Věrný a poctivý obraz v Evropské unii[#]

(Diskuse k článku: Alexander, David – Eberhartinger, Eva: *The True and Fair View in the European Union*. *European Accounting Review*, 2009, roč. 18, č. 3, s. 571-594.)

Marie Zelenková*

V *European Accounting Review*, roč. 18, č. 3, roku 2009 na stranách 571 až 594 byl uveřejněný článek autorů Davida Alexandra z Birminghamské ekonomické university a Evy Eberhartingerové z Vídeňské ekonomické university, který se nazývá „*The True and Fair View in the European Union*“. Článek se zabývá problémem věrného a poctivého obrazu, jakožto zásady, jejíž nadřazenost je markantní i v Evropském právu. Tuto problematiku autoři posuzují na základě na právu se zakládající analýzy, která zkoumá vztah mezi právem Evropské Unie a právem národním.

Článek je strukturován do úvodu, kapitoly, která se kromě obecné části o teleologické interpretaci zákona a účelu účetního výkaznictví zabývá dále konkrétním německým a rakouským postojem k této problematice, kapitoly, která analyzuje a zobecňuje argumenty, na základě nichž je zásada věrného a poctivého obrazu v Evropě chápána jako zásada nadřazená nad ostatními účetními zásadami, a závěru.

Úvod

V úvodu autoři zmiňují, že problematika nadřazenosti věrného a poctivého obrazu v účetnictví je stále aktuální téma, kterým se zabývalo již mnoho publikací a příspěvků, jako např. Alexander (1993), Van Hulle (1997), Walton (1997), Zeff (1999), Alexander and Jermakowicz (2006) nebo Alexander and Eierle (2007). Jak Velká Británie (když v roce 2008 zveřejnila nový názor Rady, který silně podporuje existenci a důležitost nadřazenosti věrného a poctivého obrazu), tak i samotná Rada pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (když v roce 2007 s ohledem na tuto zásadu revidovala IAS 1), a v neposlední řadě i direktivy Evropské Unie se k nadřazenosti věrného a poctivého obrazu přiklonily. Na rozdíl od tohoto názoru USA spíše směřuje k úplnému zničení této nadřazenosti. Ve SFAS 162 (v roce 2008, konkrétně v paragrafu A.12) byla vydána tzv. „Hierarchie všeobecně uznávaných účetních zásad“, kde již byla nadřazenost výše zmiňované zásady vyjmuta.

Autoři, jak sami dále uvádějí v úvodu, se ve svém článku zaměřili na analýzu vztahu mezi regulační silou Evropské Unie (tj. silou direktiv a silou Evropského soudního dvora) a národního práva členských zemí. Členské země v této souvislosti dělí do třech skupin. První a druhá skupina zemí se liší rozdílnými zákonnými argumenty, avšak pro obě tyto skupiny je společným znakem nadřazenost zásady věrného a poctivého obrazu. Třetí skupina zemí jsou ty, které své zákony dosud nesladily s požadavky (resp. s právem) Evropské Unie. Detailní analýzu tohoto problému autoři učinili na příkladu Rakouska.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace z interdisciplinárního hlediska* registrovaného u Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy pod evidenčním číslem MSM 6138439903.

* Ing. Marie Zelenková, 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; <zelenm@vse.cz>.

V rámci analýzy, kterou autoři v tomto článku prováděli, zaměřili svou pozornost zejména na porovnání zvykového práva (které je např. ve Velké Británii nebo v USA) s právem kodifikovaným (psaným), tj. s právem v kontinentální Evropě. Díky této analýze došli k tvrzení, že zajištění nadřazenosti věrného a poctivého obrazu umožňuje záměrně ovlivňovat nebo určovat výklad zákona, což je analogické teleologickému principu v tradičním občanském (Římském) právu.

Autoři si položili otázku, zda anglosaské pojetí zásady věrného a poctivého obrazu umožňuje teleologickou (tj. účelovou) interpretaci psaného práva, tj. metodu interpretace velmi vzdálenou zemím se zvykovým právem (jako je např. Velká Británie), i když i tyto země jsou svázané s formulací zákona. Metoda interpretace je běžná spíše v zemích s civilním právem (jako je např. Německo nebo Rakousko). V rámci diskuse o této problematice musely být objasněny dvě podotázky, a to:

1. Co to je teleologická interpretace v souvislosti s finančním účetnictvím?
2. Jaký je vztah mezi věrným a poctivým obrazem a „telos“¹?

V části příspěvku věnované teleologické interpretaci autoři rozeznávají čtyři metody výkladu zákona, jež lze naléznout zejména v německé a rakouské literatuře o teorii práva, a to:

- gramatická metoda,
- systematická metoda,
- historická metoda,
- metoda teleologického výkladu.

Všechny metody vychází z římského práva, které nejvíce ovlivnil německý učenec von Savigny a k dalšímu významnému rozvoji v této oblasti došlo zejména koncem 19. století. Gramatická metoda spočívá v tom, že se při výkladu zákona vychází přímo z jeho formulace. Podle podstatně pozitivistické teorie, která převažuje v Rakousku, je gramatický výklad obecně považován za vnější možnou hranici výkladu. Většinou není možné interpretovat zákon proti jeho znění (s výjimkou chybného znění zákona). Pokud se při výkladu pravidla vychází z jeho postavení v systematickém rámci zákona, jedná se o systematickou metodu. Jestliže se při výkladu zákona vychází ze záměru, který měli (minulí) tvůrci práva, kteří zákon vydávali, jde o metodu historickou. Poslední metodou je metoda teleologického výkladu, která při výkladu určitého pravidla uvedeného v zákoně vychází z cíle tohoto pravidla, a to tak, jak je na tento cíl nahlíženo v aktuální době (dnes). Autoři se ve svém článku dále zabývají právě touto metodou, přičemž se snaží zejména o nalezení odpovědi na otázku, zda může být teleologický výklad nadřazen doslovnému znění zákona.

Pro vysvětlení otázky, k čemu má sloužit účetní výkaznictví, autoři odkazují na znění IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví požadují, aby účetní výkazy poskytovaly informace o finanční situaci, o výkonnosti a o změnách finanční situace účetní jednotky, neboť tyto informace jsou užitečné pro široké spektrum uživatelů při jejich ekonomických rozhodováních. IFRS např. přímo uvádějí, že informace, které se mají uvádět v účetních výkazech pro potřeby investorů, jsou rovněž vhodné i pro ostatní uživatele účetní závěrky. Účetní závěrku v tomto smyslu IFRS vidí jako čistě ekonomický dokument a nikoliv dokument právní, což naprosto odpovídá anglosaskému přístupu. Oproti tomu kontinentální přístup, pro který je charakteristické, že účetní výkazy mají sloužit především pro účely výpočtu daně, určení výše dividend a pro ochranu věřitelů, vede spíše k obezřetnému přístupu než k přístupu pravděpodobnostnímu.

¹ Slovo „telos“ je z řečtiny a v doslovném překladu to znamená „účel“

Výklad věrného a poctivého obrazu podle direktiv Evropské unie oproti výkladu německého národního práva a stejně tak i oproti výkladu věrného a poctivého obrazu Výborem pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví, má samozřejmě společný obecný základ, avšak přesto se výklady liší, a to právě v důsledku dodatečných individuálních účelů, jež by se měly dodržováním této zásady zabezpečit. Rozdílnost výkladů je dána především váhou, tj. významností, kterou dává konkrétní legální prostředí věrnému a poctivému obrazu. Obecně platí, že psané právo v zemích zvykového práva je méně založeno na obecných zásadách, ale spíše na podrobných nařízeních. Výklad zákonů pak nebere v úvahu to, co není pokryto textem.

Pro Velkou Británii není charakteristická regulace účetnictví zákony. Za sestavení účetních standardů je zde zodpovědná profese. Díky nadřazení věrného a poctivého obrazu ve Velké Británii je umožněno nedržet se striktně formulací zákonů. Jinými slovy teleologická interpretace v účetním právu ve Velké Británii umožňuje interpretaci proti formulaci znění zákonů, což v Rakousku nebo v Německu možné není, neboť zde je teleologická interpretace limitována zněním zákonů. Je-li tedy účetnictví řízeno resp. regulováno zákony, nelze v žádném případě tyto limity překročit. Ani v případě řešení otázek, jež bývají sporem mezi účetními experty (jako například, jestli odepisovat nebo neodepisovat goodwill, nebo zda aktivovat nebo neaktivovat úroky apod.), se nelze odklonit od znění zákona. Pro (ne) aktivaci úroků nebo pro (ne)odepisování goodwillu neexistují dostatečně přesvědčivé důvody, a proto toto závisí spíše na úsudku a ani odkaz na věrný a poctivý obraz mnohdy tomuto rozhodnutí nepomůže. Zásada věrného a poctivého obrazu je vysvětlována trochu jinak v Německu, jinak v právu Evropské Unie a trochu odlišně i Výborem pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Odlišnost v pojetí této zásady je právě v individuálním účelu, který je touto zásadou v daném teritoriu očekáván.

Autoři zastávají názor, že v případě účetní legislativy s největší pravděpodobností nenastanou případy, kdy by byla nutná interpretace takového zákona proti jeho znění, neboť účetní zákony jsou založené na obecném konsensu podvojného účetnictví, tzn., že takový zákon je spíše technický. Pokud by však výslovné dodržení znění zákona znamenalo zneužití účetních metod, pak je vhodné s odkazem na věrný a poctivý obraz účetní závěrky se od tohoto znění odklonit. Podle direktiv EU je hlavním cílem účetního výkaznictví, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz, a proto by měla být tato zásada považována za zásadu nadřazenou.

Postoj k věrnému a poctivému obrazu v Německu

Zásada věrného a poctivého obrazu byla do národního práva Německa zakomponována, bez toho aniž by měla být vnímána jako něco nadřazeného, neboť:

- Z doslovného znění 4. Direktivy EU (v článku 2, odstavci 5) nevyplývá, že by tato zásada měla být výslovně nadřazená;
- Podle převažující německé interpretace zákonů, která vychází z římského práva, platí, že v případě konfliktu mezi dvěma právními předpisy, má přednost specifická právní norma nad obecnější právní normou. Nadřazenost věrného a poctivého obrazu, jakožto obecné normy by tedy byla v tomto kontextu v rozporu s tímto pravidlem, a to zejména v těch případech, kdy právě zákon požaduje odklon od standardních účetních metod;

- Podle teorie², která je uznávaná v Německu, nemá věrný a poctivý obraz vliv na otázky uznávání a oceňování, ale pouze na otázky zveřejnění v příloze a vykázání, a proto by v tomto případě nemělo jít o nadřazení věrného a poctivého obrazu nad požadavky ostatních účetních zásad. Pokud by za mimořádných okolností účetní výkazy nepředstavovaly věrné a poctivé zobrazení, pak je vyžadováno zveřejnění těchto informací v příloze.

Postoj k věrnému a poctivému obrazu v Rakousku

Obdobně jako Německo ani Rakousko neimplementovalo požadavek na věrný a poctivý obraz se známky nadřazenosti. I přesto je však pojetí věrného a poctivého obrazu do rakouského účetního práva implementováno velmi odlišně, než jak tomu bylo v Německu. V Německu je věrný a poctivý obraz požadován pouze po kapitálových společnostech. S ohledem na skutečnost, že rakouské účetní právo je rozděleno na dvě části, přičemž jedna část se týká kapitálových společností, osobních společností a podnikajících fyzických osob a druhá se vztahuje pouze na kapitálové společnosti, musela být zásada věrného a poctivého obrazu do rakouské legislativy implementována do obou těchto částí. Ačkoliv se tak skutečně stalo, nebylo legislativní znění v obou těchto částech zcela shodné.

V § 195 Rakouského obchodního zákoníku, který se vztahuje na kapitálové a osobní společnosti a podnikající fyzické osoby se píše:

„Roční účetní výkazy musí být v souladu s povinnými účetními zásadami. Musí být sestaveny jasně. Měly by podat věrný a poctivý obraz aktiv, závazků podniku a zisků nebo ztrát podnikatele.“

Oproti tomu § 222 Rakouského obchodního zákoníku, který se vztahuje pouze na kapitálové společnosti, zní:

„Roční účetní výkazy musí podat věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, finanční situace a zisku nebo ztráty společnosti. Pokud to tak ve výjimečných případech nelze, musí být zveřejnění dodatečné informace v příloze.“

Z citací by se mohlo zdát, že smysl věrného a poctivého obrazu je u obou ustanovení stejný. Avšak § 222 má ve srovnání s § 195 pouze rozšiřující účinek pro kapitálové společnosti, a to v oblasti zveřejnění a prezentace. To však nemění univerzální smysl a úlohu vymezenou v § 195. Proto úloha věrného a poctivého obrazu ve vztahu k povinným účetním zásadám je nezávislá na právní formě.

V Rakousku tedy omezení věrného a poctivého obrazu, tak jak je platné v Německu na základě „disconnection theory“ na pouhou úlohu pro prezentaci a zveřejnění v příloze, není vůbec možné. § 195 jasně vymezuje věrný a poctivý obraz jako vyšší cíl podnikového účetnictví.

Z výše uvedeného plynou 3 důsledky:

- Věrný a poctivý obraz slouží jako vodítko pro interpretaci a vyplnění legislativních mezer;

² Tzv. „Abkoppelungsthese“

- Věrný a poctivý obraz může být považován za koncept, který musí následovat v případech, kdy se používá obezřetnost a úsudek;
- Věrný a poctivý obraz může být považován za koncept, který musí následovat v případech, kdy se volí mezi různými variantami.

Spoluautorka článku dále zkoumala odpovědi na následující dvě komplikované otázky:

1. Může být věrný a poctivý obraz považován za vyšší než jsou povinné účetní zásady?
2. Může být věrný a poctivý obraz považován za nadřazenou zásadu?

Podle znění § 195 by se zdálo, že vyžadování dodržení povinných účetních zásad je postaveno na stejnou úroveň jako zajištění věrného a poctivého obrazu. Ale jiné ustanovení Rakouského obchodního zákoníku, konkrétně § 223, v odst. 4 uvádí, že věrný a poctivý obraz je cílem účetního výkaznictví. Další legislativní výklady pak dovozují, že zásada věrného a poctivého obrazu má být považována za vodítko pro interpretaci a transformaci souboru povinných účetních zásad jako celku. Z uvedeného plyne, že požadavek na zabezpečení věrného a poctivého obrazu je nadřazen požadavku na dodržení dalších povinných účetních zásad. Pokud je však „podřízená“ účetní zásada kodifikována v zákoně, čemuž tak v případě Rakouska obvykle je, pak vyvstává druhá otázka, otázka nadřazenosti věrného a poctivého obrazu nad výslovně kodifikovanými ustanoveními.

V § 195 není uvedeno žádné pravidlo, které by zakazovalo nebo potvrzovalo nadřazenost věrného a poctivého obrazu. Odkaz na zveřejnění v příloze k účetní závěrce v § 222, odst. 2 Rakouského obchodního zákoníku může i nemusí být interpretován jako pravidlo zakazující nadřazenost věrného a poctivého obrazu. Avšak podobně jako v Německu i v Rakousku existuje implicitní pravidlo, které by mohlo zakázat nadřazenost věrného a poctivého obrazu. Jde konkrétně o tzv. pravidlo „lex specialis“, podle něhož má v případě konfliktu přednost specifičtější pravidlo nad pravidlem obecnějším. Podle tohoto přístupu by zákonné ustanovení týkající se určité účetní metody mělo přednost nad obecnější zásadou věrného a poctivého obrazu. Interpretace, která by byla v rozporu s doslovným zněním, není obvykle (a zvláště v účetnictví) možná.

Podle zavedeného nepsaného práva Evropského soudního dvora tam, kde se účetní jednotka spoléhá na 4. Direktivu, která nebyla zavedena do národního právního systému, mají být národní pravidla interpretována pokud možno ve světle znění a účelu této direktivy. Interpretace § 195 Rakouského obchodního zákoníku „ve světle znění a účelu Direktivy“ znamená zavedení principu nadřazenosti věrného a poctivého obrazu do rakouského účetního práva. Taková interpretace neodporuje znění národního práva, protože daný paragraf mlčí k otázce nadřazenosti.

Požadavek nadřazenosti tedy nebyl výslovně přenesen do národního práva. Ale národní pravidla týkající se věrného a poctivého obrazu by měla být interpretována v souladu s danou direktivou, která nadřazenost výslovně požaduje. Možný konflikt znění Direktivy s národními pravidly výkladu zákona je automaticky rozhodnut z titulu nadřazenosti práva EU.

§ 222, odst. 2 Rakouského obchodního zákoníku jde za rámec § 195, protože jediné kapitálové společnosti mají povinnou přílohu k účetní závěrce. Je třeba zdůraznit, že ustanovení § 222 neznamenal výslovné omezení výše uvedené argumentace pro nadřazenost, která plyne z § 195. Jde zde jen o další možnou cestu, jak kapitálové společnosti mohou docílit věrného a poctivého obrazu, v duchu 4. direktivy. Pokud by kapitálové společnosti ani zveřejněním v příloze nedosáhly věrného a poctivého obrazu, pak dle § 195, který je

v kontextu nadřazenosti práva EU, musí respektovat zásadu věrného a poctivého obrazu jako zásadu nadřazenou. Požadování dodatečných zveřejnění v příloze pro zabezpečení věrného a poctivého obrazu v Německu vůbec není možné.

Z výše uvedené polemiky o rakouské legislativě vyvstala jedna opačná otázka. Proč interpretace rakouského pojetí věrného a poctivého obrazu ve světle znění a účelu Direktivy není omezena podle § 222, odst. 2 pouze na kapitálové společnosti, když se 4. Direktiva týká jen kapitálových společností? Zřejmě to bude z následujících 3 důvodů:

1. Rakouský obchodní zákoník se týká všech podnikatelských subjektů, nejen kapitálových společností. Dvojí možná interpretace pojetí věrného a poctivého obrazu by vedla ke koncepčnímu rozdělení účetního práva, což by nebylo správné.
2. Nelze akceptovat dvojí protichůdné interpretace pojetí věrného a poctivého obrazu.
3. Evropský soudní dvůr uvádí, že pokud národní právo implementuje účetní direktivu ve větším rozsahu, než je direktivou zamýšleno, nebrání to, aby takové pravidlo bylo předmětem evropského práva a evropské jurisdikce.

Na základě těchto argumentů autoři článku dospěli k závěru, že věrný a poctivý obraz v Rakousku má nadřazenou funkci. Tento názor však nesdílí veškerá odborná veřejnost. Někteří akademici a praktici nezastávají názor, že zásada věrného a poctivého obrazu je v Rakousku nadřazená. Řada nejnovějších publikací opakuje stanovisko, že nadřazený jsou povinné účetní zásady díky uplatnění pravidla „lex specialis“ a průzkum mezi auditory a daňovými poradci potvrzuje obdobný pohled odborné veřejnosti.

Jaký je důvod toho, že v Rakousku není nadřazenost věrného a poctivého obrazu obecně přijímána? Minulí tvůrci rakouských zákonů se zaměřili na jiný účel účetního práva. Účetní zákony, které byly v platnosti před rokem 1990, ve kterém byla implementována 4. Direktiva, byly zaměřeny spíše na opatrnost a přísné stanovení rozdělitelného zisku (což trvá možná ještě dnes), než na věrný a poctivý obraz. Pokud by toto pojetí nevedlo k dodržení věrného a poctivého obrazu, pak by nedošlo k velkým škodám. Pokud by zajištěním věrného a poctivého obrazu mělo dojít k nedodržení zásady opatrnosti, pak nadřazenost věrného a poctivého obrazu nemůže být umožněna.

Rakousko vstoupilo do ES v roce 1995. Do té doby nadřazenost práva ES nepřipadala vůbec v úvahu. Ačkoliv po roce 1995 byla nadřazenost práva ES na pořadu dne, nevstoupila do myšlení mnohých účetních.

Závěry autorů článku

Na závěr příspěvku autoři shrnují do několika bodů, k čemu dospěli v souvislosti s diskutovanou otázkou vztahu rakouského pojetí věrného a poctivého obrazu v souvislosti s „telos“, tj. se základním účelem:

- základní účel evropského i rakouského účetního práva je ztělesněn v požadavku na věrný a poctivý obraz;
- obecně se tvrdí, že výklad jednotlivých účetních metod daných zákonem nemůže být teleologickým výkladem, pokud by byl takový teleologický výklad v rozporu s doslovným zněním předpisu,
- většina rakouské literatury si neuvědomuje fakt, že nadřazenost evropského práva vede k nadřazenosti požadavku na nadřazenost věrného a poctivého obrazu podle Direktivy i pro rakouské právo,

- jak prokázala analýza, účel evropského i rakouského účetního práva, tj. věrný a poctivý obraz je rozhodující pro výklad zákona bez ohledu na doslovné znění každého jednotlivého ustanovení rakouského účetního zákona, tzn., že je nadřazený,
- základním důvodem pro tyto závěry je duální implementace věrného a poctivého obrazu ve dvou různých částech obchodního zákoníku, které nemohou být interpretovány nezávisle na sobě.

Pro všechny státy Evropské Unie obvykle platí princip nadřazenosti práva Evropského společenství. U zemí, které by výslovně odmítly tuto nadřazenost, by pak jejich národní právo bylo v rozporu s právem Evropského společenství. Řada argumentů, které autoři popsali ve svém příspěvku, platí i pro země, které si podobně jako Rakousko vybrali metodu dvojité implementace, která k nadřazenosti vede. Princip nadřazenosti práva Evropského společenství zabezpečil nadřazenost zásady věrného a poctivého obrazu nejen u těch zemí, které poslušně nadřazenost této zásady výslovně implementovaly do svého národního práva, ale i u těch zemí, které k této věci mlčely.

Na úplný závěr se autoři snažili komplexně shrnout důsledky svých argumentů do osmi následujících bodů:

1. Pokud není účetní závěrka užitečnou službou, pak není ničím.
2. Účelem účetní závěrky je poskytovat užitečné informace rozsáhlé, někdy různorodé, někdy logicky neslučitelné řadě uživatelů.
3. Pravidla, předpisy a parametry budou nejlépe přispívat k dosažení funkce sloužit, pokud budou interpretovány a aplikovány v kontextu potřeb a cílů.
4. Teleologický (tj. účelový) princip je jednou z metod, která byla rozvinuta v tradičním Římském právu, a pojednává o tom, jak dát přednost účelu a užitečnosti.
5. Další metodou, která dává přednost účelu a užitečnosti, rozvinutou v zemích zvykového práva, je zásada poctivého vykazování.
6. Ve shora uvedeném čtvrtém bodě stanovená přednost je ještě více zvýrazněna, pokud jsou redukována omezení předepsaná existujícím zněním zákonů.
7. V pátém bodě stanovená priorita je ještě více posílena existencí nadřazenosti.
8. Přestože to tak může vypadat, důsledky 6. a 7. bodu nejsou v rozporu.

Věrný a poctivý obraz v české účetní legislativě

I Česká republika, jakožto řádný člen Evropské Unie, má ve své legislativní úpravě účetnictví zásadu věrného a poctivého obrazu zakomponovanou. Ačkoliv Evropská Unie implementaci zásady věrného a poctivého obrazu vyžaduje, neboť tato je uvedena přímo v evropském účetním kodexu 4. direktivy EU, vstup ČR do Evropské Unie v roce 2004 v tomto bodě změnu legislativy zaznamenat nemusel, protože dodržení zásady věrného a poctivého obrazu bylo do účetní legislativy zahrnuto již mnohem dříve.

Dodržení zásady věrného a poctivého obrazu je v ČR vyžadováno zákonem o účetnictví, a to především právě s ohledem na uživatele účetní závěrky. Doslovně se v zákoně (konkrétně v §7 zákona) píše:

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity

účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod bude neslučitelné s povinností podávat věrný a poctivý obraz, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.“

Z ustanovení jasně vyplývá snaha o to, aby zásada věrného a poctivého obrazu byla nadřazenou, tj. hlavní účetní zásadou, jejíž dodržení je upřednostňováno před dodržením ostatních zákonem stanovených metod, pokud by s nimi zásada věrného a poctivého obrazu nebyla v souladu. Obhajoba toho, že účetní jednotka nedodržela zákonem stanovené účetní metody, neboť by zabránily podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, je však velmi diskutabilní. V praxi účetní jednotky při výběru účetní metody raději dodrží striktní ustanovení zákona a prováděcích předpisů, než by šly do (například soudního) sporu se zákonodárci. Bez ohledu na kvalitu některých našich legislativních ustanovení při výběru účetních metod, však bezesporu a po právu bývá tato zásada považována za zásadu nadřazenou nad všemi ostatními zásadami a je obecně formulována v národních úpravách většiny zemí.

Články podtrhující důležitou roli zásady věrného a poctivého obrazu při sestavení účetní závěrky se u nás objevovaly zejména v souvislosti s komentováním příkladů konců velkých (zejména zahraničních) podniků, které tuto zásadu nedodržely, a s popisem důsledků jejich krachu pro národní ekonomiku. Zahraniční publikace se snaží reagovat na tyto situace a předcházet manipulacím s čísly a nepochopení podstaty této hlavní zásady účetnictví důkladnou osvětou, jak chápat „věrnost“ a „poctivost“ v účetnictví. Jak uvádí prof. Kovanicová ve svém článku uveřejněném v časopise Ekonom (v č. 51 z roku 1996), již v roce 1985 byl v knize M. Stevense nazvané „The Accounting Wars“ zveřejněn seznam 10 účetních manipulací, které podniky nejčastěji využívaly k úpravě svých účetních výkazů se záměrem dosáhnout „svého“ žádoucího obrazu.

Závěr

Autoři vyslovují názor, že v případě, kdy by výslovné dodržení znění zákona znamenalo zneužití účetních metod, pak je vhodné s odkazem na věrný a poctivý obraz účetní závěrky se od tohoto znění odklonit. Ačkoliv v Rakousku nebo v Německu, podle vyjádření autorů v jejich článku, není možné překročit znění zákonů, tzn. nedržet se striktně jejich znění, u nás tato možnost v legislativě zakotvena je, ikdyž pouze pro výjimečné situace, při kterých by dodržení zákona vedlo k tomu, že by účetní závěrka nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Je otázkou, na kolik je tato možnost jen teoretická a jak by byla účetní jednotka schopná odklon od zákona prakticky obhájit a čelit tak tlakům a sankcím, které by jí v případě prokázání neoprávněného porušení zákona jistě vyplynuly. Nicméně samotná existence této možnosti svědčí o snaze zákonodárců zabezpečit (v souladu se 4. Direktivou EU) hlavní cíl účetního výkaznictví, kterým je, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. Zejména z tohoto důvodu je v České republice zásada věrného a poctivého obrazu odbornou veřejností chápána za zásadu nadřazenou.

Literatura

- [1] Alexander, D. (1993): *A European true and fair view.* European Accounting Review, 1993, roč. 2, č. 1, s. 59-80.

- [2] Alexander D. – Eberhartinger, E. (2009): *The True and Fair View in the European Union*. European Accounting Review, 2009, roč. 18, č. 3, s. 571-594.
- [3] Alexander, D. – Eierle, B. (2007): *The reality of internal reality: why international standardization cannot achieve uniform financial statements*. Draft presented at European Accounting Association Congress, Lisbon, April 2007.
- [4] Alexander, D. – Jermakowicz, E. (2006): *A true and fair view of the principles/rules debate*. Abacus, 2006, roč. 42, č. 2, s. 132-164.
- [5] Kovanicová, D. (1996): *Věrný a poctivý obraz*. Ekonom, 1996, č. 51, s. 63.
- [6] Van Hulle, K. (1997): *The true and fair view override in the European Accounting Directives*. European Accounting Review, 1997, roč. 6, č. 4, s. 711-720.
- [7] Walton, P. (1997): *The True and Fair and the Drafting of the Fourth Directive*. European Accounting Review, 1997, roč. 6, č. 4, s. 721-730.
- [8] Zeff, S. A. – Buijink, W. – Camfferman, K. (1999): *'True and fair' in the Netherlands: 'inzicht or getrouw beeld?* European Accounting Review, 1999, roč. 8, č. 3, s. 523-548.

Věrný a poctivý obraz v Evropské unii

Marie Zelenková

ABSTRAKT

Příspěvek je věnován diskusi k článku Davida Alexandra a Evy Eberhartinger. Autoři tohoto článku analyzovali problematiku věrného a poctivého obrazu jako nadřazené zásady v EU, a to prostřednictvím zkoumání vzájemného vztahu práva EU a národního práva členské země. Nadřazenost zásady věrného a poctivého obrazu je stále středem pozornosti direktiv EU a její důležitost byla potvrzena i Radou pro mezinárodní účetní standardy v jejich revidovaném Mezinárodním účetním standardu č. 1 v r. 2007 (viz § BC 23-30). Na konkrétním příkladu Rakouska autoři podrobně zkoumali, zdali je při zahrnování věrného a poctivého obrazu do národní legislativy Evropské právo nadřazené právu dané země.

Klíčová slova: Věrný a poctivý obraz; Římské právo; Zvykové právo; Všeobecně uznávané účetní zásady.

The True and Fair View in the European Union

ABSTRACT

The main topic of my article is a discussion of the paper of David Alexander and Eva Eberhartinger. Authors of this paper explored the issue of the true and fair view as an overriding principle within the European Union, via a legally based analysis of the relationship between EU and national laws. The true and fair override remains central to European Union Directives, and its importance was confirmed by the IASB in its 2007 revision of IAS 1 (see paras. BC 23 – 30). They (authors) applied the supremacy of European law to methods of incorporating the true and fair view into national legislation, using Austria as a detailed case study.

Key words: True and Fair View; Roman law; Common law; Generally accepted accounting principles.

JEL classification: M41.