Transparentnost a aplikace IAS 20 v podmínkách evropských poskytovatelů letových provozních služeb

*Luboš Hlinovský**

Abstrakt:

Poskytovatelé letových provozních služeb, ANSP, jsou monopolní a regulované podniky. Součástí jejich regulace, vyplývající z Nařízení EU 550/2004, je povinnost mít účetní výkazy dle mezinárodních účetních standardů. Většina evropských ANSP pobírá státní dotace z projektu SESAR. IAS 20 určuje pravidla pro účtování státních dotací. Předmětem článku je transparentnost, tedy dodržování pravidel Nařízení 550/2004 zveřejňování informací dle IAS 20 v letech 2015-2017, kdy ANSP čerpaly významné částky dotací. Cílem článku je prozkoumat dodržování požadavků na transparentnost z hlediska obou norem, zejména s ohledem na dopady dotací do cenotvorby ANSP. Dle publikovaných výročních zpráv z těchto let je prozkoumáno 17 ANSP, patřících do aliance A6. Výsledkem zkoumání je nižší míra dodržování těchto pravidel, různorodost ve formě a obsahu účetních závěrek a nízká účinnost regulace vyplývající z programu Jednotného evropského nebe.

Klíčová slova: Regulace; Transparentnost; Dotace.

JEL klasifikace: M480.

1 Úvod

Monopolní podniky a jejich regulace je téma, které většinou souvisí s infrastrukturou, ať se jedná o silniční nebo železniční dopravu, dodavatele elektrické energie, plynu nebo telefonních služeb. V tomto článku se budu zabývat jedním typem podniků, které nesou název poskytovatelé letových provozních služeb (Air Navigation Services Providers, ANSP). Srozumitelnější, i když méně přesný název je řízení letového provozu. Tyto podniky zajišťují leteckou infrastrukturu, bezpečné rozestupy mezi letadly ve vzdušném prostoru. V Evropě jich funguje celkem 38, své služby nabízejí jako placené a v dané části vzdušného prostoru, vymezené hranicemi států, mají monopolní postavení.

Regulace monopolu nastupuje tam, kde tržní síly nemohou působit směrem k dosažení optimálního výkonu z pohledu zákazníka a ANSP v tomto směru nejsou výjimkou. Jejich výkonnost je regulována v mnoha směrech, ať se jedná o cenu, za kterou jsou služby poskytovány, kapacitu, kterou ANSP nabízejí nebo o provozní

* Luboš Hlinovský; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra manažerského účetnictví, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <lubos.hlinovsky@gmail.com>. Článek je zpracován jako výstup projektu „Vliv systému odměňování a systému měření výkonnosti na motivaci a chování pracovníků“ evidovaného Interní grantovou agenturou VŠE pod označením F1/25/2019.

bezpečnost, která je základním a nejdůležitějším parametrem této služby. V EU je regulace monopolního postavení ANSP zajištěna legislativou, která se nazývá Jednotné Evropské nebe (Single European Sky, SES) a která platí od roku 2004.

ANSP jsou ale také účetní jednotky, které podléhají národní i mezinárodní účetní a daňové legislativě. Nemají povinnosti členů burzy cenných papírů (kromě dvou, které jsou na burze kotovány), ale podléhají požadavkům regulátora na transparentnost ať v případě cenotvorby nebo přijímání a vykazování dotací. Transparentnost je významným prvkem jejich regulace a jejich výkonnosti.

2 Přehled literatury a cíle článku

Předmětem článku v nejširším slova smyslu je kvalita zveřejňovaných informací v účetní závěrce. Toto téma je obecně v odborné literatuře velmi podrobně zpracováno, ačkoli konkrétní zaměření na IAS 20 se téměř nevyskytuje a spojení tohoto standardu s monopolními podniky typu ANSP nenalezneme ani v materiálech které analyzují jednotlivé aspekty výkonnosti těchto podniků (ACE Reports).

U podniků kotovaných na burze cenných papírů je zveřejňování informací dáno podrobnou legislativou, která reguluje kapitálové trhy. Legislativní a účetní praxe má zde velmi dlouhou tradici. Dostupná literatura se většinou zaměřuje právě na subjekty, které této legislativě podléhají. Čevela (2016) zkoumá obecně kvalitu informací v účetních závěrkách dle požadavků IFRS u podniků, kotovaných na Burze cenných papírů Praha, z pohledu více kritérií. Červený (2017) se zabývá výzkumem dodržování požadavků IFRS 2 v kratší časové řadě. Novák (2018) se zaměřuje na dodržování požadavků IAS 38 u podniků, kotovaných na Burze cenných papírů Praha, pomocí analýzy obsahu účetních závěrek, která je předmětu tohoto článku nejbliže.

Vlastní problematika dodržování požadavků IAS 20 je popsána v článku Marie Padrtové (2012). Autorka se zabývá se otázkou, zda emitenti cenných papírů v ČR dodržují IAS 20.

Dostupná literatura na téma kvality zveřejňování informací se zabývá buďto obecně dodržováním účetních standardů nebo jednotlivými standardy ale IAS 20 mezi těmito standardy není. Výzkumy jsou většinou prováděny na vzorku dat od podniků kotovaných na BCPP. Jedná se široké spektrum společností o různé velikosti a různém zaměření a v řadě případů je zkoumaný vzorek společností úzký. Společnosti kotované na burze zveřejňují své účetní závěrky z titulu legislativy, regulující kapitálové trhy.

Předmět mého výzkumu tuto oblast doplňuje o prvky, které v dostupných výzkumných pracích chybějí. Nejprve to, co je společné. Samozřejmě zaměření na kvalitu obsahu účetní závěrky. Druhým společným prvkem je účel aplikace IAS 20, v tomto případě vztah poskytovatele dotací do letecké infrastruktury a příjemce,

který zodpovídá za kvalitu této infrastruktury a to v kontextu, který svým významem přesahuje hranice jednoho státu.

Nyní ke specifikům předmětu výzkumu. Výzkum bude zaměřen na jeden konkrétní účetní standard, konkrétně IAS 20. Výzkum bude prováděn na homogenním vzorku společností. Homogenním nikoli ve smyslu právního postavení společnosti, jejího obratu nebo státu, ve kterém působí. Zkoumané společnosti mají však naprosto shodný předmět činnosti a shodný produkt, který vytvářejí dle stejných pravidel. Posledním specifikem výzkumu bude fakt, že povinnost zveřejňovat účetní závěrku, respektive některé její prvky, nevyplývá z regulace dané burzou cenných papírů nebo její obdobou. Tato povinnost vyplývá z nařízení ES 550/2004. Je formulována velmi vágně, jak uvidíme v dalším textu a její dodržování není spojeno se žádnými sankčními opatřeními.

Pro upřesnění kontextu se nejprve zaměřím na ty detaily odvětví, které jsou pro analýzu podstatné, především na jeho ekonomický význam měřený obratem a na nejdůležitější prvky regulace odvětví. Dále stručně vymezím obsah projektu SESAR. Kromě jeho obsahové stránky jsou pro analýzu významné subjekty, které se programu SESAR aktivně účastní. Jimi bude tvořen výběrový vzorek ANSP pro podrobnější pohled na dodržování IAS 20. U těchto ANSP prozkoumám účetní závěrky za roky 2015, 2016 a 2017, tedy v letech, kdy regulační legislativa má za sebou více než desetiletou existenci.

Obsahová analýza se zaměří na splnění požadavků metodologie účtování státních dotací dané IAS 20 v návaznosti na závazná pravidla cenotvorby ANSP.

Vycházím přitom z předpokladu, že IAS 20 je ze strany ANSP dodržován a slouží jako transparentní nástroj pro účely cenotvorby. Míra tohoto dodržování bude předmětem obsahové analýzy podle kritérií, vycházejících z textu IAS 20 (IASB, 2012).

Dodržování IAS 20 je u ANSP významné ze dvou pohledů. První z nich souvisí s vlastním poskytováním dotace. Poskytování státních (Evropských) dotací je pro ANSP významné v souvislosti s programem SESAR (Single European Sky ATM Research, SESAR Deployment manager, 2018; EU, 2018), zaměřeným na technologický rozvoj evropského ATM. ANSP musí sestavovat účetní výkazy v souladu s požadavky na poskytnutí dotace.

Druhý pohled je již zmíněná cenotvorba. ANSP je povinen snížit při kalkulaci ceny své uznatelné náklady o výši přijaté dotace.

Cílem článku je prozkoumat dodržování požadavků transparentnosti, které regulativ EU 550/2004 (EU, 2004) klade na ANSP. Transparentnost bude posuzována jednak obecně, a jednak s ohledem na čerpání dotací z fondů EU. Zde IAS 20, na rozdíl od regulativu 550/2004 konkrétně specifikuje požadavky na transparentnost. Výzkum se zaměří na roky, v nichž ANSP přijaly významné částky z fondů EU na rozvoj letecké dopravní infrastruktury. Součástí cíle je obecné posouzení transparentnosti

účetních závěrek z hlediska vlastní účinnosti regulace EU a poté posouzen její jedné konkrétní stránky, týkající se čerpání fondů EU, směřovaných do letecké infrastruktury. Význam obecné transparentnosti a transparentnosti ve vykazování čerpání fondů je posuzován zejména z hlediska cenotvorby ANSP.

3 Základní charakteristiky odvětví ATM

Air Traffic Management (ATM) nebo Řízení a uspořádání letového provozu je odvětví, které zajišťuje leteckou infrastrukturu. Jedná se o placenou službu leteckým společnostem a všem uživatelům vzdušného prostoru. V Evropě, na kterou se v tomto článku zaměřím, poskytuje služby ATM 38 společností, z nichž každá v zásadě funguje ve vzdušném prostoru jednoho státu.¹ Zažitý název pro tyto společnosti je již zmíněný poskytovatel letových provozních služeb, anglicky Air Navigation Services Provider, ANSP. Celkový obrat evropských ANSP, z titulu poskytování služeb ATM, dosáhl v roce 2016 výše 8 091 milionů € (EUROCONTROL, 2018, s. 163), hodnota jejich aktiv dosáhla ke konci stejného roku výše 15 932 milionů € (EUROCONTROL, 2018, s. 164). ANSP jsou až na dvě výjimky (NATS, Spojené království, ENAV, Itálie) plně ve vlastnictví státu, co do právní formy se jedná převážně o státní podniky, ale najdou se mezi nimi i společnosti s ručením omezeným (DFS, SRN) a akciové společnosti kotované na burze (ENAV, NATS). Mají monopolní postavení, a z toho důvodu podléhají velmi složité provozní, technické i ekonomické regulaci. Tato regulace má ve státech EU² podobu závazných nařízení, shrnutých v legislativním balíčku s názvem SES (Single European Sky, Jednotné Evropské Nebe). Pro účely tohoto článku zvýrazním dvě nařízení. Prvním z nich je Nařízení č. 550 z roku 2004, které v článku 12, odst. 1 ukládá povinnost mít účetní výkazy s IAS/IFRS.

„Bez ohledu na své vlastnické vztahy nebo právní formu sestavují poskytovatelé letových navigačních služeb své účetní výkazy, předávají je k auditu a zveřejňují. Tyto účetní výkazy musí být v souladu s mezinárodními účetními standardy přijatými ve Společenství. Jestliže vzhledem k právnímu postavení poskytovatele služby není plný soulad s mezinárodními účetními standardy možný, musí se poskytovatel snažit dosáhnout tohoto souladu v maximální míře“ (EU, 2004, čl. 12, odst. 1)

Druhé nařízení, které je pro ekonomickou regulaci ANSP zásadní, je nařízení EU 391/2013, kterým se stanoví společný systém poplatků za letové navigační služby.

¹ Existují odlišnosti, například v horním vzdušném prostoru států BENELUX a severního SRN poskytuje tyto služby mezinárodní organizace EUROCONTROL, ale to v kontextu článku není významné.

² Opět včetně těch států, které dobrovolně přijaly legislativu EU v této oblasti (Švýcarsko, Norsko).

Toto nařízení mimo jiné stanovuje i povinnost snížit cenu, kterou ANSP účtuje svým zákazníkům, o přijaté dotace (EK, 2013, příloha IV).

Cena je hlavním ukazatelem pro hodnocení ekonomické efektivnosti ANSP. Podle zmíněného nařízení EU 391/2013 se stanoví jako cena nákladová³, a zjišťuje se jako podíl nákladů a výkonových jednotek. Výkonové jednotky jsou definovány pro všechny státy EU dle uvedeného nařízení jednotně. Pro porovnatelnost výše ceny je zásadní mít porovnatelné i náklady ANSP, což je jedním z hlavních důvodů pro stanovení povinnosti souladu s mezinárodními účetními standardy.

Zmiňované dva články regulační legislativy jsou východiskem pro formulaci zkoumaných otázek.

Většina státních dotací pro ANSP vychází z programu SESAR. Program SESAR vznikl jako součást projektu SES, a to jako jeho tzv. technologický pilíř. Jeho cílem je zlepšit efektivnost systému řízení a uspořádání letového provozu ve státech EU modernizací a harmonizací jednotlivých národních systémů. Jeho obsahem jsou inovativní technologická a provozní řešení, jejich definice, rozvoj, validace a uvedení do provozu (EU, 2018). Pro účely zajištění výzkumné, vývojové a validační fáze bylo založeno sdružení (PPP SESAR Joint Undertaking). Je financováno z veřejných zdrojů – z jedné třetiny EU, z jedné třetiny mezinárodní organizací EUROCONTROL a z jedné třetiny svými členy, jimiž jsou zástupci průmyslu a poskytovatelů letových provozních služeb. SJU spolufinancuje výzkumné a vývojové projekty, na kterých se podílí výhradně jeho členové.

Pro účely implementační fáze byla založena nezisková mezinárodní asociace zvaná SESAR Deployment Manager (SDM), složená s poskytovateli letových provozních služeb, letišť a uživatelů vzdušného prostoru.

Předmětem činnosti SDM je synchronizace a koordinace uvádění tzv. společných projektů, které jsou předmětem tzv. Evropského hlavního plánu (European Master Plan) do provozu. Podílí se na vypisování výzev k účasti na projektech spolufinancovaných agenturou INEA, pro tuto agenturu provádí hodnocení nabídek ke spolufinancování a validaci výsledků. Členové SDM jsou i nejvýznamnějšími příjemci dotací z EU fondů.

Významné jsou zejména finanční zdroje, kterými jsou financováni poskyvatelé letových provozních služeb. Podle Zvláštní správy Evropského účetního dvora

³ Cena ANSP je stanovována na období kalendářního roku. Jedná se o podíl predikovaných kalkulačních jednotek, nazývaných traťová nebo terminální jednotka a uznatelných nákladů. Kalkulace ceny je součástí pětiletého výkonnostního plánu ANSP. Náklady i kalkulační jednotky se jednou ročně, před začátkem kalendářního roku, upravují dle skutečných nákladů a výkonů. Jedním z faktorů, který cenu upravuje, jsou i přijaté dotace. Kalkulace ceny ANSP je samostatná problematika, jejích podrobnější popis přesahuje rámec tohoto článku. Lze ji podrobněji získat z vlastního textu nařízení 391/2013 nebo v publikaci (Pruša, 2015).

z roku 2017 bylo na Program SJU věnována částka 51,4 milionu €. Na realizaci Evropského hlavního plánu bylo vyčleněno pro poskytovatele letových provozních služeb v roce 2009 7 miliard €, v roce 2012 6 miliard € a na období 2105-2035 se počítá s dotacemi ve výši 26 miliard €. (EU, 2017).

Do programu SESAR je aktivně zapojena skupina ANSP, sdružených v tzv. Aliance A6. Tato skupina je zapojena do řídicích struktur programu SESAR a v největší míře se podílí na dotacích, které tento projekt poskytuje. Z těchto důvodů se pro další analýzu tato skupina nabízí jako vhodný výběrový vzorek zkoumaných subjektů.

Jedná se o skupinu 17 ANSP, kteří poskytují letové provozní služby ve větší části evropského vzdušného prostoru.

Pro ověření předpokladu, že ANSP dodržují regulační pravidla, budeme vycházet ze zveřejněných výročních zpráv uvedených sedmnácti ANSP za roky 2015, 2016 a 2017, jmenovitě:

ANSP	Stát	ANSP	Stát
DFS	SRN	Austro Control	Rakousko
DSNA	Francie	Croatia Control	Chorvatsko
ENAV	Itálie	IAA	Irsko
ENAIRES	Španělsko	LFV	Švédsko
NATS	Velká Británie	Navair	Dánsko
PANSA	Polsko	Hungaro Control	Maďarsko
Skyguide	Švýcarsko	Romatsa	Rumunsko
ŘLP ČR	ČR	LPS	Slovensko
Oro Navigacija	Litva		

4 Aplikace IAS 20 v evropském ATM

Předchozí část článku popisovala kontext předmětu tohoto článku, především věcné náplně odvětví, způsobu jeho regulace, hlavních zdrojů státních dotací, zkoumaného období a výběrového vzorku podniků tohoto odvětví, které budou předmětem mého výzkumu. Nyní bude následovat formulace otázek ohledně dodržování IAS 20 v kontextu ekonomické regulace ANSP.

První otázka směřuje obecně na soulad s požadavky nařízení 550/2004.

Otázka č. 1 vychází z Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 550/2004 ze dne 10. března 2004, respektive z článku 14 odst. 1 a 2. Předpokládáme, že ANSP zveřejňuje výroční zprávu, účetní výkazy, zda jsou jejich účetní závěrky v souladu s IFRS, že se ANSP podrobuje nezávislému auditu. Další otázky vyplývají z požadavků IAS 20.

IAS 20 v článku 39 specifikuje požadavky na zveřejňování následovně:

„Zveřejňují se následující údaje:

- a) účetní pravidla přijatá pro státní dotace včetně metod vykázání použitých v účetní závěrce;
- b) povaha a rozsah státních dotací vykázaných v účetní závěrce a označení ostatních forem státní podpory, z nichž má účetní jednotka přímý prospěch, a
- c) nesplněné podmínky a jiné nepředvídané okolnosti vztahující se ke státní podpoře, která byla vykázána.“ (IASB, 2012, čl. 39)

Otázka č. 2 předpokládá, že ANSP zveřejňuje „účetní pravidla přijatá pro státní dotace včetně metod vykázání použitých v účetní závěrce“.

Otázka č. 3 předpokládá, že ANSP zveřejňuje „povahu a rozsah státních dotací vykázaných v účetní závěrce a označení ostatních forem státní podpory, z nichž má účetní jednotka přímý prospěch“.

Otázky 2 a 3 vycházejí z požadavků odst. a) a b). Požadavek c) nebyl zkoumán, protože ve výběrovém vzorku se „nesplněné podmínky a jiné nepředvídané okolnosti, vztahující se ke státní podpoře“ nevyskytují.

Vzhledem k tomu, že analýza slouží k obecnému posouzení dodržování IAS 20 jako součásti evropských regulačních pravidel, nebudou nijak hodnoceny ani zveřejňovány detaily k jednotlivým ANSP. Analýza směřuje spíše k účelnosti a efektivnosti evropské regulace, nikoli k hodnocení jednotlivých ANSP.

Pro účely ověření otázek ohledně dodržování regulačních pravidel EU budeme zkoumat výroční zprávy ze třech účetních období 2015, 2016, 2017. V tomto období se zkoumané ANSP zapojovaly do SESAR (výzkumná část SESAR 2020 byla zahájena v roce 2015) a všechny podléhaly legislativě SES.

Bude provedena kvantitativní analýza splnění či nesplnění podmínek každé výzkumné otázky.

Otázky 2 a 3 budou zkoumány pouze u ANSP, kteří byli v daném roce příjemci dotací, u ostatních odpověď na tyto otázky nedává smysl.

Předmětem výzkumu budou dostupné výroční zprávy na www stránkách ANSP popřípadě na jiných webových stránkách, kde se výroční zprávy obvykle publikují. V civilním letectví se používá jako hlavní dorozumivací jazyk angličtina. Předmětem výzkumu budou dostupné výroční zprávy, které jsou publikovány v češtině, slovenštině, angličtině, popřípadě v některém z oficiálních jazyků ICAO (International Civil Aviation Organisation). Výroční zprávy v jiných jazycích předmětem výzkumu nebudou, budeme předpokládat, že zveřejnění pouze v národním jazyce, který nespadá do výše uvedeného výčtu, nelze považovat za zveřejnění informací dle výše uvedených pravidel.

5 Výsledek zkoumání

5.1 Otázka č. 1

Otázka se zaměřila na dodržování požadavků transparentnosti ANSP z pohledu Nařízení EU 550/204. Předmětem hodnocení bylo zveřejnění účetní závěrky, dále bylo hodnoceno, zda jsou účetní závěrky v souladu s požadavky IFRS a zda účetní výkazy podléhají nezávislému auditu.

Nejprve tabulky obsahující kvantitativní hodnocení odpovědí.

Tab. 1 Kladné odpovědi na otázku č. 1 v absolutním vyjádření

Požadavek	2015	2016	2017
Zveřejněná výroční zpráva	16	15	16
Zveřejněné účetní výkazy	15	14	15
Soulad výkazů s IFRS	9	9	10
Nezávislý audit	15	14	15

Zdroj: Výroční zprávy členů aliance A 6 za roky 2015–2017.

Tab. 2 Kladné odpovědi na otázku č. 1 v procentním vyjádření

Požadavek	2015	2016	2017
Zveřejněná výroční zpráva	94,12	88,24	94,12
Zveřejněné účetní výkazy	88,24	82,35	88,24
Soulad výkazů s IFRS	52,94	52,94	58,82
Nezávislý audit	88,24	82,35	88,24

Zdroj: Výroční zprávy členů aliance A 6 za roky 2015–2017.

Otázka č. 1 hodnotí splnění podmínek, daných Nařízením Rady ES 550/2004. Toto nařízení vyžaduje transparentnost ANSP především z hlediska regulace jejich cenotvorby. Bylo hodnoceno všech 17 ANSP.

Z tohoto pohledu je výroční zpráva zveřejňována u naprosté většiny společností. Jeden ANSP zveřejňuje tuto zprávu pouze v národním jazyce a u jednoho ANSP není na dostupných www stránkách k dispozici výroční zpráva za rok 2016.

Účetní výkazy kromě toho nebyly uvedeny ve výroční zprávě jednoho ANSP, který je fakticky součástí státní správy.

Shodný počet ANSP jako v předchozím odstavci nezveřejnil výrok nezávislého auditora, důvody jsou stejné jako pro nezveřejnění již uvedených informací.

U zmíněných tří částí odpovědi na otázku č. 1 je procento kladných odpovědí ve všech třech letech poměrně vysoké,

U čtvrté části otázky, zda jsou účetní závěrky v souladu s IFRS, je procento kladných odpovědí nižší, pohybuje se okolo hodnoty 50 %. Na rozdíl od předchozích tří částí otázky č. 1 zde konstatujeme, že tato povinnost plněna spíše není.

Nařízení EU 550/2004 neobsahuje sankční ustanovení, ANSP nelze za jeho nedodržování přímo postihnout. Dodržování tohoto nařízení je dozorováno národními dozorovými orgány, kterými jsou letecké úřady, zřízené dle legislativy každého státu, v souladu s legislativou EU, obecným leteckým právem (zejména Úmluvou o mezinárodním civilním letectví) a s vnitrostátní legislativou. Předmětem jejich dozorové činnosti je především provozní bezpečnost ANSP. Hodnocením transparentnosti účetních závěrek a jejich souladu s IFRS se zabývá většinou účetní audit, k jehož závěrům národní dozorový orgán většinou přihlíží.

Při posuzování účetních závěrek se potom samozřejmě bere v úvahu především požadavek vlastníka, kterým je v případě ANSP většinou stát. Požadavky národní legislativy, které nemusí být totožné s požadavky IFRS, zde potom mají vyšší prioritu, často i na úkor nařízení EU. Toto je nejpravděpodobnější vysvětlení nízkého procenta souladu účetních závěrek s IFRS.

5.2 Otázka č. 2

Podle odpovědí na otázku č. 2 hodnotíme, zda ANSP zveřejňují pravidla pro státní dotace a metody jejich zveřejňování v účetní závěrce.

Výsledky kvantitativní analýzy jsou následující:

Tab. 3 Kladné odpovědi na otázku č. 2 v absolutním i procentním vyjádření

Odpovědi	2015	2016	2017
Účetní pravidla v absolutním vyjádření	7	8	8
Účetní pravidla v % vyjádření	58,33	66,67	53,33

Zdroj: Výroční zprávy členů aliance A 6 za roky 2015–2017.

Tato a následující otázka se týká plnění povinností vyplývajících z IAS 20, vztahují se tedy ke státním dotacím, především k dotacím z programu SESAR.

Procentní vyjádření kladných odpovědí se vztahuje pouze k příjemcům těchto dotací, kterých bylo v roce 2015 a 2016 po 12; v roce 2017 bylo těchto příjemců 14. V žádné výroční zprávě není navíc IAS 20 explicitně zmíněn, přestože některé ANSP zmiňují jiné IAS, vztahující se k účetním případům s odlišným předmětem. Plnění této povinnosti je podobné jako v případech shody účetních závěrek s IFRS.

5.3 Otázka č. 3

Odpovědi na otázku č. 3 se týkají vykazování rozsahu a povahy státních dotací. Nejprve opět výsledky kvantitativní analýzy:

Tab. 4 Kladné odpovědi na otázku č. 3 v absolutním i procentním vyjádření

Odpovědi	2015	2016	2017
Povaha dotací (absolutně)	8	11	13
Rozsah dotací (absolutně)	10	11	13
Povaha dotací (procentuálně)	66,67	91,67	92,86
Rozsah dotací (procentuálně)	83,33	91,67	92,86

Zdroj: Výroční zprávy členů aliance A 6 za roky 2015–2017.

I tato otázka se týká povinností vyplývajících z IAS 20 a její procentní plnění bude posuzováno pouze u příjemců dotací. Tato povinnost je splněna u výrazně vyššího procenta ANSP, kromě informace o povaze dotací v roce 2015 je procento plnění povinnosti vždy vyšší než 90 %. Za kladnou odpověď bylo považováno vymezení projektů SESAR minimálně způsobem, který umožňuje jejich podrobnou identifikaci u poskytovatele dotace nebo u agentury, která poskytnutí dotace posuzuje či schvaluje (SJU nebo SDM).

Vyšší procento ANSP, kteří zveřejňují rozsah a povahu dotací z programu SESAR vyplývá z přímé vazby dotací na cenotvorbu. Nezveřejnění těchto informací sice stejně jako u předchozích otázek nepodléhá žádné sankci, ale má přímý dopad na cenotvorbu. Přijaté dotace jsou však součástí kalkulace ceny ANSP a ta podléhá schválení ze strany EC. ANSP tak mají velmi silnou motivaci částku informaci zveřejnit.

6 Závěr

Účelem regulace ANSP je transparentnost účetních závěrek vzhledem k regulaci jejich cenotvorby a vzhledem k naplňování účelu přijatých dotací z programu SESAR. Obojí vyplývá z programu Jednotného evropského nebe. I poskytování dotací z programu SESAR se ve svém důsledku projeví v cenotvorbě ANSP, neboť tyto podniky musí přijaté dotace odečítat ze své (nákladové) ceny. Dodržování pravidel IAS 20 je tedy nutné hodnotit především z tohoto pohledu. Pravidla,

vyplývající z nařízení 550/2004 jsou v tomto případě pro aplikaci IAS 20 výchozí podmínkou.

Pozitivní hodnocení účinnosti této regulace, z pohledu položených otázek, zde není na místě.

Transparentnost výročních zpráv ANSP je vyžadována od roku 2004. Vezmeme-li však v úvahu i předpisy cenotvorby platné před účinností předmětné legislativy, jmenovitě dokumenty ICAO a EUROCONTROL, datuje se tato povinnost již od 80. let minulého století. Z tohoto pohledu jsou i procenta kladných otázek, nižší než 95 %, vnímána jako nedostatečná. Regulaci vyplývající z této části programu jednotné evropské nebe, můžeme označit za spíše neúčinnou.

Ze zkoumaného vzorku výročních zpráv můžeme na podporu tohoto závěru hodnotit ještě jeden aspekt, a to do jaké míry jsou zveřejňované informace standardizovány. Lze říci, že každý ANSP zpracovává výroční zprávu zcela unikátním způsobem. Netýká se to samozřejmě jen grafické stránky, ale především rozsahu a struktury informací.

Ve zkoumaném vzorku lze nalézt:

- Výroční zprávy bez účetní závěrky.
- Informace o účasti na projektech SESAR (a prokazatelně čerpané dotace) nezmíněné v účetní závěrce.
- Informace o čerpaných dotacích ve zcela odlišných částech výročních zpráv.
- Velmi odlišnou míru detailu, jak verbálních, tak i číselných dat.

Podobný závěr musíme učinit i u otázek 2 a 3, které se přímo váží k dotacím a nepřímě, jak bylo výše uvedeno, také k cenotvorbě. Povaha a rozsah poskytnutých dotací je ve výročních zprávách uvedena ve velké míře ale s vysokou diverzitou rozsahu a kvality odpovědí. Kritérium pro kladnou odpověď na druhou část otázky č. 3 bylo stanoveno na dolní hranici tolerance. Procenta kladných odpovědí na soulad účetní závěrky s IFRS a na otázku č. 2 se velmi podobají a s vysokou pravděpodobností spolu i souvisejí. I u těchto otázek musíme konstatovat, že regulační pravidla jsou spíše neúčinná.

Evropští ANSP byli transformováni ze státní administrativy v posledních 25. letech. Míra, do jaké se skutečně transformovali do podoby komerčního podniku se odráží mimo jiné i v jejich transparentnosti, článek se tedy implicitně dotýká i této problematiky. Zákazníci ANSP, letecké společnosti, požadují detailní informace o službě, za kterou platí, jedná se o významný aspekt této služby, zejména z důvodu zmíněného monopolního postavení ANSP. Ekonomická regulace ANSP je podle současných trendů přípravou na vytvoření trhu ANSP a transparentnost v poskytování jejich služeb bude významným prvkem jejich úspěchu nebo neúspěchu.

Literatura

ČERVENÝ, M., 2017. Fulfillment of IFRS 2. Disclosure Requirements by Companies Listed on the Prague Stock Exchange. *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 8, č. 3. s. 53–64. doi: 10.18267/j.efaj.187.

ČEVELA, D., 2016. Quality of Information Disclosed in Annual Reports of Listed Companies in the Czech Republic. *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 7, č. 2, s. 21–36. doi: 10.18267/j.efaj.155.

EK [Evropská komise], 2013. *Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 391/2013, ze dne 3. května 2013, kterým se stanoví společný systém poplatků za letové navigační služby* [online]. [vid. 21. 1. 2019]. Dostupné z: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/cs/TXT/?uri=CELEX:32013R0391>>.

EU, 2004. *Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 550/2004 ze dne 10. března 2004, o poskytování letových navigačních služeb v jednotném evropském nebi* [online]. [vid. 21. 1. 2019]. Dostupné z: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32004R0550>>.

EU, 2017. *Jednotné evropské nebe: změnila se kultura, avšak nebe jednotné není* [online]. Zvláštní zpráva Evropského účetního dvora. [vid. 21. 1. 2019]. Dostupné z: <https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_18/SR_SES_CS.pdf>.

EU, 2018. *Transport modes, SESAR* [online]. [vid. 30. 11. 2018]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/transport/modes/air/sesar_en>.

EUROCONTROL, 2018. *ATM Cost – Effectiveness (ACE) 2016 Benchmarking Report with 2017–2021 Outlook* [online]. [vid. 21. 1. 2019]. Dostupné z: <<https://www.eurocontrol.int/ACE/ACE-Reports/ACE2016.pdf>>.

IASB, 2012. *International Accounting Standard 20. Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*. London: IFRS Foundation.

NOVÁK, M., 2016. The Quality of Disclosure under IAS 38 in Financial Statements of Entities Listed on PSE. *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 7, č. 2, s. 31–44. doi: 10.18267/j.efaj.208.

PADRTOVÁ, M., 2012. Účtování a vykazování dotací dle IFRS v ČR. In: PELEŠOVÁ, P., a kol. *Mezinárodní vědecká konference doktorandů a mladých vědeckých pracovníků: sborník příspěvků*. Opava: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta, s. 867–872.

PRUŠA, J., a kol., 2015. *Svět letecké dopravy*. Praha: Galileo Training.

SESAR DEPLOYMENT MANAGER, 2018. *Webové stránky SESAR Deployment Manager* [online]. [vid. 30. 11. 2018]. Dostupné z: <<https://www.sesardeploymentmanager.eu/about/sesar-deployment-manager-function/>>.

Transparency and Application of IAS 20 by the European Air Navigation Services Providers

Luboš Hlinovský

Abstract:

The Air Navigation Service Providers (ANSP) are monopolistic companies, subject to regulation. The EU regulation 550/2004 requires that ANSP shall comply with the international accounting standards. The majority of European ANSPs draws the grants of the SESAR project. IAS 20 sets the rules for accounting for government grants. The subject of this article is transparency, obeying the rules of the EU Regulation 550/2004 and publishing the information according to IAS 20 in the years 2015-2017, when the ANSPs drew significant amounts from the government grants. The aim of the article is to research how the requirements of transparency of both legal documents are obeyed, with special regard to impact of grants to price setting of ANSPs. The annual reports of 17 ANSPs, members of A6 alliance were subject of this research. The outcomes of the research are that these rules are obeyed in quite a low extent, that the form and content of the annual reports are very diverse and thus the effects of the regulations, stemming from the programme Single European Sky is low.

Keywords: Regulation; Transparency; Grants.

JEL Classification: M480.