

Nástroje regulačního systému účetnictví v Evropě a jeho vývoj od roku 2005[#]

*Marcela Žárová**

Úloha vlády a právního systému v účetním výkaznictví

Účetní informace, které podniky zveřejňují jsou tím hodnotnější čím jsou srovnatelnější s informacemi, které poskytují ostatní podniky. Protože trh nemůže plně zabezpečit poskytování informací v kvalitě i kvantitě tak, jak významní uživatelé účetních informací požadují, je povinností vlády žádané informace zajistit na podnět uživatelů. Navíc vláda sama patří mezi významné uživatele účetních informací. Z tohoto důvodu národní vláda schvaluje zákon, kterým se finanční účetnictví reguluje. Proces vytváření pravidel pro finanční účetnictví je v podstatě politický proces. Vzhledem k tomu, že navrhovaná pravidla pro řízení účetního výkaznictví výrazně ovlivňují rozdělování zdrojů mezi společenskými skupinami, měly by se zájmy společenských skupin vzít v úvahu během legislativního procesu tj. v politickém procesu konzultací, rozprav, lobování a konečně také při hlasování o uzákonění pravidel zákonodárným sborem.

Stanovení pravidel účetního výkaznictví cestou zákona má několik výhod, které ve svých pracích analyzovali Bromwich a Hopwood (1992). Za výhody se považuje především to, že:

- a) je zaručena legitimita a společenská uznatelnost pravidel, zvláště pokud byly stanoveny demokraticky zvoleným parlamentem;
- b) shoda s pravidly může být vynucena prostřednictvím běžných obvyklých postupů, které společnost používá a při nedodržení pravidel soud uloží sankci nebo trest.

Na druhé straně právo jako prostředek regulace účetního výkaznictví má rovněž některé nevýhody, které je možné shrnout následovně:

- a) Všeobecně platí, že pokud jde o zákony regulující účetní výkaznictví, zákonodárci mu nepřikládají žádnou prioritu a tudíž výsledkem je zdržení v přijímání těchto zákonů. Ve většině případů je důsledkem to, že zákon vyjde v platnost až když je téměř překonán. Právo není efektivní způsob řešení naléhavých problémů ani postižení nových vývojových tendencí v účetním výkaznictví.
- b) Účetní výkaznictví se zabývá příliš podrobně toky informací účetní jednotky a jejich zobrazením na to, aby všechny jeho aspekty mohly být zahrnuty do práva. Navíc většina zákonodárců není odborníky v účetnictví, ani nejsou dobře informováni o technikách účetního výkaznictví. Proto, pokud právo reguluje účetní výkaznictví příliš podrobně, existuje nebezpečí, že jeho opatření budou nevhodné.

[#] 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.

^{*} Doc. Ing. Marcela Žárová, CSc. – docentka; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <zarova@vse.cz>.

Hierarchie pravidel

Z důvodu omezování moci legislativy a zákonodárců se všeobecně připouští, aby se zákony omezily jednak na vymezení cílů a zásad účetního výkaznictví a na stanovení významných pravidel výkaznictví. Proto v každém systému, který reguluje účetnictví je právo doplněno a dovršeno určitým množstvím dalších pravidel. Soubor pravidel se formuje v hierarchii s právem na jeho vrcholu. Na základě studia konkrétních regulačních systémů účetnictví je možné hierarchii pravidel zobecnit do následující tabulky.

Tab. 1: Hierarchie pravidel

Pravidlo	Orgán nebo organizace, která pravidlo vydává
Zákony	Zákonodárny sbor (parlament)
Sekundární právo: Nařízení vlády, vyhlášky	Vláda
Daňová regulace	Daňové úřady
Rozsudky	Soudní dvůr
Standardy	Orgán vydávající standardy
Pravidla ostatních orgánů: Profesní doporučení	Profesní asociace
Návod (Směrnice)	Odborné asociace
Burzovní pravidla	Burza cenných papírů
Interpretace	Jednotlivci: akademici, právníci atd.

Na vrcholu hierarchie pravidel je právo a proto je právně vymahatelné. Pravidla, která se nacházejí na nižších úrovních hierarchie nemusí nezbytně být právně vymahatelná. To však neznamená, že jsou ignorovány ze strany těch, kteří sestavují účetní závěrku. Podniky z různých důvodů respektují tato pravidla ačkoliv tato pravidla nejsou právně vymahatelná. Nicméně v některých zemích, pravidla na nižších úrovních hierarchie mohou být v případě nutnosti vybavena zákonným právem.

Zákony

Zákon je základem všech regulačních systémů. Právo na vrcholu pyramidy je spojeno se zákonodárci. V některých zemích, především v těch, kde právní systém je založen na římském kodifikovaném právu, jsou zákony včleněny do obchodního zákoníku, který v jednom obsáhlém dokumentu ustanovuje (sdružuje) veškeré právo týkající se podnikání. Nicméně, dokonce i v Anglii (která má systém zvykového práva), základní pravidla, která řídí účetní výkaznictví jsou ustanovena v Zákonu o společnostech, který je pravidelně schvalován Parlamentem.

Sekundární právo

Podle ústavy každého členského státu Evropské unie, ať už je ústava psaná nebo ne, autorita, která stanovuje pravidla spojená s občany je svázána se zákonodárným sborem. U zákonů schvalovaných parlamentem je však běžné, že obsahují ustanovení, která zplnomocňují ostatní parlamentní orgány, jako například ministerstva a státní úřady

uzákoňovat pravidla v rámci stanoveného vymezení. Tato pravidla mají různé názvy: nařízení vlády, vyhlášky ministerstev k provedení zákonů, instrumenty atd.

Rozsudky soudního dvoru

Soudní dvůr hraje důležitou úlohu v regulačním systému při rozhodování, zda-li se určité pravidlo musí uznat jako zákon. Obecně, soudy akceptují platnost nařízení vlády uzákoněných náležitou delegovanou autoritou a vynucují shodu s nimi prostřednictvím svých judikátů (rozsudků).

Standardy

Standardy jsou vlastní téměř všem systémům regulujícím účetní výkaznictví. Standardy specifikují jak se mají řešit určité aspekty účetní závěrky v různé míře podrobnosti. Standardy mohou doplnit a rozšířit pravidla v podobě zákona v těch oblastech, které zákon dostatečně nepokrývá. Proto se standardy považují za nástroj, který

- a) provádí autoritativní interpretace zákona tam, kde existuje dvojznačnost nebo nejasnost;
- b) rozšiřuje právní pravidla v těch případech, kdy toto právo nepokrývá tematiku v požadované podrobnosti;
- c) doplňuje právo tím, že poskytuje dodatečná autoritativní pravidla k záležitostem, které nejsou právem pokryty.

Stejně tak jako u odvozené legislativy, nastává problém s terminologií slova standard. Termín „standard“ se užívá pouze v anglicky mluvících zemích. Jinde se používají odlišné termíny pro stejný typ pravidel tzn. zásady, směrnice, direktivy, poznámky atd. Mezi státy Evropské unie jsou rovněž velké rozdíly mezi orgány, které standardy vydávají. Nejde jen o odlišnost co se týče jejich názvu, ale především v jejich postavení a důležitosti, kterou v hierarchii orgánů, které účetní pravidla vydávají zauímají především z hlediska toho, jak jsou orgány zřízeny, řízeny a uznávány vládou. Důležitým rozdílem je rovněž stupeň závaznosti, který je standardům přiznán např. zda-li jsou standardy uznány soudy jako platná interpretace nebo rozšíření zákona. V Evropě je možné nalézt obě krajní možnosti řešení:

Buď orgány vydávající standardy se stávají jednoduše vládními orgány a standardy jsou akceptovány soudy jako zákon nebo orgány vydávající standardy jsou soukromou osobou a tudíž standardy, které vydávají nemají žádné formální právní uznání (ačkoliv jsou často respektovány účetními).

Tab. 2: Souvislost mezi typem organizace vydávající pravidla a jeho závazností

Orgány vydávající standardy	Závaznost standardu
Vládní orgán	Akceptován jako zákon
Soukromá organizace	Bez právního uznání

Pravidla vydávaná ostatními orgány

V této kategorii jsou významné tři typy orgánů, které jsou důležité pro účetní výkaznictví:

1. profesní organizace auditorů

2. odvětvové organizace nebo asociace
3. burza cenných papírů

Ad 1. profesní organizace auditorů

Ve všech evropských zemích existuje povinnost auditu účetní závěrky kvalifikovaným auditorem ze zákona. Tito kvalifikovaní auditoři se sdružují ve svých profesních organizacích. Obecně platí, že tyto organizace vydávají směrnice pro své členy jednak k řízení auditu, ale také k řízení účetních pravidel, které se musí dodržet v účetních závěrkách jež jsou předmětem auditu. Organizace často usilují prostřednictvím svých disciplinárních pravidel donutit své členy, aby ti na svých klientech požadovali dodržení těchto pravidel. Většinou jsou pravidla ve formě doporučení, která členové nemusí striktně dodržovat, ale často to dělají z důvodu prestiže nebo morální odpovědnosti vůči své profesní organizaci. V některých evropských zemích existují vedle auditorských organizací samostatné organizace účetních expertů, kteří nejsou zároveň auditory, ale kteří nabízejí účetní služby nebo jsou zaměstnání jako účetní firmy. Některé z těchto organizací také zveřejňují svá vlastní pravidla, kterými se jejich členové řídí nebo pouze poskytují směrnice k aplikaci oficiálních pravidel.

Ad 2. odvětvové organizace nebo asociace

Odvětvové organizace nebo asociace jsou většinou volná sdružení ve specifických odvětvích nebo organizace reprezentující obchodní nebo jiné podnikatelské zájmy na národní úrovni. Organizace vydávají návody, které se týkají účetních záležitostí, většinou otázek manažerského účetnictví, méně často řeší otázky účetního výkaznictví. Tyto návody jsou velmi zřídka stanoveny na vynucování bázi. Nicméně tyto, většinou specifické odvětvové návody, jsou v rámci odvětví respektovány, protože se považují za názory na vysoké odborné úrovni. Kromě toho, tyto organizace hájí obecně podnikatelské zájmy díky své úloze, kterou tyto organizace při vytváření politiky plní.

Ad 3. Burza cenných papírů

Společnosti, které usilují o registraci svých akcií a ostatních cenných papírů na burzách musí splňovat pravidla, která vydávají burzy. Tato pravidla mohou obsahovat poměrně podrobná ustanovení týkající se účetní závěrky (např. mohou požadovat zveřejnění dodatečných informací předepsaných v zákoně) a mohou mít tudíž velmi výrazný vliv na účetní výkaznictví malého počtu společností na kterých vyžaduje dodržení těchto pravidel. Avšak ačkoliv registrovaných společností je co do počtu málo, jejich ekonomický význam je často značný. Registrované společnosti obecně plní tato pravidla, protože burzovní úřady mají velmi účinné prostředky jak dodržování pravidel ze strany registrovaných společností zajistit: mohou společností dočasně zastavit registraci jejich akcií a nebo jako krajní sankci, společnosti dokonce z burzy vyloučit. V některých zemích jsou burzy vládním orgánem a proto jejich pravidla mají oprávnění delegované legislativě.

Interpretace a názory

Nejslabším článkem v hierarchii pravidel jsou interpretace a názory jednotlivců, jako jsou názory akademických profesorů a uznávaných právníků vyjádřených v knihách nebo odborných člancích. Interpretace a názory nejsou závazné, na rozdíl od pravidel soukromých orgánů, které mohou být povinné pro své členy. Nicméně na druhou stranu mohou být velmi

vlivné, zejména tam, kde právo je náročné nebo nedostatečné a proto potom plní úlohu pravidel vyšší hierarchické úrovně.

Regulační systém

Pravidla, kterými se reguluje účetnictví je v každé evropské zemi směsicí zákonů, standardů a pravidel ostatních organizací a interpretací odborníků. Orgány, které tato pravidla vydávají jsou pro každou zemi specifická, tj. každá evropská země má svůj národní regulační systém účetního výkaznictví. Důvod proč každá evropská země má svůj specifický národní regulační systém účetního výkaznictví je možné odvodit od několika faktorů, které účetnictví ovlivňují. Nejdominantnějším faktorem se jeví právní systém. Mezi další vlivné faktory patří způsob financování domácích společností, daně a daňový systém a postavení profese a vliv profesních organizací na proces vytváření pravidel pro účetnictví (srv. Žárová, 2003).

Zatímco u vlivu práva na regulační systém účetnictví převažuje přímý vliv reprezentovaný v kontinentální části Evropy kodifikovaným právem, pro Anglii a Irsko je charakteristický systém anglosaského práva. Přesto i v systému anglosaského práva jsou základní pravidla, která řídí účetní výkaznictví obsažena v Zákonu o společnostech, který je schvalován Parlamentem.

Další faktor ovlivňující podobu regulačního systému je způsob financování domácích společností, který má dvě krajní podoby. Jedná se o bankovní sektor a ostatní finanční instituce nebo burzu cenných papírů. Většina společností v evropských zemích za hlavní zdroj financování považuje bankovní systém s výjimkou Británie a Holandska, kde fungují vlivné burzy a které umožňují firmám najít zdroje financování mimo bankovní sektor.

Některé evropské země jsou charakteristické úzkou vazbou účetnictví na daňový systém. V těch případech je účetní výkaznictví podřízeno daňovým účelům. Zatímco ve Velké Británii, Irsku, Holandsku, Španělsku a Dánsku se daně počítají relativně samostatně a proto účetní výkaznictví není prvotně podřízeno daním. Přesto i v těchto zemích se pro některé firmy jeví velmi pohodlné používat daňová pravidla pro účely účetního výkaznictví.

Důležitost účetní a auditorské profese a vliv profesních organizací na proces vytváření pravidel pro účetnictví je v každé zemi rozdílná. V zemích jako např. ve Velké Británii, Irsku, Holandsku je tradice účetní profese dlouhá a podpořená existencí profesních institucí. Proto v těchto zemích je vliv účetní profese na regulační systém účetnictví silnější (Tailor, 2001).

Standardní model, kterým je možné popsat vztahy mezi orgány navzájem v každé zemi a který by sloužil k porovnání charakteristických rysů mezi zeměmi navzájem je možné schématicky znázornit Obr. 1: Standardní model národního regulačního systému účetnictví.

Avšak každý národní regulační systém v Evropě je ovlivněn v posledních desetiletích zcela novým fenoménem a tím jsou nové organizace vně národního systému, které vydávají každá svojí vlastní řadu pravidel: Evropská společnost zastřešena Evropskou unií a IASC, od roku 2002 IASB. Kvalitativní změna v systému regulace evropského účetnictví je schématicky znázorněno Obr. 2: Regulační systém účetnictví členských států Evropské unie do roku 2005.

K zásadní změně regulačního systému účetnictví a účetního výkaznictví v Evropě došlo vydáním Nařízení 1606/2002. Důsledkem přijetí Nařízení z 19. července 2002 o používání IAS byl nastolen mechanismus, kterým se Společenství zříká tvořit metodická pravidla regulace účetnictví a odvolává se na autoritu nezávislého orgánu, Rady pro standardy

účetního výkaznictví, tvůrce IAS/IFRS. Na základě přijetí nařízení je zkonstruován nový systém regulace účetnictví, který funguje od data účinnosti nařízení tj. od 1.1.2005. Na druhou stranu Společenství má i po 1.1. 2005 zprostředkovanou rozhodovací pravomoc a kontrolu nad pravidly regulace účetnictví prostřednictvím vymyšleného mechanismu, kterým se musí IAS/IFRS potvrzovat z hlediska jejich shodnosti s obsahem modernizovaných směrnic pro účetnictví.

Existence schvalovacího mechanismu na úrovni Evropské unie je nezbytná i přesto, že Rada pro standardy účetního výkaznictví při vydávání nových IFRS odvádí vysoce kvalitní práci a celý proces vydávání standardů vykazuje všechny znaky fungující a průkazné procedury. Důvodem je skutečnost, že není možné ani z politického, ani z právního hlediska delegovat vydávání účetních standardů bezvýhradně a neodvolatelně na neveřejnou organizaci, na niž nemá Evropská unie žádný vliv. Dalším důvodem pro existenci schvalovacího mechanismu byla potřeba vytvoření právní jistoty pro společnosti Evropské unie prostřednictvím jednoznačné identifikace standardů, které společnosti registrované na evropských burzách cenných papírů musí dodržovat. Tato právní jistota je zajištěna zveřejněním standardů, přijatých v rámci schvalovacího mechanismu v Úředním věstníku Evropských společenství. Schvalovací mechanismus rovněž přezkoumává, zda jsou standardy přijímané Výborem pro IAS/IFRS v souladu veřejnými politickými zájmy Evropské unie. Schématický popis regulačního systému evropského účetnictví včetně postavení Výboru pro regulaci účetnictví (ARC), který na politické úrovni zabezpečuje proces schvalování IAS/IFRS, je obsažen v Obr. 3: Regulační systém účetnictví členských států Evropské unie od roku 2005.

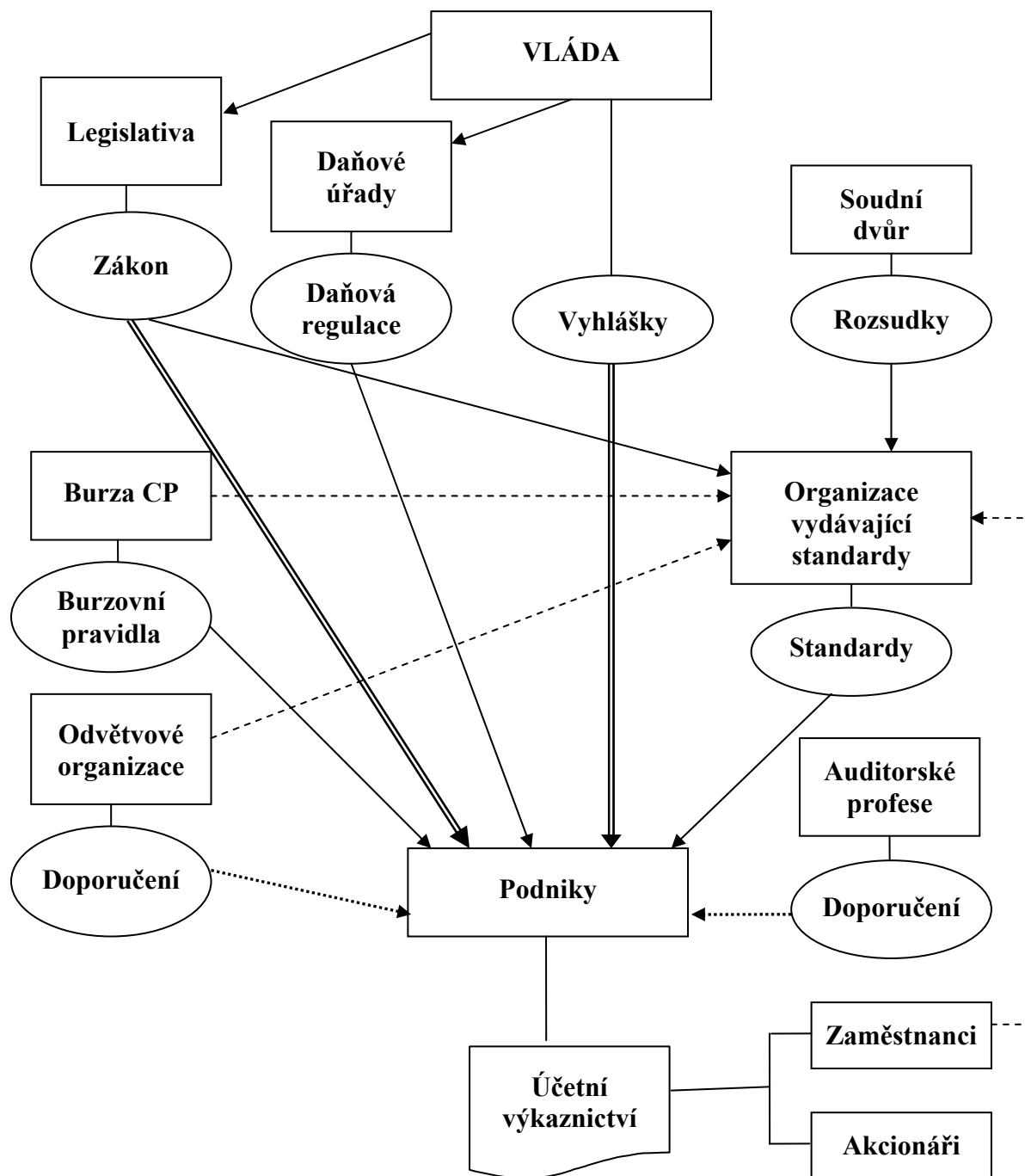
Závěr

Tato složitá konstrukce evropského regulačního mechanismu umožní na jednu stranu vnesení praxí ověřených pravidel, které jsou zárukou kvality, ovšem na druhou stranu otevření procesu permanentně se měnících právních norem Evropské unie pro účetnictví, což má dopad na metodiku účetnictví v členských státech Evropské unie.

Literatura:

- [1] Bromwich, M. –Hopwood, A. G. (1992): *Accounting and the Law*. Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1992.
- [2] Tailor, P. A.: *United Kingdom – Group Accounts*. In Olderheide, D. – KPMG (ed.): *Transnational Accounting*. Houndmills, Palgrave Macmillan, 2001.
- [3] *Nařízení Evropského parlamentu a Rady 1606/2002 ze dne 19.7.2002 o používání IAS*, zveřejněno v Úředním věstníku 11.9.2002, č. L 243/1-243/4
- [4] Žárová, M.(2003): *Implementace Mezinárodních účetních standardů v Evropské unii*. Účetnictví, 2003, roč. 38, č. 4, s. 84-85.

Obr. 1: Standardní model národního regulačního systému účetnictví



LEGENDA:

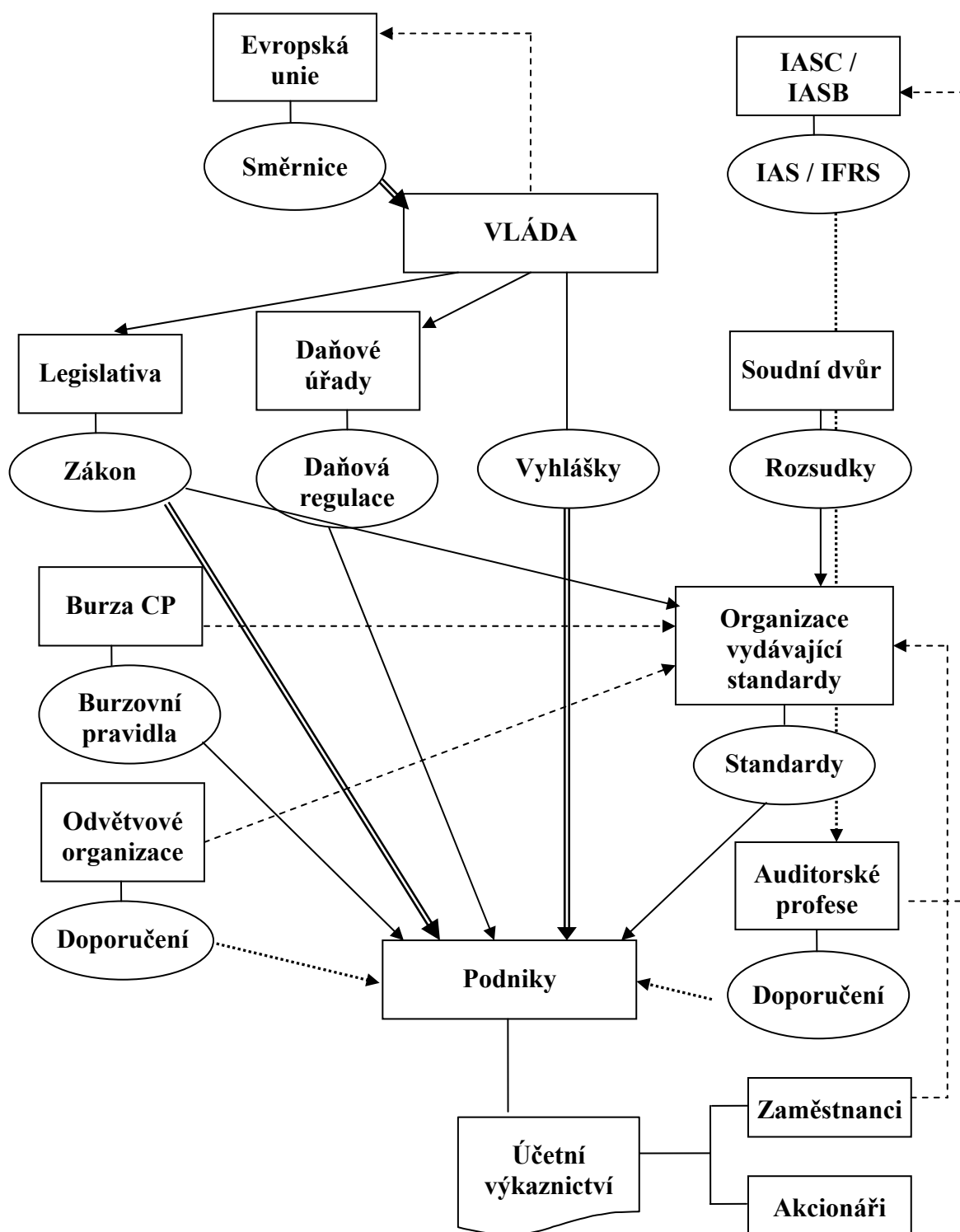
===== silný vliv

————— mírný vliv

..... slabý vliv

----- členství

Obr. 2: Regulační systém účetnictví členských států EU do roku 2005



LEGENDA:

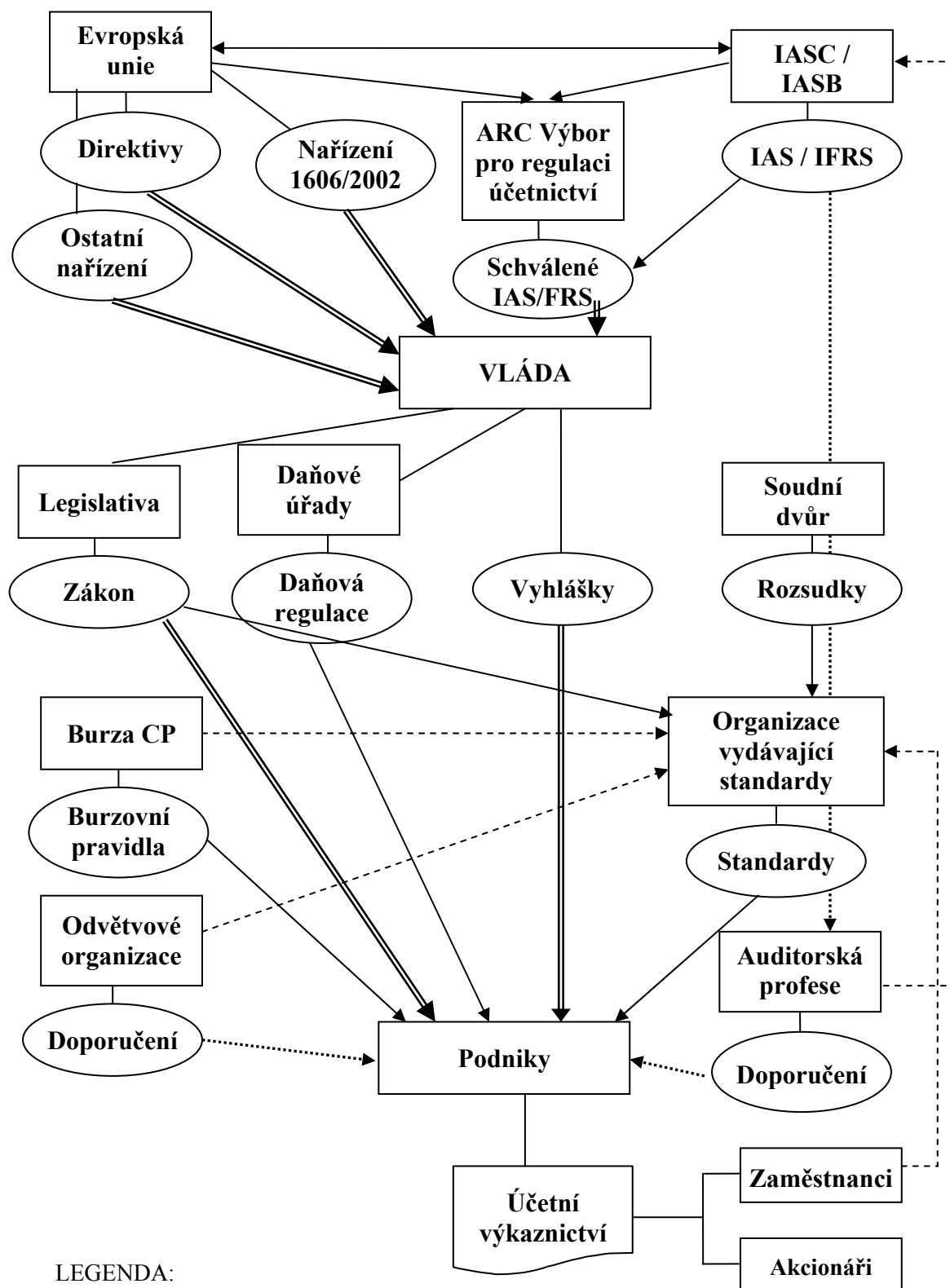
===== silný vliv

----- členství

----- mírný vliv

..... slabý vliv

Obr. 3: Regulační systém účetnictví členských států EU od roku 2005



LEGENDA:

==== silný vliv

——— mírný vliv

..... slabý vliv

- - - - - členství

Nástroje regulačního systému účetnictví a jeho vývoj od roku 2005

Marcela Žárová

ABSTRAKT

Finanční účetnictví a výkaznictví v jednotlivých evropských zemích je regulováno pravidly, které jsou směsicí zákonů, standardů a pravidel ostatních organizací a interpretací odborníků. Protože pravidla jsou pro každou zemi specifická, každá evropská země má svůj regulační systém. Nařízení ES o používání mezinárodních účetních standardů vnáší do regulačních systémů evropských zemí od roku 2005 nové kategorie: externí tvůrce pravidel a schvalovací mechanismus.

Klíčová slova: Regulace; Schvalování; Účetní výkaznictví.

Instruments of the Accounting Regulatory System and its Development beyond 2005

ABSTRACT

In each European country the rules that govern financial reporting are made up of a law, standards, the rules of other bodies and interpretations by experts. As the rules are also specific to the country, each European country has its own system for the regulation of financial reporting. EC Regulation on the Application of international accounting standards has introduced new categories into European countries regulation system since 2005: external rule-makers and endorsement mechanism.

Key words: Regulation; Endorsement; Financial reporting.

JEL classification: M41