

Regulace evropského účetnictví z pohledu mezinárodní harmonizace

*Marcela Žárová**

Úvod

Regulace evropského účetnictví v posledních několika letech prošla procesem významných změn. Už samotné označení evropské účetnictví zní poněkud zastarale, neboť u mezinárodně pojatého účetnictví nejde o regulování běžného účetnictví, ale především výkaznictví. Výsledkem regulace evropského finančního účetnictví a výkaznictví mají být transparentní, srovnatelné a relevantní účetní informace, které napomohou splnit dlouhodobý cíl Evropské unie a tím je vytvoření konkurenceschopného kapitálového trhu.

Pro dosažení tohoto cíle byl zvolen jednotný systém regulačních pravidel, který není vlastní právnímu prostředí kontinentální Evropy. Proto se postupně hledal mechanismus, který by současně řídil právní normy a regulační pravidla, která se prosadila jako přirozeně respektované nejlepší přístupy praxe. Jednotnými regulačními pravidly byly zvoleny mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS).¹ Podmínkou implementace standardů na národní úrovni je vytvoření takových podmínek, ve kterých účetnictví a účetní výkaznictví není ovlivňováno daňovými pravidly a ve svém důsledku není ovlivněné politikou. Je nepochybné, že hlavní překážkou rozšíření implementace IAS/IFRS, pro mnohé evropské státy, je úzká vazba účetnictví a daní.

Jednotná pravidla byla určena a stvrzena Nařízením (EU) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady z 19. července 2002 o využívání IAS (dále jen Nařízení o IAS). Podle průzkumu prováděného Poradní skupinou pro účetní výkaznictví v Evropě (EFRAG) se Nařízení o IAS týká 7000 účetních jednotek. Avšak méně než 10% z těchto účetních jednotek má zkušenosti s používáním IAS. V souvislosti s implementací IAS/IFRS existuje stále několik dalších otevřených otázek a problémů. Těmi nejzásadnějšími jsou například: IAS/IFRS nejsou plně testovány ve všech odvětvích podnikání a ve všech jurisdikcích zemí, které se závazně musí řídit Nařízením o IAS. Ne všechny auditorské firmy, které budou provádět audit mají zkušenosti s používáním IAS/IFRS. Systém, který bude bdít nad dodržováním standardů tzv. vynucovací mechanismus zabezpečovaný prostřednictvím Výboru regulátorů cenných papírů v Evropě (CERS), který poskytuje rady Evropské komisi v oblasti pravidel platných pro cenné papíry, ještě nefunguje.

Přes všechny tyto naznačené překážky však z nařízení vyplývá požadavek plné shody účetních závěrek se standardy pro společnosti registrované na burzách cenných papírů včetně bank a pojišťoven. Regulační požadavky však zasahují i další okruh společností, a to těch, které se až dosud řídily 4. a 7. směrnicí EU a nemají ambici se registrovat na burze cenných papírů.

* Ing. Marcela Žárová, CSc., je odbornou asistentkou na Katedře finančního účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

1 IAS/IFRS – Mezinárodní účetní standardy/Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, nový název pro standardy vydávané restrukturalizovaným orgánem (Radou pro mezinárodní účetní standardy – IASB)

Evropská komise 29. září 2003 po zralé úvaze a na základě doporučení poradní skupiny EFRAG schválila všechny existující IAS ve znění k 14. 9. 2002, s výjimkou IAS 32 a IAS 39, a s nimi související interpretace (SIC). Důvodem prozatímního vynětí standardů IAS 32 a IAS 39 ze souboru schválených standardů je jejich rozsáhlá revize, která v současné době ještě probíhá. Protože zvažované změny těchto standardů jsou příliš velké, nebylo by vhodné standardy před dokončením revize přijmout. Komise považuje za svoji prioritu zabývat se změnami standardy IAS 32 a IAS 39 ihned po dokončení jejich změn a vydání a předložit je ke schválení v rámci schvalovacího mechanismu tak, aby se staly součástí nařízení EU. Právě stvrzení přijetí souboru standardů je obsahem posledního právního aktu s nejvyšší účinností – Nařízení (EU) 1725/2002 Evropského parlamentu a Rady z 29. září 2003 o přijetí určitých mezinárodních účetních standardů v souladu s Nařízením (EU) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady.

Koncepční východiska harmonizace

Zásadní obrat v přístupu k regulaci finančního účetnictví a výkaznictví nastává v 70. letech 20. století jak v USA, tak i v Evropě. V USA je ustavena Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB). Hlavním důvodem založení rady byla snaha o systematické zpracování nejlepších a praxí ověřených postupů, zpracovaných ve formě standardů. Tyto standardy pro finanční účetnictví a výkaznictví měly zabezpečit důvěru uživatelů účetních výkazů včetně veřejnosti v externí účetní výkazy. Základem pro vypracování standardů se staly tzv. koncepty v podobě koncepčního rámce jako teoretického základu finančního účetnictví v USA. Smyslem koncepčního rámce bylo ověřit správnost dosud používaných postupů v účetnictví a výkaznictví u jednotlivých tematických oblastí a stanovit východiska a kritéria pro správné řešení nově se objevujících účetních problémů.

K podobnému procesu dochází i v Evropě. Koncepční rámec FASB se stal východiskem pro práci IASC (Výbor pro mezinárodní účetní standardy) založeného v r. 1973 a pro rozvoj nebo založení podobně orientovaných institucí v dalších zemích.

Protože samotný koncepční rámec nemohl zabezpečit regulaci účetního výkaznictví, byl doplněn soustavou účetních standardů, předpisů, obecně přijímaných účetních postupů uplatňovaných v praxi, včetně závazných forem standardních účetních výkazů. Způsob, jakým je koncepční rámec uveden do praxe účetních jednotek je ovlivněn řadou faktorů, z nichž nejdůležitějším je přístup k regulaci účetních jednotek v rámci národního hospodářství (pojetí práva).

Právní systém se proto stává zásadním faktorem podle kterého se rozlišují přístupy k regulaci účetnictví. V závislosti na pojetí právního systému se přístupy k regulaci účetnictví dělí jednak na přístup odvozený z prostředí tzv. zvykového práva a dále na přístup existující v prostředí římského kodifikovaného práva. Přístup vycházející ze zvykového práva je typický pro anglosaské země, kde se účetnictví reguluje pomocí obecně uznávaných a praxí přijímaných účetních principů (zásad, konvencí) tj. GAAP. Pro přístup vycházející z římského kodifikovaného práva je charakteristickým znakem kodifikované zákonodárství. Úroveň finančního účetnictví a výkaznictví je proto přímo závislá na kvalitě příslušných právních předpisů. Podstatný rozdíl mezi tradicí tzv. zvykového práva a kodifikovaného práva je odlišný přístup k pravdivému a věrnému obrazu. V Evropě se praktický důsledek střetu obou tradic projevil při koncipování 4. směrnice EU pro účetnictví, kterou se mělo dosáhnout srovnatelnosti účetních informací pro určité typy společností. Zahrnutím koncepce pravdivého a věrného obrazu do směrnice došlo k částečnému sblížení obou tradic.

Národní úpravy finančního účetnictví a výkaznictví byly odlišné a tudíž pro účely nadnárodního porovnání a prezentace nebyly vyhovující. Nesrovnatelné účetní informace byly důsledkem zásadních národních odlišností v ekonomických, společenských a politických systémech, ale především v oblasti práva. Odlišnosti v účetnictví se staly výraznou překážkou při investování a obchodování. Sílící tlak nadnárodních společností a jejich potřeby navzájem porovnávat účetní informace, které se odlišovaly, se stal příčinou prvních pokusů o mezinárodní harmonizaci účetnictví. Účetní harmonizační proces v právním prostředí EU se tudíž stal záležitostí právní. Z tohoto faktu vyplývaly i pochopitelné překážky, které úzce váží na pojetí právního systému.

Historické etapy procesu harmonizace

1. etapa harmonizace: vydání směrnic EU pro účetnictví

Proces harmonizace účetnictví v Evropě se začal velmi pozvolnou formou realizovat právními akty. Pokud účetní harmonizaci chápeme proces celkového sblížení finančního účetnictví a výkaznictví v Evropě, potom můžeme datum prvního vydání směrnice EU pro účetnictví označit jako počátek procesu harmonizace. V pořadí první směrnice EU, která regulovala účetnictví je 4. směrnice o ročních účetních závěrkách určitých forem společností (z roku 1978). Další účetní směrnice je 7. směrnice o konsolidovaných účetních závěrkách (z roku 1983). V roce 1986 vyšla účetní směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pro banky a ostatní finanční instituce. A v roce 1991 vyšla účetní směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pro pojišťovny. Charakteristickým znakem právního prostředí EU je to, že k úpravě specifických problémů a oblastí, jako například účetnictví, existuje tzv. sekundární právo. Hlavní prameny sekundárního práva EU jsou nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska. Pro regulaci účetnictví využívá Evropská komise celou hierarchii právních nástrojů. Existuje zásadní rozdíl mezi nařízením EU a směrnicí EU. Nařízení EU mají právní moc bez požadavku na implementaci do národní legislativy. Zatímco implementace směrnice EU znamená, že je členským státem uloženo, aby směrnici implementovaly do svého národního práva, tedy aby naplnily předem daný rámec vlastními legislativními akty. Běžný postup je proto takový, že členský stát musí vydat nebo novelizovat příslušný zákon nebo vyhlášku, v jejichž preambuli nebo názvu se pak objeví odkaz na evropskou směrnici.

Proto společnosti působící v zemích EU nepodléhají směrnicím EU přímo, ale musí sestavovat účetní závěrku v souladu s národní účetní legislativou, v níž jsou požadavky směrnic zakotveny. Tím se samozřejmě doba od zveřejnění informací ve směrnicích EU do jejich realizace prostřednictvím národní účetní legislativy velmi prodlužuje. Přes tento zdoluhavý proces se podařilo vlivem směrnic EU alespoň sjednotit vykazované informace určitých společností pokud se týká formátování účetních výkazů. Nebyla však dosažena obsahová shoda ani v rámci EU. Důsledkem nízké obsahové srovnatelnosti účetních informací z jednotně formátovaných účetních výkazů je velmi významná skutečnost. Účetní závěrky společností, které byly sestaveny v souladu se směrnicemi EU a z nich vyplývající informace, nebyly považované za dostatečně spolehlivé ani pro registraci na evropských burzách cenných papírů. Konkrétním důsledkem odmítnutí účetních závěrek sestavených v souladu se směrnicemi EU evropskými i mimoevropskými burzami cenných papírů byla nutnost použít jiná, dostatečně spolehlivá pravidla, která zaručovala transparentní a srovnatelné informace. Společnosti byly nuceny kromě povinného dodržování směrnic EU používat další sadu pravidel například IAS nebo standardy vydávané FASB v USA. Sledování účetních informací souběžně podle různých pravidel se mnohdy stávalo velmi nákladné.

Existující situace se stala pro evropské podniky neudržitelnou. Komise EU byla donucena se jí zabývat. Komise EU provedla analýzu situace a nechala vypracovat odborné studie. Z vypracovaných studií vyplývalo, že používání směrnic EU pro účetnictví určitý pozitivní dopad mělo. Ukázalo, že byla zvýšena úroveň, kvalita a srovnatelnost informací zveřejňovaných v účetních závěrkách podniků v členských státech EU po zavedení směrnic EU oproti stavu před zavedením směrnic. Avšak důvodem přetrvávajících rozdílů ve srovnatelnosti účetních informací byl především rozdílný stupeň začlenění požadavků směrnic do jednotlivých národních účetních legislativ. Tím, že v účetních směrnicích neexistoval koncepční rámec, docházelo zejména k obsahovým nejasnostem. Dalším nedostatkem harmonizace prostřednictvím směrnic EU bylo i to, že účetní směrnice se některými účetními problémy nezabývaly vůbec, některé nedostatečně pokrývaly a mnohdy se připouštělo variantní řešení. Harmonizace prováděná na bázi směrnic EU tudíž nemohla dosáhnout odstranění rozdílů mezi jednotlivými zeměmi, neboť směrnice byly primárně zaměřeny na plnění jiného účelu. Hledalo se řešení. Připadaly v úvahu různé způsoby řešení – od uzavření dohody o vzájemném uznávání účetních závěrek mezi EU a USA nebo vynětím určitých nadnárodních společností z povinnosti dodržovat směrnice EU, přes novelizaci účetních směrnic až po vytvoření evropského výboru pro účetní standardy.

2. etapa harmonizace: tzv. nová strategie harmonizace účetnictví

Hledalo se řešení pro ty evropské společnosti, které usilovaly o registraci na burzách cenných papírů, zejména na mimoevropských burzách. Na sklonku 1995 Komise EU zveřejnila koncepci tzv. nové strategie harmonizace účetnictví. Podstatou nové účetní strategie byl příklon komise EU k účetní harmonizaci pomocí Mezinárodních účetních standardů (IAS) vydávaných Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASC). Velkým společností se nabízela možnost sestavovat účetní závěrku primárně na bázi IAS (týkalo se pouze konsolidované účetní závěrky, individuální účetní závěrka se i nadále sestavovala podle národní účetní legislativy). Tento fakt byl podpořen dohodou mezi IASC a Mezinárodní organizací komisí burz cenných papírů (IOSCO) na společném programu s cílem vytvořit základní sadu standardů uplatnitelných pro společnosti, které usilují o registraci na mimoevropských burzách cenných papírů a které by byly těmito burzami akceptovatelné.

Idea souběžného používání mezinárodních účetních standardů a zajištění respektování účetních direktiv si vyžádala zvýšenou aktivitu ze strany regulátorů na evropské úrovni: požadavkem bylo odstranění konfliktu mezi standardy a směrnicemi EU a zároveň odstranění zásadních konfliktů mezi mezinárodními účetními standardy a směrnicemi EU. Od zveřejnění nové účetní strategie, politiky vyhlášené Evropskou komisí, bylo snahou komise udržet Evropské účetní směrnice v souladu s IAS. Z důvodu nemožnosti dodržení směrnic a IAS současně, byla nová účetní strategie podrobena revizi. Z revize nové účetní strategie, která byla provedena v roce 2000 vyplynulo, že v harmonizační strategii je nutné provést změny.

3. etapa harmonizace: Modernizace směrnic EU pro účetnictví

Evropská komise vyhlásila v roce 2000 další harmonizační strategii. V harmonizační strategii z roku 2000 došlo k zásadní koncepční změně. Na rozdíl od předchozí strategie, která používání IAS pouze umožňovala, tato strategie používání IAS vyžadovala. Z možnosti používat IAS se stala povinnost dodržovat IAS při sestavování konsolidovaných účetních závěrek u společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů. Další charakteristikou harmonizace z roku 2000 je požadavek na odstraňování konfliktů mezi směrnicemi EU a IAS a tím i na celkovou modernizaci směrnic EU.

Prvním krokem v procesu odstraňování konfliktů mezi směrnicemi a IAS bylo vydání Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65 ze dne 27. září 2001, kterou se mění všechny účetní směrnice s ohledem na pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí. Obsahem této směrnice bylo přijetí oceňování reálnou hodnotou pro finanční nástroje.

Dalším významným krokem v harmonizačním procesu bylo vydání nejvyšší právní normy – Nařízení (EU) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady z 19. července 2002 o využívání IAS (dále jen Nařízení o IAS). Toto nařízení zavádí požadavek, aby od r. 2005 všechny společnosti, s jejichž cennými papíry se obchoduje na regulovaném trhu, sestavovaly konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS, přijatými k aplikaci v rámci Společenství. Nařízení obsahuje i variantu určenou k rozhodnutí na úrovni členských států, tj. dát členským státům pravomoc umožnit, popř. požadovat sestavení účetní závěrku v souladu s mezinárodními účetními standardy i ve společnostech, které nejsou registrované na burzách cenných papírů a ve společnostech sestavující individuální účetní závěrku.

4. etapa: Dovršení modernizace účetních směrnic

Dlouho očekávaná účetní směrnice EU, která dovršuje proces modernizace účetních směrnic nabyla účinnosti dnem uveřejnění v Úředním listu Evropské unie – 17. července 2003. Existence směrnice otevírá možnost používání mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) způsobem, který nemá v evropské historii účetnictví obdoby. Modernizace účetních směrnic EU je dlouhodobý proces, který se stal nezbytnou podmínkou pro souběžné používání IAS/IFRS a respektování účetních směrnic. Tento proces vyžadoval, aby mezinárodní účetní standardy neobsahovaly zásadní konflikty se směrnicemi, protože by nebylo možné současně dodržet účetní směrnice a často se měnící IAS. Odstraňování konfliktů mezi směrnicemi a IAS se realizovalo postupně.

Nejvýznamnější událostí v modernizace účetních směrnic bylo vydání právního aktu – Směrnice 2003/51/EC Evropského parlamentu a Rady z 18. června 2003, kterou se upravují Směrnice 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC a 91/674/EEC o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách určitých forem společností, bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven. Schválením účetní směrnice z roku 2003 se vyřešilo základní dilema, a kterým byla nesrovnatelnost účetních informací v účetních závěrkách sestavovaných podle IAS/IFRS a v účetních závěrkách sestavených v souladu se 4. a 7. směrnicí EU. Směrnice z roku 2003 zabezpečuje srovnatelnost vykazovaných účetních informací bez ohledu na to, zda je účetní závěrka sestavována a vykazována podle IAS/IFRS nebo podle novelizované 4. a 7. směrnice EU. Je však třeba si uvědomit, že evropská směrnice dopadá pouze na některé typy obchodních společností, neboť členské státy nemusí aplikovat směrnici na všechny společnosti. Komunitární úprava společností je charakteristická tím, že každá směrnice taxativně vypočítává formy společností na něž mají jednotlivé členské státy směrnici obligatorně vztáhnout.

Jak porozumět tezi, že Směrnice z roku 2003 zabezpečuje srovnatelnost vykazovaných účetních informací bez ohledu na to, zda-li účetní závěrka je sestavována a vykazována podle IAS/IFRS nebo podle novelizované 4. a 7. směrnice EU. Nařízení o IAS ustanovuje, že podmínkou přijetí IAS k používání ve Společenství je nezbytné, aby byl splněn základní požadavek 4. a 7. směrnice EU. Tím základním požadavkem je pravdivý a věrný obraz finanční pozice a finanční výkonnosti podniku. Znamená to, že používání IAS/IFRS musí vyústit v pravdivý a věrný obraz finanční pozice a finanční výkonnosti podniku. O tomto principu se uvažuje z hlediska výše uvedených směrnic EU, aniž by to znamenalo striktní shodu s každým jednotlivým ustanovením v těchto směrnicích.

Průlomové je nově formulované ustanovení směrnice, podle kterého musí být zabezpečena existence srovnatelnosti účetních informací mezi společnostmi Společenství, které používají IAS/IFRS a těmi, které je nepoužívají. Shodná úroveň musí existovat z toho důvodu, že roční a konsolidované účetní závěrky těch podniků na které se vztahuje 4. a 7. směrnice a které nesestavují závěrky v souladu s Nařízením o IAS, budou pokračovat v používání výše uvedených směrnic EU jako primárního zdroje účetních požadavků ve Společenství. Proto je žádoucí, aby směrnice odrážely vývoj v mezinárodním účetnictví. Stručně řečeno, musí být zachována konzistentnost mezi účetními směrnicemi Společenství a vývojem v procesu vydávání mezinárodních účetních standardů, jmenovitě s IASC/IASB.²

Zásadní ustanovení pro shodu směrnic a IAS

Konkrétním projevem zachování konzistence mezi účetními směrnicemi Společenství a vývojem v procesu vydávání mezinárodních účetních standardů jsou následující zásadní ustanovení:

1. Členské státy musí umožnit společnostem, aby upravily prezentaci výsledovky a rozvahy v souladu s mezinárodním vývojem, jak to požadují standardy vydávané IASB. Členské státy například mohou dovolit nebo vyžadovat, aby všechny společnosti nebo určité druhy společností prezentovaly výkaz o své výkonnosti dle IAS/IFRS, místo aby sestavovaly výsledovku v souladu se směrnicí EU. To platí za podmínky, že předkládané informace ve výkazu o výkonnosti minimálně pokryjí požadavky na výsledovku uvedené ve směrnici EU.
2. Členské státy musí připustit nebo přímo vyžadovat, aby společnosti přeceňovaly aktiva a aby oceňovaly reálnou hodnotou v souladu s mezinárodním vývojem, stejně jak to požadují standardy vydávané IASB.
3. Další významné ustanovení se týká výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy. Výroční zpráva má minimálně obsahovat hodnověrný přehled vývoje podnikání a finanční výkonnosti společnosti a o její pozici, společně s popisem zásadních rizik a nejistot, kterým čelí. Informace ve výroční zprávě se nesmí omezit pouze na finanční aspekty podnikání společností. Očekává se, že v případech, kdy je to vhodné, společnost zveřejní i informace, které umožní analyzovat environmentální a sociální aspekty vývoje její výkonnosti, popř. finanční pozice.
4. Z důvodu existence rozdílů při přípravě a prezentaci zprávy auditora, snižuje se srovnatelnost a omezuje se uživatelské pochopení tohoto podstatného aspektu účetního výkaznictví. Srovnatelnosti se dosáhne změnami, které se týkají shodné úpravy formátu i obsahu zprávy auditora.
5. Další změny se týkají Směrnice 86/635/EEC o roční závěrce a konsolidované závěrce pro banky a ostatní finanční instituce. Ve výkaznictví se změna týká používání výkazu o výkonnosti. Jako je všeobecně stanoveno pro všechny společnosti místo dosud požadované výsledovky podle směrnice EU. Tento výkaz lze vyhotovit ve shodě s IAS/IFRS.
6. Pojišťovnám se musí umožnit vést účetnictví na bázi reálných hodnot, jak požadují příslušné standardy vydávané IASB. IASB vytváří účetní standard, který se bude zabývat pojišťovacími aktivitami. V důsledku těchto procesů je prováděna úprava směrnice

2 IASB – Rada pro mezinárodní účetní standardy byla vytvořena po zásadní restrukturalizaci bývalého IASC.

Rady 91/674/EEC z 19.12. 1991 o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťovacích podniků.

7. Výše uvedené zásadní změny odstraní neslučitelnost mezi Směrnicemi 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC a 91/674/EEC na jedné straně a IAS/IFRS (jak existovaly k 1. 5. 2002) na straně druhé.

K implementaci výše zmíněné účetní směrnice z roku 2003 musí dojít nejpozději k 1. lednu 2005.

Mechanismus implementace standardů v Evropské unii

K zabezpečení jednotné implementace IAS/IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IAS. Základním úkolem schvalovacího mechanismu je zajištění právního uznání IAS/IFRS v prostředí EU.

Základní zásadou schvalovacího mechanismu IAS/IFRS je, že standardy platí pouze tehdy, když jsou konzistentní se zásadami směrnic EU a poskytují kvalitní informace. Samotný schvalovací mechanismus je dvouúrovňový:

1. Politická úroveň schvalovacího mechanismu je zabezpečena exekutivním orgánem Evropské komise a tím je Výbor pro regulaci účetnictví (Accounting regulatory committee).
2. Technická úroveň schvalovacího mechanismu představuje samotný proces schvalování standardů. Proces schvalování standardů je realizován prostřednictvím Poradní skupiny pro účetní výkaznictví v Evropě – EFRAG (European financial reporting advisory group).

Poradní skupina EFRAG vznikla z iniciativy zainteresovaných stran na účetním výkaznictví v Evropě – uživatelů, osob sestavujících účetní závěrku a účetní profese (podporované národními tvůrci standardů). Hlavním cílem EFRAGu je aktivně podporovat implementaci IAS do roku 2005. Dalším úkolem EFRAGu je dále zajistit technicky ohodnocení standardů a interpretací vydávaných IASB k jejich aplikaci v Evropě.

Poradní skupina EFRAG je vnitřně strukturována do dvou úrovní:

- a) k zabezpečení a ochraně evropských zájmů je určen samostatný výbor (Supervisory board of European organizations).
- b) proces samotného ověřování vhodnosti IAS v evropském prostředí je zajištěna technickou úrovní (Technical expert work). V technické části struktury EFRAG jsou v roli pozorovatelů zástupci Evropské komise, IASB a Výboru regulátorů cenných papírů v Evropě (CESR), který poskytuje rady Evropské komisi v oblasti pravidel platných pro cenné papíry. Prostřednictvím výboru CERS se uplatňuje tzv. vynucovací mechanismus. Vynucovací mechanismus by měl zajistit prosazení požadavků schválených účetních standardů do praxe členských států EU.

V průběhu roku 2002 byla poradní skupina EFRAG požádána Evropskou komisí, aby prozkoumala a potvrdila, že neexistují žádné zbývající nesrovnalosti mezi IAS/IFRS a 4. a 7. směrnicí. Důvodem pro potvrzení byl požadavek, aby členské státy mohly rozšířit požadavek nebo umožnit ostatním i společností (tzn. i jiným společností než s veřejně obchodovatelnými cennými papíry) sestavit konsolidovanou účetní závěrku nebo individuální účetní závěrku, popř. konsolidovanou a individuální účetní závěrku, také podle IAS.

V tomto kontextu, EFRAG zaručil, že současné standardy (IAS 1 – IAS 41 včetně SIC 1-33) vyhovují požadavkům Nařízení Evropského parlamentu a Rady o využívání IAS registrovanými společnostmi na trzích EU, protože nejsou v rozporu s pravdivým a věrným obrazem čl. 2(3) 4. směrnice a čl. 16(3) 7. směrnice a že vyhovují kritériím srozumitelnosti, relevance, spolehlivosti a srovnatelnosti účetních informací pro ekonomická rozhodování a hodnocení managementu.

Z výše uvedených zásad schvalovacího mechanismu vyplývá, že pouze ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG a zveřejněny v Úředním věstníku jsou povinné. V září roku 2003 bylo fungování schvalovacího mechanismu vyzkoušeno reálně. Evropská komise dne 29. září 2003, na základě potvrzení poradní skupinou EFRAG, přijala všechny existující IAS s výjimkou IAS 32 a IAS 39, a s nimi související interpretace (SIC). Stvrzení přijetí standardů je obsahem posledního právního aktu s nejvyšší účinností – Nařízení (EU) 1725/2003 Evropského parlamentu a Rady z 29. září 2003 o přijetí určitých mezinárodních účetních standardů v souladu s Nařízením (EU) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady.

Závěr

V regulaci evropského účetnictví a výkaznictví došlo v poslední době k významným přelomovým událostem. Z možnosti používat mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) se pro určité typy účetních jednotek stala povinnost zavést tyto standardy do národního účetnictví. Nejprve se požadavek vztahoval pouze na konsolidovanou účetní závěrku společností, které jsou registrované na burzách cenných papírů. Vydáním Směrnice o využívání IAS byla zavedena i varianta, která dává členským státům právo rozšířit na národní úrovni používání IAS/IFRS nad rámec povinně stanovený Směrnicí. Tohoto práva mohou členské státy využít tak, že umožní či uloží povinnost, aby dle IAS/IFRS sestavovaly účetní závěrku i pro společnosti neregistrované na burzách cenných papírů, případně i společnosti vyhotovující individuální účetní závěrku.

Proto, aby se mezinárodní účetní standardy staly všeobecným regulačním pravidlem implementovatelným do právního systému jednotlivých členských států EU bylo nutné dovršit proces modernizace účetních směrnic. To se stalo vydáním Směrnice 2003/51/EC Evropského parlamentu a Rady z 18. června 2003. Používání IAS/IFRS bylo navíc stvrzeno vydáním dalšího právního dokumentu, tentokrát s nejvyšší právní účinností, Nařízením (EU) 1725/2002 Evropského parlamentu a Rady z 29. září 2003 o přijetí určitých mezinárodních účetních standardů v souladu s Nařízením (EU) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady.

Dopady existence nové směrnice, podle kterého musí být zabezpečena existence srovnatelnosti účetních informací mezi společnostmi Společenství, které používají IAS a těmi, které je nepoužívají, jsou významné a zásadní:

- a) V důsledku ustanovení nové směrnice dochází k navýšení počtu účetních jednotek, které se budou muset začít zajímat o IAS/IFRS. Budše budou o tyto standardy muset zajímat proto, protože budou mít povinnost účetní závěrku sestavovat podle IAS/IFRS nebo proto, že budou muset respektovat modernizované účetní směrnice EU, vycházející z upravených mezinárodních účetních standardů. Znamená to, že kromě společností, které budou sestavovat povinně konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS nebo individuální účetní závěrku, pokud tak umožní národní

- účetní úprava v jednotlivých členských státech EU, přibudou k tomuto počtu ještě ty účetní jednotky, které se i nadále budou řídit modernizovanými směrnice EU.
- b) Dalším důsledkem zavedení nové, modernizační směrnice je promítnutí účetních zásad obsažených v IAS/IFRS do účetnictví jednotek, které se řídí směrnicemi EU nikoliv IAS/IFRS přímo. Dochází tudíž ke zprostředkovanému ovlivnění regulace a vedení účetnictví, zejména v oblasti oceňování. Rozšířením možnosti používání reálných hodnot, popřípadě přechod z účetnictví v historickém ocenění na bázi reálných hodnot má své další důsledky, které se mohou kromě jiného projevit volatilitou dosaženého hospodářského výsledku.

Literatura

- [1] Nařízení Evropského parlamentu a Rady 1606/2002 ze dne 19. 7. 2002 o využívání uplatňování IAS, zveřejněno v Úředním věstníku 11. 9. 2002.
- [2] Nařízení Evropského parlamentu a Rady 1725/2003 o přijetí určitých mezinárodních účetních standardů v souladu s Nařízením (EU) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 29.9.2003, zveřejněno v Úředním věstníku 13. 10. 2003.
- [3] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/67 ze dne 27. 9. 2001, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS a 86/635/EHS s ohledem na pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí.
- [4] Směrnice 2003/51/EC Evropského parlamentu a Rady z 18. června 2003, kterou se upravují Směrnice 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC a 91/674/EEC o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách určitých forem společností, bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven, zveřejněno v Úředním věstníku 17. 7. 2003.
- [5] ŽÁROVÁ, M.: *Návrhy na změny 4. Direktivy a důsledky pro ČR*. In: Asztalos, O. (ed.): *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska*. Praha, VŠE, 2000, s. 334–350.
- [6] ŽÁROVÁ, M.: *Implementace Mezinárodních účetních standardů v Evropské unii*. Účetnictví, 2003, roč. 38, č. 4.
- [7] <http://europa.eu.int>

Shrnutí

Článek se zabývá procesem harmonizace účetnictví z hlediska evropského vývoje. Proces harmonizace je rozčleněn do několika historických etap včetně přehledu evropských právních norem regulujících účetnictví a vysvětlení podstaty mechanismu implementace mezinárodních účetních standardů do právního systému EU. Článek zároveň upozorňuje na kvalitativní změnu v regulaci evropského účetnictví.

Klíčová slova: harmonizace, Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS), schvalovací mechanismus, nařízení EU, směrnice EU

Summary

The article deals with the process of European accounting harmonisation. The process of European accounting harmonisation is divided into several historical phases including an overview of EC regulations on accounting. Description of the process of implementation of International Accounting Standards into the European law system, known as endorsement mechanism, is included too. The article deals with qualitative changes in European approach of accounting regulation.

Key words: harmonization, International accounting standards (IAS/IFRS), endorsement mechanism.

JEL classification: M41