždy spojena s lokálními obecně akceptovatelnými účetními principy, které se však mění v čase a s novými státními, socioekonomickými situacemi a jejich praktickým použitím. Pro země EU vydává Evropská unie direktivy – jako základní požadavky finančních reportů. Polsko již převzalo tyto direktivy do své národní úpravy. Současně platné polské zákony v oblasti účetnictví již přinášejí potřebnou regulaci. Direktivy jsou aplikovány v kontextu s evropským myšlením a za použití mezinárodních účetních standardů.

Polsko vidí přijetí mezinárodních účetních standardů jako nevyhnutelný krok k zajištění harmonizačních snah finančního výkaznictví. Velice diskutovanou však zůstává otázka věrného, pravdivého a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Autor článku uvádí, že věrný a poctivý obraz nebyl v evropském zákonodárství formálně definován – což vede k jasným problémům – neboť pohledy vztahující se na význam a praktickou aplikaci se v mezinárodním pohledu liší. Autor uvádí řadu publikací, na kterých dokládá svá tvrzení. Tuto část příspěvku uzavírá tvrzením, že ve světě bylo provedeno jen velmi málo empirických výzkumů, které by ukázaly, jak jsou vnímány požadavky na věrný a poctivý obraz účetnictví mezi různými státy.

Záměrem studie bylo dospět k závěru, který ukáže, jak je vnímán věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v současné polské praxi. Snahou studie bylo zkoumat pohledy a vnímání polských akademiků a účetních profesionálů beroucí v úvahu použitelnost a realizaci zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví v lokálním kontextu měnících se účetních praktik.

Polsko je jedním z nových členů EU, který se snaží harmonizovat účetní praktiky v rámci evropského zákona a mezinárodních účetních standardů. Akceptovat západní myšlenku věrného a poctivého obrazu účetnictví aplikovatelnou však v lokální praxi.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu; Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <boksova@vse.cz>.

V rámci centrálně plánované ekonomiky v Polsku nebyl v minulosti koncept veřejné zodpovědnosti, ale existoval certifikát správnosti účetního výkaznictví. V tomto certifikátu stát autorizoval účetní výkazy, jako ekvivalent k externí funkci auditu certifikující souhlas finančních stanovisek se zákony. Od roku 1994 byl polský účetní systém spojován s evropskými regulacemi.

Specifickým znakem regulace z roku 1994 byla dominance historické ceny jako základu pro hodnocení aktiv a závazků. V tomto období však účetnictví správně nezachycovalo procedury probíhající na burze, konsolidované účetní závěrky, dlouhodobé nájem a úvěry. Absence těchto vlivů a neexistence férové hodnoty poukazovala na určitou lokální realizaci věrného a poctivého obrazu, kde se však povaha těchto operací jevila jako klíčová v konstrukci finančních výkazů.

Cílem reformy v roce 2000 bylo adaptovat polské účetnictví na systém mezinárodních účetních standardů, aniž by to odporovalo evropským regulacím, které byly presentovány v roce 1994. Změny v roce 2000 mohou být rozděleny do dvou kategorií – první představuje novou terminologii pro zatím neregulované prostředí a druhá zahrnuje modifikace terminologie již existujících opatření.

Tradice účetních systémů v Polsku není dána žádnými principy. Polsko, jako další země ve střední a východní Evropě, vycházelo z účetních systémů komunistických zemí. V té době tam nebyla potřeba dosahovat konsenzu na společných úkolech při vytváření evropských zákonů. Tvorba zákonů nezahrnovala konzultace s veřejností. Výsledkem byla normativní opatření nařízená státem. Polská účetní tradice je blíže kontinentálnímu přístupu, jsou zde vidět německé a italské vlivy, které byly modifikovány na základě zkušeností s centrálně plánovaným socioekonomickým systémem. V současnosti se nové lokální tradice zdají být v Polsku více zahrnuté v legislativním systému s důrazem na konservatismus a mlčenlivost (utajení).

V kontextu změn a reforem v polském účetním systému se zdá být velice důležitá otázka, jak v praxi zakomponovat opatření týkající se věrného a poctivého obrazu a zda může být dosažena vhodná rovnováha mezi přijetím evropských regulací a mezinárodními účetními standardy na jedné straně a lokálními tradicemi Polska na straně druhé.

Výchozím podkladem studie byl dotazník zaslaný auditorům, velkým auditovaným společnostem a akademikům. Prioritou tvorby dotazníku byly zákony z roku 1994 a 2000, které byly podrobeny zkoumání. Dotazník obsahoval sérii 20 otevřených otázek (odpověď celou větou), zaměřených na chápání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a jeho praktickou aplikaci. V další části svého příspěvku autor shrnuje závěry studie. V přehledných tabulkách ukazuje kolik se z 458 odeslaných dotazníků vrátilo, jaké bylo složení respondentů, jak veřejnost chápe termín „věrný a poctivý obraz“ apod.

Zjednodušeně lze konstatovat, že nové změny přinesly nové vnímání účetního výkaznictví. Z této studie vyplývá realita polské profesní kultury a historické zakotvení polských tradic. Studie usilovala o získání představy o používání a prosazování zásady věrného a poctivého obrazu v polské praxi. Diskutovat lze o tom, zda současná regulace systému účetnictví podporuje zásadu věrného a poctivého obrazu. To, co vyplývá z této studie, je výzva účetním profesionálům, kteří čelí řadě vlivů při prosazování účetního systému při dodržení zásady věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví (lokální tradice, daně, mezinárodní účetní standardy).

V příloze k tomuto rozsáhlému článku je seznam 20 otázek, které byly obsahem dotazníku. Domnívám se však, že soubor otázek v dotazníku, který byl základem studie, byl příliš otevřený a neurčitý, takže nemohl vést k závěrům, které by mohly mít zásadnější

význam při vytváření polských národních účetních standardů. Od otázek typu: „Jak vnímáte význam zřetelný a jasný obraz? Prosím vysvětlíte, jak zásada věrného a poctivého obrazu ovlivňuje Vaši práci? Jak se zásada věrného a poctivého obrazu využívá v polské praxi?“ nemohli autoři očekávat žádné jednoznačnější odpovědi. Proto ani závěry, ke kterým studie dospěla nejsou jednoznačné. Domnívám se, že k takto obecným závěrům by autor mohl dospět i bez provedené studie.

Pro výsledek celé studie bych považovala za vhodnější, kdyby otázky dotazníku byly lépe strukturované, více konkretizované s jasně naznačenými variantními odpověďmi, ve kterých by se respondent snažil najít a zařadit se. Vždyť jinak je chápán věrný a poctivý obraz v anglosaských zemích, jinak v kontinentální Evropě. Mohou se objevit i extrémní názory, že věrné a poctivé je účetnictví v případě, kdy minimalizuje základ daně. Co chtěli autoři studie slyšet? Co si o věrném a poctivém obrazu předmětu účetnictví myslí praktici a odborná veřejnost, nebo mělo jít spíše o to, poznat, zda umí účetní odborníci přistupovat k účetnictví tak, aby co nejvěrněji a co nejpravdivěji zobrazovalo ekonomickou realitu v souladu s mezinárodními účetními standardy?

Autor sám v určité pasáži článku přiznává, že respondenti spíše vyjadřovali v dotazníku své požadavky než to, co v účetní praxi skutečně provádějí, přestože se otázky týkali jejich praktických zkušeností. Škoda, že v rozsáhlém článku není nikde pasáž o tom, co si pod věrným obrazem a poctivým obrazem představují sami autoři studie.

Literatura

- [1] Kosmala-MacLulich, K. (2005): *True and fair view or rzetelny i jasny obraz? A Survey of Polish Practitioners*. European Accounting Review, 2005, roč. 14, č. 3, s. 579-602.

Polský příspěvek k diskusi o pravdivém a poctivém obrazu předmětu účetnictví

Jiřina Bokšová

ABSTRAKT

Probíhající harmonizační procesy s evropským trhem (evropská regulace z roku 2002) založené na využívání mezinárodních účetních standardů vedou k vytváření reforem v polském účetním systému. V roce 2000 zaznamenal polský účetní systém významné změny (oproti systému používanému v roce 1994) v oblasti terminologie, nových opatřeních a národních regulací založených na mezinárodních účetních standardech. Autoři Kosmala-MacLulich a Katarzyna se zabývají posledním vývojem v polském účetnictví a jeho vlivem na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Příspěvek polemizuje s výzkumem provedeným v Polsku v letech 2000 a 2001.

Klíčová slova: Polský účetní systém; Věrný a poctivý obraz; Mezinárodní účetní standardy.

Polish Contribution to Discussion about True and Fair View in Accounting

ABSTRACT

The ongoing harmonization procedure with the European market (the European regulation from the year 2002), based on using international accounting standards, lead to forming of new reforms in the Polish accounting system. The Polish accounting system has made significant changes in the year 2000, compared to the year 1994, especially in the fields of terminology, new measures and national regulations based on the international accounting standards. The authors MacLulich and Katarzyna analyze the last development in the polish accounting system and the influence on true and fair view of accounting. The article disputes with the research carried out in Poland between the years 2000-2001.

Key words: Polish accounting system; True and fair view; International accounting standards.

JEL classification: M41.