

Kontrolní mechanismy při transpozici pravidel vnitřního trhu do vnitrostátního práva v Evropě[#]

Marcela Žárová*

Úvod

Účetní výkaznictví v evropských zemích se vyznačuje vzájemnými rozdílnostmi nejen co se týká nástrojů regulace a jejich závaznosti, ale i odlišnostmi ve způsobu vykazování účetních informací. Systém regulace účetního výkaznictví v Evropské unii (EU) je složitý systém, který je charakteristický velkou rozmanitostí pravidel se vzájemnými odlišnostmi. Dlouhodobým cílem integračního seskupení evropských států – Evropské unie je dosažení pokroku v procesu vykazování účetních informací směrem k srozumitelným, relevantním, spolehlivým a srovnatelným informacím (podrobněji viz Dvořáková, 2006). Pro tento účel nebyla zvolena pravidla žádného ze států Evropy, ale standardy IFRS, které fungují nadnárodně a nejsou prvotně spjaty s konkrétním státem. Klíčovou otázkou z hlediska využívání standardů k regulaci účetního výkaznictví se stal nejen způsob implementování těchto standardů do právního systému s kontinentálním typem právní kultury, ale rovněž i následný kontrolní mechanismus dodržování pravidel. Rozhodnutí nevytvářet samostatný soubor evropských účetních standardů, ale přijetí standardů již existujících bez historické spjatosti s konkrétním státem bylo praktické a rozumné. Na druhé straně výběr pravidel pro vykazování účetních informací účetních jednotek nemělo vliv na hierarchii pravidel regulace účetního výkaznictví v EU.

Transpozice pravidel vnitřního trhu do vnitrostátního práva

Regulace účetnictví v Evropské unii patří do oblasti vnitřního trhu. Účetnictví je v EU upravováno prameny tzv. sekundárního práva, především nařízeními a směrnicemi, které vydává Evropské společenství (ES). K regulaci účetnictví byly historicky nejprve použity směrnice ES, teprve později nařízení. Povinnost členských států jednat, které vyplývá z nařízení jsou pro adresáta bezprostředně použitelná již ze své povahy. Bezprostřední použitelnost je však větším problémem u směrnic. Směrnice jsou závazné vzhledem ke stanovenému cíli (podrobněji viz Žárová, 2006). Směrnice ES jsou adresovány zásadně členským státům, které mají za povinnost provést transpozici pravidel do vnitrostátního práva. Po vydání směrnic je členským státům uloženo, aby směrnice transponovaly do svého národního práva, tudíž 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. Každá směrnice vždy stanovuje lhůtu, v jaké musí být implementace provedena.

Před uplynutím lhůty pro transpozici směrnice jsou členské státy pouze povinny neohrožit naplnění účelu směrnice. Po uplynutí lhůty pro transpozici záleží na tom, zda členský stát

[#] 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 a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <zarova@vse.cz>.

požadavku na provedení směrnice vyhověl. Jestliže vyhověl, nevzniká žádný problém, členský stát ovšem zůstává povinen své národní právo vykládat v souladu se směrnicí. Tato povinnost, která na první pohled nepůsobí příliš závazně, může mít podle okolností dalekosáhlé důsledky, zvláště v tom smyslu, že se vztahuje i na předpisy, které nebyly vydány přímo k provedení směrnice.

Může se však stát, že členský stát směrnicí neprovedl, nebo provedl nesprávnou transpozici pravidel. Potom, i když nebyla směrnice provedena, existuje podle judikatury Evropského soudního dvora (ESD), pokud je to možné, povinnost vykládat národní právo v souladu s ní.

Hodnotící komise pro vnitřní trh

Pro účely hodnocení stavu implementace práva zřídila Evropská komise výbor „Internal Market Scoreboard“. Evropská komise zveřejnila v červenci 2007 hodnotící zprávu „Internal Market Scoreboard“ o stavu implementace práva ES v oblasti vnitřního trhu, do které spadá i regulace účetnictví. Podle Evropské komise, která zveřejnila hodnocení implementace pravidel vnitřního trhu do právních řádů členských států v průměru 1,6 % směrnic pro vnitřní trh, jejichž datum implementace již proběhlo, není v současnosti transponováno do národních právních řádů. V porovnání se stavem v lednu letošního roku došlo ke zhoršení. V lednu letošního roku bylo dosaženo dosud nejlepšího výsledku 1,2 %. Tento výsledek sice je dosud nejlepším dosaženým výsledkem, přesto však znamená, že průměrný deficit zůstává nad 1 %. Deficit ve výši 1 % je limit, který byl nově stanoven v březnu letošního roku. Nicméně Evropská komise vidí určitý důvod k optimismu co se týče celkových výsledků, které se budou poměřovat v lednu 2008, protože většina států je na dobré cestě k dosažení cílů a devět členských států již dosáhly nově stanoveného 1 %. Co je však mnohem více znepokojivé než je počet implementovaných směrnic je nesprávná transpozice pravidel. Pouze čtyři členské státy snížily počet nedodržení směrnic.

Komisař pro vnitřní trh a služby Charlie McGreevy k tomu uvedl, „že i když se tento výsledek jeví jako znepokojující, tak současný trend vykazuje určité zlepšení, ke kterému může dojít během následujících šesti měsíců.“ (EC, 2007). Členské státy se musí nyní zaměřit především na správné uplatňování pravidel vnitřního trhu a vyřešení především nesprávné transpozice či dokonce porušení předpisů.

Výsledky komise

Podle hodnotící zprávy výboru zveřejněné v červenci 2007, není do vnitrostátního práva členských států EU provedeno v průměru 1,6 % směrnic, které se týkají vnitřního trhu, u nichž lhůta pro provedení již uplynula. V tomto procentu neplnění není započítáno Bulharsko a Rumunsko. Toto procento zůstává nad stanoveným průběžným cílem 1 %, které bylo vytýčeno na konci roku 2006, po té co neplnění dosáhlo 1,5 %. Nově stanoveného procenta tj. 1 % neplnění by mělo být dosaženo nejpozději v roce 2009. Bulharsko a Rumunsko nebyly do skóre započítány, neboť v současnosti tyto státy musí provést transpozice práva ES do vnitřní legislativy u značného počtu pravidel. Pokud by se započítalo neplnění u Rumunska a Bulharska, které dosahuje 5,2 %, došlo by ke zvýšení skóre pro všechny členské státy na 1,8 %. Devět členských států již dosáhlo průběžného cíle 1 %, Česká Republika však mezi nimi nebyla.

Pod stropem 1,5 % se nyní celkově nachází pouze 16 z 25 členských států v porovnání s prosincem 2006. Litva a Lotyšsko jsou na prvních místech, Estonsko a Francie dosáhly nejlepších výsledků ve své historii. Belgie se dostala na svůj zatím nejlepší výsledek, kterého dosáhla v květnu 2002 a to 1,5 %, zatímco výsledky Německa a Malty se rovnají jejich nejlepším výsledkům před půl rokem. Dánsko, které se stále drží na čele žebříčku s nejlepším výsledkem snižování deficitu, se nyní o 0,6 % pohoršilo. V ostatních státech, které byly až dosud pod stropem 1,5 % neprovedených právních předpisů, se rovněž zhoršily. Čtyři členské státy, které dosáhly stropu 1,5 % v prosinci 2006 jsou nyní hodnoceny hůře. Jedná se o Holandsko, Irsko, Polsko a Španělsko. Holandsko však vykazuje známky zlepšení, kterého může dosáhnout během následujících šesti měsíců. Výsledky Portugalska jsou třikrát horší než byl stanoven starý limit v EU. Portugalsko se stává téměř nejhorším členem v plnění transpozice práva, nyní již svůj deficit zvýšilo o dalších více než 1,4 %. Lucembursko a Itálie v tempu polevily o 0,5 % a více, ale u Lucemburska existují důkazy, že půjde pouze o dočasné zhoršení. Polsko svůj deficit zdvojnásobilo. Řecko, přestože je stále nad stanoveným stropem dosáhlo zatím svého nejlepšího výkonu.

Česká republika se zhoršila o 0,7 % a dokonce se zdá, že je nepřipravená splnit do budoucna stanovený limit. Česká republika je na 23. místě z dvaceti pěti členských států EU, konkrétně u ČR transpoziční deficit je roven 2,3 % což představuje 38 směrnic, které nejsou implementovány do vnitřní legislativy. Z celkového počtu 38 směrnic, které nejsou v ČR implementovány do vnitřní legislativy je 6 směrnic ES více než dva roky za limitem určeným pro transpozici směrnic.

Jak již bylo řečeno, jeden aspekt posuzování je počet směrnic, které mají být transponovány do vnitřních legislativních řádů členských států EU, druhým aspektem je jejich správná transpozice, aby nedocházelo k porušení předpisů. Proto průvodním jevem implementačních deficitů je řízení pro porušení práva ES, které Evropská komise zahajuje s jednotlivými členskými státy pro nesplnění transpoziční povinnosti. Nesprávná transpozice práva a implementace pravidel pro vnitřní trh zůstává problémem. V současné době vzrůstá počet případů nesprávné transpozice práva, u každého z 25 členských států došlo ke zvýšení z 50 případů na 53 v posledním půlroce. V České republice došlo v květnu 2007 k nárůstu počtu případů porušení předpisů ve 27 případech. Pouze čtyřem státům z 25 a to Řecku, Itálii, Španělsku a Holandsku se podařilo snížit počet případů porušování práva vedených proti nim. Sektory vnitřního trhu, kde dochází k největšímu počtu porušení transpozice práva jsou životní prostředí, daně, celní unie, energetika a doprava.

Schvalovací mechanismus

K zabezpečení jednotné implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IFRS a jeho základním úkolem bylo a je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU. Základní zásadou schvalovacího mechanismu IFRS je, že standardy platí pouze tehdy, když jsou konzistentní se zásadami směrnic, které platí pro členské státy EU a poskytují kvalitní informace (Žárová 2003). Pro zabezpečení konzistence zásad směrnic s IFRS vznikl jednak exekutivní orgán Evropské komise a tím je **Výbor pro regulaci účetnictví** (Accounting regulatory committee, dále ARC) a dále **Poradní skupina pro účetní výkaznictví v Evropě** (European financial reporting advisory group, dále EFRAG). Výbor ARC je sestaven z reprezentantů jednotlivých členských států EU a výboru předsedá Komise. Výbor byl sestaven Komisí v souladu s požadavky obsaženými v článku 6 Nařízení o používání IAS (ES/1606/2002) (Úřední věstník EU L 243, 11. 9. 2002, s. 1-4). Funkce výboru je regulační a spočívá v poskytnutí názoru na návrhy Komise ke schválení

mezinárodních účetních standardů. 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). Úkolem EFRAG je zajištění odborného posouzení standardů a interpretací vydávaných IASB k jejich aplikaci v Evropě.

Kontrolní mechanismus dodržování pravidel

Správné nastavení pravidel regulace účetnictví je jedna stránka procesu a druhou stránkou je ověřování dodržování účetních pravidel a zásad. Za tímto účelem vznikl další mechanismus, který zabezpečuje dodržování pravidel a je znám jako tzv. vynucování mechanismus. Zároveň byla založena instituce pro zabezpečení vynucování pravidel a tím je **CESR**. CESR – **Výbor evropských regulátorů cenných papírů** je nezávislým výborem, který byl ustanoven Rozhodnutím Evropské komise (2001/527/ES) ze dne 6. června 2001 (Úřední věstník, 13. 7. 2001, OL 191/43, s. 1). Činnost výboru je zaměřena na posilování spolupráce mezi národními regulátory cenných papírů (Komise pro cenné papíry) tak, aby byla zabezpečena konzistentní a ekvivalentní transpozice legislativy Evropské unie. CESR plní tuto úlohu tím, že vydává administrativní směrnice, interpretace, doporučení, společné standardy, provádí hloubkovou kontrolu, porovnává postupy regulace v různých zemích navzájem. Všemi těmito nástroji CESR působí na zlepšení konzistentnosti aplikace a vynucování dodržování legislativy nebo stanovených standardů. Výbor dále provádí odbornou expertízu legislativy k řízení oblasti cenných papírů.

Každý členský stát Evropské unie má jednoho člena Výboru. Členové jsou nominováni členskými státy a jsou představiteli veřejných orgánů činných v oblasti cenných papírů v jednotlivých zemích. Evropská komise rovněž nominuje svého zástupce.

Úlohou CESR je:

- **zlepšit koordinaci mezi regulátory cenných papírů:** vyvíjet efektivní operativní mechanismus ke zlepšení systému každodenního stálého dohlížení a vynucování pravidel k zabezpečení fungování tzv. „Jednotného trhu pro finanční služby“,
- **jednat jako poradní skupina Evropské komise:** především při navrhování pravidel pro rámec směrnic v Evropské unii v oblasti cenných papírů,
- **pracovat na zabezpečení konzistentní a včasné implementace legislativy Společenství do legislativ členských států:** tato činnost je zabezpečována „Výborem pro dohled nad legislativou“ za předsednictví místopředsedy CESR a dvěmi operativními skupinami.

CESR se od začátku své existence snaží stabilně plnit výše zmíněné úlohy. V dubnu letošního roku CESR dokonce přistoupil k dalšímu kroku, který by měl vést k prohloubení koordinace mezi regulátory cenných papírů. CESR zveřejnil některé informace z databáze od národních regulátorů a orgánů, které dohlíží na dodržování pravidel (CESR, 2007). Dohlážitelé nad dodržováním pravidel na národní úrovni v zemích EU a rovněž v EEA (European Economic Area – Evropský hospodářský prostor) se pravidelně účastní zasedání, která se konají na evropské úrovni (EECS, European Enforcer Co-Ordinator Session – koordinační zasedání evropských dohlážitelů nad dodržováním pravidel). Koordinační zasedání evropských dohlážitelů nad dodržováním pravidel je fórum, na kterém se národní regulátoři a dohlážitelé nad dodržováním pravidel při vykazování účetních informací setkávají, aby se podělili o důvody, které vedou k podpoře rozhodnutí o vynucování

dodržování pravidel účetnictví. Otázkami, kterými se v současnosti zabývají je především identifikace problémových oblastí, které buď nejsou řešeny účetními standardy nebo které jsou ovlivněny konfliktními interpretacemi a následně tak vyvolávají důvody ke změnám standardů a příslušných interpretací. EECS není orgán, který by prováděl rozhodování ani nevylepšuje ani neodmítá rozhodnutí, které dělají regulátoři a dohlážitelé na národní úrovni.

Databáze CESR obsahuje rozhodnutí, která dohlážitelé nad dodržováním pravidel dělají. Tito národní dohlážitelé nad dodržováním pravidel monitorují a přezkávají účetní výkazy podniků a posuzují, zdali tyto účetní výkazy jsou v souladu s IFRS a dalšími aplikovatelnými požadavky včetně relevantnosti národního práva. Zveřejnění některých informací z databáze od národních regulátorů a orgánů, které dohlížejí nad dodržováním pravidel bude informací pro zejména pro investory, aby identifikovali, které účetní postupy a pravidla jsou považovány za spolehlivé, protože jsou v souladu s IFRS a jejich interpretacemi. Toto zveřejnění spolu s odůvodněním rozhodnutí přispěje k důsledné aplikaci IFRS v EU.

Rozhodnutí, která se týkají účetních záležitostí nebo přehlednutí požadavků v IFRS nebývají běžně předmětem zveřejnění, dokonce ani při jejich zásadním porušení, které vede k sankcím. Zveřejněná rozhodnutí budou obecně obsahovat popis účetního řešení nebo zveřejnění problémové oblasti, rozhodnutí provedené konkrétním národním regulátorem nebo dohlážitelem nad dodržováním pravidel při vykazování účetních informací v EU a shrnutí s odůvodněním. Aby byla dodržena důvěrnost informací a právní záruky, ukázky běžně nebudou obsahovat jméno podniku nebo orgánů dohlázení ani jiné znaky, pomocí kterých by se dala identifikovat jurisdikce nebo podnik. CESR se rozhodl zveřejňovat některé informace ze své databáze do budoucna pravidelně.

Kromě rozhodnutí o pravidelném zveřejňování informací z databáze, CESR rovněž pokročil v letošním roce v kontinuálním dialogu s SEC (Securities and Exchange Commission – Komise pro kontrolu cenných papírů a burz v USA).

V roce 2006 byl odsouhlasen společný pracovní plán mezi CESR a SEC. Cílem rozhovorů mezi CESR a SEC je identifikace klíčových problémových oblastí, kterými se budou organizace zabývat v pokračujících rozhovorech:

- zlepšení uskutečňování společného pracovního plánu dohodnutého mezi CESR a SEC,
- pozitivní vývoj týkající se účetních standardů, možné odstranění požadavku SEC na sesouhlasení pravidel IFRS a US GAAP stejně tak jako současné práce CESR na dosažení ekvivalence s US GAAP,
- souhlas s rámcovými protokoly, které se týkají důvěrné výměny informací týkající se duálně registrovaných podniků na burzách cenných papírů,
- realizování úzké spolupráce mezi členy CESR a zaměstnanci SEC při aplikaci US GAAP v USA a IFRS v Evropské unii,
- vzájemné uznávání regulačních režimů cenných papírů.

Závěr

Transpozice pravidel vnitřního trhu do vnitrostátního práva je proces, kterým se pravidla vnitřního trhu, kam patří i pravidla pro účetnictví a účetní výkaznictví transponují do legislativy členských států Evropské unie. Regulace účetního výkaznictví států EU je realizována prostřednictvím směrnic a nařízení, přičemž regulace směrnicemi přináší některé nejistoty, které mohou být způsobeny nepřijetím směrnic nebo jejich odlišnou transpozicí. U nařízení je situace odlišná, neboť povinnost členských států jednat, které vyplývá z nařízení

jsou pro adresáta bezprostředně použitelná již ze své povahy. Proto zásadní rozhodnutí vztahující se k regulaci účetního výkaznictví jsou obsaženy v nařízení. Pro účely hodnocení stavu implementace práva zřídila Evropská komise výbor „Internal Market Scoreboard“, který zveřejňuje pravidelně hodnotící zprávu o transpozici pravidel vnitřního trhu do vnitrostátního práva.

Kromě kontrolního mechanismu, který posuzuje transpozici pravidel vnitřního trhu do vnitrostátního práva, existuje další kontrolní mechanismus, který kontroluje obsahovou stránku věci a tím je tzv. „vynucovací mechanismus“. Existence mechanismu, kterým je zabezpečena kontrola nad používáním IFRS je přirozeným důsledkem snahy o regulaci účetních informací v Evropě, která vede k jednotné a spolehlivé informaci pro uživatele. Vybudování mechanismu implementace IFRS by však bez následné kontroly dodržování těchto pravidel bylo neúplným řešením. Proto v Evropě funguje další mechanismus, který zabezpečuje dodržování pravidel. Proto, aby mechanismus fungoval byl ustanoven Výbor evropských regulátorů cenných papírů – CESR.

Literatura

- [1] Dvořáková, D. (2006): *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Brno, Computer Press, 2006.
- [2] European Commission (2007): *Internal Market Scoreboard no. 16*. [on-line], Brussels, European Commission, c2007, [cit. 31. 3. 2008], <http://ec.europa.eu/internal_market/score/docs/score16_en.pdf>.
- [3] CESR (2007): *Press release of CESR 07-274*. [on-line], Brussels, CESR, c2008, [cit. 31. 3. 2008], <<http://www.cesr-eu.org/popup2.php?id=4517>>.
- [4] Žárová, M. (2003): *Implementace Mezinárodních účetních standardů v Evropské unii*. Účetnictví, 2003, roč. 38, č. 4, s. 84-85.
- [5] Žárová, M. (2006): *Regulace evropského účetnictví*. Praha, Oeconomica, 2006.

Kontrolní mechanismy při transpozici pravidel vnitřního trhu do vnitrostátního práva v Evropě

Marcela Žárová

ABSTRAKT

Evropská komise zřídila výbor „Internal Market Scoreboard“, který zveřejňuje pravidelně hodnotící zprávu o transpozici pravidel vnitřního trhu do vnitrostátního práva. Proces ověřování dodržování účetních pravidel a zásad v souladu s IFRS je zabezpečen tzv. vynucovacím mechanismem. Na evropské úrovni vznikla instituce pro zabezpečení procesu vynucování pravidel a tím je CESR – nezávislý Výbor evropských regulátorů cenných papírů. CESR se rozhodl do budoucna pravidelně zveřejňovat informace o dodržování IFRS a zároveň pokračovat v uskutečňování společného pracovního plánu dohodnutého mezi CESR a SEC, zejména na odstranění sesouhlasení pravidel IFRS a US GAAP při předkládání účetní závěrky sestavené podle IFRS na burzách cenných papírů v USA.

Klíčová slova: CESR; Vynucovací mechanismus; IFRS; US GAAP; SEC.

Enforcement Mechanism in the Framework of Translation Internal Market Rules into National Law in Europe

ABSTRACT

European Commission established “Internal Market Scoreboard”, the board that records whether Member States translate agreed internal market Rules into National Law. Enforcement of accounting regulation and principles in accordance with IFRS is realized by enforcement mechanism. CESR is an independent Committee of European Securities Regulators. CESR anticipates publishing further extracts from the database on a regular base concerning compliance with IFRS and realization of the joint work plan that was agreed between the two organizations in order to facilitate the CESR – SEC dialogue, possible elimination of by the SEC of reconciliation requirement on US stock exchanges.

Key words: CESR; Enforcement mechanism; IFRS; US GAAP; SEC.

JEL classification: M41.