

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Proces přijetí IFRS Evropskou unií a jeho dopady na
uplatňování IFRS v rámci jejího prostoru**

Autor práce: Bc. Matouš Menc

Vedoucí práce: Ing. Mariana Valášková, Ph.D.

Rok obhajoby: 2015

Rád bych poděkoval Ing. Marianě Valáškové, Ph.D. za množství podnětů, připomínek ale také trpělivost a vstřícnost v průběhu vedení mé práce. Mé poděkování patří také pracovním kolegům a především Miroslavě Stodolicové za pochopení a podporu v průběhu mého dokončování této práce.

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma Proces přijetí IFRS Evropskou unií a jeho dopady na uplatňování IFRS v rámci jejího prostoru vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v příloženém seznamu.

V Praze dne

Podpis:

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá historií harmonizace v oblasti finančního výkaznictví na území Evropské unie a historií vzniku mezinárodních účetních standardů. Přijetí IFRS Evropskou unií jakožto prostředku harmonizace hraje významnou roli pro aktuální stav regulace finančního výkaznictví na jejím území. Dále se pak práce věnuje samotnému schvalovacímu procesu pro přijetí IFRS nastavenému Evropskou unií, analýze časových dopadů tohoto procesu na data účinnosti jednotlivých standardů a rovněž také vlivu Evropské unie na konečné znění přijatých standardů.

Klíčová slova: Harmonizace, Evropská unie, IFRS, EFRAG, IASB

Abstract

This thesis deals with the history of harmonisation in the area of financial statements in the European Union and the history of international accounting standards. The European Union accepting IFRS as a means of harmonisation represents a significant step in the present status of financial statement regulation within its area. The thesis further addresses the issue of the approval procedure for accepting IFRS set by the Union, furthermore, it deals with the analysis of time influence of this procedure on the individual standards coming into effect. Finally, the thesis concerns the EU's influence on the final version of the accepted standards.

Key words: Harmonisation, European Union, IFRS, EFRAG, IASB

Obsah

Úvod	7
1 Historie harmonizace účetnictví a mezinárodních účetních standardů	9
1.1. Počátky harmonizace v rámci Evropské unie.....	10
1.1.1. Čtvrtá direktiva	10
1.1.2. Sedmá direktiva	11
1.1.3 Osmá direktiva.....	12
1.2 Historie mezinárodních účetních standardů	12
1.2.1 Založení Výboru pro mezinárodní účetní standardy	12
1.2.2 Změna struktury a vznik Rady pro Mezinárodní účetní standardy	14
1.3 Sbližování legislativy EU a mezinárodních účetních standardů	17
1.3.1. „Nová strategie harmonizace účetnictví“	18
1.3.2 Modernizace směrnic EU pro účetnictví	20
1.3.3 Dovršení modernizace účetních směrnic	21
2 Schvalovací proces IFRS.....	23
2.1 Proces vývoje a schvalování IAS	23
2.2 Proces vývoje a schvalování IFRS	23
2.2.1 Základní pilíře schvalovacího procesu	25
2.2.2 Postupy při tvorbě a schvalování standardů	30
2.2.3 Technický pracovní program.....	33
2.2.4 Implementace a údržba standardů	36
2.2.5 Nový nebo upravený stávající standard.....	38
2.3 Post-publikační postupy a údržba.....	41
3 Implementace IAS a IFRS v Evropské unii	44
3.1 Právní základy schvalovacího mechanismu	44
3.1.1 Angloamerický a kontinentální právní systém	44
3.1.2 Právní základy schvalovacího mechanismu v EU	44
3.2 Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví.....	46
3.3 Schvalovací proces	48
4 Časové hledisko při implementaci IFRS v rámci EU.....	50
4.1 Časová linie schvalovacího procesu	50
4.2 Implementace standardů do legislativy EU	51
4.3 Analýza časové náročnosti schvalovacího procesu standardů v EU	56

4.4 Analýza časového souladu účinnosti standardů dle IASB a v EU	59
4.5 Analýza časové náročnosti schvalovacího procesu novel standardů a jejich revizí v EU.....	63
4.6 Analýza časového souladu účinnosti úprav standardů a jejich dodatků dle IASB a v EU.....	66
5 Vliv EU na konečné znění vybraných IFRS a IAS standardů vydaných IASB	69
5.1 IAS 32 Finanční nástroje: Vykazování.....	69
5.2 IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování.....	71
5.2.1 Počáteční přijetí standardu IAS 39	71
5.2.2 Eliminace vyňaté části standardu IAS 39	75
5.2.3 Vývoj části IAS 39 týkající se zajišťovacího účetnictví.....	76
5.2.4 Vydání standardu IFRS 9	77
Závěr.....	80
Seznam použitých zdrojů.....	83
Seznam grafů, tabulek a obrázků.....	89

Úvod

Vývoj legislativního rámce účetnictví a finančního výkaznictví v Evropské unii prošel v posledních dekádách značným vývojem. V důsledku globalizace a zvyšujících se nároků na spolehlivé, ucelené a věrné informace, prezentované jednotlivými účastníky kapitálových trhů, byl v posledních desetiletích vyvinut silný tlak na harmonizaci v této oblasti. Mezinárodní harmonizace finančního výkaznictví se stala často diskutovanou otázkou, v rámci níž se staly Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jedním z hlavních aktérů.

Cílem práce je poskytnout ucelený pohled na historii implementace Mezinárodních účetních standardů v rámci Evropské unie a roli institucí, jež na implementační proces měly zásadní vliv. Práce si rovněž klade za cíl popsat jak samotný proces tvorby a schvalování Mezinárodních účetních standardů, tak následný schvalovací systém Evropské unie pro již schválené a vydané standardy, včetně role jednotlivých institucí Evropské unie v tomto procesu.

V praktické části je pak cílem práce provést analýzu časové prodlevy způsobené schvalovacím a implementačním procesem Evropské unie a taktéž analýzu rozdílů mezi „originálními“ standardy vydanými Radou pro mezinárodní účetní standardy a verzí standardů přijatou a implementovanou do legislativy Evropské unie. Analýza časové prodlevy má za cíl časovou prodlevu zhodnotit jak na konkrétních případech, tak se pokusit ji „obecně“ vyčíslit.

V první kapitole se práce zaměřuje na samotnou historii harmonizačního procesu v rámci Evropské unie, včetně historie Mezinárodních účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, neboť se v průběhu harmonizačního procesu stávají jejím hlavním prostředkem. Druhá kapitola se detailněji věnuje mechanismu tvorby a schvalování Mezinárodních účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, včetně procesů následujících po jejich schválení. Třetí kapitola je pak zaměřena na proces schvalování a implementace výše zmíněných standardů do legislativy Evropské unie.

Čtvrtá kapitola je zaměřena na analýzu časového hlediska v reálném procesu implementace Mezinárodních účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví do legislativy Evropské unie, včetně délky schvalovacího procesu a shody

data účinnosti u jednotlivých schválených a implementovaných standardů. V závěrečné, páté kapitole, jsou analyzovány konkrétní rozdíly mezi standardy, jež vydává Rada pro Mezinárodní účetní standardy a jejich zněním po případných úpravách v průběhu schvalovacího procesu Evropské unie tak, aby byly plně v souladu s další související legislativou. Tato analýza je provedena na konkrétních standardech, jichž se provedené úpravy nejvíce týkají.

V práci budu čerpat z knižních zdrojů, zabývajících se historií harmonizace účetního výkaznictví v Evropské unii a historií Mezinárodních účetních standardů, ale zejména ze samotné legislativy Evropské unie, příruček k Mezinárodním účetním standardům a v praktické části pak především ze samotných dokumentů vydávaných jednotlivými institucemi participujícími na tvorbě Mezinárodních účetních standardů a institucemi Evropské unie. V praktické části také zaměřím na sběr časových a věcných údajů a analýzu dostupných dat.

1 Historie harmonizace účetnictví a mezinárodních účetních standardů

Harmonizací účetnictví se rozumí snaha o „sblížení“ pravidel pro účetnictví, sestavování a vykazování účetních výstupů určených koncovým uživatelům tak, aby byla zajištěna jejich srozumitelnost a srovnatelnost v mezinárodním měřítku.

První snahy o harmonizaci účetnictví prostřednictvím zavedení standardů se v celosvětovém měřítku začaly projevovat již koncem padesátých let dvacátého století, jakožto reakce na ekonomickou integraci a nárůst pohybu kapitálu přes hranice. Zájem o zavedení měly jak nadnárodní korporace, které v důsledku odlišných účetních pravidel v jednotlivých zemích neměly optimální možnost komparace, tak i investoři, kteří neměli dostatek srovnatelných informací o finanční pozici a výkonnosti společností, ve kterých byli kapitálově zainteresováni. Samotná historie harmonizace začíná v roce 1966, kdy vzniká tzv. Mezinárodní studijní skupina¹, zahrnující tři dílčí instituce:

- Institut autorizovaných účetních znalců Anglie a Walesu (ICAEW)
- Americký institut certifikovaných veřejných účetních (AICPA)
- Kanadský institut autorizovaných účetních znalců (CICA)

V důsledku této spolupráce pak vzniká na území Evropy v roce 1973 nezávislá instituce nesoucí název Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB), v severní Americe pak instituce s názvem Rada pro účetní standardy (FASB). Úkolem těchto organizací bylo formulovat a publikovat základní standardy pro finanční účetnictví, které měly odpovídat veřejnému zájmu, a zároveň se zasazovat o jejich celosvětové přijetí.

Počínaje rokem 1957, kdy se datuje vznik Evropského hospodářského společenství, začíná taktéž snaha o harmonizaci účetnictví v rámci tohoto prostoru. Její nutnost je zakotvena v samotných Římských smlouvách², jež jsou zakládajícími

¹ The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. *Knowledge guide to International Accounting Standards* [online].[cit. 2015-10-5]. Dostupné z: <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/knowledge-guide-to-international-accounting-standards>

² European Union: Official website of the European Union. *The EURATOM Treaty Consolidated Version* [online].[cit. 2015-10-5]. Dostupné z: http://europa.eu/eu-law/decision-making/treaties/pdf/consolidated_version_of_the_treaty_establishing_the_european_atomic_energy_community/consolidated_version_of_the_treaty_establishing_the_european_atomic_energy_community_en.pdf

smlouvami Evropského hospodářského společenství. Harmonizace na území Evropského hospodářského společenství probíhá v první fázi téměř zcela odděleně od harmonizace prostřednictvím nezávislých institucí zakládajících odborné pracovní skupiny a instituce, za účelem tvorby standardů. Postupem času však ke zjevně nezbytnému sbližování standardů, vydávaných nezávislými institucemi a legislativou, která je tvořena zákonodárnými složkami Evropského hospodářského společenství, dochází.

1.1. Počátky harmonizace v rámci Evropské unie

V rámci zakládajících smluv Evropského hospodářského společenství je stanoveno, že se v rámci hospodářského a sociálního pokroku bude sbližovat legislativa členských států. To se má dít především prostřednictvím direktiv, tedy směrnic. Pro směrnice je specifické, že neplní účel „mezinárodních zákonů“, pouze stanovují povinnost členských států zabudovat svůj obsah do národní legislativy v rámci direktivou určeného období. Oblastí harmonizace účetnictví a účetního výkaznictví se přímo zabývají tři direktivy: čtvrtá, sedmá a osmá. Zabudování direktiv do právních systémů členských států však nezajistilo potřebnou míru sblížení účetních systémů, naopak, systémy i poté zůstaly v rámci členských států značně odlišné. To bylo způsobeno především faktem, že každá z direktiv byla do jisté míry flexibilní, skrze možnosti volby, které umožňovaly respektovat národní specifika členských států.

1.1.1. Čtvrtá direktiva³

Čtvrtá direktiva Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách určitých forem společností byla uvedena v platnost dne 25. července roku 1978 a stanovuje si za cíl zajistit srovnatelnost účetních výkazů, a to alespoň v nezbytně nutné míře. Stanovuje takzvané „obecné principy“ (*General principles*), které tvoří obecný základ harmonizace v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví. Je rozdělena na 12 oddílů, z nichž se každý věnuje specifické oblasti. Direktiva se dále zabývá především základními náležitostmi rozvahy, výkazu zisku a ztráty, komentáře k účetní závěrce a výroční zprávou, včetně základního členění těchto výkazů, ale také oceňovacími principy v účetnictví nebo oblastí kontroly účetních výkazů neboli auditu.

³ Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách určitých forem společností, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy (78/660/EHS).

Podstatné je zmínit rozsah možností volby při sestavování výkazů v souladu s touto směrnicí. Direktiva totiž obsahuje značné množství možností volby⁴, a to je jedním ze základních důvodů, proč i přes implementaci směrnice stále zůstaly značné odlišnosti v účetním výkaznictví členských států. Právo volby ve čtvrté směrnici lze členit dle tří typů⁵

- 1) Právo volby příslušející členskému státu
- 2) Odvozené právo volby
- 3) Přímé právo volby podniků

Právo volby příslušející členskému státu znamená, že právo volby má samotný stát, nikoli podniky pod jeho legislativu spadající. Odvozené právo volby, umožňuje konkrétnímu státu buď přenést část výkonu svých práv na podniky, nebo z direktivy převzít více přípustných řešení a tyto zabudovat do národní legislativy. V případě přímého práva volby připadá možnost zvolit jedno z řešení přímo na podnik, bez možnosti členského státu tuto volbu ovlivnit. Samotné právo volby se pak přímo týká například struktury rozvahy, výkazu zisku a ztráty, ale také například oceňování.

1.1.2. Sedmá direktiva

Sedmá směrnice Rady 83/349/EHS, která byla schválena dne 13. června 1983⁶, se zabývá konsolidací účetních výkazů. Tato směrnice vyžaduje, aby mateřská společnost sestavovala mimo svých individuálních účetních výkazů taktéž konsolidované výkazy za celou skupinu, tedy včetně dceřiných společností. Směrnice je členěna do šesti oddílů a její obsah se týká především vymezení podniků, jež mají za povinnost sestavovat konsolidované účetní výkazy, způsobu sestavení konsolidovaných účetních výkazů, konsolidované výroční zprávy a kontroly těchto dokumentů. Právo volby je zde omezenější, než je tomu například ve čtvrté směrnici. To především proto, že u nadnárodních společností, kterých se konsolidace účetních výkazů týká nejvíce, je mezinárodní srovnatelnost účetních výkazů ještě více podstatná.

⁴ KOVANICOVÁ D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Praha: Polygon, 2002, s. 20

⁵ Tamtéž.

⁶ Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983 založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS).

1.1.3 Osmá direktiva

Směrnice Rady 84/253/EHS, která byla schválena 10. Dubna 1984⁷, se zaměřuje na harmonizaci v oblasti schvalování osob oprávněných k ověřování účetních výkazů. Ve svých pěti oddílech směrnice vymezuje proces úředního schvalování osob oprávněných k ověřování. Zmíněna je zde především nutnost ověření jejich profesní způsobilosti, řádný výkon profese těchto osob, nebo také zveřejňování informací o kontrolovaných subjektech. Harmonizace v této oblasti je obzvláště náročná, neboť posuzování a testování způsobilosti osob je značně závislé na národních tradicích jednotlivých členských zemí⁸. Sjednocení požadavků na auditory je však nezbytné k tomu, aby osoby, jež získají oprávnění, mohly vykonávat činnost na území celé Evropské unie. Tato směrnice byla dne 17. května 2006 nahrazena směrnicí 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS⁹.

1.2 Historie mezinárodních účetních standardů

1.2.1 Založení Výboru pro mezinárodní účetní standardy

V roce 1973 vznikla v Londýně soukromá instituce nesoucí název Výbor pro mezinárodní účetní standardy¹⁰ (*The International Accounting Standards Committee, dále jen IASC*). Tato nezávislá instituce, jež vznikla dohodou profesních organizací z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie a Irska a Spojených států amerických, si kladla za cíl na základě požadavků veřejnosti vypracovat srozumitelný a ucelený soubor účetních pravidel. Tato pravidla mají zajistit mezinárodní srovnatelnost účetních výkazů a IASC se má zasadit o jejich, pokud možno celosvětovou, akceptaci. Hlavní prvky struktury IASC jsou následující¹¹:

- Rada IASC (*IASC Board*)
- Poradní skupina (*Consultative group*)
- Stálý interpretační výbor (*Standard Interpretations Committee, dále jen SIC*)

⁷ Osmá směrnice Rady ze dne 10. dubna 1984, založená na čl. 54 odst.

3 písm. g) Smlouvy, o schvalování osob pověřených prováděním auditů účetních dokumentů.

⁸ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Praha: Polygon, 2002, s. 120

⁹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS.

¹⁰ IAS Plus. *History: International Accounting Standards Committee (IASC)* [online]. [cit. 2015-13-05]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>

¹¹ Tamtéž.

- Poradní sbor (*Advisory Council*)
- Řídící výbory (*Steering Committees*)

Nejpodstatnější pozici při samotné tvorbě standardů zaujímá Rada IASC. Členy rady tvoří zástupci 13 zemí a maximálně tři další členy tvoří zástupci dalších organizací, kteří v Radě pracují pouze částečně, na dobrovolnické bázi¹². Každou zemi zde reprezentují dva zástupci a jeden tzv. technický poradce. Jednotliví individuální členové pak pochází z různorodého spektra. Jedná se o profesionální účetní, experty ze soukromé sféry, finanční analytiku, akademiky nebo také o pracovníky z oblasti tvorby národní účetní legislativy. Rada má také množství členů v postavení pozorovatelů, kteří se mohou účastnit diskusí, nemají však hlasovací práva při rozhodování. Rada IASC vydala základní obsah standardů, jejich interpretace i samotný koncepční rámec.

Poradní skupina reprezentuje široké spektrum mezinárodních organizací, které jsou zainteresovány v účetnictví, finančním výkaznictví a samotné tvorbě mezinárodních účetních standardů. Stálý interpretační výbor vznikl v roce 1997 a jeho úkolem je zpracovávat a publikovat interpretace ke standardům, které upřesňují samotnou aplikaci standardů, interpretace musí být před publikací schváleny Radou IASC. Poradní sbor vznikl v roce 1995 a jeho primárními úkolem je dohlížet na samotnou strategii IASC, podporovat její legitimitu v očích veřejnosti, nebo také vytvářet výroční zprávu IASC. Řídící výbory plní funkci pracovních skupin, určených pro konkrétní projekty, jež ústí ve vypracování předběžných návrhů Mezinárodních účetních standardů, jež jsou následně předkládány Radě IASC.

V průběhu následujících let role IASC postupně nabývá na významnosti. O IASC se začíná zajímat celá řada mezinárodních institucí, které se stávají pozorovateli bez možnosti hlasovacího práva. Výbor se taktéž v průběhu let pravidelně schází s mezinárodní poradní skupinou, zahrnující tvůrce a uživatele účetních standardů v jednotlivých státech, ale také významné mezinárodní instituce, které se zabývají tvorbou účetních standardů a pozorovatele z mezivládních organizací. Jde o velmi významné organizace, mezi něž patří například Mezinárodní organizace komisí pro

¹² IAS Plus. *History: International Accounting Standards Committee (IASC)* [online].[cit. 2015-13-05]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>

cenné papíry (IOSCO), Mezinárodní bankovní asociace, Světová banka nebo také americký Výbor pro účetní standardy (FASB) nebo Evropská komise¹³.

První Mezinárodní účetní standard (*International accounting standard, dále jen IAS*) byl vydán v roce 1975, následně mezi lety 1973 a 1987 IASC vydal 31 Návrhů standardů, z nichž vzniklo dalších 25 přijatých Mezinárodních účetních standardů. Vzhledem k tomu, že je dle stanov IASC pro přijetí standardu nutný souhlas tří čtvrtin všech členů, je zde patrný značný kompromis v podobě množství alternativ v rámci jednotlivých standardů.

V důsledku nárůstu významnosti a legitimacy Mezinárodních účetních standardů dochází koncem 90. let k podstatnému kroku, kdy se IASC podařilo uzavřít dohodu s Mezinárodní organizací komisí pro cenné papíry (*dále jen IOSCO*), která stanovuje podmínky, při jejichž splnění IOSCO doporučí standardy svým členským burzám¹⁴. Byl vypracován společný pracovní program, za cílem shody v oblasti obsahu nejpodstatnějších účetních standardů, jež by firmy obchodované na různých světových burzách využívali jak při sestavování svých účetních výkazů, tak i v rámci samotného účetnictví. IOSCO stanovilo podmínky, v na základě kterých IASC upravovalo stávající standardy a tvořilo standardy nové. V roce 2000 se IASC dočkalo kýženého úspěchu, IOSCO svým výrokem potvrdilo splnění podmínek a Mezinárodní účetní standardy se oficiálně staly hlavním zdrojem informací pro sestavování účetních výkazů v celosvětovém měřítku.

1.2.2 Změna struktury a vznik Rady pro Mezinárodní účetní standardy

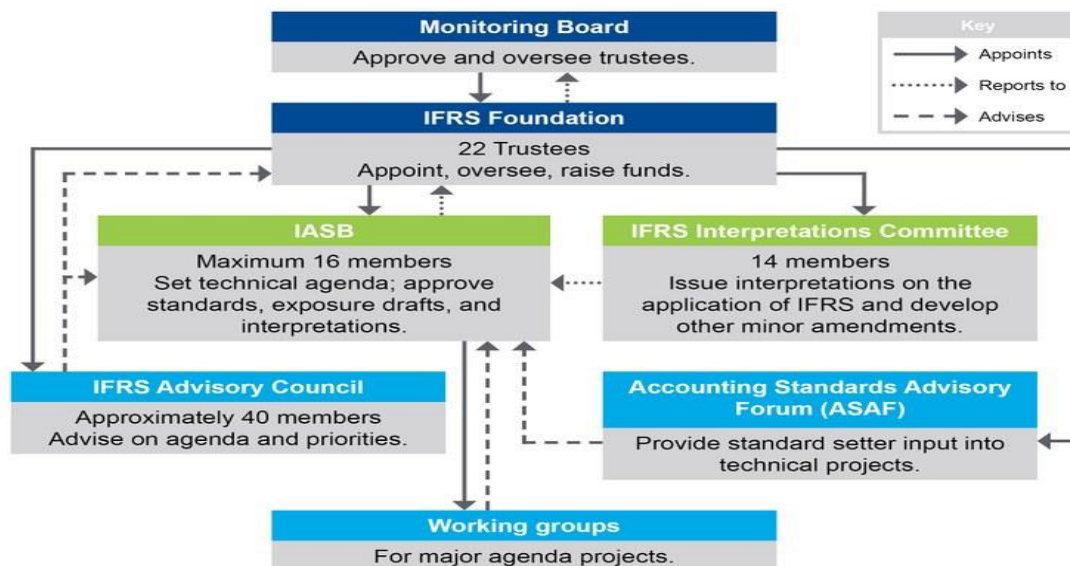
V důsledku situace, která nastala, dospělo IASC k zásadnímu rozhodnutí, a to provedení významné restrukturalizace. Vzhledem k nepříliš vysokému rozpočtu a relativně nízkému počtu zaměstnanců, z nichž většina pracovala v IASC pouze na částečný úvazek ke své hlavní profesi, bylo třeba provést změnu. Tato změna musela s dostatečnou jistotou zajistit, že IASC bude plnit funkci kvalitního tvůrce Mezinárodních účetních standardů. Na základě rozhodnutí IASC z roku 1999 vznikla v roce 2001 Nadace Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standard Committee foundation, dále IASCF*), která nahradila dosavadní IASC. O něco později téhož roku pak vznikla také nová instituce nesoucí název Rada

¹³ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004, s. 123

¹⁴ Tamtéž.

pro Mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Board*, dále *IASB*). Struktura institucí podílejících se na tvorbě standardů a příslušenství s nimi spojeném je po provedení restrukturalizace následující:

OBRÁZEK 1: STRUKTURA IACF



Zdroj: IAS Plus. *Overview of the structure of the IFRS Foundation and IASB* [online].[cit. 2015-13-5]. Dostupné z <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>

Nadace IASC, v roce 2010 přejmenovaná na Nadaci IFRS, je nezávislá nezisková organizace. Za její vedení jsou zodpovědní tzv. správci (Trustees), kterých je v současné době 22.¹⁵ Složení skupiny správců je různorodé, a to jak geograficky tak profesně a měli by z obou hledisek vytvářet vyváženou skupinu. Cílem Nadace je rozvíjet sadu srozumitelných, kvalitních a celosvětově uznávaných standardů účetního výkaznictví. Nadace IASC se má rovněž snažit zviditelňovat a propagovat Mezinárodní účetní standardy. Správci Nadace jsou zodpovědní především za zajištění financování Nadace a dalších orgánů, jmenování členů IASB, Interpretačního výboru a Poradního sboru, mimo to ale také zodpovídají za dohlížení na kompletní strategii IASB a samotné Nadace IFRS.

IASB je nezávislá skupina tvořená 14 odborníky¹⁶ s vhodnou kombinací znalostí a praktických zkušeností v oblasti přípravy standardů, finančních zpráv, vzdělávání

¹⁵ IAS Plus. *IFRS Foundation* [online].[cit. 2015-13-5]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/governance/ifrsf>

¹⁶ Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Members of the IASB* [online].[cit. 2015-13-05]. Dostupné z :<http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Members/Pages/Members-of-the-IASB.aspx>

účetních nebo auditu. Členové IASB jsou zodpovědní za vývoj a zveřejňování Mezinárodních účetních standardů, jež jsou se vznikem nové instituce zodpovědné za jejich tvorbu přejmenovány na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví¹⁷ (*International financial reporting standards, dále jen IFRS*). Do kompetence IASB spadá rovněž schvalování interpretací těchto standardů, jež jsou nově vyvíjeny Výborem pro interpretaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dříve byly vyvíjeny SIC). Podstatný je fakt, že ačkoli jsou nově vyvíjené standardy vydávány jako IFRS a jejich číslování začíná od jedničky, nezanikla tím platnost veškerých vydaných IAS, ty jsou však postupem času nahrazovány.

Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS Interpretations committee, dále jen IFRIC) byl založen spolu s IASB dne 1. dubna 2001¹⁸. Nahrazuje Stálý interpretační výbor (SIC) a přebírá jeho zodpovědnost, za vyvíjení interpretací, nyní již k IFRS. Dále by Výbor měl plnit úkoly dle potřeb IASB a aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů v rámci harmonizačního procesu, analyzovat a vyhodnocovat problematické oblasti v rámci standardů a snažit se zabránit nesprávnému uplatňování IFRS a IAS v praxi. Výbor se skládá ze 14 členů, kteří jsou jmenováni Nadací IFRS.

Poradní sbor IFRS (IFRS Advisory Council, Standard Advisory Council) v rámci restrukturalizace nahrazuje původní Poradní sbor IAS. Jeho cílem je poskytovat poradenství pro IASB. Má minimálně 30 členů, v současnosti přibližně 40 a schází se třikrát ročně. Radě poskytuje informace v oblasti hlavní agendy a priorit a taktéž v případě konkrétních projektů.

Pracovní skupiny jsou tvořeny pro práci na konkrétních projektech a Poradní fórum pro účetní standardy (*Accounting Standards Advisory Forum, dále jen ASAF*), které vzniklo v únoru roku 2013, má jako stanovený primární cíl poskytovat odbornou podporu IASB a zlepšit efektivní komunikaci mezi IASB a jeho členy v rámci tvorby standardů. Skládá se z národních regulátorů účetnictví a regionálních orgánů, zabývajících se účetním výkaznictvím. ASAF vzniklo na doporučení správců Nadace IASC.

¹⁷ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004, s. 124

¹⁸ IAS Plus. *Overview of the structure of the IFRS Foundation and IASB* [online].[cit. 2015-13-05]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>

1.3 Sbližování legislativy EU a mezinárodních účetních standardů

Po vydání tří nejpodstatnějších směrnic uplynula jistá doba, během níž Rada EU tyto směrnice upravila a rozšířila a taktéž vydala několik nových. V roce 1986 byla vydána Směrnice 86/635/EHS¹⁹ o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí, v roce 1991 pak směrnice 91/674/EHS²⁰ o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven. Vzhledem k tomu, že je obsah vydaných směrnic implementován do národních legislativ, a dle těchto jsou následně sestavovány účetní výkazy podniků v daném státě, nebylo dosaženo kýženého efektu. Obsahová srovnatelnost výkazů byla stále velmi nízká a informace obsažené ve výkazech nebyly považované za dostatečně spolehlivé pro registraci na evropských burzách cenných papírů²¹. V důsledku toho byly společnosti nuceny sestavovat výkazy jak v souladu se směrnicemi, tak v případě, že chtěly být kótovány na evropských nebo světových burzách také dle IAS, případně standardů vydávaných americkou Radou pro standardy finančního účetnictví²² (*Financial Accounting Standards Board, dále jen FASB*). Souběžné vedení dvojího systému výkaznictví bylo pro společnosti velmi nákladné, neboť bylo třeba vysoce kvalifikované zpracovatele účetních závěrek.

Situace nebyla udržitelná a Evropská komise byla nucena se jí začít zabývat. Z analýzy, kterou provedla, vyplynulo, že zavedení směrnic mělo na účetní výkaznictví pozitivní dopad, a to především ve zvýšené kvalitě informací zveřejňovaných v účetních závěrkách. Přetrvávající rozdíly byly způsobeny rozdílným začleněním směrnic do národních legislativ a také chybějícím koncepčním rámcem, jehož absence způsobovala časté obsahové nejasnosti. Problémem byl také fakt, že se některých oblastí výkaznictví směrnice téměř nedotkly, zatímco v jiných případech poskytovaly přílišné množství variantních řešení²³. Bylo jasné, že harmonizace na bázi směrnic nemohla dosáhnout

¹⁹ Směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS)

²⁰ Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS)

²¹ ŽÁROVÁ, M., *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 44

²² Financial Accounting Standards Board. *Facts about FASB* [online].[cit. 2015-15-05]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/LandingPage&cid=1175805317407>

²³ ŽÁROVÁ, M., *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 45

odstranění rozdílů mezi jednotlivými zeměmi a bylo tedy nutné hledat řešení. Mezi možná řešení patřily následující možnosti²⁴:

- Uzavření dohody mezi EU a USA o vzájemném uznávání účetních závěrek
- Vynětí společnosti kótovaných na evropských a světových burzách z povinnosti dodržovat směrnice ES
- Novelizace účetních směrnic
- Vytvoření evropského výboru pro účetní standardy

1.3.1. „Nová strategie harmonizace účetnictví“

V listopadu roku 1995 byl Komisí EU zveřejněn dokument nesoucí název „nová strategie účetní harmonizace“²⁵, který reagoval na aktuální problémy. Dokument inicioval proces revize účetní regulace v EU a podporoval možnost evropských kapitálových společností vykazovat dle Mezinárodních účetních standardů. V rámci dokumentu bylo rozhodnuto, že nebude založen výbor pro tvorbu evropských účetních standardů, bude však vytvořen koncepční rámec, který má tvořit teoretický základ pro aktuální a nově vznikající problémy v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví. Dále se zde Evropská komise přiklání k harmonizaci skrz IAS, především pro konsolidovanou účetní závěrku společností. Individuální účetní závěrka má být dle Evropské komise dále sestavována dle národních legislativních pravidel. Bylo taktéž rozhodnuto o vytvoření studie, která bude analyzovat rozdíly mezi IAS a směrnicemi Evropské unie. Vytvořením studie byl pověřen Kontaktní výbor pro účetní směrnice, což byl poradní orgán, zastoupený představiteli členských států a reprezentanty Evropské komise. Výbor také plnil poradní funkci při vydávání nových a doplňování již vydaných směrnic, přičemž měl svou činností usnadňovat samotnou harmonizaci.

V roce 1996 byla dokončena srovnávací studie²⁶, která analyzovala a prověřovala úroveň shody mezi IAS a směrnicemi. Byla zaměřena výhradně na

²⁴ ŽÁROVÁ, M., *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 45

²⁵ European Commission. *Accounting Harmonisation* :

A new Strategy Vis-Vis International Harmonisation [online].[cit. 2015-15-05]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf

²⁶ European Commission. *An examination of the conformity between the International Accounting Standards and the European Accounting Directives* [online].[cit. 2015-15-05]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/markt-1996-7003/7003_en.pdf

konsolidované výkazy, které byly primárním cílem nové harmonizační strategie. Byly identifikovány dva případy, kdy dochází k významnému konfliktu srovnatelnosti IAS a směrnic. První konflikt se týká problematiky negativního goodwillu, druhý se týká pravidel vylučování určitých dceřiných společností z povinnosti konsolidace. Množství dalších konfliktů mohlo nastat v závislosti na úrovni implementace směrnic do jednotlivých národních legislativ. Ze studie vyplývá, že bude nutná částečná novelizace směrnic případně dodatečná úprava v rámci národních legislativ. Otázkou zůstává, jakým způsobem novelizaci provést a docílit kýžené shody. Jedním z možných řešení je používání IAS.

V důsledku trvajících nejasností ohledně výkladu aktuálních směrnic a vědomí, že směrnice již nemusí plně odpovídat realitě, v důsledku jejich stáří, vydala Evropská komise v roce 1998 dokument nesoucí název „Interpretační sdělení týkající se vybraných článků 7. A 4. Směrnice ES“. Jednalo se o nezávazný dokument, naznačující neudržitelnost směrnic v plném souladu s IAS. Interpretace měla poskytnout návod, dle kterého je možné interpretovat obsah směrnic. V roce 1999 byla taktéž dokončena studia prováděná Federací evropských účetních znalců (*The Fédération des Experts Comptables Européens, dále jen FEE*), jejímž cílem byla komparace účetních směrnic a jednotlivých IAS. Cílem studie byla identifikace rozdílů a následně určení jejich rozsahu, tak aby bylo možné s jistotou určit, zda se společnosti, které se rozhodnout používat IAS mohou dostat do konfliktu s účetními směrnicemi EU. Ze závěru studie vyplývá, že neexistuje žádný významný rozdíl mezi směrnicemi a IAS včetně SIC interpretací, jež byly vydány do 1. července roku 1998, s výjimkou nesrovnalosti rozsahu konsolidace, což je rozdíl, který byl interpretován již v rámci dokumentu z roku 1996, přičemž rozdíl týkající se negativního goodwillu přestal existovat v důsledku revize IAS, který se goodwillu týkal²⁷. Na základě dalších studií provedených FEE byla doporučena změna směrnic, a to především v oblasti oceňování, kdy Kontaktní výbor doporučil změnu směrnic tak, aby umožňovala ocenění reálnou hodnotou.

Podstata strategie, jež spočívala ve směřování harmonizace k IAS, byla naplněna v roce 2000, kdy byla vydána základní sada nových a zrevidovaných stávajících standardů. I přes částečný úspěch byla harmonizační strategie v roce 2000 podrobena

²⁷ ŽÁROVÁ, M., *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 45

revizi, a to především v důsledku nemožnosti prakticky vyhovět požadavkům IAS a směrnic současně.

1.3.2 Modernizace směrnic EU pro účetnictví

V červnu roku 2000 byl Evropskou komisí vydán dokument vyhlašující novou harmonizační strategii. Dokument s názvem „Strategie účetního výkaznictví EU: Cesta vpřed²⁸“ (*EU Financial Reporting Strategy: the way forward*) navrhuje, aby veškeré společnosti EHS, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné, sestavovaly své konsolidované účetní výkazy v souladu s jediným souborem účetních standardů, a to konkrétně IAS. Takto by společnosti měly učinit nejpozději do roku 2005. Nejpodstatnější sdělení dokumentu byla změna přístupu, od původního umožnění vykazovat dle IAS, k nové vzniklé povinnosti dle těchto standardů vykazovat. Evropská komise se dále v dokumentu zavazuje k modernizaci účetních směrnic tak, aby nedocházelo k jejich dalšímu konfliktu s IAS. Návrh na modernizaci směrnic má Evropská komise vypracovat do konce roku 2001. Strategie rovněž vyjadřuje požadavek o stanovení norem pro kontrolu finančních výkazů.

Dne 27. září 2001 je jako důsledek nové harmonizační strategie vydána Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65, která mění dříve vydané účetní směrnice s ohledem na pravidlo oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí²⁹. Tato směrnice je prvním krokem v procesu odstraňování konfliktů mezi účetními směrnicemi a IAS, k němuž se Evropská komise v rámci nové harmonizační strategie zavázala. Směrnice obsahuje přijetí nových pravidel pro oceňování, skrze zavedení reálné hodnoty. Taktéž stanovuje minimální informace, které musí být obsaženy v komentářích k účetním závěrkám v souvislosti s novými oceňovacími pravidly. Jedná se především o informace související s finančními nástroji a směrnice se přímo dotýká jak individuální tak i konsolidované účetní závěrky.

²⁸ European Commission. *EU Financial Reporting Strategy : the way forward* [online].[cit. 2015-15-05]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TEXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0359&from=EN>

²⁹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES ze dne 27. září 2001, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS a 86/635/EHS, pokud se jedná o pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky některých forem společností, bank a ostatních finančních institucí

V červenci roku 2002 vydáním Nařízení (ES) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o využívání IAS³⁰ byl učiněn další podstatný krok v harmonizačním procesu. Nařízení ukládá společnostem přímé povinnosti ve vztahu k IAS a to zejména:

- Pro každé účetní období, které začíná dnem 1. ledna 2005 nebo později, musí společnosti řídící se právem členského státu EU své konsolidované účetní závěrky sestavit v souladu s IAS, pokud jsou k rozvahovému dni jejich cenné papíry přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu³¹
- Společnosti, jež jsou registrovány na kapitálových trzích mimo území EU, sestavující účetní závěrky dle jiných uznávaných standardů jsou povinny své konsolidované účetní závěrky sestavovat v souladu s IAS od roku 2007
- Společnosti, jež mají na kapitálových trzích registrované pouze dluhové cenné papíry, mají povinnost sestavovat své konsolidované účetní závěrky v souladu s IAS taktéž od roku 2007

V nařízení je obsažená i možnost volby pro jednotlivé členské státy. Státy mají možnost požadovat aplikaci IAS na individuální účetní závěrky společností, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaných trzích a také možnost požadovat sestavení konsolidované nebo individuální účetní závěrky v souladu s IAS i u jiných společností, než výše zmíněných. Vydáním tohoto nařízení byly vytvořeny nezbytné právní předpoklady pro implementaci IAS, tedy naplnění Nové harmonizační strategie.

1.3.3 Dovršení modernizace účetních směrnic

Vydáním Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES³² ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice předchozí vydané účetní směrnice, o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven, byl vyřešen základní problém spočívající v nesrovnatelnosti výkazů sestavených dle účetních směrnic s výkazy sestavenými dle IAS. Zabezpečení srovnatelnosti je provedeno skrze základní požadavek, který stanoví, že je nezbytné, aby účetní výkazy podávaly věrný a poctivý

³⁰ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů

³¹ Tamtéž, článek 4.

³² Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven

obraz o finanční pozici a finanční výkonnosti podniku, což musí být posouzeno s ohledem na uvedené směrnice rady, avšak aniž by to znamenalo nutnost přísné shody se všemi body těchto směrnic³³. Ve směrnici je rovněž formulován požadavek na srovnatelnost účetních informací mezi společnostmi, jež používají IAS a těmi, které IAS nepoužívají. Směrnice dále upravuje množství článků uvedených ve dříve vydaných směrnicích tak, aby byla zajištěna lepší shoda s IAS. Je nutné zmínit, že díky možnosti volby se může implementace směrnice v rámci národních legislativ stále týkat pouze podniků, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na kapitálových trzích na území Evropské unie.

V průběhu následujících let bylo vydáno množství nařízení, přijímajících jednotlivé vydávané standardy, poté co byly přezkoumány Evropskou poradní skupinou pro účetní výkaznictví³⁴ (*European Financial Reporting Advisory Group, dále jen EFRAG*) a doporučeny Radě EU ke schválení. Pro modernizaci směrnic je podstatný rok 2011, kdy Evropská komise navrhuje novou směrnici nahrazující předchozí účetní směrnice. Tato směrnice má dle návrhu především zjednodušovat účetní požadavky kladené na menší podniky a zlepšovat přehlednost a srovnatelnost výkazů v rámci EU. Dne 26. června 2013 je tato směrnice publikována jakožto Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2013/34 EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS³⁵. Směrnice definuje pojem „mikro-podnik“, „malý podnik a „střední podnik“ dle splnění kvantitativně stanovených pravidel (aktiva, obrat, počet zaměstnanců) a zjednodušuje jejich povinnosti v rámci účetního výkaznictví. Tato zjednodušení se týkají především obsahu přílohy k účetní závěrce, jejíž povinný rozsah je omezen. Také je zde kladen důraz na dodržování obecných pravidel, především na zásadu „podstata nad formou“. Ve většině ohledů směrnice reflektuje trend nastavený Evropskou komisí. Vydáním této směrnice byla do současné doby harmonizace

³³ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven, s. 273 odstavec 4)

³⁴ European Financial Reporting Advisory Group. *EFRAG Facts* [online].[cit. 2015-19-05]. Dostupné z: <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx>

³⁵ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS

završena, je ale zřejmé, že je stále množství okruhů, na nichž bude v této oblasti potřebné pracovat.

2 Schvalovací proces IFRS

2.1 Proces vývoje a schvalování IAS

Vývoj IAS byl zpravidla prováděn Řídícím výborem, jež byl jmenován Radou IASC. Výbor sám vybíral témata související s konkrétními účetními problémy a provedl návrh bodů k řešení, který obsahoval danou problematiku určenou k řešení a její rozsah³⁶. Někdy v této souvislosti Výbor vydal oficiální dokument obsahující tento návrh, který předal Radě IASC. V případě že Rada schválila návrh, předložil Řídící výbor tzv. „prohlášení o zásadách“, které obsahuje návrh zásad, na nichž byl založen samotný Návrh standardu. Návrh je poté zveřejněn a národní i mezinárodní profesní organizace mají možnost dodat své komentáře, na což je obvykle vyčleněna doba od tří do šesti měsíců. Poté co jsou komentáře zpracovány a návrh případně upraven předává Řídící výbor návrh Radě na schválení. Rada IASC musí tento návrh schválit dvou-třetinovou většinou, stane-li se tak, je návrh následně předán ke komentářům a připomínkám národním účetním orgánům, vládám, institucím akciových trhů a jiným regulačním orgánům. Ty mají na své připomínky nejčastěji období šesti měsíců. Komentáře jsou následně zpracovány Radou IASC a v případě, že je to nutné dojde k úpravě návrhu. Pokud je aktuální návrh schválen tří-čtvrtinovou většinou členů Rady IASC, je vydán samotný Mezinárodní účetní standard. V žádné fázi vývoje a schvalovacího procesu není Návrh standardu podroben slyšení a připomínkám širší veřejnosti.

2.2 Proces vývoje a schvalování IFRS

Vývoj a schvalování IFRS probíhá v rámci složitého, komplexního a silně transparentního procesu, který je přizpůsoben cílům a potřebám samotných standardů. Schvalovací proces IFRS je proces, který byl vytvořen nezávislou profesní institucí za účelem dosažení konkrétního cíle, a to vytvoření vysoce kvalitních, srozumitelných a

³⁶ Northwestern Journal of International Law & Business. Charles Canfield.: *FASB v. IASC: Are the Structure and Standard Setting Process at the IASC Adequate for the Securities and Exchange Commission to Accept International Accounting Standards for Cross-Border Offerings?* , 20 Nw. J. Int'l L. & Bus. 125 (1999-2000), s. 137

mezinárodně uznávaných standardů účetního výkaznictví³⁷. Jedná se o nezávislý proces, kde má každá zainteresovaná strana možnost přispět svou připomínkou nebo návrhem. Vzhledem k tomu, že efektivnost, komplexita a nezávislost tohoto procesu má přímý vliv na kvalitativní charakteristiky vzniklých a schválených standardů, je nezbytné proces podrobit pravidelné a nezávislé kontrole za účelem jeho vylepšení. Právě za tímto účelem byl zřízen zvláštní orgán, nesoucí název „Výbor pro dohled nad schvalovacím procesem IFRS³⁸“ (*Due Process Oversight Committee, dále jen DPOC*). Tento výbor má na starosti dohled nad jednotlivými kroky schvalovacího procesu IFRS. Jeho zodpovědnost spočívá především v³⁹:

- Kontrole a vytváření návrhů na vylepšení dokumentu, který popisuje podstatu a jednotlivé kroky schvalovacího procesu IFRS (tzv. *Due Process Handbook*)
- Monitorování a kontrole dodržování řádného schvalovacího procesu a případném vyšetřování stížností na jeho nedodržení,
- Projednávání přístupů ke konzultacím nových projektů navrhovaných IASB
- Schvalování složení Pracovních skupin IASB a kontrola, zda jejich složení odpovídá cílům skupiny
- Kontrole působností jednotlivých institucí v rámci IFRS (Poradní sbor IFRS, Interpretační výbor IFRS)

DPOC prakticky sleduje vývoj standardů (i jejich interpretací) ve všech jednotlivých krocích, své poznatky také pravidelně diskutuje s jednotlivými orgány v rámci struktury IFRS. O své činnosti pravidelně informuje správce Nadace IFRS a své závěry neprodleně zveřejňuje a podrobuje případné diskusi.

³⁷IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.5 [cit. 2015-22-05]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf.

³⁸ Website of the IFRS Foundation and the IASB. *About Us* [online].[cit. 2015-22-5]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/DPOC/Pages/DPOC.aspx>

³⁹ Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Governance and Accountability* [online].[cit. 2015-22-5]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Due-process-oversight/Pages/Due-process-oversight.aspx>

2.2.1 Základní pilíře schvalovacího procesu

Schvalovací proces je postaven na třech stěžejních principech⁴⁰:

- Transparentnost
- Úplná a spravedlivá konzultace
- Odpovědnost

Transparentnost je zajištěna skrz veřejná zasedání, hlasování a neveřejná hlasování. Veškerá zasedání IASB, Poradního sboru, Interpretačního výboru a pracovních skupin, která jsou konána v souvislosti s konkrétním projektem, jsou přístupná veřejnosti. Před jednotlivými zasedáními je odborný personál zodpovědný za vypracování odborného dokumentu, obsahující doporučení a podrobné analýzy týkající se probírané problematiky. Cílem těchto dokumentů, nazývaných „Technical staff papers“ je poskytnout IASB a Interpretačnímu výboru dostatek kvalitních informací sloužících jako podklad pro jejich kvalifikované rozhodování. „Technical staff papers“ jsou obvykle k dispozici deset až čtrnáct dní před zasedáním, aby měli členové IASB a Interpretačního výboru dostatek času na jejich prostudování a zvážení doporučení, která obsahují.

Zasedání jsou taktéž nahrávána, přičemž nahrávky jsou volně přístupné na webových stránkách Nadace IFRS. Souhrn předběžných rozhodnutí, kterých bylo dosaženo na daném zasedání, bývá zveřejněn v dokumentech nazvaných „IASB Update“⁴¹ a „IFRIC Update“⁴². Tato shrnutí jsou rovněž dostupná na internetových stránkách Nadace IFRS. Transparentnost je taktéž zajištěna způsobem, jakým probíhá hlasování o vydání dokumentů, jehož se v některých případech přímo účastní také veřejnost. Minimální podmínky pro schválení jednotlivých dokumentů jsou shrnuty v následující tabulce:

⁴⁰ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.8 [cit. 22-05-2015]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf.

⁴¹ Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Summary of Board meetings* [online]. [cit. 2015-28-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Updates/IASB-Updates/Pages/IASB-Updates.aspx>

⁴² Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Summary of Board meetings* [online]. [cit. 2015-28-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Updates/IFRIC-Updates/Pages/IFRIC-Updates.aspx>

TABULKA 1: PODMÍNKY SCHVÁLENÍ JEDNOTLIVÝCH DOKUMENTŮ

Publikace	Potřebné ke schválení
Žádost o informaci (<i>Request for information</i>)	Prostá většina na veřejném zasedání za účasti alespoň 60 % členů IASB.
Výzkumné dokumenty (<i>Research paper</i>)	Prostá většina na veřejném zasedání za účasti alespoň 60 % členů IASB.
Diskusní dokument (<i>Discussion paper</i>)	Prostá většina formou neveřejného hlasování
Pracovní návrh (<i>Exposure draft</i>)	Super-většina formou neveřejného hlasování
IFRS	Super-většina formou neveřejného hlasování
IFRS pro malé a střední podniky (<i>IFRS for SME's</i>)	Super-většina formou neveřejného hlasování
Praktická příručka (<i>Practice guidance</i>)	Super-většina formou neveřejného hlasování
Koncepční rámec (<i>Conceptual framework</i>)	Super-většina formou neveřejného hlasování
Návrh interpretace (<i>Draft interpretation</i>)	Ne více než 4 členové Interpretačního výboru, formou neveřejného hlasování
Interpretace (<i>Interpretation</i>)	Ne více než 4 členové Interpretačního výboru, formou neveřejného hlasování. Finální schválení IASB vyžaduje super-většinu na jejím veřejném zasedání.

Zdroj: Vlastní úprava dle IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. S. 10-11. [cit. 2015-22-05]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE

Super-většina dle IASB znamená, že v případě, kdy má IASB 15 a méně členů, musí hlasovat pro vydání dokumentu alespoň 9 z nich. V případě, že má IASB více než 15 členů, musí hlasovat pro vydání dokumentu alespoň 10 jeho členů. V případě, že se některý s členů zdrží hlasování, počítá se jeho hlas jako hlasování proti návrhu.

Úplná a spravedlivá konzultace spočívá v konzultaci veškeré dokumentace se všemi zainteresovanými stranami za účelem zvýšení kvality vydávaných standardů. Konzultace je prováděna různými způsoby, jako například prostřednictvím zasedání, návštěv v terénu nebo pobídek k připomínkám, přičemž některé z možností jsou součástí povinných kroků v rámci schvalovacího procesu IASB. V případě, že se IASB rozhodne vynechat některý z nepovinných kroků, musí však tento počín zdůvodnit DPOC.

Při schvalování IFRS standardu nebo IFRIC interpretace musí IASB a Interpretační výbor podniknout jisté kroky, které jsou povinné a musí tedy předcházet

vydání daného dokumentu. Povinné kroky jsou navrženy tak, aby zabezpečovali integritu schvalovacího procesu. Tyto kroky jsou následující⁴³:

- projednávání všech návrhů alespoň na jednom veřejném shromáždění
- vystavení návrh každého navrhovaného IFRS standardu nebo jeho dodatku a navrhované interpretace standardu k veřejnému připomínkovému řízení
- včasné zvážení obdržených připomínkových dopisů vztahujících se k danému návrhu
- zvážení, zda by měl být daný návrh opětovně vystaven připomínkovému řízení
- podávání zpráv Poradnímu výboru, týkající se zejména technického programu, hlavních projektů, návrhů nových projektů a pracovních priorit
- ratifikace Interpretací standardů ze strany IASB

Mezi nepovinné kroky pak patří následující:

- vydávání diskusních dokumentů před vydáním návrhu samotného standardu
- zřízení konzultačních skupin, nebo jiných typů poradních skupin
- pořádání veřejných slyšení
- výjezdy do terénu

Vzhledem k tomu, že vydané standardy mají sloužit především investorům a jiným osobám participujícím na trhu, a to především k zajištění relevantních informací pro jejich rozhodování, je v zájmu IASB podnikat dodatečné kroky směřující k navázání kontaktu s nimi za účelem kvalitní zpětné vazby. Ačkoli zpětná vazba probíhá primárně prostřednictvím připomínkových dopisů, často je pak v praxi nutné věnovat některým problémům dodatečnou pozornost. Mezi dodatečné kroky patří například provedení průzkumů prostřednictvím anket, soukromá zasedání s vybranými reprezentativními skupinami nebo online přenosy. Zpětná vazba získaná těmito prostředky je shrnuta v dokumentu zpracovaném odborným personálem a je brána v potaz spolu s připomínkovými dopisy. IASB spolupracuje rovněž s národními a regionálními tvůrci účetních pravidel a institucemi, jež se na tvorbě podílejí, Poradním sborem IFRS, který

⁴³ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.15

[cit. 2015-28-05]. Dostupné z:

http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf.

poskytuje strategické poradenství v oblasti odborné agendy, nebo také regulátory cenných papírů, kteří zajišťují standardům legitimitu.

Poradní skupiny IASB obvykle sestavuje pro každý z hlavních projektů, které zajišťují přístup k dalším praktickým zkušenostem a odborným znalostem. Ve chvíli kdy je konkrétní projekt přidán do procesu tvorby standardů, IASB musí zvážit, zda poradní skupinu vytvořit. Jak již bylo zmíněno, sestavení poradní skupiny není povinným krokem, rozhodne-li se však IASB poradní skupinu nevytvořit, má povinnost na webové stránce projektu tento akt zdůvodnit a informovat o tom DPOC. Složení skupiny by mělo být přizpůsobené důvodu, proč byla skupina utvořena s ohledem na zajištění různorodosti členů. IASB standardně inzeruje nominace a dává k dispozici žádosti na svých webových stránkách, dle svých potřeb se však může na kandidáty obrátit přímo. Složení skupin reviduje DPOC, aby se zajistilo, že bude skupina vyvážená a dostatečně rozmanitá. Každá skupina má přesně vytyčený cíl, stanovený počet členů a dané odpovědnosti. Schůze skupiny bývají běžně dostupné veřejnosti, stejně tak jsou veřejně dostupné veškeré projednávané dokumenty. Veřejnost se tedy může účastnit zasedání jako pozorovatel přímo, případně, je-li to možné, sledovat živé vysílání. Zasedání jsou nahrávána a nahrávky rovněž veřejně dostupné na webové stránce Nadace IFRS.

Připomínkové dopisy hrají zásadní roli v procesu projednávání v rámci IASB a Interpretačního výboru, neboť reflektují názory veřejnosti na formální konzultaci. Veškeré dopisy, které IASB obdrží, jsou k dispozici na webových stránkách Nadace IFRS. Některé části dopisů mohou být ze zveřejnění vyjmuty, a to ve specifických případech, například k zajištění ochrany pisatele, jemuž by zveřejnění mohlo způsobit újmu. Při zvažování dopisů IFRS hodnotí vyzdvihnuté skutečnosti, související vysvětlení a důkazy, poskytnuté pisateli. IASB taktéž provádí analýzu typologie respondentů a jejich geografický původ, což může pomoci určit, zda mají konkrétní skupiny respondentů podobný pohled na danou problematiku, případně zvážit, zda by pro tyto skupiny nebyla vhodná další jednání.

Práce v terénu bývá využívána, aby technický personál získal lepší náhled a pochopení toho, jak návrh standardu může ovlivnit jeho uživatele v praxi. Práce lze provést různými způsoby, jako například setkání s jednotlivými auditory, zpracovateli výkazů, regulátory nebo investory. Může také zahrnovat workshopy, kde různé

zúčastněné strany sdílí své názory na to, jak by měl být návrh standardu interpretován nebo aplikován. Dále mohou práce v terénu zahrnovat sestavení případových studií, které jsou poskytnuty k vypracovávání sestavovatelům, případně uživatelům účetních závěrek a vyhodnocení těchto studií, shromažďování příkladů z praxe, které pomohou IASB lépe pochopit postupy běžně aplikované v daném odvětví a mnohé další možnosti. Veškeré poznatky získané prací v terénu jsou zdokumentovány a posuzovány spolu s připomínkovými dopisy. Práce v terénu opět nejsou povinným krokem, stejně jako v případě poradních skupin musí ale IASB o důvodech vynechání toho kroku informovat DPOC a zveřejnit jej na stránkách Nadace IFRS.

Veřejná slyšení jsou pořádána pro zainteresované organizace a slouží k výměně názorů týkajících se konkrétního tématu. Zahrnují tzv. „setkání u kulatého stolu“ a diskusní fóra, přičemž setkání mají především konzultační charakter, kde mají účastníci možnost prezentovat své názory a analýzy ohledně návrhů standardů a diskutovat je s ostatními účastníky. Diskusní fóra mají především vzdělávací charakter. Členové IASB a další odborní pracovníci zde vysvětlují návrhy konkrétních standardů a následně probíhá diskuse s účastníky fóra. Veřejná slyšení jsou rovněž dokumentována a zpětná vazba brána v potaz.

Odpovědnost spočívá v závazku IASB k posuzování a sdílení poznatků o nákladech a přínosech navrhovaných standardů. Náklady se týkají jak samotné implementace požadavků v novém standardu, tak následně samotného dodržování těchto požadavků. Náklady a přínosy jsou společně označovány jako „efekty“⁴⁴. Skrz jednotlivé činnosti, jako jsou například výše zmíněné konzultace nebo práce v terénu, IASB získává náhled na možné efekty nových případně pozměněných existujících standardů. Tyto efekty jsou následně hodnoceny jak s ohledem na cíl IASB zaručit transparentnost finančního výkaznictví, tak v porovnání se stávajícími požadavky. Poznatky IASB o pravděpodobných efektech jsou shrnuty v tzv. důvodové zprávě („basis of for conclusion“), která je vydávána spolu s každým standardem i jeho návrhem. Při vyhodnocování možných dopadů bere IASB v potaz především⁴⁵:

⁴⁴ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s. 20 [cit. 2015-27-05]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

⁴⁵ Tamtéž.

- jak navrhované změny mohou ovlivnit vykazování konkrétních aktivit pro uživatele IFRS
- jaký vliv mohou mít navrhované změny na srovnatelnost finančních informací pro konkrétní entitu mezi různými obdobími a pro konkrétní období mezi různými entitami
- jaký vliv mohou mít změny na schopnost uživatele zhodnotit budoucí peněžní toky vykazující jednotky
- jaký vliv mohou mít vylepšení na schopnost uživatele výkazů činit lepší ekonomická rozhodnutí
- pravděpodobný vliv na náklady spojené s plněním požadavků standardu u vykazující jednotky

Vzhledem k tomu, že IASB nefunguje na konsenzuální bázi, mohou se při schvalování standardu nebo jeho návrhu vyskytnout nesouhlasné názory. Členové IASB, kteří jsou při schválení standardu jsou povinni svůj postoj zdůvodnit. Tato zdůvodnění jsou taktéž zveřejněna v rámci důvodové zprávy.

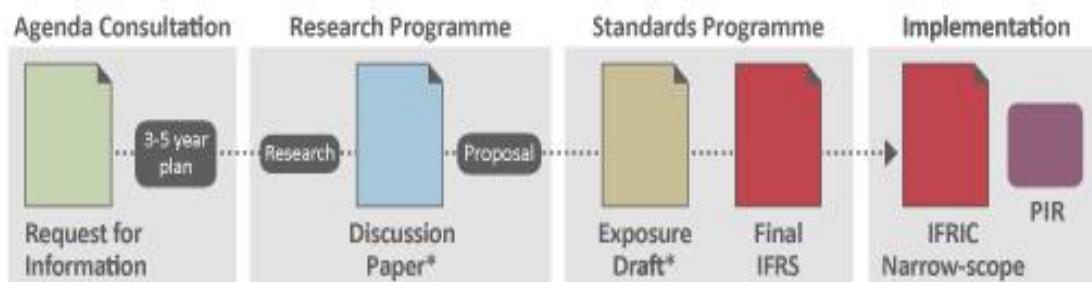
2.2.2 Postupy při tvorbě a schvalování standardů

Samotný proces tvorby a schválení standardu probíhá v šesti základních etapách⁴⁶:

- 1) Nastavení agendy
- 2) Plánování projektu
- 3) Vývoj a publikace diskusních dokumentů, včetně veřejných konzultací
- 4) Vývoj a publikace návrhu standardu, včetně veřejných konzultací
- 5) Vývoj a publikace standardu
- 6) Post-implementační procesy

⁴⁶ Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Standard-setting* [online].[cit. 2015-30-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>

OBRÁZEK 2: PROCES TVORBY A SCHVALOVÁNÍ IFRS



Zdroj: Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Standard-setting* [online].[cit. 2015-30-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>

1) Nastavení pracovní agendy

Proces tvorby standardů začíná diskusemi o potenciálních tématech, která by měla být zahrnuta do pracovního plánu, taktéž zvaného jako pracovní agenda. Tyto diskuse probíhají na veřejných debatách IASB. Témata jsou zahrnována do pracovního plánu s ohledem na přání a potřeby investorů a dalších do tvorby zainteresovaných stran. IASB se rozhoduje na základě podstatnosti informací, které by mohly být skrze standard poskytnuty, možnosti zlepšení sbližování v rámci různých národních legislativ, kvality standardu, který má být vytvořen nebo také zdrojů které jsou k dispozici. Nové problémy a témata mohou rovněž vyvstat v případě změny koncepčního rámce.

2) Plánování projektu

Ve chvíli kdy IASB přidává do pracovního plánu, je nutné rozhodnout, zda bude projekt veden samostatně, nebo bude součástí jiného projektu. Schvalovací proces je pro oba přístupy totožný. V této fázi se také IASB s ohledem na povahu a důležitost projektu rozhodne, zda zřídí Poradní skupinu. Samotný projektový tým je vybrán nejvýše postavenými členy odborného personálu, pod jejichž dohledem vypracovává projektový manažer plán projektu.

3) Vývoj a publikace diskusních dokumentů, včetně veřejných konzultací

Ačkoli diskusní dokument není povinný, IASB jej obvykle vydává ke každému projektu, aby zainteresované strany zasvětila do problematiky. V případě, že se rozhodne IASB tento dokument nepublikovat, musí zdůvodnit proč tak neučinila.

Diskusní dokument je obvykle první fází aktivního projektu, přičemž standardně diskusní dokument zahrnuje⁴⁷:

- ucelený pohled na problematiku
- možné přístupy k řešení problematiky
- předběžné názory autorů nebo IASB
- vyzvání ke komentářům

Dokument je dále doplňován na základě výzkumu a doporučení odborného personálu, návrhů Poradního sboru IFRS, konzultačních skupin a návrhů dalších zúčastněných stran. Veškeré diskuse související s návrhem diskusního dokumentu probíhají veřejně.

4) Vývoj a publikace návrhu standardu, včetně veřejných konzultací

Zveřejnění návrhu standardu je součástí povinných kroků ve schvalovacím procesu. Tvoří hlavní prostředek pro konzultaci s veřejností, bez ohledu na to, zda byl zveřejněn diskusní dokument. Jedná se o konkrétní návrh, ve formě navrhovaného standardu nebo úpravy stávajícího. Při vývoji návrhu standardu IASB musí zvážit problémy, které byly zjištěny na základě výzkumu a doporučení odborného personálu, veškeré připomínky přijaté v diskusním dokumentu a návrhy předložené Poradním sborem IFRS, konzultačními skupinami a odbornou veřejností. Poté co je problematika prodiskutována na zasedáních IASB, obdrží odborný personál pokyny k přepracování návrhu standardu. Jakmile je návrh dokončen a schválen v rámci hlasování IASB, je dán k dispozici k veřejnému připomínkovému řízení.

5) Vývoj a publikace standardu

Vývoj standardu probíhá v rámci zasedání IASB, kdy IASB zvažuje připomínky obdržené k návrhu standardu. Poté, co jsou otázky související s návrhem standardů prodiskutovány, zváží IASB zda je nutné revidovaný návrh vystavit opětovanému připomínkovému řízení, například skrze zveřejnění druhého návrhu standardu. Toto rozhodnutí probíhá na schůzi IASB. Při zvažování, zda vystavit návrh opětovanému připomínkovému řízení musí IASB vzít v potaz především zda byly identifikovány zásadní problémy, které se objevily v průběhu připomínkového řízení k návrhu

⁴⁷ Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Standard-setting* [online].[cit. 2015-30-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication.aspx>

standardu a dříve nebyly brány v potaz, zda jsou problémy dostatečně zřejmé, nebo je nutné hledat další aktivní názory zainteresovaných stran nebo zda byly veškeré názory dostatečně projednány a přezkoumány již v rámci prvního návrhu standardu tak, aby z nich mohly být učiněny kvalifikované závěry. Je-li rozhodnuto o vystavení upraveného návrhu standardu druhému kolu komentářů, podroben stejnému procesu jako návrh první. V případě, že je IASB přesvědčena, že dosáhla uspokojivých závěrů, dá odbornému personálu pokyn k vypracování standardu.

6) Post-implementační procesy

Poté co je standard vydán, pořádají zaměstnanci a členové IASB pravidelná setkání se zúčastněnými stranami, na nichž pomáhají pochopit praktické problémy v souvislosti s novými standardy a jejich potenciální dopad. Nadace IFRS rovněž podporuje vzdělávací činnost, za účelem zajištění souladu při uplatňování standardů. Po uplynutí dostatečně dlouhého časového úseku IASB zváží, zda zahájit studii zaměřenou na zkoumání vlivu aplikace nového standardu na finanční výkaznictví, přezkoumání aplikace standardu v praxi nebo na připomínky Poradního sboru a Interpretačního výboru týkajících se kvality daného standardu. Tyto studie mohou mít mimo jiné za následek přidání nových témat do pracovního plánu IASB.

2.2.3 Technický pracovní program

Technický pracovní program (dále jen „program“) představuje veškeré projekty, jež IASB a Interpretační výbor spravují. Program tedy zahrnuje veškeré projekty a činnosti, které vedou k publikaci dokumentů, ať se jedná o výzkum, diskusní dokumenty, návrhy standardů, žádosti o informace, samotný standard, výklad standardu nebo také post-implementační analýzu. Program je pravidelně aktualizován a je k dispozici na webových stránkách Nadace IFRS, kde jsou k nalezení taktéž časové odhady trvání projektů, vycházející z aktuálních rozhodnutí IASB. Mimo aktivity vedoucí k vydání standardu se IASB zaměřuje například také na výzkumy v oblasti finančního výkaznictví nebo post-implementační analýzy. Každé tři roky je IASB povinna podrobit program konzultaci s veřejností, na zaslání komentářů k pracovnímu programu má veřejnost nejméně 120 dní⁴⁸. Hlavním cílem konzultace je formální cestou

⁴⁸ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s. 21. [cit. 30-06-2015]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

získat připomínky ohledně vyváženosti a strategického směřování pracovního programu. IASB takto také může získat informace ohledně problémů v rámci účetního výkaznictví, na něž by se měla primárně zaměřit. Vyjma konzultace s veřejností je IASB povinna projednat záležitosti týkající se programu s Poradním sborem a o veškerých záležitostech informovat správce Nadace IFRS⁴⁹.

Podstatnou součástí programu tvoří výzkumné aktivity, jež slouží za účelem analýzy možných problémů ve finančním výkaznictví. Výzkum ze strany IASB provádějí odborní pracovníci a probíhá formou sběru důkazů o povaze a rozsahu vnímaných nedostatků a zkoumání možností, jak vylepšit pravidla výkaznictví, nebo zmírnit jejich nedostatky. Tato analýza pomáhá IASB v rozhodnutích týkajících se náplně pracovního programu, tvorby nových standardů nebo úpravy standardů stávajících. Pro lepší kvalitu výzkumu je vyžadováno, aby se ho účastnili také národní a regionální tvůrci standardů, akademici a další zainteresované strany, jimž ale IASB musí dát jasně vědět, jaké záležitosti jsou pro něj podstatné a jakým směrem by se měl výzkum ubírat. V rámci programu má IASB na starost také udržování a revizi Koncepčního rámce, pro jehož změny je aplikován stejný proces jako pro samotné standardy. IASB má za povinnost udržovat a pravidelně aktualizovat obsah výzkumného programu a jeho priorit na webové stránce Nadace IFRS a rovněž informuje o stavu programu Poradní sbor, jehož setkání se účastní.

Hlavním výstupem výzkumného programu jsou diskusní a výzkumné dokumenty („Research papers“⁵⁰). Diskusní dokumenty jsou vydávány za účelem prezentace analýzy provedené IASB a podání uceleného pohledu na danou problematiku. Diskusní dokument může být také vydán jako první krok k revizi některé z částí koncepčního rámce. Záležitosti, jež jsou obsaženy v diskusním dokumentu, jsou určeny k diskusi na veřejných setkáních IASB. Diskusní dokumenty neobsahují závěrečná rozhodnutí ani nesouhlasné názory, k tomu je určena samotná diskuse. Předtím, než jsou diskusní dokumenty postoupeny k diskusi a následném hlasování, musí si být IASB jista, že byly provedeny veškeré nezbytné kroky k tomu, aby diskusní dokument splnil svůj účel.

⁴⁹ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.22 [cit. 30-06-2015]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

⁵⁰ Tamtéž, s.23.

Výzkumné dokumenty jsou připravované odborným personálem, jejich pomocným personálem, případně jinými orgány na žádost IASB. Výzkumný dokument obsahuje jasné stanovisko o tom, jakým způsobem se IASB podílelo na vzniku a vývoji tohoto dokumentu.

Žádost o informace je formální žádost IASB o poskytnutí informace nebo zpětné vazby k záležitostem souvisejícím s technickými projekty. Příkladem tématu pro žádost o informaci může být například hledání vstupů pro konzultaci tříletého programu, získání informací pro post-implementační analýzu nebo získání informace k praktickým důsledkům možného zavedení nového standardu. Veřejnost má standardně nejméně 120 dní na zaslání připomínek k diskusním a výzkumným dokumentům, stejně tak i k žádostem o informace, jež se týkají programu a post-implementačního procesu. Pro jiné žádosti o informace má pak veřejnost minimálně 60 dní pro zaslání svých připomínek. Veškeré dokumenty jsou veřejně dostupné na stránkách Nadace IFRS, včetně komentářů jež zaslala veřejnost. Poté co vyprší lhůta určená pro komentáře, vypracuje projektový tým pro IASB analýzu a shrnutí připomínek, které veřejnost zaslala.

Při zvažování, zda projekt přidat do programu vyžaduje IASB nebo Interpretační výbor vypracování návrhu projektu a jeho posouzení s ohledem na kritéria stanovená pro zařazení nového projektu do agendy. Hlavním cílem návrhu projektu je pomoci IASB efektivně spravovat své zdroje a prioritizovat jejich rozvržení pro práci na standardech. Návrh také pomáhá IASB rozlišit zda se jedná o hlavní projekt, vedoucí k tvorbě nového případně úpravě stávajícího standardu, nebo projekt s užší působností, pro účely implementace nebo údržby aktuálních standardů. Tímto rozlišením IASB eliminuje riziko, že se zaváže k dodání personálních zdrojů na konkrétní projekt, přičemž by existovaly jiné projekty s vyšší prioritou.

IASB zhodnocuje opodstatněnost přidání potenciální položky do pracovního programu především s ohledem na potřeby uživatelů finančních výkazů. Mezi hlavní fakta, která IASB musí zvážit, patří⁵¹:

⁵¹ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.25 [cit. 30-06-2015]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

- zda existují nedostatky v současném způsobu vykazování konkrétních činností nebo transakcí, které jsou součástí finančních výkazů
- význam dané záležitosti pro uživatele finančních výkazů
- druhy subjektů, které pravděpodobně budou ovlivněny konkrétním návrhem, včetně toho, zda jsou danými skutečnostmi ovlivněny některé jurisdikce více, než ostatní
- jak aktuální je daný problém pro vykazující účetní jednotky

IASB běžně navrhuje nová standard nebo úpravu stávajícího až po vydání diskusních dokumentů a zvážení komentářů, které zazní během konzultací. Vydání diskusního dokumentu před přidáním projektu do programu není povinností, IASB však musí být spokojeno s množstvím a kvalitou informací a musí mít dostatečný přehled o problematice a potenciálních řešeních. IASB se taktéž může rozhodnout, že diskusní dokument není nutný, neboť má dostatečně kvalitní vstupy z výzkumného dokumentu nebo žádosti o informace. Důvody proč vynechat vypracování diskusního dokumentu musí IASB sdělit DPOC. Diskuse o potenciálních projektech a jejich zařazení do pracovního programu probíhají na setkáních přístupných pro veřejnost a jsou taktéž konzultována s Poradním sborem, ASAF a dalšími tvůrci účetních pravidel. IASB smí zařadit do programu pouze takový projekt, u kterého předpokládá, že efekt zlepšení finančního výkaznictví převáží nad náklady spojenými se zavedením nových požadavků. Projekty menšího rozsahu (jako je například údržba standardů) není nutné dodržet veškerý formální proces, jako u projektů vedoucí k tvorbě standardu nebo jeho zásadní změně. IASB však musí informovat Poradní sbor i o těchto projektech.

2.2.4 Implementace a údržba standardů

IASB a Interpretační výbor jsou zodpovědní za údržbu vydaných IFRS. Ta spočívá především identifikaci problémů spojených s aktuálně platnými standardy, jako například identifikování odlišných postupů pro konkrétní transakce, pochybnosti o správném přístupu pro některé transakce nebo obavy vyjádřené investory nebo jinými uživateli účetních výkazů o nedostatečně specifikované požadavky. Veškeré zainteresované strany mohou oznámit tyto problémy Interpretačnímu výboru nebo IASB.

Interpretační výbor se standardně zabývá záležitostmi⁵²:

- které mají široký efekt nebo se očekává, že budou mít významný efekt na ty, jichž se přímo týkají
- kdy by mohla být kvalita finančního výkaznictví zlepšena odstraněním nebo snížením různorodých metod vykazování
- kdy je možné problém efektivně vyřešit v rámci stávajících IFRS a koncepčního rámce

Oznámené téma by mělo být dostatečně úzce vymezené, aby jej mohl Interpretační výbor efektivně uchopit, ale zároveň ne příliš úzké, aby bylo efektivní podstoupit veškerý schvalovací proces vedoucí k potenciální změně IFRS. O přidání daného tématu do pracovního programu rozhoduje prostá většina členů Interpretačního výboru, poté, co je téma prodiskutováno na veřejném zasedání. Domnívá-li se Interpretační výbor, že by měl být konkrétní standard nebo samotný koncepční rámec změněn, případně vydán další standard, seznámí s těmito závěry IASB. Problémy užšího charakteru může IASB řešit bez účasti výboru. Pokud se Interpretační výbor rozhodne oznámenou problematiku nezahrnout do pracovního programu, zveřejní tzv. „předběžné odmítnutí“⁵³ v rámci dokumentu zvaného IFRIC Update, zveřejněného na webových stránkách Nadace IFRS. Poté běží nejméně 60 dní dlouhá lhůta pro zaslání komentářů k předběžnému zamítnutí. Jakmile Interpretační výbor zváží veškeré přijaté komentáře, rozhodne se, zda potvrdí své původní rozhodnutí a vydá oznámení o odmítnutí, nebo své stanovisko změní a zahrne téma do pracovního programu, případně se v dané záležitosti obrátí na IASB. Oznámení o odmítnutí nemají právní autoritu standardů, IASB není žádáno o jejich ratifikaci, nicméně by měla být vnímána jako informativní a nápomocná.

⁵² IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.27 [cit. 30-06-2015]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

⁵³ Tamtéž s. 28.

2.2.5 Nový nebo upravený stávající standard

Návrh standardu

Prvním dokument související se samotným standardem je návrh standardu („exposure draft“⁵⁴), který je rovněž povinným krokem v rámci schvalovacího procesu nového standardu, nebo úpravy existujícího. Návrh standardu má formu samotného standardu, případně úpravy standardu, má tedy stejnou strukturu jako samotný standard. Hlavní odlišnosti od standardu spočívají v důvodové zprávě, která se týká pouze návrhu, nikoli finálního standardu a úrovně detailu některých částí standardu. Návrh standardu je hlavním prostředkem ke konzultaci s veřejností, proto také přímo obsahuje výzvu veřejnosti k zaslání připomínek. Při tvorbě návrhu nejdříve IASB zváží problematiku na základě výzkumu a doporučení odborného personálu, připomínek přijatých na základě žádosti o informace, připomínek k diskusnímu dokumentu (byl-li publikován) a návrhů a doporučení Poradního sboru, konzultačních skupin a dalších zainteresovaných stran. Poté co IASB dosáhne obecného odsouhlasení technických záležitostí projektu, požádá odborný personál o vytvoření dokumentu který⁵⁵:

- shrnuje kroky, které IASB podniklo při vývoji návrhu, včetně shrnutí veřejných diskusí, veřejných slyšení, setkání s konzultačními skupinami a Poradním sborem
- je-li to relevantní, vysvětluje proč se IASB rozhodla, že není nutné tvořit konzultační skupiny nebo podnikat práce v terénu
- zahrnuje doporučení délky lhůty pro komentáře k návrhu standardu

IASB standardně nechává pro zaslání komentářů k návrhu standardu lhůtu minimálně 120 dní. Jedná-li se však o problematiku menšího rozsahu a je-li záležitost urgentní, může IASB rozhodnout o zkrácení lhůty, ne však na méně než 30 dní. Při zkrácení lhůty na méně než 120 dní však musí tento počín zkonzultovat a mít schválený od DPOC. Za výjimečných okolností, po žádosti a schválení nejméně 75 % správců Nadace IFRS může být lhůta zkrácena na méně než 30 dní. Lhůta pro zaslání připomínek však nesmí být za žádných okolností zcela vynechána. V případě, že je IASB spokojena, připraví odborný personál návrh standardu pro hlasování.

⁵⁴ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.28 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

⁵⁵ Tamtéž s. 29.

Specifickým případem jsou takzvaná Roční vylepšení („annual improvements“⁵⁶). V případě kdy se jedná o projekty, jež jsou malého rozsahu, mohou být tyto projekty sjednoceny v jeden návrh, ačkoli spolu vzájemně nesouvisí, přičemž jsou společně podrobeny jednomu schvalovacímu procesu. Může tak být učiněno když se jednotlivé navrhované změny týkají úpravy slovního obsahu, původně nezamýšlených a nevýznamných důsledků nebo úpravy nesrovnalostí ve stávajících požadavcích standardu. Podstata standardu však zůstává nezměněna, proto není nutné provádět dodatečné konzultace. Navrhované roční vylepšení by mělo být dobře definováno a musí být úzkého rozsahu, což IASB před vydáním návrhu ve formě ročního vylepšení posuzuje, především s ohledem na to, zda některý z problémů není příliš významný na to, aby mohl být do tohoto dokumentu zahrnut. Lhůta pro připomínky k návrhu ročního vylepšení je minimálně 90 dní.

Před vydáním návrhu standardu se odborný personál rozhodne, jaké doprovodné materiály by měly být vydány spolu s návrhem. V závislosti na povaze návrhu odborný personál IASB může vytvořit následující materiály⁵⁷:

- *project snapshot* neboli momentky z projektu
- *podcast* neboli audiozáznam
- *webcast*, online záznam
- *presentation pack* neboli sada mluvených prezentací

Čím větší význam má návrh standardu, tím více podpůrných materiálů bývá obvykle spolu s návrhem publikováno. Tyto materiály jsou volně dostupné na webových stránkách Nadace IFRS. Vydání návrhu standardu musí rovněž doprovázet tisková zpráva a bývá standardně zasláno taktéž jako e-mailové upozornění.

Poté co skončí lhůta určená k zasílání komentářů, projde IASB veškeré dokumenty. Následně odborný personál připraví shrnutí poznatků z obdržených připomínkových dopisů, včetně vytyčení hlavních bodů, které dopisy obsahovaly, což slouží IASB k identifikaci hlavních oblastí, které se jeví jako problematické a na něž by se tedy měla dále zaměřit. Vývoj standardu následně probíhá na schůzích IASB, v rámci nichž se

⁵⁶ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.29 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

⁵⁷ Tamtéž s.30.

IASB může rozhodnout pro další kroky, jako například práci v terénu nebo uspořádání veřejného slyšení. Veškeré záležitosti je IASB povinno konzultovat s Poradním sborem a udržovat kontakt s konzultačními skupinami, byly-li zřízeny.

Jakmile nastane v rámci IASB obecná shoda týkající se technických záležitostí projektu včetně zvážení všech možných efektů nového standardu, vypracuje odborný personál dokument, který shrnuje veškeré kroky, jež IASB podniklo ve vývoji standardu, včetně shrnutí poznatků z terénu, veřejných slyšení, konzultací s Poradním sborem a veškerých dalších dodatečných aktivit. V případě, že nebyly zřízeny konzultační skupiny nebo podniknuty výjezdy do terénu, obsahuje dokument rovněž zdůvodnění, proč tak nebylo učiněno. Závěrem dokument obsahuje zhodnocení, zda je nutné návrh standardu opětovaně vystavit připomínkám veřejnosti, nebo může být předložen k práci na finálním standardu. Jakmile se IASB rozhodne postoupit návrh k hlasování, musí o svém rozhodnutí informovat DPOC a zdůvodnit, proč nebylo nutno návrh opětovaně vystavovat připomínkovému řízení. Při zvažování zda návrh opětovaně vystavit připomínkovému řízení IASB⁵⁸:

- identifikuje zásadní problémy které vyvstaly na základě připomínkového řízení k návrhu standardu a dříve nebyly zvažovány
- zhodnocuje důkazy, které jí byly předloženy
- zjišťuje, zda dostatečně rozumí veškeré problematice a důsledkům nových požadavků a taktéž zda dostala k dispozici dostatek názorů zainteresovaných stran
- zvažuje, zda byly dostatečně projednány odlišné názory různých stran, zda byly zahrnuty v návrhu standardu a zda byly zhodnoceny v důvodové zprávě

Je samozřejmé, že se konečný návrh standardu liší od návrhu, což však samo o sobě není důvod k opětovanému vydání návrhu. To by se mělo konat při zvážení veškerých výše zmíněných kritérií a zjištění, že došlo k zásadnějším změnám. Dojde-li k opětovanému vydání návrhu, následuje proces totožný s procesem u vydání návrhu původního, s možností zkrácení lhůty pro komentáře na 90 dní.

⁵⁸IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.31 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

Nový nebo upravený stávající standard

Nově vydaný standard musí nezbytně nutně zahrnovat⁵⁹:

- principy a s nimi související aplikační doložky
- definice použitých termínů
- datum účinnosti standardu a přechodná ustanovení

Vydání nového standardu nebo úpravy stávajícího je rovněž doprovázeno úpravou dalších standardů, na něž nově platné požadavky mají vliv. Každý nově vydaný standard nebo úprava je taktéž vydáván spolu s dalšími materiály, jež nejsou přímou součástí standardu. Mezi tyto materiály patří obsah, úvod, důvodová zpráva a odlišné názory⁶⁰. Doprovodný materiál může rovněž zahrnovat tabulku znázorňující rozdíly mezi původními a novými požadavky, včetně stručného ilustračního příkladu. Platí však zásada, že je standard možné použít i bez těchto doprovodných materiálů.

Datum účinnosti nového standardu, tedy datum kdy je nutné se jím závazně řídit, bývá stanoveno tak, aby měly národní jurisdikce dostatek času k začlenění nových požadavků do svých právních systémů a uživatelé IFRS měli dostatek času k přípravě na zavedení standardu do účetních systémů a svého finančního výkaznictví. Publikování veškerých nových standardů nebo zásadních úprav stávajících standardů musí doprovázet vydání tzv. „Shrnutí projektu“ (*Project summary*) a „Prohlášení zpětné vazby“ (*Feedback statement*). IASB taktéž zvažuje vydání dalších podpůrných dokumentů, stejného typu jako při vydání návrhu standardu.

2.3 Post-publikační postupy a údržba

Poté, co je standard vydán, účastní se členové IASB a odborný personál setkání se zainteresovanými stranami, aby jim dopomohli k lepšímu pochopení některých neočekávaných problémů, které vyvstaly v souvislosti s implementací. Nadace IFRS taktéž podporuje vzdělávací činnost, aby byl zajištěn soulad se standardy, a někdy také vytváří dodatečný vzdělávací materiál související s IFRS. Součástí Nadace IFRS je rovněž překladatelský tým, který vznikl na žádost národních jurisdikcí a zajišťuje

⁵⁹ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.32 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

⁶⁰ Tamtéž.

překlady standardů do odlišných jazyků a mnohé další týmy vyvíjející různorodé podpůrné aktivity.

Podstatnou částí aktivit následujících po schválení a implementaci nového standardu je proces zvaný post-implementační přezkum⁶¹. Provedení přezkumu provádí IASB povinně, a to obvykle po uplynutí přibližně dvou let mezinárodního uplatňování standardu, což je obecně v rozmezí mezi 30-36 měsíci po datu účinnosti. IASB může usoudit, že provedení přezkumu je po uplynutí standardní lhůty předčasné, musí o tom ale informovat DPOC a svůj názor zdůvodnit. Každý přezkum probíhá ve dvou fázích. V první je provedena identifikace a zhodnocení záležitostí, které by měly být zkoumány a které jsou poté předmětem konzultace s veřejností, která probíhá formou žádosti o informace. Ve druhé fázi IASB hodnotí připomínky přijaté na základě žádosti o informaci a dalších konzultačních aktivit. Na základě získaných informací poté IASB prezentuje svá zjištění a rozhoduje se, jaké další kroky provede v důsledku výsledků přezkumu.

Cílem každého nového standardu je zlepšování kvality finančního výkaznictví, post-implementační přezkum je tak příležitostí ke zhodnocení efektu nového standardu a jeho vnímání investory, tvůrci výkazů a auditory. Přezkum bere v potaz jak problémy, které vyvstaly již během tvorby návrhu standardu, tak i problémy, které vyvstaly až po jeho schválení a praktické aplikaci. IASB a odborný personál rovněž konzultují s uživateli IFRS části, kde došlo ke vzniku neočekávaných nákladů nebo problémů v souvislosti s implementací. Při provádění konzultací by IASB měla čerpat ze široké sítě uživatelů IFRS, zahrnující mimo jiné také Interpretační výbor, konzultační skupiny, Poradní sbor, regulátory cenných papírů, tvůrce národních účetních standardů nebo také auditory a investory. Díky tomu získá IASB dostatečně široké spektrum názorů a může vytyčit relevantní témata pro žádost o informace, kde zveřejňuje hlavní oblasti, na něž chce obdržet zpětnou vazbu, včetně zdůvodnění proč požaduje zpětnou vazbu právě na tyto oblasti.

Na zaslání připomínek v post-implementačním přezkumu dává IASB lhůtu nejméně 120 dní od vydání žádosti o informace. Pokud chce IASB lhůtu zkrátit, musí

⁶¹ IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s. 35. [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

získat povolení od DPOC. Poté, co IASB obdrží připomínky, zvažuje, zda jsou informace dostačující, nebo je nutné jejich doplnění skrz⁶²:

- analýzu finančních výkazů nebo dalších finančních informací
- přezkoumání výsledků akademických nebo jiných výzkumů souvisejících se standardem, k němuž je prováděn post-implementační přezkum
- zavedení anket, rozhovorů nebo dalších konzultací s konkrétními zainteresovanými stranami

Rozsah těchto potenciálních aktivit se odvíjí od standardu, který je podroben post-implementačnímu přezkumu a taktéž na základě zpětné vazby, která byla přijata na základě žádosti o informace.

Poté co IASB zváží veškeré připomínky přijaté v rámci žádosti o informace spolu s důkazy a informacemi získanými na základě dodatečných analýz, prezentuje svá zjištění ve formě zprávy pro veřejnost. Ačkoli zde neexistuje žádný důvodný předpoklad, že by měl post-implementační přezkum vést ke změnám ve standardu, je možné, že se IASB na základě získaných informací a jejich zvážení uchýlí k mírné úpravě standardu, nebo k přípravě pro jeho zásadní pozměnění. V průběhu post-implementační analýzy je IASB povinna pravidelně informovat DPOC o svých zjištěních. Po ukončení přezkumu musí IASB o dokončení informovat DPOC a předložit jí předběžnou zprávu o přezkumu. Je-li s výsledky přezkumu DPOC spokojen, IASB může zprávu o přezkumu uzavřít.

⁶² IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online]. s.37 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf

3 Implementace IAS a IFRS v Evropské unii

3.1 Právní základy schvalovacího mechanismu

3.1.1 Angloamerický a kontinentální právní systém

Pro pochopení odlišností mezi tvorbou účetních standardů prostřednictvím IASB a její následné implementace do legislativy Evropské unie je vhodné stručně nastínit odlišnosti v právním prostředí, ze kterého nastavení těchto procesů pramení. Zatímco IASB je instituce založená na základech angloamerické právní kultury, instituce Evropské unie fungují naopak na bázi právní kultury kontinentální, z čehož pak v uplatňování práva v praxi pramení jisté rozdíly.

Angloamerická právní kultura, převažuje v právu USA a Velké Británie. Vyznačuje se svým postupným přirozeným vývojem, který vychází z dané kultury je založený především na praxi. Většinou nevyžaduje přesné definice a kodifikovanou podobu právních předpisů. Z toho také plyne například uspořádání právních odvětví, kdy se právo, na rozdíl od práva kontinentálního typu, nedělí na soukromé a veřejné. Podstatnou roli zde hrají právní obyčeje a soudní precedenty, kdy soud ve své podstatě plní roli tvůrce práva⁶³. V současné době zde však roste také vliv zákonů, v souvislosti s členstvím Velké Británie v Evropské unii.

Kontinentální právní kultura je rozšířena především na území kontinentální Evropy a v zemích, které v dřívějších dobách podléhaly kolonizaci evropských mocností. Vývoj této právní kultury byl významně ovlivněn římským právem. Tato právní kultura se vyznačuje především tím, že jde převážně o právo psané, jehož hlavním pramenem je zákon. Typické je zde také kodifikační úsilí, tedy snaha o shrnutí práva do velkých kodexů⁶⁴. V rámci této právní kultury rozlišujeme několik dílčích subsystémů, mezi něž patří například právo románsko-germánské, skandinávské, východoevropské nebo balkánské. Tyto subsystému mezi sebou mají také relativně významné odlišnosti.

3.1.2 Právní základy schvalovacího mechanismu v EU

Povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS pro podniky, jejichž cenné papíry jsou kótovány na burzách cenných papírů v EU, se odvíjí

⁶³ GRINC J., *Právo pro politology*. Praha: Grada, 2010, s. 28

⁶⁴ Tamtéž.

od Nařízení (ES) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o využívání IAS⁶⁵, vydaného v roce 2002. Zároveň s tímto nařízením bylo nutné vytvořit podmínky pro implementaci IFRS do evropského práva a nastavit zde přesný schvalovací proces. Ten je zakotven přímo v Nařízení 1606/2002, které ve článku 6⁶⁶ stanovilo, že budou IFRS přijímány regulativním postupem s kontrolou v souladu s čl. 5a odst. 1 až 4 a čl. 7 rozhodnutí 1999/468/ES⁶⁷ o postupech pro výkon prováděcích pravomoc svěřených Komisi. Toto nařízení bylo zrušeno a nahrazeno nařízením 182/2011 Evropského parlamentu a Rady, kterým se stanoví pravidla a obecné zásady způsobu, jakým členské státy kontrolují Komisi při výkonu prováděcích pravomocí⁶⁸. Toto nařízení ponechává účinky článku 5a nařízení 1999/468 ES a článek 7 nahrazuje článkem 10, jež pojednává o činnosti výborů.

Obsah článku 4 obsahuje postup, jakým musí standard v rámci schvalovacího mechanismu projít. Hlavním orgánem je Komise, jíž je k dispozici Výbor pro regulativní postup s kontrolou (*dále jen Výbor*), který je složen ze zástupců jednotlivých členských států a jemuž předsedá zástupce Evropské komise. Zástupce Evropské komise předkládá návrh opatření, která mají být přijata, a Výbor k němu ve lhůtě stanovené předsedou zaujímá stanovisko na základě hlasování. Jsou-li opatření (standard) zamýšlená Evropskou komisí v souladu se stanoviskem Výboru, Evropská komise předkládá návrh Radě EU a Evropskému parlamentu. Ti mohou do tří měsíců vyjádřit svůj nesouhlas. Pokud se tak stane, Evropská komise standard nepřijme, může však návrh opatření pozměnit a opětovaně ho předložit Výboru a opakovat daný proces. Nevyjádří-li Rada EU ani Evropský parlament během tříměsíční lhůty svůj nesouhlas, Evropská komise opatření přijímá.

Nesouhlasí-li opatření navrhovaná Evropskou komisí se stanoviskem Výboru, předkládá Evropská komise návrh opatření Radě EU a Evropskému parlamentu. Rada EU se poté musí do dvou měsíců usnést o případném nesouhlasném stanovisku. V případě, že se tak stane, Evropská komise může předložit Radě EU pozměněný návrh. V opačném případě Rada EU postupuje návrh opatření Evropskému parlamentu.

⁶⁵ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů

⁶⁶ Tamtéž, s. 6.

⁶⁷ Rozhodnutí Rady ze dne 28. června 1999 o postupech pro výkon prováděcích pravomocí svěřených Komisi (1999/468/ES), s. 124

⁶⁸ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č 182/2011 ze dne 16. února 2011, kterým se stanoví pravidla a obecné zásady způsobu, jakým členské státy kontrolují Komisi při výkonu prováděcích pravomocí

Evropský parlament má následně 4 měsíce na vyjádření nesouhlasu s navrhovanými opatřeními. Vyjádří-li parlament nesouhlas, má Evropská komise opět možnost předložit pozměněný návrh. V případě, že ani Evropský parlament nevyjádří svůj nesouhlas, Rada EU, případně Evropská komise jej přijímá. Přijaté standardy jsou do evropského práva implementovány formou nařízení a zveřejněna v Úředním věstníku EU, k dispozici jsou v jazycích všech členských států.

V rámci schvalovacího mechanismu pro IFRS plní funkci Výboru pro regulativní postup s kontrolou Výbor pro regulaci účetnictví⁶⁹ (Accounting Regulatory Committee, dále jen ARC), který se skládá ze zástupců jednotlivých členských států. Podstatnou roli ve schvalovacím procesu hraje také Evropská poradní skupina pro účetnictví (EFRAG), jež plní funkci poradního orgánu v průběhu celého schvalovacího a implementačního procesu. V roce 2006 byla rozhodnutím Komise 2006/505 ES⁷⁰ zřízena Prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů (*Standard Advice Reviwe Group, dále jen SARG*), za cílem prověřování neutrality a objektivitu stanovisek EFRAG. Tak bylo učiněno především proto, že EFRAG je soukromým subjektem a bylo vhodné zajistit instituci, jež bude dbát na nezávislost a objektivnost jím vydaných stanovisek. SARG tvoří sedm nezávislých odborníků a tvůrců národních účetních pravidel.

3.2 Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví

EFRAG je organizace, jež byla založena v roce 2001⁷¹, s podporou Evropské komise, za účelem poskytování odborného poradenství v rámci implementace IFRS do práva Evropské unie. EFRAG je soukromá organizace, jejíž členové se souhrnně nazývají Členské organizace EFRAG („EFRAG Member Organisations“). Mezi její

⁶⁹European Commission. *Accounting Regulatory Committee* [online]. [cit. 2015-22-07]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/governance/committees/arc/index_en.htm

⁷⁰Rozhodnutí Komise ze dne 20. prosince

2006 o jmenování členů prověřovací skupiny pro poradenství v oblasti standardů zřízené rozhodnutím Komise 2006/505/ES ze dne 14. července 2006, kterým se zřizuje prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů, jejímž úkolem je poskytovat Komisi poradenství v otázce objektivitu a neutrality stanovisek Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG) (2007/73/ES)

⁷¹ European Financial Reporting Advisory Group. *EFRAG Facts* [online]. [cit. 2015-23-07]. Dostupné z: <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx>

členy patří organizace se zájmem na vývoji IFRS a jejich vlivu na kapitálové trhy. K nejvýznamnějším patří zejména⁷²:

- Federation of European Accountants – FEE
- European Business Federations
- European (re) insurance Federation
- European Banking Federation
- European Savings and Retail Banking Group
- European Federation of Financial Analyst Societies
- Financial Reporting Council (Velká Británie)
- Dutch Accounting Standards Board (Nizozemsko)
- a mnohé další národní a nadnárodní instituce

Role EFRAG jako poradce pro Evropskou komisi je formálně zakotvena v tzv. pracovním ujednání (*Working arrangement*), kde je stanoveno, že EFRAG bude plnit funkci poradce pro Evropskou komisi ve veškerých záležitostech týkajících se aplikace IFRS v Evropské unii. EFRAG se taktéž účastní diskusí o veškerých tématech souvisejících s procesem tvorby účetních standardů. Cílem aktivit EFRAG je ujištění, že názory a pohledy členských států EU na vývoj standardů jsou jasně komunikovány v rámci procesu tvorby standardů, tak, aby vývoj IFRS byl v souladu se zájmy subjektů EU, které s IFRS přijdou do styku. EFRAG funguje na principu transparentního a nezávislého schvalovacího procesu. Transparentnost spočívá již v samotném procesu tvorby dokumentů. Dokumenty, které vydává, jsou zveřejněny a podrobeny připomínkovému řízení, přičemž připomínky, které EFRAG obdrží, jsou dále revidovány a případně zapracovávány do dokumentů. V zájmu EFRAG je zapojit do procesu projednávání otázek různorodé evropské instituce, a to jak soukromé, tak i veřejné.

EFRAG dosahuje svých cílů jak prostřednictvím účasti na konzultačním procesu IASB, tak svou proaktivní prací. Pod vedením Evropské komise se taktéž dostává do kontaktu s ARC, což mu dává náhled na pohledy jednotlivých členských států, prostřednictvím názorů jejich reprezentantů. EFRAG rovněž dává Komisi stanovisko, zda je publikovaný IFRS v souladu s kritérii pro schválení EU, tedy především

⁷² European Financial Advisory Group. *About Us*. [online].[cit. 2015-27-08]. Dostupné z: <http://www.efrag.org/Front/c1-266/EFrag-General-Assembly-and-EFRAG-Member-Organisations.aspx>

s Nařízením (ES) 1606/2002. Ve spolupráci s národními účetními regulátory pak EFRAG provádí u každého implementovaného standardu analýzu očekávaných nákladů a přínosů, jež jsou spojeny s aplikací požadavků v daném standardu. EFRAG taktéž úzce a na pravidelné bázi spolupracuje jak s ARC, tak se SARG.

3.3 Schvalovací proces

Přijetí každého standardu probíhá individuálně a každý standard musí absolvovat kompletní schvalovací proces. Schvalovací proces pro implementaci IFRS v EU zahrnuje následující kroky⁷³:

- 1) IASB vydává v rámci svého schvalovacího procesu standard IFRS
- 2) EFRAG uspořádá konzultace se zájmovými skupinami působícími v EU
- 3) EFRAG dá k dispozici Evropské komisi stanovisko, zda standard splňuje kritéria pro přijetí. Především zda požadavky ve standardu nejsou v rozporu se zásadami ve 4. a 7. Směrnici. EFRAG v této fázi rovněž připravuje analýzu potenciálních ekonomických dopadů souvisejících se zavedením standardu.
- 4) Na základě rozhodnutí Komise č. 2006/505 vydává SARG stanovisko, zda je doporučení EFRAG týkající se schválení standardu objektivní a vyvážené.
- 5) Na základě doporučení EFRAG a názoru SARG Evropská komise připraví návrh schválení standardu. Projednávání schválení probíhá v ARC.
- 6) ARC hlasuje o návrhu Evropské komise. Pokud návrh kvalifikovaná většina schválí, je návrh postoupen Evropskému parlamentu a Radě EU
- 7) Evropský parlament a Rada EU mají tři měsíce na vznesení námitek proti přijetí návrhu
- 8) Pokud Evropský parlament a Rada EU vyjádří své kladné stanovisko k návrhu, případně uplynou tři měsíce, aniž by byly vzneseny námitky, Evropská komise přijímá návrh nařízení. Po schválení je nařízení zveřejněno v Úředním věstníku EU a dnem uvedeným v nařízení vstupuje v platnost.

⁷³ IAS Plus. *IFRS in Europe-Background Information* [online].[cit. 2015-24-07]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/europe>

Přehled výše uvedených kroků je znázorněn v následujícím schématu:

OBRÁZEK 3: SCHVALOVACÍ PROCES IFRS V EU



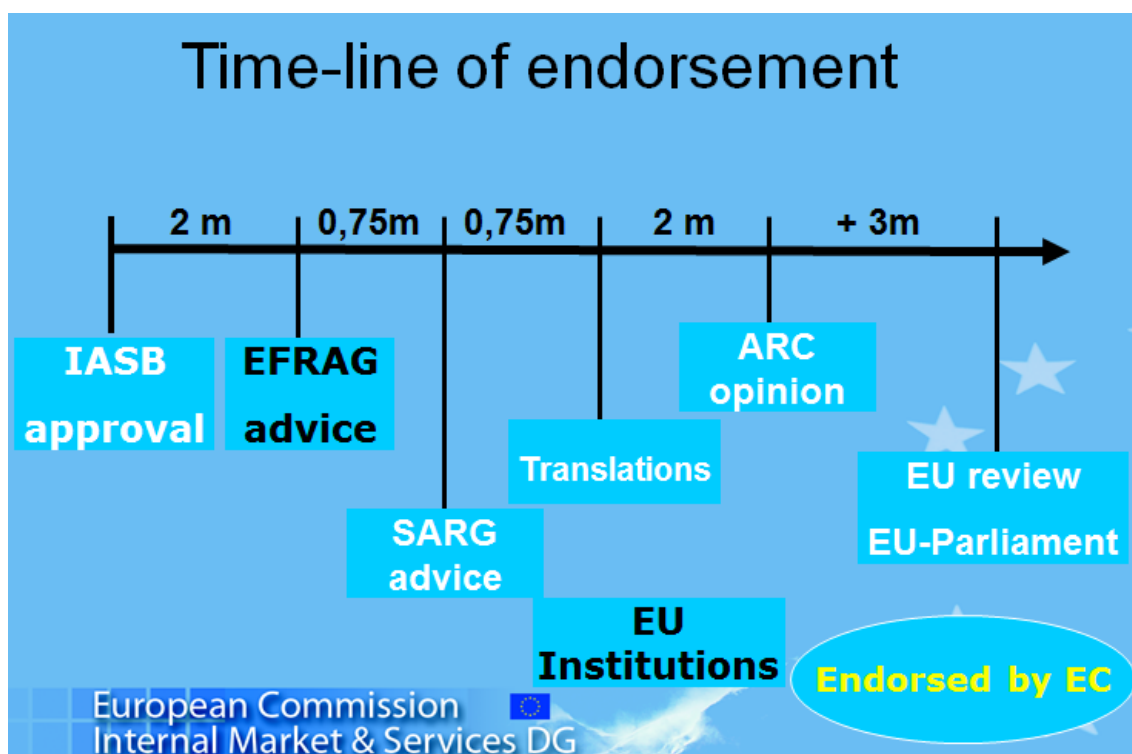
Zdroj: European Commission. *The Endorsement Process in the EU* [online].[cit. 2015-24-07]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/endorsement_process.pdf

4 Časové hledisko při implementaci IFRS v rámci EU

4.1 Časová linie schvalovacího procesu

Poté, co nový navrhovaný standard projde veškerými schvalovacími kroky v rámci struktury IFRS a je publikován, dochází k jeho implementaci v rámci EU. Aby mohl být standard schválen pro implementaci v EU, nezbytné, aby prošel i jejím schvalovacím procesem, případně byl náležitě upraven tak, aby byl plně v souladu s právem EU. Dle studie vypracované Evropskou komisí a prezentované na konferenci v Moskvě v únoru roku 2008 Jeroenem Hooijerem⁷⁴ je odhadovaná doba schvalovacího procesu v rámci EU, tedy rozmezí od vydání standardu a schválení jeho implementace v EU, přibližně 8,5 měsíce. Časovou linii schvalovacího procesu znázorňuje obrázek níže:

OBRAZEK 4: PŘEDPOKLÁDANÁ DOBA TRVÁNÍ SCHVALOVACÍHO PROCESU EU



Zdroj: European Commission. *Moscow, 27 February 2008: Overview on EU Accounting issues* [online]. [cit. 2015-29-07]. Dostupné z: http://www.rusrating.ru/dotru/files/cfa_2008/presentations/Overview%20on%20EU%20Accounting%20issues.ppt

⁷⁴ Manažer účetního oddělení Evropské komise (2008)

Po vydání má EFRAG dva měsíce na přípravu svého doporučení, necelý měsíc poté musí SARG vyjádřit své stanovisko k doporučení EFRAG, tedy zda je doporučení EFRAG relevantní, objektivní a v zájmu členských států EU. Poté dochází k překladům standardu tak, aby jej mohli relevantně zhodnotit členové ARC, tedy jednotliví zástupci členských států. Poté co jsou překlady standardu k dispozici členům ARC, mají dvouměsíční lhůtu k vyjádření svého souhlasu, případně nesouhlasu s předloženým návrhem. V případě, že návrh odsouhlasí, je předložen Evropskému parlamentu a Radě EU. Tyto dvě instituce mají standardně tříměsíční lhůtu k vyjádření svého názoru. Je-li návrh odsouhlasen, případně nevyjádří-li Rada EU ani Evropský parlament nesouhlas, je standard přijat a publikován Evropskou komisí.

4.2 Implementace standardů do legislativy EU

Poté, co vešlo v červenci roku 2002 v platnost Nařízení (ES) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o využívání IAS, bylo nutné neprodleně zahájit schvalovací proces pro existující standardy. Na tom začala Evropská komise, EFRAG i ARC neprodleně pracovat a 29. října 2003 jsou schváleny veškeré standardy a jejich interpretace, jež byly v platné k 1. březnu 2002⁷⁵, s výjimkou IAS 32 a IAS 39, včetně jejich interpretací⁷⁶. Tyto standardy byly publikovány v Úředním věstníku EU dne 13. října téhož roku a o tři dny později vstoupily v platnost⁷⁷.

V případě těchto standardů byl EFRAG vyzván Evropskou komisí k vydání svého posudku dne 19. března 2002. Po přezkoumání veškerých standardů vydal EFRAG své stanovisko přesně o tři měsíce později, tedy 19. června téhož roku⁷⁸. V tomto stanovisku doporučuje schválení veškerých standardů s výjimkou IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování. Důvodem, proč EFRAG nedoporučil schválení tohoto standardu, bylo zhodnocení, že se jedná o velmi složitý a především kontroverzní standard, k němuž IASC zveřejnila dokument upřesňující jeho využívání („Guidance

⁷⁵ Jedná se o standardy IAS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 40 a 41 a interpretace SIC 1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 32 a 33

⁷⁶ European Financial Reporting Advisory Group. *The EU Endorsement Status Report* [online]. [cit. 2015-10-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFrag_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf

⁷⁷ Nařízení Komise (ES) č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002

⁷⁸ European Financial Reporting Advisory Group. *Endorsement Letter 19 June 2002* [online]. [cit. 2015-10-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/efrag/efrag-2002-06-endorsement-letter_en.pdf

notes“), nicméně doplňující dokument nemá povahu standardu⁷⁹. Ačkoli byl standard IAS 32 Finanční nástroje: vykazování EFRAG doporučen ke schválení, přijat spolu s ostatními existujícími standardy nebyl. Tento standard neschválila Evropská komise a to mimo jiné také z důvodu, že nevěnoval dostatečnou pozornost konkrétním okolnostem týkajících se evropských bank, pro něž je vykazování finančních nástrojů velmi zásadní problematikou⁸⁰. Dalším důvodem k nepřijetí IAS 32 a IAS 39 byl fakt, že v době schvalování v IASB probíhal proces úpravy těchto standardů. Evropská komise se proto rozhodla vyčkat, jakmile budou úpravy dokončeny a zařadila přijetí revidovaných standardů mezi své priority.

Do konce roku 2005 bylo v rámci schvalovacího procesu EU přijato množství nově vydaných standardů a úprav standardů stávajících. Tabulka níže obsahuje seznam nově přijatých standardů do konce roku 2005:

TABULKA 2: STANDARDY PŘIJATÉ DO KONCE ROKU 2005

Standard	Datum účinnosti	Datum schválení	Datum publikace v oficiálním věstníku EU
<i>IFRS 6 Mineral resources</i>	1 leden 2006	8 listopad 2005	24 listopad 2005
<i>IFRS 2 Share-based Payments</i>	7 únor 2005	4 únor 2005	11 únor 2005
<i>IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>	1 leden 2005	29 prosinec 2004	31 prosinec 2004
<i>IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	1 leden 2005	29 prosinec 2004	31 prosinec 2004
<i>IFRS 4 Insurance Contracts</i>	1 leden 2005	29 prosinec 2004	31 prosinec 2004
<i>IFRS 3 Business combinations</i>	1 leden 2005	29 prosinec 2004	31 prosinec 2004
<i>IAS 39 Financial instruments: Measurement and Recognition</i>	1 leden 2005	19 listopad 2004	9 prosinec 2004
<i>IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	7 květen 2004	6 duben 2004	17 duben 2004

Zdroj: Vlastní úprava dle European Financial Reporting Advisory Group. *The EU endorsement status report* [online].[cit. 2015-10-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFRAG_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf

⁷⁹ European Commission. *Endorsement Letter 19 June 2002* [online].[cit. 2015-10-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/efrag/efrag-2002-06-endorsement-letter_en.pdf

⁸⁰ BRÜTSCH Ch., LEHMKUHL D. *Law and Legalization in Transnational Relations*. Oxon, Abingdon, Routledge 2007, s. 42

Kupříkladu k prvnímu standardu IFRS s pořadovým číslem 1, vydanému IASB v květnu roku 2003 dává EFRAG doporučení ke schválení již o měsíc později, koncem června téhož roku. Datum účinnosti IFRS 1 stanovila IASB na 1. ledna 2014 a čtyři týdny poté, 6. dubna je standard schválen v EU. Datum účinnosti stanovené EU je 7. května téhož roku. Schvalovací proces EU v tomto případě trval přibližně jeden rok. V průběhu roku 2004 byly rovněž schváleny upravené verze standardů IAS 32 a IAS 39, jež prvotním schválením v roce 2003 neprošly. Nutno poznamenat, že především přijetí standardu IAS 39 provázely značné rozpory, přičemž k tomuto standardu vzhledem k „nerozhodnému“ hlasování nemohl vydat EFRAG doporučení ke schválení⁸¹. IAS 32 byl v upravené verzi přijat bez zásadnějších problémů, včetně doporučení ke schválení od EFRAG. Stejně tak byly s doporučením EFRAG přijaty i zbylé standardy.

Od roku 2005 do současnosti prošlo schvalovacím procesem a bylo implementováno do legislativy EU dalších 8 standardů, viz tabulka níže:

TABULKA 3: PŘEHLED STANDARDŮ SCHVÁLENÝCH V EU MEZI LETY 2005-2015

Standard	Datum účinnosti	Datum schválení	Datum publikace v oficiálním věstníku EU
<i>IFRS 7 Financial instruments: Disclosures</i>	1 leden 2007	11 leden 2006	27 leden 2006
<i>IFRS 8 Operating Segments</i>	1 leden 2009	21 listopad 2007	22 listopad 2007
<i>IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures</i>	1 leden 2014	11 prosinec 2012	29 prosinec 2012
<i>IAS 27 Separate Financial Statements</i>	1 leden 2014	11 prosinec 2012	29 prosinec 2012
<i>IFRS 13 Fair Value Measurement</i>	1 leden 2013	11 prosinec 2012	29 prosinec 2012
<i>IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities</i>	1 leden 2014	11 prosinec 2012	29 prosinec 2012
<i>IFRS 11 Joint Arrangements</i>	1 leden 2014	11 prosinec 2012	29 prosinec 2012
<i>IFRS 10 Consolidated Financial Statements</i>	1 leden 2014	11 prosinec 2012	29 prosinec 2012

Zdroj: vlastní úprava dle European Financial Reporting Advisory Group. *The EU endorsement status report* [online].[cit. 2015-10-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFRAF_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf

⁸¹ European Commission. *Endorsement Letter 8 July 2004* [online].[cit. 2015-10-08]. Dostupné z http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/efrag/efrag-2004-07a-endorsement-letter_en.pdf

V lednu 2006 byl schválen s doporučením EFRAG schválen standard IFRS 7, v listopadu 2007 pak, taktéž s doporučením EFRAG, standard IFRS 8. Následovala krátká odmlka, která však nebyla způsobena prodlevami ve schvalovacím procesu EU, nýbrž faktem, že IASB vydala další standardy až 12 května roku 2011, kdy byly vydány standardy IFRS 10, 11, 12 a 13 a standardy IAS 27 a 28. Všechny tyto standardy byly schváleny s doporučením EFRAG dříve, než nastala jejich účinnost dle IASB. Standardy IAS 27 a IAS 28 plně nahrazují původní schválené standardy se stejným označením, přičemž jako části původních verzí standardů slouží taktéž IFRS 10 a IFRS 12. Důležité je také zmínit, že od roku 2003 do současnosti bylo taktéž přijato velké množství novel (*amendments*) standardů a interpretací. Novelám se práce podrobněji věnuje v podkapitolách 4.5 a 4.6.

ERAG taktéž dává k dispozici náhled na standardy, novelty a interpretace standardů, jež jsou aktuálně v procesu schvalování EU. Přehled právě schvalovaných dokumentů k 23. červnu je k dispozici v následující tabulce:

TABULKA 4: AKTUÁLNĚ SCHVALOVANÉ DOKUMENTY



EF

FRAG

European Financial Reporting Advisory Group ■

The EU endorsement status report

Position as at 23 July 2015

	EFRAG draft endorsement advice	EFRAG endorsement advice	ARC vote	When might endorsement be expected	IASB Effective Date	Expected to be endorsed before the effective date?
IASB/IFRIC documents not yet endorsed <i>[Revisions to this schedule are marked in bold]</i>						
STANDARDS						
IFRS 9 Financial Instruments (<i>Issued on 24 July 2014</i>)	✓ 04/05/2015	*H2 2015	*H2 2015	*H2 2015	1/1/2018	▲
IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts (<i>Issued on 30 January 2014</i>)	To be decided	To be decided	To be decided	To be decided	1/1/2016	
IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers (<i>Issued on 28 May 2014</i>)	✓ 15/10/2014	✓ 17/03/2015	*Q4 2015	*Q1 2016	1/1/2018	▲
AMENDMENTS						
Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 28: Investment Entities: Applying the Consolidation Exception (<i>Issued on 18 December 2014</i>)	✓ 11/05/2015	✓ 22/07/2015	*Q4 2015	*Q1 2016	1/1/2016	▲
Amendments to IAS 1: Disclosure Initiative (<i>Issued on 18 December 2014</i>)	✓ 27/02/2015	✓ 19/05/2015	*Q3 2015	*Q4 2015	1/1/2016	▲
Annual Improvements to IFRSs 2012–2014 Cycle (<i>Issued on 25 September 2014</i>)	✓ 24/10/2014	✓ 04/02/2015	*Q3 2015	*Q4 2015	1/1/2016	▲
Amendments to IFRS 10 and IAS 28: Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture (<i>Issued on 11 September 2014</i>)	Postponed: waiting Exposure Draft from IASB				1/1/2016 To be amended	▲
Amendments to IAS 27: Equity Method in Separate Financial Statements (<i>Issued on 12 August 2014</i>)	✓ 23/10/2014	✓ 19/12/2014	*Q3 2015	*Q4 2015	1/1/2016	▲
Amendments to IAS 16 and IAS 41: Bearer Plants (<i>Issued on 30 June 2014</i>)	✓ 23/07/2014	✓ 19/09/2014	✓ 09/07/2015	*Q4 2015	1/1/2016	▲
Amendments to IAS 16 and IAS 38: Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation (<i>Issued on 12 May 2014</i>)	✓ 17/06/2014	✓ 24/07/2014	✓ 09/07/2015	*Q4 2015	1/1/2016	▲
Amendments to IFRS 11: Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations (<i>Issued on 6 May 2014</i>)	✓ 16/06/2014	✓ 24/07/2014	✓ 09/07/2015	*Q4 2015	1/1/2016	▲

Zdroj: European Financial Reporting Advisory Group. *The EU Endorsement Status Report* [online].[cit. 2015-12-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFRAG_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf

Z tabulky je vidět, že jsou aktuálně schvalovány 3 standardy a 8 novel již implementovaných standardů. Standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky, vydaný IASB koncem května 2014 již dostal doporučení ke schválení od EFRAG. Momentálně se čeká na schválení od ARC, jež je očekávané ve čtvrtém kvartále roku 2015. Očekávané přijetí je na začátku roku 2015, což je dostatečně dlouhá doba před datem účinnosti stanoveným IASB, které je k 1. lednu roku 2018. Původní datum účinnosti standardu bylo stanoveno na 1. ledna 2017. K tomu se EFRAG vyjádřil ve svém stanovisku, kdy zmiňoval, že vzhledem k pozdějšímu vydání standardu nebudou mít společnosti dostatek času k implementaci standardu do procesů svého finančního výkaznictví⁸² a taktéž je možné, že IASB vydá dohledné době úpravu standardu, jež bude usnadňovat jeho implementaci. IASB především na základě předpokládané úpravy standardu odhlasovalo odložení data účinnosti na 1. leden roku 2018⁸³.

Standard IFRS 9 Finanční nástroje, vydaný IASB rovněž koncem května 2014, je momentálně ve fázi, kdy Evropská komise čeká na stanovisko EFRAG. EFRAG vydal dne 4. května 2015 návrh na doporučení ke schválení, v němž upozorňuje, že analýzy, které byly provedeny, jsou na nepříliš širokém vzorku a ačkoli doporučuje standard ke schválení, je nutné pečlivě sledovat možné neočekávané důsledky jeho implementace⁸⁴. Datum účinnosti IFRS 9 je stanoveno na 1. leden 2018 a finální stanovisko EFRAG Evropská komise očekává v nejbližší době. Očekávané datum schválení standardu v EU je v polovině roku 2015, takže je již nyní zřejmé, že zde nastane jisté zpoždění. IFRS 14 Časové rozlišení při cenové regulaci, vydaný IASB v lednu 2014 k dnešnímu dni nebyl předán EFRAG k vyjádření stanoviska. Datum očekávaného stanoviska a datum očekávaného přijetí v EU nebylo prozatím stanoveno. Datum účinnosti stanovené IASB je 1. lednu 2016, takže lze předpokládat, že v případě uplatnění tohoto data účinnosti vznikne taktéž nesoulad mezi účinností standardu dle IASB a účinností v EU.

⁸² European Financial Reporting Advisory Group. *Endorsement letter IFRS 15* [online].[cit. 2015-13-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/files/EFRAG%20public%20letters/Revenue%20Recognition/Endorsement_advice_IFRS_15.pdf

⁸³ Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Press Release* [online].[cit. 2015-13-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/IASB-confirms-one-year-deferral-of-effective-date-of-revenue-Standard.aspx>

⁸⁴ European Financial Reporting Advisory Group. *Draft of Endorsement letter IFRS 9* [online].[cit. 2015-13-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/files/IFRS%209%20endorsement/IFRS_9_DEA_-_May_4_2015_-_final.pdf

4.3 Analýza časové náročnosti schvalovacího procesu standardů v EU

Vzhledem k tomu, že schvalovací proces v EU ve své podstatě začíná až ve chvíli, kdy IASB vydá finální verzi standardu, je zřejmé, že může dojít k jistému nesouladu účinností standardu v EU a v zemích mimo EU, na jejichž území se řídí finanční výkaznictví dle IFRS. Ačkoli je snaha tomuto předejít, ne vždy se to podaří. Standardní doba schvalovacího procesu je odhadována přibližně na 8,5 měsíce od chvíle, kdy je standard vydán a publikován IASB. Následující tabulka znázorňuje reálnou dobu schvalovacího procesu EU u jednotlivých přijatých standardů. Doba je počítána od chvíle, kdy IASB vydá standard, do chvíle, kdy proběhne finální schválení v EU, s výjimkou přijetí první sady již existujících standardů v říjnu 2003, kdy je za den vydání standardu považován den, kdy Evropská komise požádala EFRAG o vyjádření svého stanoviska.

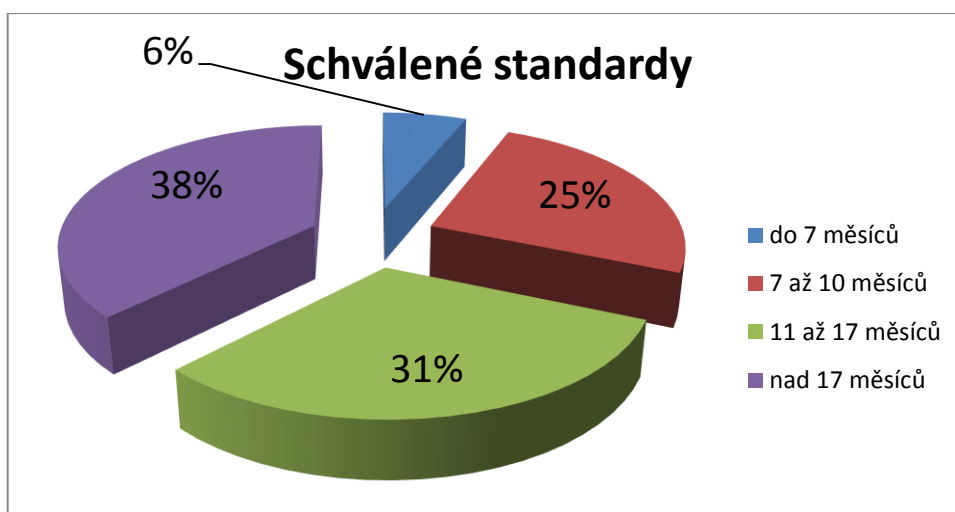
Z tabulky 5 vyplývá, že se doba schvalovacího procesu v některých případech značně odlišuje. Její rozpětí je od pěti měsíců v případě standardu IFRS 7, po dobu delší devatenácti měsíců, v případě šesti standardů přijatých prosinci roku 2012, případně dvaceti měsíců, v případě prvním přijetí standardů v roce 2003. Tento případ je ale značně specifický, a to jak množstvím standardů, jež byly v dané periodě podrobeny schvalovacímu procesu, tak faktem, že se jednalo o vůbec první schvalovací proces pro implementaci standardů do legislativy EU. Taktéž v případě šesti standardů přijatých v roce 2012 je doba trvání značně ovlivněna množstvím přijímaných standardů, neboť v rámci této periody musela Evropská komise, EFRAG i ARC projít značné množství dokumentace, provést analýzy týkající se všech přijímaných standardů a vyjádřit k nim své stanovisko. V případě standardů IAS 32 a IAS 39 je počítán čas schválení od chvíle kdy byly vydány jejich úpravy a podrobeny novému schvalovacímu procesu v rámci EU. Kdybychom počítali dobu trvání schvalovacího procesu od chvíle, kdy bylo přijetí poprvé iniciováno, tedy od 19. března roku 2002, doba schvalovacího procesu by byla více než dva roky.

TABULKA 5: KOMPARACE DNE VYDÁNÍ STANDARDU IASB JEHO SCHVÁLENÍ V EU

Standard	Datum vydání IASB	Datum schválení v EU	Doba schvalování EU (v měsících)
<i>Standards platné k 1. březnu 2002 s výjimkou IAS 32 a IAS 39</i>	19. březen 2002*	29. říjen 2003	20
<i>IFRS 6 Mineral resources</i>	9. prosinec 2004	8. listopad 2005	11
<i>IFRS 2 Share-based Payments</i>	19. únor 2004	4. únor 2005	12
<i>IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>	17. prosinec 2003	29. prosinec 2004	13
<i>IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	31. březen 2004	29. prosinec 2004	9
<i>IFRS 4 Insurance Contracts</i>	31. březen 2004	29. prosinec 2004	9
<i>IFRS 3 Business combinations</i>	31. březen 2004	29. prosinec 2004	9
<i>IAS 39 Financial instruments: Measurement and Recognition</i>	17. prosinec 2003	19. listopad 2004	11
<i>IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	19. červen 2003	6. duben 2004	10
<i>IFRS 7 Financial instruments: Disclosures</i>	18. srpen 2005	11. leden 2006	5
<i>IFRS 8 Operating Segments</i>	30. listopad 2006	21. listopad 2007	12
<i>IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures</i>	12. květen 2011	11. prosinec 2012	19
<i>IAS 27 Separate Financial Statements</i>	12. květen 2011	11. prosinec 2012	19
<i>IFRS 13 Fair Value Measurement</i>	12. květen 2011	11. prosinec 2012	19
<i>IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities</i>	12. květen 2011	11. prosinec 2012	19
<i>IFRS 11 Joint Arrangements</i>	12. květen 2011	11. prosinec 2012	19
<i>IFRS 10 Consolidated Financial Statements</i>	12. květen 2011	11. prosinec 2012	19
* datum, kdy Evropská komise postoupila standardy EFRAG k vyjádření stanoviska			

Zdroj: vlastní úprava dle European Financial Reporting Advisory Group. *The EU Endorsement Status Report* [online]. [cit. 2015-15-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFRAG_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf

GRAF 1: DOBA SCHVALOVACÍHO PROCESU EU



Zdroj: Vlastní tvorba

Graf 1 znázorňuje, jaké množství standardů bylo schváleno v konkrétním časovém horizontu, přičemž nezahrnuje sadu standardů přijatých v „úvodním“ přijetí v roce 2003. Z grafu plyne, že největší množství standardů je podrobeno schvalovacímu procesu delšímu, než je 17 měsíců. Pouze u 25 % standardů je délka schválení blízka délce schválení očekávané Evropskou komisí, tedy v rozmezí 7 a 10 měsíců. Výjimkou je standard IFRS 7, kdy schválení EU proběhlo za pouhých 5 měsíců, což je částečně způsobeno tím, že se jednalo o v daném období jediný standard podrobený schvalovacímu procesu a částečně tím že při jeho schvalování nedošlo k žádným zásadním komplikacím. Jak bylo zmíněno, dobu schválení značně ovlivňuje množství standardů, jež jsou schvalovány současně v daném období.

4.4 Analýza časového souladu účinnosti standardů dle IASB a v EU

V první řadě je nutno zmínit, že při analýze souladu data účinnosti standardu v legislativě EU a účinnosti standardu stanovené IASB je nutno abstrahovat od standardů, které v době rozhodnutí a přijetí IAS v EU již byly IASB uvedeny v platnosti. Následující tabulka obsahuje porovnání data účinnosti v EU a účinnosti stanovené IASB u veškerých standardů, s účinností stanovenou IASB počínaje 1. lednem roku 2004.

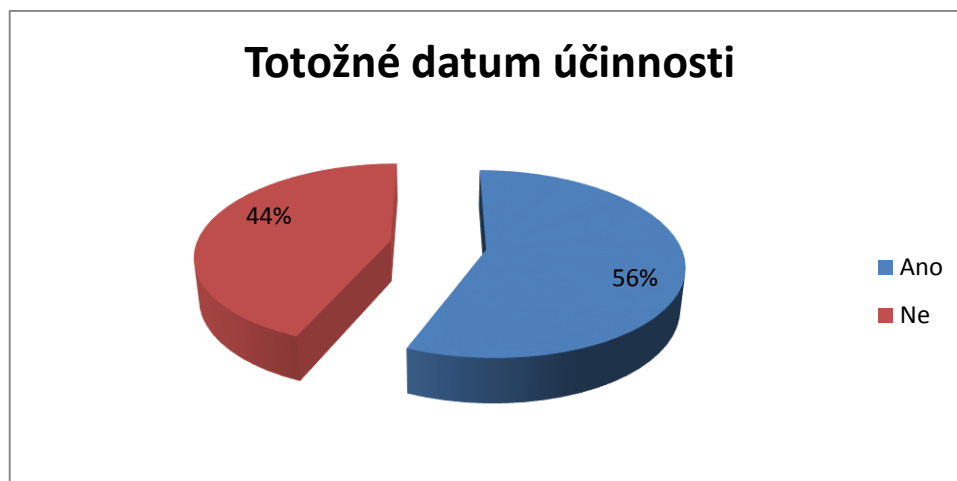
TABULKA 6: SOULAD DATA ÚČINNOSTI STANOVENÉ IASB A EU

Standard	Datum účinnosti dle IASB	Datum účinnosti v EU	Souhlasí
<i>IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	1. leden 2004	7. květen 2004	
<i>IAS 39 Financial instruments: Measurement and Recognition</i>	1. leden 2005	1. leden 2005	
<i>IFRS 3 Business combinations</i>	31. březen 2004	1. leden 2005	
<i>IFRS 4 Insurance Contracts</i>	1. leden 2005	1. leden 2005	
<i>IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	1. leden 2005	1. leden 2005	
<i>IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>	1. leden 2005	1. leden 2005	
<i>IFRS 2 Share-based Payments</i>	1. leden 2005	1. leden 2005	
<i>IFRS 6 Mineral resources</i>	1. leden 2006	1. leden 2006	
<i>IFRS 7 Financial instruments: Disclosures</i>	1. leden 2007	1. leden 2007	
<i>IFRS 8 Operating Segments</i>	1. leden 2009	1. leden 2009	
<i>IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures</i>	1. leden 2013	1. leden 2014	
<i>IAS 27 Separate Financial Statements</i>	1. leden 2013	1. leden 2014	
<i>IFRS 13 Fair Value Measurement</i>	1. leden 2013	1. leden 2013	
<i>IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities</i>	1. leden 2013	1. leden 2014	
<i>IFRS 11 Joint Arrangements</i>	1. leden 2013	1. leden 2014	
<i>IFRS 10 Consolidated Financial Statements</i>	1. leden 2013	1. leden 2014	

Zdroj: Vlastní tvorba

Z tabulky lze vyčíst, že u devíti přijatých standardů bylo datum účinnosti úspěšně zkoordinováno, naopak u sedmi přijatých standardů se datum účinnosti lišilo. Úspěšnost koordinace data účinnosti, jak lze vidět v následujícím grafu, je tedy v současné době necelých 60 %.

GRAF 2: KOORDINACE DATA ÚČINNOSTI STANDARDŮ



Zdroj: Vlastní tvorba

U pěti z celkových šesti standardů vydaných IASB v květnu 2011 a přijatých v EU v prosinci roku 2012, tedy IAS 27 a 28 a IFRS 10,11 a 12 vidíme roční prodlevu data účinnosti v EU. K těmto standardům vydal EFRAG v květnu roku 2012, tedy rok po jejich vydání své odborné stanovisko. V něm vyjádřil svůj souhlas s přijetím všech pěti standardů, nicméně zároveň také svůj nesouhlas s datem účinnosti stanoveným IASB. Důvody, proč EFRAG nesouhlasí s datem účinnosti, jsou následující⁸⁵:

- obavy z nabytí účinnosti příliš krátkou dobu po publikaci standardů, přičemž standardy byly publikovány o půl roku později, než se očekávalo, pochopení a zakomponování standardů do procesů finančního výkaznictví vyžaduje více času a úsilí
- v době vydání stanoviska EFRAG již v rámci IASB probíhala konzultace o změnách v rámci IFRS 10, přičemž se očekávalo, že změny budou do standardů začleněny před datem jejich účinnosti. To by znamenalo opětované schvalování v rámci EU, což by v praxi mohlo znamenat velmi krátkou dobu na zavedení standardů v rámci výkaznictví entit působících na území EU

⁸⁵ European Commission. *Effect study IFRS 10,11,12 and IAS 27* [online]. s. 5. [cit. 2015-16-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/effect-study-IFRS10_11_12_IAS27_en.pdf

- několik zainteresovaných stran vyjádřilo EFRAG obavy, že v souvislosti s IFRS 11 Společná ujednání bude nutné sbírat množství dodatečných informací o aktivech, závazcích, výnosech a nákladech, což může být v některých případech časově velmi náročné
- EFRAG rovněž podnikl práce v terénu za účelem otestování požadavků uvedených ve standardech IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12, které potvrdily obavy zmíněné v prvních třech bodech. Někteří dotazovaní vyjádřili silné obavy nad datem účinnosti 1. ledna 2013, především kvůli novým požadavkům IFRS 10 a IFRS 11, které vyžadují další pochopení a odborné vyhodnocování, což by mohlo být komplikované v časovém intervalu do 1. ledna 2013

Z výše zmíněných důvodů jasně plyne, že odlišné datum účinnosti těchto pěti standardů nebylo způsobené prodlevami ve schvalovacím procesu, nýbrž bylo důvodným záměrem EFRAG a Evropské komise. Standardy byly schváleny dne 11. prosince 2012 a publikovány v Úředním věstníku dne 29. prosince roku 2012, s datem účinnosti od 1. ledna 2014⁸⁶.

Jinak tomu bylo v případě schvalování standardu IFRS 1. Tento standard byl vydán IASB 19. června 2003, přezkoumáním EFRAG prošel bez problémů a dne 25. července EFRAG vydal doporučení k přijetí tohoto standardu. ARC se jednomyslně usnesl na schválení standardu na schůzi dne 3. února 2014⁸⁷. Standard byl následně předán Evropskému parlamentu a Radě EU, tyto instituce vyjádřily svůj souhlas již v průběhu lhůty tří měsíců, kterou mají k dispozici a standard tak mohl být 8. dubna 2014 přijat, s datem účinnosti stanoveným o měsíc později, tedy 7. května 2014. Z uvedených časových údajů jednoznačně plyne, že opožděné schválení standardu má svůj původ v době mezi vydáním kladného stanoviska EFRAG a předáním ke schválení Evropskému parlamentu a Radě EU. Obecný pohled na standard byl na schůzi ARC poprvé prezentován dne 16. července 2003⁸⁸. Na schůzi dne 21. listopadu 2003, za účasti odborníka z EFRAG, se členové shodli, že by bylo v zájmu všech zúčastněných stran standard co nejdříve přijmout, nicméně hlasování o schválení proběhne až na

⁸⁶ European Commission. *Úřední věstník Evropské unie: Právní předpisy 29. prosince 2012* [online]. [cit. 2015-16-08]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2012:360:FULL&from=EN>

⁸⁷ European Commission. *Summary Record ARC/2004/02-03/2* [online]. [cit. 2015-16-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/arc/2004-02-03-summary-record_en.pdf

⁸⁸ European Commission. *Summary Record ARC/2003-07-16/2* [online]. [cit. 2015-16-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/arc/200307-summary-record_en.pdf

schůzi 3 února, kdy budou k dispozici veškeré překlady standardu⁸⁹. Lze tedy předpokládat, že zpoždění standardu bylo způsobeno opožděným dodáním překladů standardu a obecně pomalejším schvalovacím procesem ARC, než Evropská komise dle zveřejněné časové osy předpokládala. Vzhledem k tomu, že dle Nařízení (ES) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o využívání IAS mají vybrané společnosti povinnost vykazovat dle IAS a IFRS počínaje obdobím 1. ledna 2015, nenastal žádný závažnější problém, společnosti však měly nepatrně kratší dobu na přechod k novému systému finančního výkaznictví, který je řešen právě tímto standardem.

V případě standardu IFRS 3 Podnikové kombinace nastala relativně specifická situace, kdy datum účinnosti tohoto standardu nastalo současně s datem vydání. Z nutnosti podrobení standardu schvalovacímu procesu EU dle platné legislativy tak k souladu data účinnosti dle IASB a v EU dojít prakticky nemohlo. Standard byl podroben standardnímu schvalovacímu procesu, který trval přibližně devět měsíců. Dne 29. prosince 2014 byl standard v EU schválen a datum účinnosti bylo stanoveno k 1. lednu následujícího roku, tak aby se jím vybrané společnosti řídily od počátku období, kdy jsou povinny vykazovat v souladu s IFRS.

U standardů IFRS 9 Finanční nástroje a IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky, jejichž datum účinnosti dle IASB bylo stanoveno na 1. leden 2018 a aktuálně jsou aktivně podrobovány schvalovacímu procesu EU lze očekávat shodu data účinnosti IASB s tím, které stanoví při schválení EU. Tyto předpoklady jsou odůvodněné jednak tím, že ke standardu IFRS 15 již EFRAG vydal doporučení ke schválení a v případě standardu IFRS 9 návrh tohoto doporučení. Druhý důvod je fakt, že samotný EFRAG, v souladu s názorem Evropské komise požadoval odložení data účinnosti z původně plánovaného termínu 1. ledna roku 2017. Opoždění lze naopak důvodně očekávat v případě standardu IFRS 14, který ke dni 23. července 2015 ještě nebyl postoupen EFRAG k vyjádření odborného stanoviska. Vzhledem k očekávané délce schvalovacího procesu je velmi pravděpodobné, že standard k 1. lednu 2016 nebude v EU schválen.

Z rozboru časového souladu data účinnosti byly v rámci této kapitoly záměrně vynechány standardy IAS 32 a IAS 39, tedy standardy, jejichž přijetí bylo v rámci

⁸⁹ European Commission. *Summary Record ARC/2003-11-21/2* [online]. [cit. 2015-16-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/arc/20031121-summary-record_en.pdf

prvního schvalovacího procesu Evropskou komisí odmítnuto. Těmto standardům se bude věnovat podrobněji zvlášť v následující kapitole.

4.5 Analýza časové náročnosti schvalovacího procesu novel standardů a jejich revizí v EU

Ačkoli jsou novelty standardů a revize podrobeny stejnému schvalovacímu procesu, jako samotné nově vydané standardy, považují za vhodné podrobit je analýze separátně, a to především z toho důvodu, že samotné dodatky a úpravy většinou nemění podstatu původního standardu, ale pouze upravují nebo doplňují jeho jednotlivé části. Schvalovací proces tedy většinou není tak rozsáhlý co se týká schvalovaného a připomínkovaného materiálu a nevyvíjí tedy na jeho účastníky takovou časovou zátěž, jako tomu je při procesu schvalování a implementace nového standardu.

Počínaje dnem 23. září 2003, kdy schvalovacím procesem EU úspěšně prošla většina v té době existujících standardů, do současnosti, bylo schvalovacím procesem do legislativy EU implementováno 40 dodatků novel a revizí přijatých standardů. Tyto dokumenty byly schvalovány jak pro separátní standardy, tak jako sada pro více standardů v rámci jednoho schvalovacího procesu. Z grafu 3 lze vyčíst, že největší množství těchto dokumentů se týkalo standardů IAS 39, IFRS 1 a IAS 24. Standard IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování byl podroben mnohým úpravám, jednak proto, že nebyl schválen v prvotním schvalovacím procesu EU, ale také z důvodu samotné problematiky finančních nástrojů, která se neustále vyvíjí a je potřeba standard přizpůsobovat aktuální situaci. Standard IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví je zase velmi komplexní a zásadní pro zavádění IFRS do procesů finančního výkaznictví jednotlivých společností, z toho důvodu byl rovněž několikrát revidován a upravován tak, aby bez problémů splňoval svůj účel.

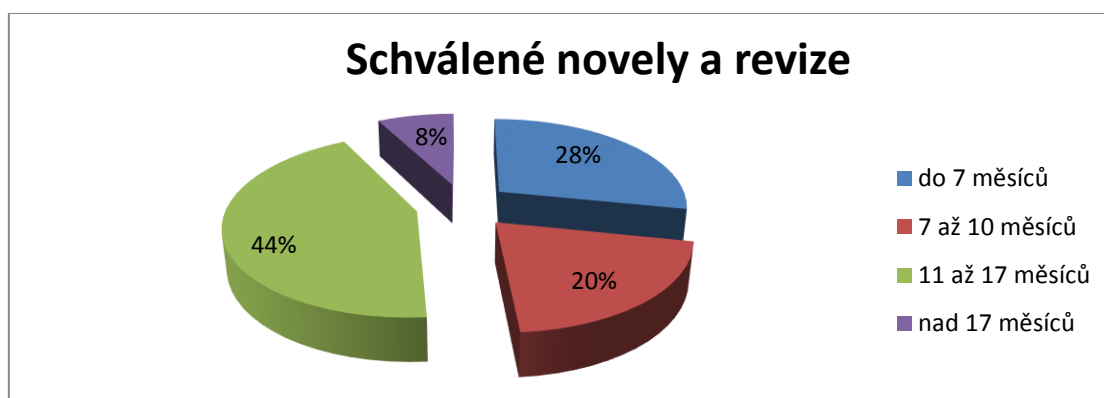
GRAF 3: POČET NOVEL A REVIZÍ JEDNOTLIVÝCH STANDARDŮ



Zdroj: Vlastní tvorba

Z tabulky tabulky 7 je patrné, že se doba, která uplyne od schválení novely nebo revize v rámci IASB do chvíle, kdy standard úspěšně projde schvalovacím procesem EU, u jednotlivých dokumentů značně liší. Průměrná doba schválení novely nebo revize je necelých 11 měsíců. Na grafu 4 vidíme, že schvalovací proces u více než poloviny dokumentů trval déle než 10 měsíců, déle než 17 měsíců však trvalo schválení pouze necelých 10 % dokumentů. Naopak téměř 30 % dokumentů bylo schváleno za dobu kratší než 7 měsíců. Téměř polovina schvalovaných dokumentů významně nepřesahuje očekávanou dobu schvalování dle odhadu Evropské komise, stanovenou na přibližně 8,5 měsíců. V komparaci s dobou schvalování nových standardů, kde se od očekávané doby schválení významně neodchyluje pouze necelých 30 % schválených standardů, jde tedy o procento podstatně vyšší.

GRAF 4: DOBA SCHVALOVACÍHO PROCESU V EU V PŘÍPADĚ NOVELA REVIZÍ



Zdroj: vlastní úprava

**TABULKA 7: ANALÝZA ČASOVÉHO HLEDISKA IMPLEMENTACE NOVEL A REVIZÍ
PLATNÝCH STANDARDŮ**

Dokument	Datum vydání IASB	Datum schválení v EU	Doba schvalování EU (v měsících)
<i>Amendments to IAS's 36 and 38</i>	31. březen 2004	29. prosinec 2004	9
<i>Amendments to IAS's 1,2,8,10,16,17,21,24,27,28,31,33 and 40</i>	není k dispozici	29. prosinec 2004	-
<i>Amendment to IAS 39 Transition and Initial Recognition of Financial Assets and Liabilities</i>	17. prosinec 2004	25. říjen 2005	10
<i>Amendments to IAS 19 Actuarial Gains and Losses, Group Plans and Disclosures</i>	16. prosinec 2004	8. listopad 2005	11
<i>Amendment to IAS 39 The Fair Value Option</i>	15. červen 2005	15. listopad 2005	5
<i>Amendment to IAS 39 Cash Flow Hedge Accounting</i>	14. duben 2005	21. prosinec 2005	8
<i>Amendment to IAS 1 Capital Disclosures</i>	18. srpen 2005	11. leden 2006	5
<i>Amendments to IAS 39 and IFRS 4 Financial Guarantee Contracts</i>	18. srpen 2005	11. leden 2006	5
<i>Amendments to IFRS 1 and IFRS 6</i>	30. červen 2005	11. leden 2006	7
<i>Amendments to IAS 21 The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	15. prosinec 2005	8. květen 2006	5
<i>Amendments to IAS 39 and IFRS 7: Reclassification of Financial Instruments</i>	13. říjen 2008	15. říjen 2008	0
<i>Amendment to IAS 23 Borrowing Costs</i>	29. březen 2007	10. prosinec 2008	21
<i>Amendment to IFRS 2 Share-Based Payment: Vesting Conditions and Cancellations</i>	17. leden 2008	16. prosinec 2008	11
<i>Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation</i>	6. září 2007	17. prosinec 2008	16
<i>Amendments to IAS 32 and IAS 1 Puttable Fin. Instruments and Oblig. Arising on Liquidation</i>	14. únor 2008	21. leden 2009	11
<i>Amendments to IFRS 1 and IAS 27</i>	22. květen 2008	23. leden 2009	8
<i>Amendments to IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements</i>	22. květen 2008	3. červen 2009	13
<i>Revised IFRS 3 Business Combinations</i>	10. leden 2008	3. červen 2009	17
<i>Amendment to IAS 39 Reclassification of Financial Assets</i>	12. březen 2009	9. září 2009	6
<i>Amendment to IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement: eligible hedged items</i>	30. červenec 2008	15. září 2009	14
<i>Revised IFRS 1 First Time Adoption of IFRS</i>	24. listopad 2008	25. listopad 2009	12
<i>Amendment to IFRS 7 Improving Disclosures about Financial Instruments</i>	5. březen 2009	27. listopad 2009	9
<i>Amendment to IAS 32 Financial Instruments: Presentation: Classification of Rights Issues</i>	8. říjen 2009	23. prosinec 2009	3
<i>Amendments to IFRS 2 Group Cash-settled Share-based Payment Transactions</i>	18. červen 2009	23. březen 2010	9
<i>Amendments to IFRS 1 Additional Exemptions for First-time Adopters</i>	23. červenec 2009	23. červen 2010	11
<i>Amendments to IFRS 1 Limited Exemption from Comparative IFRS 7 Disclosure</i>	29. leden 2010	30. červen 2010	5
<i>Revised IAS 24 Related Party Disclosures</i>	4. listopad 2009	19. červenec 2010	9
<i>Amendments to IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures- Transfers of Financial Assets</i>	7. říjen 2010	22. listopad 2011	14
<i>Amendments to IAS 19 Employee Benefits</i>	16. červen 2011	5. červen 2012	12

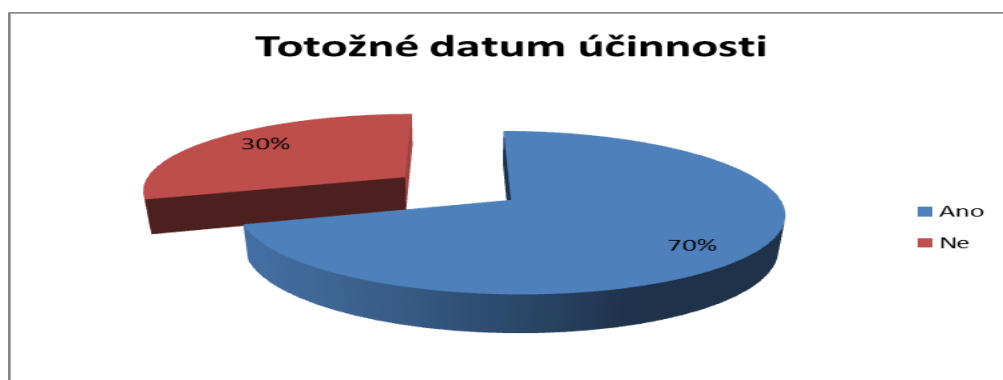
<i>Amendments to IAS 1 Presentation of Items of Other Comprehensive Income</i>	16. červen 2011	5. červen 2012	12
<i>Amendments to IAS 12 Income Taxes: Deffered Tax- Recovery of Underlying Assets</i>	20. prosinec 2010	11. prosinec 2012	24
<i>Amendments to IFRS 1: Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Date</i>	20. prosinec 2010	11. prosinec 2012	24
<i>Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation</i>	16. prosinec 2011	13. prosinec 2012	12
<i>Amendments to IFRS 7 financial Instruments: Disclosures</i>	16. prosinec 2011	13. prosinec 2012	12
<i>Amendments to IFRS 1 - Government Loans</i>	13. březen 2012	4. březen 2013	12
<i>Amendments to IFRS 10, 11 and 12</i>	28. červen 2012	4. duben 2013	9
<i>Amendments to IFRS 10, 12, and IAS 27 : Investment Entities</i>	31. říjen 2012	20. listopad 2013	13
<i>Amentments to IAS 39: Novations of Derivatives and Continuation of Hedge Acc.</i>	27. červen 2013	19. prosinec 2013	6
<i>Amendments to IAS 36. Recoverable Amount Disclosures for Non-Financial Assets</i>	29. květen 2013	19. prosinec 2013	7
<i>Amendments to IAS 19: Defined Benefit Plans</i>	21. listopad 2013	17. prosinec 2014	13

Zdroj: Vlastní úprava dle European Financial Reporting Advisory Group. *The EU Endorsement Status Report* [online]. [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFrag_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf

4.6 Analýza časového souladu účinnosti úprav standardů a jejich dodatků dle IASB a v EU

Stejně jako v případě samotných standardů je také v případě novel a revizí snaha sjednotit datum účinnosti stanovené IASB s datem účinnosti v EU, především proto, aby nevznikaly zbytečné rozdíly ve výkaznictví společností vykazujících dle IFRS. Graf 5 zachycuje procentuální rozložení přijatých dokumentů s totožným a odlišným datem účinnosti. V případě do dnešního dne schválených dokumentů je v přibližně 70 % případů datum účinnosti totožné, což je opět vyšší poměr, než v případě nových standardů, kdy je s totožným datem účinnosti přijato přibližně 56 % dokumentů.

GRAF 5: KOORDINACE DATA ÚČINNOSTI NOVEL A REVIZÍ



Zdroj: Vlastní tvorba

TABULKA 8: DATA ÚČINNOSTI NOVEL A REVIZÍ STANDARDŮ

Dokument	Datum účinnosti dle IASB	Datum účinnosti v EU	Souhlasí
<i>Amendments to IAS's 36 and 38</i>	není k dispozici	1. leden 2005	-
<i>Amendments to IAS's 1,2,8,10,16,17,21,24,27,28,31,33 and 40</i>	není k dispozici	1. leden 2005	-
<i>Amendment to IAS 39 Transition and Initial Recognition of Financial Assets and Liabilities</i>	není k dispozici	1. leden 2005	-
<i>Amendments to IAS 19 Actuarial Gains and Losses, Group Plans and Disclosures</i>	1. leden 2006	1. leden 2006	☑
<i>Amendment to IAS 39 The Fair Value Option</i>	1. leden 2006	1. leden 2005	☒
<i>Amendment to IAS 39 Cash Flow Hedge Accounting</i>	1. leden 2006	1. leden 2006	☑
<i>Amendment to IAS 1 Capital Disclosures</i>	1. leden 2007	1. leden 2007	☑
<i>Amendments to IAS 39 and IFRS 4 Financial Guarantee Contracts</i>	1. leden 2006	1. leden 2006	☑
<i>Amendments to IFRS 1 and IFRS 6</i>	1. leden 2006	1. leden 2006	☑
<i>Amendments to IAS 21 The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	1. leden 2006	1. leden 2006	☑
<i>Amendments to IAS 39 and IFRS 7: Reclassification of Financial Instruments</i>	1. červenec 2008	17. říjen 2008	☒
<i>Amendment to IAS 23 Borrowing Costs</i>	1. leden 2009	1. leden 2009	☑
<i>Amendment to IFRS 2 Share-Based Payment: Vesting Conditions and Cancellations</i>	1. leden 2009	1. leden 2009	☑
<i>Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation</i>	1. leden 2009	1. leden 2009	☑
<i>Amendments to IAS 32 and IAS 1 Puttable Fin. Instruments and Oblig. Arising on Liquidation</i>	1. leden 2009	1. leden 2009	☑
<i>Amendments to IFRS 1 and IAS 27</i>	1. leden 2009	1. leden 2009	☑
<i>Amendments to IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements</i>	1. leden 2009	1. červenec 2009	☒
<i>Revised IFRS 3 Business Combinations</i>	1. leden 2009	1. červenec 2009	☒
<i>Amendment to IAS 39 Reclassification of Financial Assets</i>	1. červenec 2008	13. září 2009	☒
<i>Amendment to IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement: eligible hedged items</i>	1. červenec 2009	1. červenec 2009	☑
<i>Revised IFRS 1 First Time Adoption of IFRS</i>	1. červenec 2009	1. leden 2010	☒
<i>Amendment to IFRS 7 Improving Disclosures about Financial Instruments</i>	1. leden 2009	1. leden 2009	☑
<i>Amendment to IAS 32 Financial Instruments: Presentation: Classification of Rights Issues</i>	1. únor 2010	1. únor 2010	☑
<i>Amendments to IFRS 2 Group Cash-settled Share-based Payment Transactions</i>	1. leden 2010	1. leden 2010	☑
<i>Amendments to IFRS 1 Additional Exemptions for First-time Adopters</i>	1. leden 2010	1. leden 2010	☑
<i>Amendments to IFRS 1 Limited Exemption from Comparative IFRS 7 Disclosure</i>	1. červenec 2010	1. červenec 2010	☑
<i>Revised IAS 24 Related Party Disclosures</i>	1. leden 2011	1. leden 2011	☑
<i>Amendments to IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures- Transfers of Financial Assets</i>	1. červenec 2011	30. červen 2011	☒
<i>Amendments to IAS 19 Employee Benefits</i>	1. leden 2013	1. leden 2013	☑

<i>Amendments to IAS 1 Presentation of Items of Other Comprehensive Income</i>	1. červenec 2012	1. červenec 2012	☑
<i>Amendments to IAS 12 Income Taxes: Deferred Tax-Recovery of Underlying Assets</i>	1. leden 2012	1. leden 2013	☒
<i>Amendments to IFRS 1: Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Date</i>	1. červenec 2011	1. leden 2013	☒
<i>Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation</i>	1. leden 2013	1. leden 2013	☑
<i>Amendments to IFRS 7 financial Instruments: Disclosures</i>	1. leden 2013	1. leden 2013	☑
<i>Amendments to IFRS 1 - Government Loans</i>	1. leden 2013	1. leden 2013	☑
<i>Amendments to IFRS 10, 11 and 12</i>	1. leden 2013	1. leden 2014	☒
<i>Amendments to IFRS 10, 12, and IAS 21 : Investment Entities</i>	1. leden 2014	1. leden 2014	☑
<i>Amendments to IAS 39: Novations of Derivatives and Continuation of Hedge Acc.</i>	1. leden 2014	1. leden 2014	☑
<i>Amendments to IAS 36. Recoverable Amount Disclosures for Non-Financial Assets</i>	1. leden 2014	1. leden 2014	☑
<i>Amendments to IAS 19: Defined Benefit Plans</i>	1. červenec 2014	1. únor 2015	☒

Zdroj: Vlastní úprava

Z tabulky 8 je patrné, že datum účinnosti liší celkem v případě 11 dokumentů. U jednoho z těchto dokumentů je nesrovnalost pouze v rozmezí jednoho dne. Pozdní datum účinnosti dodatků v Evropské unii oproti datu účinnosti původní verze je v naprosté většině způsobeno v důsledku schvalovacího procesu. Výjimkou jsou novely standardů IAS 39 Reklasifikace finančních aktiv a IFRS 7: Reklasifikace finančních nástrojů a dodatku ke standardu IAS 39, reklasifikace finančních aktiv, kde byla aplikace dle IASB provedena retroaktivně, tedy se zpětnou účinností pro uplynulé období. Evropská unie retroaktivní účinnost standardů nezvolila, na základě čehož vznikl rozdíl v datech účinnosti.

5 Vliv EU na konečné znění vybraných IFRS a IAS standardů vydaných IASB

Od počátku procesu implementace IFRS skrze schvalovací proces Evropské unie do její legislativy byly s výjimkou standardů IAS 32 a IAS 39 schváleny veškeré standardy ve svém původním znění, tedy tak, jak byly vydány IASB⁹⁰. U standardů, jež jsou aktuálně schvalovacímu procesu podrobovány lze, vzhledem ke kladnému stanovisku v případě IFRS 15, případně kladnému návrhu stanoviska v případě IFRS 9 předběžně předpokládat schválení v původním znění. Nejasné může být schválení standardu IFRS 14, jehož schvalovací proces v rámci EU, ačkoli již se blíží doba účinnosti stanovená IASB, tedy 1. ledna 2016, ještě nebyl zahájen⁹¹.

5.1 IAS 32 Finanční nástroje: Vykazování

Standard IAS 32 byl jeden ze dvou standardů v historii schvalovacího procesu, který nebyl v rámci schvalovacího procesu přijat. V rámci historicky prvního schvalovacího procesu, který byl zakončen 29. září 2003 schválením veškerých aktuálně existujících standardů, s výjimkou právě IAS 32 a IAS 39. Jak již bylo zmíněno v kapitole 4.2, standard IAS 32 nebyl schválen, ačkoli byl doporučen EFRAG ke schválení. Prvním z důvodů k prvotnímu neschválení standardu Evropskou komisí byl částečný tlak tehdejší francouzské vlády, založený především na tvrzení, že se standard dostatečně nezaobírá konkrétními okolnostmi, jež se týkají především finančního výkaznictví evropských bank, neboť právě pro banky je vykazování finančních nástrojů velmi zásadní problematikou⁹². Druhým důvodem, který byl uveden v Úředním věstníku EU ze dne 13. října 2003 a obsahuje oficiální vyjádření k přijetí a implementaci standardů, jež úspěšně prošly schvalovacím procesem, je fakt, že standard procházel v době schvalovacího procesu rozsáhlou revizí ze strany IASB. Evropská komise usoudila, že zvažované změny jsou zásadního charakteru a tyto standardy bude

⁹⁰ European Financial Reporting Advisory Group. *The EU Endorsement Status Report* [online]. [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFrag_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf

⁹¹ Tamtéž.

⁹² BRÜTSCH Ch., LEHMKUHL D. *Law and Legalization in Transnational Relations*. Oxon, Abingdon, Routledge 2007, s. 42

vhodné podrobit schvalovacímu procesu opětovaně, a to ihned po vydání pozměněné verze standardu, čemuž přisoudila vysokou prioritu⁹³.

Dne 17. prosince 2003 byla revidovaná verze standardu IAS 32 vydána IASB, s datem účinnosti stanoveným k 1. lednu 2015⁹⁴. V rámci této revize se nesnažila změnit základní přístupy k problematice vykazování finančních nástrojů, neboť by to v praxi znamenalo značné zpoždění při vydávání nového standardu. Cílem této revize bylo zlepšit stávající požadavky standardu, redukovat nejasnosti a taktéž konvergence s Americkými všeobecně uznávanými účetními principy⁹⁵ (*Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP*). V rámci schvalovacího procesu revize standardu IASB udělalo množství kroků za účelem jeho vylepšení na základě konzultace s veřejností, čítaje konzultace s Poradním výborem a množství veřejných diskusí a diskusí s vybranými zainteresovanými stranami. V pracovním návrhu revidovaného standardu bylo navrženo 21 změn, z nichž se většina týkala podmínek zveřejňování. IASB 17 z těchto změn potvrdila, jednu zamítla a tři z nich doplnila. K tomuto standardu bylo taktéž doplněno 6 dalších změn, týkajících se převážně návodu k užívání standardu a zveřejňování⁹⁶. Oblasti, na něž se při vylepšování standardu IASB zaměřila, se týkaly zejména zlepšení návodu na postup v procesu úvodního rozpoznání a ocenění jednotlivých složek složeného finančního nástroje nebo klasifikace finančních derivátů založených na vlastních akciích vykazující jednotky⁹⁷.

Dne 8. června 2004 vydal EFRAG své doporučení k přijetí revidovaného standardu IAS 32. Ve svém stanovisku zmiňuje nejasný výklad týkající se paragrafu 18 revidovaného standardu, který se zabývá emitací finančního nástroje obsahující právo kupujícího prodat nástroj emitentovi zpět za hotovost. Tyto nesrovnalosti vyplynuly na základě diskusí EFRAG s tvůrci standardu a účastníky trhu v průběhu schvalovacího řízení EU. EFRAG dal tuto skutečnost na vědomí IASB, v důsledku čehož vytvořil IFRIC dne 30. června 2004 návrh interpretace standardu IAS 32. EFRAG si stanovil za úkol v rámci své pro-aktivní role vydat stanovisko k této interpretaci na své následující

⁹³ NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002

⁹⁴ IAS Plus. *IAS 32 Financial Instruments: Presentation* [online]. [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias32>

⁹⁵ IAS Plus. *Press Release 17 December 2003* [online]. s.2 [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/0312ias3239pr.pdf>

⁹⁶ Tamtéž s. 7.

⁹⁷ Tamtéž s. 12.

schůzi o necelý měsíc později⁹⁸, tak aby přispěl k plnohodnotnému přijetí standardu IAS 32. V následujících měsících byl standard schválen taktéž ARC a dne 29. prosince 2004 dochází k finálnímu schválení Evropskou komisí, s datem účinnosti standardu k 1. lednu 2015. Standard byl přijat bez jakýchkoli odlišností od verze vydané IASB.

5.2 IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování

5.2.1 Počáteční přijetí standardu IAS 39

Standard IAS 39 nebyl přijat v rámci schvalovacího procesu zakončeného na konci září roku 2003. Na rozdíl od standardu IAS 32, který obdržel kladné stanovisko EFRAG, standard IAS 39 nebyl EFRAG doporučen ke schválení. EFRAG ve svém stanovisku vyjádřil obavy, že se jedná o standard příliš kontroverzní a nejasný, přičemž je spolu se standardem IAS 32 aktuálně revidován a bude vhodné schvalovacímu procesu podrobit až jeho revidovanou verzi⁹⁹. Evropská komise tedy standard neschválila a stejně jako v případě IAS 32 se rozhodla zaměřit se až na revidovanou verzi, u níž se očekávalo, že eliminuje mnohé nejasnosti, jež jsou obsaženy v aktuální verzi standardu.

V květnu roku 2002 byl IASB vydán pracovní návrh revidovaného standardu, přičemž standard IAS 32 prošel veškerými kroky za účelem jeho vylepšení spolu se standardem IAS 32, popsané podrobněji v kapitole 4.1. Pracovní návrh IAS 39 navrhoval 15 zásadnějších změn oproti aktuální verzi standardu. IASB však na základě připomínkových dopisů k pracovnímu návrhu a velkého množství konzultací se širokým spektrem zainteresovaných stran schválila v navrhovaném znění pouze 6 z těchto změn. K dalším 6 přidala dodatečné pokyny, především za účelem eliminace nejasností a další tři změny obsažené v návrhu zásadněji upravila¹⁰⁰. Na základě konzultačního procesu rovněž vyvstal specifický problém týkající se použití reálné hodnoty v zajišťovacím účetnictví a zajišťování portfolia proti úrokovému riziku neboli tzv. „macro hedgingu“. Pro tuto specifickou problematiku se však IASB rozhodla vydat nový pracovní návrh do konce srpna 2003, tak aby neodkládala schválení finální verze standardu IAS 39 a

⁹⁸ European Commission. *Endorsement Letter 8 July 2004* [online]. [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/efrag/efrag-2004-07b-endorsement-letter_en.pdf

⁹⁹ European Commission. *Endorsement Letter 19 June 2002* [online]. [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/efrag/efrag-2002-06-endorsement-letter_en.pdf

¹⁰⁰ IAS Plus. *Press Release 17 December 2003* [online]. s. 7. [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/0312ias3239pr.pdf>

společnosti měly dostatek času na adaptaci nových standardů do svých procesů¹⁰¹. Revidovaná verze IAS 39 byla tedy vydána dne 17. prosince 2003, tedy společně s IAS 32 jak bylo také plánováno. Dne 31. března 2004 je pak vydána další úprava standardu IAS 39, zabývající se právě nedořešeným problémem s oceňováním v rámci zajišťovacího účetnictví.

EFRAG k vyjádření svého stanoviska dostává standard již včetně úpravy týkající se zajišťovacího účetnictví. Následně EFRAG vydal návrh svého stanoviska, k němuž obdržel během měsíční lhůty určené pro komentáře veřejnosti více než 40 připomínkových dopisů. Tyto dopisy byly zaslány různorodým spektrem zainteresovaných stran, včetně Evropských regulátorů finančních trhů, finančních institucí, účetních profesionálů ale také například výrobních podniků¹⁰².

Dopisy ve prospěch schválení standardu přišly zejména od regulátorů finančních trhů, včetně Výboru evropských regulátorů cenných papírů (*The Committee of European Securities Regulators, CESR*), účetních profesionálů, individuálních výrobních společností, tvůrců standardů z Dánska, Německa a Nizozemí a několika finančních institucí. Dopisy vyjadřující nesouhlasný názor přišly zejména od bank, bankovních organizací, pojišťoven, dvou výrobních organizací a tvůrců národních standardů z Francie, Itálie a Španělska¹⁰³.

Dne 7. července 2004 EFRAG na své schůzi rozhodoval o finálním stanovisku, jež poskytne ARC a Evropské komisi. Při hlasování o schválení, jehož se účastnilo více než 10 pozorovatelů, se hlasovalo 5 členů EFRAG pro vyjádření pozitivního stanoviska, 6 z nich bylo naopak pro doporučení standard neschvalovat. Ačkoli jsou členové EFRAG v názoru na významnou část standardu IAS 39 jednotně pro schválení, 6 členů hlasujících proti nesouhlasí s některými prvky, jež jsou v rámci dané problematiky významné a odmítají standard v tomto znění doporučit ke schválení. Vzhledem ke schvalovacím podmínkám EFRAG, kdy je pro vyjádření kladného stanoviska nutná nadpoloviční většina hlasujících a pro vyjádření negativního stanoviska dvou-třetinová většina hlasujících, nemohl se EFRAG usnést na jednoznačném stanovisku. Ve svém dopise určeném komisi proto nevydal EFRAG doporučení zda standard IAS 39 schválit

¹⁰¹ IAS Plus. *Press Release 17 December 2003* [online]. s. 7. [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/0312ias3239pr.pdf>

¹⁰² European Commission. *Endorsement Letter 8 July 2004* [online]. s. 1 [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/efrag/efrag-2004-07b-endorsement-letter_en.pdf

¹⁰³ Tamtéž s. 2.

nebo nikoli a spolu se přílohou zahrnující názory jednotlivých členů, vyjadřující důvody pro a proti schválení standardu, zaslala tento dopis Evropské komisi.

Evropská komise standard IAS 39 schvaluje dne 29. listopadu 2004, s výjimkou některých ustanovení. Vyňata je část týkající se použití oceňování reálnou hodnotou a část zabývající se zajišťovacím účetnictvím. Schváleno bylo přibližně 95 % originálního textu¹⁰⁴.

Vynětí části týkající se *použití oceňování reálnou hodnotou* bylo založeno především na pozorování Evropské centrální banky a Basilejského výboru orgánů bankovního dohledu. IASB vzala tato zjištění v úvahu již při vydání pracovního návrhu úpravy standardu v dubnu 2004, nicméně dosud v této otázce nepřijala konečné stanovisko. Tato část standardu je v nesouladu s článkem 42a ve čtvrté směrnici (78/660/EHS). Směrnice neumožňuje ocenění reálnou hodnotou pro veškeré závazky společnosti, konkrétně je ocenění reálnou hodnotou zakázáno především pro vlastní dluhy, jež mohou tvořit podstatnou část bilanční sumy pasiv v rozvaze.

Část standardu týkající se *zajišťovacího účetnictví* byla vyňata především na základě připomínek většiny evropských bank, které argumentovaly faktem, že je současná část standardu týkající se zajišťovacího účetnictví nutí do velmi zásadních a nákladných změn v oblasti řízení aktiv a pasiv a v jejich systémech tyto změny vytvoří neopodstatněnou volatilitu¹⁰⁵. Vzhledem k tomu, že se této problematice nevěnovaly žádné předpisy EU, tudíž tato část nebyla v rozporu s legislativou EU, byla členským státům umožněna její individuální implementace do právních systémů. Společnosti se tedy v případě, že bylo v daném členském státu umožněno, mohly řídit IAS 39 včetně části týkající se zajišťovacího účetnictví a to do té doby, než bude zajištěn legislativní rámec věnující se této problematice na úrovni EU.

Úpravy standardu pro implementaci v EU zakomponované do jeho původní verze jsou zřejmé například z pracovního dokumentu vypracovaného ARC dne 29. září

¹⁰⁴ European Commission. *Press Release Database IP/04/1385* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-04-1385_en.htm

¹⁰⁵ European Commission. *Explanatory Memorandum of The Commission Services on The Proposal for a Regulation Adopting IAS 39* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/ias/explanatory-memo-2004-09-ias39-proposal_en.pdf

2004¹⁰⁶. Jak téma možnosti oceňování reálnou hodnotou tak téma zajišťovacího účetnictví byly předmětem několika podrobných diskusí na zasedání ARC, přičemž Evropská komise i členské státy sdílely názor, že přijetí IAS 39 v úplném znění je konečným cílem. Za současného znění standardu to však nebylo vhodné, vzhledem k nedořešeným otázkám, jež si vyžadovaly další úpravy standardu. Evropská komise předložila ARC tři možnosti, jak se s problematikou vypořádat¹⁰⁷:

- Schválení standardu s vynětím dvou problematických okruhů
- Vyloučení bank z oblasti působnosti standardu
- Dočasné odložení schválení a implementace standardu

Poté, co byly zvažované možnosti na schůzích ARC a Evropská komise pečlivě prodiskutovány, bylo učiněno rozhodnutí, že nejlepší volbou bude vynětí problematických okruhů a schválení a implementace zbývajících částí standardu, tak, aby byl účinný od 1. ledna 2005, v souladu s datem účinnosti stanoveným IASB. Vynětí bank z působnosti standardu se týkalo příliš velkého množství vykazujících jednotek, odložení by naopak mohlo způsobit zmatek na trhu a nebylo by v souladu s cíly, jež si Evropská unie stanovila. Dle vyjádření člena Evropské komise Firse Bolkesteina jsou však vynětí čistě dočasného charakteru a komise očekává, že IASB v dohledné časové době napraví přetrvávající problémy¹⁰⁸. Úpravu části týkající se možnosti oceňování reálnou hodnotou Evropská komise dle optimistického scénáře očekávala do konce prosince 2004, úpravu týkající se zajišťovacího účetnictví pak do konce září 2005¹⁰⁹. Poté, co by IASB schválila tyto úpravy, měly být dodatky opětovaně podrobeny schvalovacímu procesu a standard IAS 39 schválen pro implementaci v EU v plném znění. Evropská komise rovněž ve svém stanovisku¹¹⁰ zdůraznila, že se v žádném případě nehodlá ujmout role tvůrce standardů, což potvrzuje mimo jiné fakt, že do znění

¹⁰⁶ European Commission. *The Accounting Regulatory Committee ARC Meeting on 1 October Working Document on IAS 39* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/ias/revised-2004-09-ias39-proposal-annotations_en.pdf

¹⁰⁷ European Commission. *Explanatory Memorandum of The Commission Services on The Proposal for a Regulation Adopting IAS 39* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/ias/explanatory-memo-2004-09-ias39-proposal_en.pdf

¹⁰⁸ European Commission. *Press Release Database IP/04/1385* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-04-1385_en.htm

¹⁰⁹ European Commission. *Explanatory Memorandum of The Commission Services on The Proposal for a Regulation Adopting IAS 39* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/ias/explanatory-memo-2004-09-ias39-proposal_en.pdf

¹¹⁰ European Commission. *Declaration by The Commission on The Adoption of IAS 39 at The Meeting of The Accounting Regulatory Committee of 1 October 2014* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/ias/declaration-ias39_en.pdf

standardu IAS 39 nebyla přidána jediná věta a změny se skutečně týkaly pouze vynětí problematických okruhů.

5.2.2 Eliminace vyňaté části standardu IAS 39

IASB vydala dne 17. prosince 2004 další úpravu standardu IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování, nesoucí podnázev „Přechod a prvotní zaúčtování finančních aktiv a finančních závazků“, jež upřesňuje ocenění a prvotní účtování v souvislosti s implementací standardu IAS 39. Tento dodatek EFRAG doporučuje ke schválení dne 11. února 2005 a dne 25. října téhož roku je standard schválen a implementován do legislativy Evropské unie.

Dne 15. června 2005 pak IASB vydává úpravu standardu IAS 39 týkající se možnosti použít ocenění reálnou hodnotou, tedy s přibližně půlročním zpožděním oproti optimistickým očekáváním Evropské komise z konce listopadu 2004. Hned vzápětí, dne 20. června, vydává EFRAG doporučení ke schválení¹¹¹, čímž vyjadřuje spokojenost se změnami, které IASB ve standardu provedla. Tyto změny dle EFRAG zaručují, že budou mít společnosti možnost ocenit nástroje reálnou hodnotou, ale zároveň znemožňuje užití reálné hodnoty tam, kde to není v souladu s legislativou Evropské unie. Úprava standardu byla následně dne 8. července schválena také na schůzi ARC¹¹² a dne 15. listopadu byl standard finálně schválen Evropskou komisí pro implementaci do právního rámce EU.

Standard se těšil mnohem širší podpoře společností působících ve finančním sektoru, Evropské centrální banky a taktéž Basilejského výboru bankovního dohledu. Byl rovněž jednomyslně schválen členskými státy EU (prostřednictvím hlasování ARC) a podpořen Evropským parlamentem. Standard vstoupil v platnost počínaje 16. listopadem 2005, kdy byl zveřejněn v Úředním věstníku a jeho účinnost je zpětná k 1. lednu 2005, což v praxi znamená, že jej společnosti mohou uplatnit pro finanční výkaznictví za období počínající tímto dnem¹¹³. Zajímavé je, že datum účinnosti upraveného standardu dle IASB je k 1. lednu 2005, což způsobuje v datech účinnosti

¹¹¹ European Commission. *Endorsement Letter 20 June 2005* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/efrag/20050620_ias39_en.pdf

¹¹² European Commission. *Summary Record: Meeting of The Accounting Regulatory Committee and Contact Committee of 8 July 2005* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/arc/2005-07-08-summary-record-rev_en.pdf

¹¹³ European Commission. *Press Release Database IP/05/1423* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-05-1423_en.htm

nesoulad. Důvodem je především fakt, že je v zájmu EU aby společnosti s povinností vykazovat dle IAS a IFRS měly možnost začít s aplikací veškerých standardů současně, v rámci prvního roku kdy jsou povinny se jimi řídit. Přijetí úpravy standardu IAS 39 tedy vrací zpátky do textu ustanovení týkající se oceňování reálnou hodnotou, čímž eliminuje množství vyňatých částí. V souladu s přáním Evropského parlamentu se Evropská komise zavázala k přezkoumání a sledování účinků IAS 39, o čemž přislíbila podat Evropskému parlamentu zprávu, která přispěje k hodnocení regulace účetního výkaznictví prostřednictvím IFRS, jež parlament provádí.

5.2.3 Vývoj části IAS 39 týkající se zajišťovacího účetnictví

Dne 14. dubna 2005 vydala IASB úpravu standardu IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování s podnázvem „Cash Flow zajišťovací účetnictví u skupinových transakcí“. EFRAG vydává k této úpravě kladné stanovisko¹¹⁴ a úprava je implementována do legislativy EU dne 21. prosince 2005 s datem účinnosti k 1. lednu následujícího roku¹¹⁵. Tato úprava se však zaměřuje především na problematiku zajišťovacího účetnictví a jeho vykazování v souvislosti s vnitropodnikovými transakcemi. Úprava standardu v souvislosti s vynětím části týkající se zajišťovacího účetnictví nebyla během roku 2005 vydána. Evropská komise se o vývoji této úpravy zmiňuje ve svém tiskovém prohlášení ze dne 15. listopadu 2005, vydaném především v souvislosti se schválením části standardu, jež se týká oceňování reálnou hodnotou. Evropská komise zde opětovaně zdůrazňuje, že je nezbytné aby IASB ve spolupráci s Evropskou bankovní federací našla vhodné technické řešení v co nejkratším časovém horizontu¹¹⁶. V mezidobí mají společnosti na základě Nařízení Komise ES 2086/2004¹¹⁷ možnost aplikovat vyňatou část standardu IAS 39. Pro společnosti, jež tak činí, pak není vynětí podstatné, neboť jejich finanční výkazy budou v souladu se standardy IFRS v plné míře, tak jak byly vydány IASB.

¹¹⁴ European Commission. *Endorsement Letter 15 April 2005* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/efrag/20050415_ias39_en.pdf

¹¹⁵ European Financial Reporting Advisory Group. *The EU Endorsement Status Report* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFRAG_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf

¹¹⁶ European Commission. *Press Release Database IP/05/1423* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-05-1423_en.htm

¹¹⁷ NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 2086/2004 ze dne 19. listopadu 2004, kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 přijímají některé mezinárodní účetní standardy, pokud jde o vložení IAS 39

Ačkoli bylo během následujících let vydáno množství úprav a dodatků ke standardu IAS 39, například dodatky schválené EU v září roku 2009 Finanční nástroje: účtování a oceňování „možné zajišťovací položky“ a „datum účinnosti a přechod“, situace spojená s vynětím vyřešena nebyla. Stejně tak problém neřeší dodatek schválený EU v prosinci roku 2013, nesoucí podnázev „Obnova derivátů a pokračování zajišťovacího účetnictví“.

5.2.4 Vydání standardu IFRS 9

Dne 12. listopadu 2008 vydala IASB standard IFRS 9 Finanční nástroje, s datem účinnosti stanoveným na 1. ledna roku 2013. K této verzi standardu EFRAG nikdy nevydal finální stanovisko, neboť nejdříve rozhodlo o jeho odložení a krátce poté byl standard zásadně pozměňován. K vydání revidované verze došlo hned v říjnu roku 2010, a to především na základě požadavků mnohých investorů, týkajících se vysoké volatility ve výkazech zisku a ztráty pramenících z výpočtu vlastního kreditního rizika. Tyto zisk a ztráty proto v nové verzi standardu mají být zahrnovány jako součást úplného výsledku hospodaření (*Other Comprehensive Income*¹¹⁸). Dne 16. prosince 2011 je vydána další novela standardu IFRS 9, která mění jeho datum účinnosti z původního 1. ledna 2013 na 1. leden 2015¹¹⁹. IASB se rozhodla takto učinit vzhledem k časovému zpoždění v dalších fázích projektu týkajícího se vykazování finančních nástrojů a samotného IFRS 9. 19. listopadu 2013 vydává IASB další novelu standardu IFRS 9, která zahrnuje nový model zajišťovacího účetnictví¹²⁰. Tato novela je významným krokem k tomu, aby IFRS 9 mohlo nahradit současně stále platný standard IAS 39. EFRAG k žádnému ze standardů nevydává své finální stanovisko, ale aktivně se účastní tvorby a schvalování v IASB, prostřednictvím připomínkových dopisů a účasti na konzultacích. Schvalovací proces EU pro tento standard prozatím pozastaven, přičemž se čeká na finální novelu, která umožní plné nahrazení stávajícího IAS 39.

¹¹⁸ IAS Plus. News: *IASB issues IFRS 9* [online].[cit. 2015-28-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/news/2009/November/news5269>

¹¹⁹ IAS Plus. News: *IASB Defers effective date of IFRS 9 and publishes modified transition disclosures* [online].[cit. 2015-28-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/news/2011/december/iasb-defers-effective-date-of-ifs-9-and-publishes-modified-transition-disclosures>

¹²⁰IAS Plus. News: *IASB finalises IFRS 9 chapter on general hedge accountings* [online].[cit. 2015-28-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/news/2013/11/iasb-finalises-ifs-9-chapter-on-general-hedge-accounting>

Dne 24. července 2014 vydala IASB revidovaný standard IFRS 9 Finanční nástroje, s datem účinnosti od 1. ledna 2018¹²¹. Standard obsahuje dříve vydané požadavky spolu s dalšími pozměňovacími návrhy. Ty se týkají například zavedení nového modelu očekávaných ztrát ze snížení hodnoty a požadavků na klasifikaci a oceňování finančních aktiv. Standard IFRS 9 počínaje datem účinnosti zcela nahradí IAS 39¹²². EFRAG 4. května 2015 vydal finální návrh svého stanoviska, kde předběžně doporučuje schválení tohoto standardu¹²³. Ve svém návrhu stanovisku¹²⁴ EFRAG rovněž zmiňuje, že vzhledem k nepříliš rozsáhlému vzorku, na základě něž byly provedeny veškeré analýzy, bude nutné vývoj implementace standardu pečlivě sledovat, aby bylo možné včas identifikovat a napravit potenciální neočekávané důsledky. EFRAG se ve svém návrhu rovněž věnuje komparaci přístupu IFRS 9 k zajišťovacímu účetnictví, tedy části, jež je v rámci implementace standardu IAS 39 v současnosti stále vyňata.

EFRAG ve svém návrhu stanoviska¹²⁵ dále zmiňuje, že ačkoli byla část jednoho z paragrafů vyňatých v rámci IAS 39 pozměněna, IFRS 9 nemění podstatu, na základě níž bylo vynětí provedeno. V důsledku toho považuje EFRAG za pravděpodobné, že bude nezbytné využití služeb právního experta za účelem posouzení, zda je pro přijetí nutná úprava příslušného odstavce, jež se týká zajišťovacího účetnictví¹²⁶. Návrh stanoviska rovněž obsahuje doporučení, aby byla část IAS 39, jež byla vyňata, nadále dostupná, v souladu s účelem původního vynětí až do chvíle, kdy IASB navrhne nové řešení tohoto problému¹²⁷. Společnosti, jež budou aplikovat IFRS 9 by měly mít dle stanoviska EFRAG možnost nadále aplikovat vynětí a to dvěma možnými způsoby¹²⁸:

¹²¹ IAS Plus. *IFRS 9 Financial Instruments* [online].[cit. 2015-22-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs9>

¹²² Website of the IFRS Foundation and the IASB. *IFRS 9 Financial Instruments (replacement of IAS 39)* [online].[cit. 2015-22-08]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/financial-instruments-a-replacement-of-ias-39-financial-instruments-recognition/Pages/financial-instruments-replacement-of-ias-39.aspx>

¹²³ European Financial Reporting Advisory Group. *Draft of Endorsement Letter IFRS 9* [online] s.5. [cit. 2015-22-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/files/IFRS%20endorsement/IFRS_9_DEA_-_May_4_2015_-_final.pdf

¹²⁴ Tamtéž.

¹²⁵ European Financial Reporting Advisory Group. *Draft of Endorsement Letter IFRS 9* [online] s. 74. [cit. 2015-22-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/files/IFRS%20endorsement/IFRS_9_DEA_-_May_4_2015_-_final.pdf

¹²⁶ Tamtéž.

¹²⁷ Tamtéž s. 4.

¹²⁸ Tamtéž s.74.

- a) Aplikovat v rámci vykazování zajišťovacího účetnictví i nadále požadavky IAS 39
- b) Aplikovat pro vykazování zajišťovacího účetnictví IFRS 9, s výjimkou zajišťovacího účetnictví týkajícího se zajištění reálné hodnoty portfolia proti úrokovému riziku

Vzhledem k tomu, že v současné době probíhá připomínkové řízení k návrhu stanoviska EFRAG, očekává se, že by mohl být standard schválen v EU do konce roku 2015¹²⁹. Nelze však s jistotou odhadnout, jakým způsobem bude v rámci finální verze standardu schváleného mechanismem EU problematika zajišťovacího účetnictví řešena.

¹²⁹ European Financial Reporting Advisory Group. *The EU Endorsement Status Report* [online]. [cit. 2015-22-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFRAG_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf

Závěr

Cílem práce bylo poskytnout ucelený pohled na historii implementace IFRS v Evropské unii, popsat proces tvorby a schvalování těchto standardů a následný proces schvalování standardů v rámci Evropské unie. Dále provedení analýzy časové prodlevy způsobené tímto procesem a taktéž změn, které byl u konkrétních standardů provedeny jako důsledek zabezpečení souladu s legislativou Evropské unie.

Proces harmonizace výkaznictví v Evropské unii, prováděný prostřednictvím IFRS, který začal koncem osmdesátých let minulého století, prošel do současnosti značným vývojem. Tvorba standardů prostřednictvím IASB probíhá v rámci procesu, který je velmi komplexní, objektivní a transparentní. Je nastavený tak, aby standardy maximálně vyhovovaly požadavkům jejich uživatelů a každý zainteresovaný jedinec, nebo instituce měla možnost vyjádřit svůj názor, který je, v případě že je relevantní, brán při tvorbě v potaz.

Za účelem zabezpečení souladu s veškerou platnou legislativou byl nastaven proces schvalování vydávaných standardů a jejich novel taktéž v rámci Evropské unie. V tomto procesu hraje hlavní roli Evropská komise a jí založená organizace EFRAG. EFRAG funguje na bázi velmi podobné schvalovacímu procesu v IASB. Je taktéž založena na veřejné diskusi, připomínkových řízeních a silné transparentnosti, tak bylo i v rámci schvalování standardu v Evropské unii zajištěno, že bude standard vyhovující pro jeho uživatele. Na konečné schválení má rovněž vliv Rada EU a Evropský parlament, kde však již diskuse o schválení standardu neprobíhají veřejně a připomínkové řízení veřejnosti již bylo ukončeno v předchozí fázi schvalovacího procesu.

Celkový schvalovací proces jak v případě IASB, tak v případě následné implementace v Evropské unie hodnotím velmi kladně. Dle poznatků, k nimž jsem došel v průběhu psaní práce, se jedná o fungující a kvalitně nastavený proces, který skutečně funguje na principech, které si IASB vytyčila, tedy transparentnosti, úplné a spravedlivé konzultaci a odpovědnosti. Schvalovací proces v rámci Evropské unie sledávám taktéž jako kvalitně nastavený proces, především bych potom rád vyzdvihl roli organizace EFRAG, která dává procesu roli transparentnosti a objektivity, přičemž

zároveň zajišťuje vysoce expertní dohled a důkladnou analýzu přijímaných standardů tak, aby vyhovovaly uživatelům v Evropské unii.

Provedením analýzy časového hlediska schvalovacího procesu Evropské unie jsem došel k několika závěrům. Prvním z nich je fakt, že v případě schvalování nových standardů trvá v praxi proces v průměru delší dobu, než Evropská unie při nastavování tohoto procesu očekávala. Schvalování téměř 70 % standardů trvalo v praxi déle, než 11 měsíců, přičemž Evropskou komisí odhadovaná doba trvání procesu schvalování byla stanovena na přibližně 8,5 měsíců. Datum účinnosti se celkem liší u 44 % nově vydaných standardů, ve všech případech vyjma standardu IFRS 1 je však odlišné datum účinnosti záměrné. Prokazatelně tedy samotná existence prodlev způsobených schvalovacím procesem Evropské unie způsobila nesoulad data účinnosti pouze jednoho standardu, teď právě IFRS 1. V případě novel a revizí standardů lze pozorovat výrazně rychlejší průběh schvalovacího mechanismu, i přesto však u 64 % těchto dokumentů trval schvalovací proces déle, než činil původní odhad. Datum účinnosti se v případě novel a revizí liší pouze u 30 % dokumentů, což je opět výrazně vyšší procento než v případě nových standardů. Obecně lze z výsledků provedené analýzy vyvodit, že schvalovací proces trvá déle, než bylo odhadováno a v některých případech rovněž způsobuje odlišnosti v datech účinnosti, především pak v případě novel a revizí. Schvalovací proces však není hlavním důvodem těchto odlišností, ve většině případů jsou odlišnosti způsobeny samotným rozhodnutím institucí Evropské unie, které se na schvalování podílí.

V současné době v Evropské unii platí všechny standardy ve svém originálním znění, tedy tak, jak byly vydány IASB, až na čtyři výjimky. Jednou z nich je standard IAS 39, u nějž Evropská unie provedla pouze částečnou akceptaci, s vynětím dílčí části tohoto standardu. V současné době také nebyl přijat standard IFRS 9, u kterého Evropská unie pozastavila schvalovací mechanismus v případě první verze vydané IASB v roce 2009. Když v roce 2014 IASB vydala novelu standardu IFRS 9, byl schvalovací proces obnoven a v současné době již byly provedeny první kroky vedoucí ke schválení standardu. Aktuální verze standardu IFRS 9 by měla taktéž vyřešit nesoulad spojený s IAS 39, neboť by ho od 1. ledna 2018 měl plně nahradit a zajistit tak plný soulad mezi standardy uplatňovanými v členských státech Evropské unie a mezi těmi, které jsou uplatňovány v ostatních zemích, kde je finanční výkaznictví regulováno skrze IFRS. Další dvě výjimky tvoří standardy IFRS 14 a IFRS 15, přičemž standard

IFRS 15 je aktuálně ve schvalovacím procesu a očekává se jeho schválení. Nejistá je však situace ohledně standardu IFRS 14, kde do dnešního dne nebyl schvalovací proces zahájen. Vzhledem k tomu, že datum účinnosti těchto IASB stanovila na 1. ledna 2018, je však pravděpodobné, že nenastanou-li neočekávané komplikace, budou i tyto dva standardy do data účinnosti schváleny. Plný soulad považují za nezbytný předpoklad úspěšné harmonizace, která by tedy v roce 2018 mohla být plně završena.

Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

- 1) BRÜTSCH Ch., LEHMKUHL D. *Law and Legalization in Transnational Relations*. Oxon, Abingdon, Routledge 2007. 256 s. ISBN10: 0-415-42328-7
- 2) GRINC, Jaroslav. *Právo pro politology*. Vyd. 1. Praha: Grada, 2010. 147 s. Politologie. ISBN 978-80-247-2921-3.
- 3) KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Vyd. 3., aktualiz. Praha: Polygon, 2002. 518 s. ISBN 80-7273-062-2
- 4) KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004 III, 284 s. ISBN 80-7273-095-9
- 5) ŽÁROVÁ, Marcela., *Regulace evropského účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006. 184 s. ISBN 80-245-1046-4

Odborné články

- 6) CANFIELD Charles. *FASB v. IASC: Are the Structure and Standard Setting Process at the IASC Adequate for the Securities and Exchange Commission to Accept International Accounting Standards for Cross-Border Offerings?* , 20 Nw. J. Int'l L. & Bus. 125 (1999-2000)

Elektronické dokumenty

- 7) European Commission. *Accounting Harmonisation: A new Strategy Vis-Vis International Harmonisation* [online].[cit. 2015-15-05]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_en.pdf
- 8) European Commission. *Accounting Regulatory Committee* [online]. [cit. 2015-22-07]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/governance/committees/arc/index_en.htm
- 9) European Commission. *An examination of the conformity between the International Accounting Standards and the European Accounting Directives* [online].[cit. 2015-15-05]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/markt-1996-7003/7003_en.pdf
- 10) European Commission. *Declaration by The Commission on The Adoption of IAS 39 at The Meeting of The Accounting Regulatory Committee of 1 October 2014* [online].[cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/ias/declaration-ias39_en.pdf
- 11) European Commission. *Effect study IFRS 10,11,12 and IAS 27* [online]. s.5 [cit. 2015-16-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/effect-study-IFRS10_11_12_IAS27_en.pdf
- 12) European Commission. *Endorsement Letter 15 April 2005* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z:

- http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/efrag/20050415_ias39_en.pdf
- 13) European Commission. *Endorsement Letter 20 June 2005* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/efrag/20050620_ias39_en.pdf
 - 14) European Commission. *Endorsement Letter 8 July 2004* [online]. [cit. 2015-10-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/efrag/efrag-2004-07a-endorsement-letter_en.pdf
 - 15) European Commission. *EU Financial Reporting Strategy : The wayforward* [online]. [cit. 2015-15-05]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0359&from=EN>
 - 16) European Commission. *Explanatory Memorandum of The Commission Services on The Proposal for a Regulation Adopting IAS 39* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/ias/explanatory-memo-2004-09-ias39-proposal_en.pdf
 - 17) European Commission. *Moscow, 27 February 2008: Overview on EU Accounting issues* [online]. [cit. 2015-29-07]. Dostupné z: http://www.rusrating.ru/dotru/files/cfa_2008/presentations/Overview%20on%20EU%20Accounting%20issues.ppt
 - 18) European Commission. *Press Release Database IP/04/1385* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-04-1385_en.htm
 - 19) European Commission. *Press Release Database IP/05/1423* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-05-1423_en.htm
 - 20) European Commission. *Summary Record ARC/2003-07-16/2* [online]. [cit. 2015-16-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/arc/200307-summary-record_en.pdf
 - 21) European Commission. *Summary Record ARC/2003-11-21/2* [online]. [cit. 2015-16-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/arc/20031121-summary-record_en.pdf
 - 22) European Commission. *Summary Record ARC/2004/02-03/2* [online]. [cit. 2015-16-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/arc/2004-02-03-summary-record_en.pdf
 - 23) European Commission. *Summary Record: Meeting of The Accounting Regulatory Committee and Contact Committee of 8 July 2005* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/arc/2005-07-08-summary-record-rev_en.pdf
 - 24) European Commission. *The Accounting Regulatory Committee ARC Meeting on 1 October Working Document on IAS 39* [online]. [cit. 2015-21-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/ias/revised-2004-09-ias39-proposal-annotations_en.pdf
 - 25) European Commission. *The Endorsement Process in the EU* [online]. [cit. 2015-24-07]. Dostupné z:

- http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/endorsement_process.pdf
- 26) European Commission. *Úřední věstník Evropské unie: Právní předpisy 29. prosince 2012* [online]. [cit. 2015-16-08]. Dostupné z :<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2012:360:FULL&from=EN>
 - 27) European Financial Reporting Advisory Group. *Draft of Endorsement letter IFRS 9* [online]. [cit. 2015-13-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/files/IFRS%209%20endorsement/IFRS_9_DEA_-_May_4_2015_-_final.pdf
 - 28) European Financial Reporting Advisory Group. *EFrag Facts* [online]. [cit. 2015-19-05]. Dostupné z: <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFrag-Facts.aspx>
 - 29) European Financial Reporting Advisory Group. *Endorsement Letter 19 June 2002* [online]. [cit. 2015-10-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/efrag/efrag-2002-06-endorsement-letter_en.pdf
 - 30) European Financial Reporting Advisory Group. *Endorsement letter IFRS 15* [online]. [cit. 2015-13-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/files/EFrag%20public%20letters/Revenue%20Recognition/Endorsement_advice_IFRS_15.pdf
 - 31) European Financial Reporting Advisory Group. *The EU Endorsement Status Report* [online]. [cit. 2015-10-08]. Dostupné z: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFrag_Endorsement_Status_Report_23_July_2015.pdf
 - 32) Financial Accounting Standards Board. *Facts about FASB* [online]. [cit. 2015-15-05]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/LandingPage&cid=1175805317407>
 - 33) IAS Plus. *History: International Accounting Standards Committee (IASC)* [online]. [cit. 2015-13-05]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>
 - 34) IAS Plus. *IAS 32 Financial Instruments: Presentation* [online]. [cit. 2015-20-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias32>
 - 35) IAS Plus. *IFRS 9 Financial Instruments* [online]. [cit. 2015-22-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs9>
 - 36) IAS Plus. *IFRS Foundation* [online]. [cit. 2015-13-5]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/governance/ifrsf>
 - 37) IAS Plus. *IFRS in Europe-Background Information* [online]. [cit. 2015-24-07]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/europe>
 - 38) IAS Plus. *News: IASB Defers effective date of IFRS 9 and publishes modified transition disclosures* [online]. [cit. 2015-28-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/news/2011/december/iasb-defers-effective-date-of-ifrs-9-and-publishes-modified-transition-disclosures>

- 39) IAS Plus. *News: IASB finalises IFRS 9 chapter on general hedge accountings* [online].[cit. 2015-28-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/news/2013/11/iasb-finalises-ifrs-9-chapter-on-general-hedge-accounting>
- 40) IAS Plus. *News: IASB issues IFRS 9* [online].[cit. 2015-28-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/news/2009/November/news5269>
- 41) IAS Plus. *Overview of the structure of the IFRS Foundation and IASB* [online].[cit. 2015-13-05]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>
- 42) IAS Plus. *Press Release 17 December 2003* [online].[cit. 2015-20-08]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/0312ias3239pr.pdf>
- 43) IFRS FOUNDATION. *IASB and IFRS Interpretations Committee Due Process Handbook* [online].[cit. 2015-22-05]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf
- 44) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. *Knowledge guide to International Accounting Standards* [online].[cit. 2015-10-5]. Dostupné z: <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/knowledge-guide-to-international-accounting-standards>
- 45) Website of the IFRS Foundation and the IASB. *About Us* [online].[cit. 2015-22-5]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/DPOC/Pages/DPOC.aspx>
- 46) Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Governance and Accountability* [online].[cit. 2015-22-5]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Due-process-oversight/Pages/Due-process-oversight.aspx>
- 47) Website of the IFRS Foundation and the IASB. *IFRS 9 Financial Instruments (replacement of IAS 39)* [online].[cit. 2015-22-08]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/financial-instruments-a-replacement-of-ias-39-financial-instruments-recognition/Pages/financial-instruments-replacement-of-ias-39.aspx>
- 48) Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Members of the IASB* [online].[cit. 2015-13-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Members/Pages/Members-of-the-IASB.aspx>
- 49) Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Press Release* [online].[cit. 2015-13-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/IASB-confirms-one-year-deferral-of-effective-date-of-revenue-Standard.aspx>
- 50) Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Standard-setting* [online].[cit. 2015-30-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>
- 51) Website of the IFRS Foundation and the IASB. *Summary of Board meetings* [online].[cit. 2015-28-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Updates/IASB-Updates/Pages/IASB-Updates.aspx>

Právní předpisy

- 52) EVROPSKÁ UNIE. *Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom)*. 25 květen, 1957, 298 U.N.T.S. 167. In: Evropská komise. Právo EU a publikace EU.
- 53) EVROPSKÁ UNIE. Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách určitých forem společností. In: Úřední věstník Evropské unie. 1978, č. L222, s. 11 – 31. ISSN 0378-6978.
- 54) EVROPSKÁ UNIE. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. In: Úřední věstník Evropské unie. 2002, č. L243, s. 1 – 4. ISSN 0378-6978.
- 55) EVROPSKÁ UNIE. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 182/2011 ze dne 16. února 2011, kterým se stanoví pravidla a obecné zásady způsobu, jakým členské státy kontrolují Komisi při výkonu prováděcích pravomocí. In: Úřední věstník Evropské unie. 2011, č. L55, s. 13 – 18. ISSN 1725-2555.
- 56) EVROPSKÁ UNIE. Nařízení Komise (ES) č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. In: Úřední věstník Evropské unie. 2003, č. L 261, s. 1-420. ISSN 1725-2555.
- 57) EVROPSKÁ UNIE. Nařízení Komise (ES) č. 2086/2004 ze dne 19. listopadu 2004, kterým se mění nařízení (ES) č. 1725/2003, kterým se v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 přijímají některé mezinárodní účetní standardy, pokud jde o vložení IAS 39. In: Úřední věstník Evropské unie. 2004, č. L 363, s. 1-65. ISSN 1725-5074.
- 58) EVROPSKÁ UNIE. Osmá směrnice Rady ze dne 10. dubna 1984, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o schvalování osob pověřených prováděním auditů účetních dokumentů. In: Úřední věstník Evropské unie. 1984, č. L126, s. 20 – 26. ISSN 0378-6978.
- 59) EVROPSKÁ UNIE. Rozhodnutí Komise ze dne 20. prosince 2006 o jmenování členů prověřovací skupiny pro poradenství v oblasti standardů zřízené rozhodnutím Komise 2006/505/ES ze dne 14. července 2006, kterým se zřizuje prověřovací skupina pro poradenství v oblasti standardů, jejímž úkolem je poskytovat Komisi poradenství v otázce objektivit a neutrality stanovisek Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG) (2007/73/ES). In: Úřední věstník Evropské unie. 2007, č. L 032, s. 181-182. ISSN 1725-5074
- 60) EVROPSKÁ UNIE. Rozhodnutí Rady ze dne 28. června 1999 o postupech pro výkon prováděcích pravomocí svěřených Komisi (1999/468/ES). In: Úřední věstník Evropské unie. 1999, č. L184, s. 23 – 26. ISSN 0378-6978.
- 61) EVROPSKÁ UNIE. Sedmá směrnice Rady ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS). In: Úřední věstník Evropské unie. 1983, č. L193, s. 1 – 17. ISSN 0378-6978.
- 62) EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES ze dne 27. září 2001, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS a

- 86/635/EHS, pokud se jedná o pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky některých forem společností, bank a ostatních finančních institucí. In: Úřední věstník Evropské unie. 2001, č. L 283, s. 28-32. ISSN 0378-6978
- 63) EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven. In: Úřední věstník Evropské unie. 2003, č. L 178, s. 16 – 22. ISSN 1725-2555.
- 64) EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS. In: Úřední věstník Evropské unie 2006, č. L 157, s. 87-91. ISSN 1725-5074
- 65) EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniku, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. In: Úřední věstník Evropské unie. 2013, č. L 182, s. 19 – 76. ISSN 1977-0677.
- 66) EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS). In: Úřední věstník Evropské unie. 1991, č. L 174, s. 7-31. ISSN 0378-6978
- 67) EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS) společností, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy (78/660/EHS). In: Úřední věstník Evropské unie. 1986, č. L 372, s. 1-17. ISSN 0378-6978

Seznam grafů, tabulek a obrázků

GRAF 1: DOBA SCHVALOVACÍHO PROCESU EU	58
GRAF 2: KOORDINACE DATA ÚČINNOSTI STANDARDŮ	60
GRAF 3: POČET NOVEL A REVIZÍ JEDNOTLIVÝCH STANDARDŮ.....	64
GRAF 4: DOBA SCHVALOVACÍHO PROCESU V EU V PŘÍPADĚ NOVELA REVIZÍ	64
GRAF 5: KOORDINACE DATA ÚČINNOSTI NOVEL A REVIZÍ	66
TABULKA 1: PODMÍNKY SCHVÁLENÍ JEDNOTLIVÝCH DOKUMENTŮ	26
TABULKA 2: STANDARDY PŘIJATÉ DO KONCE ROKU 2005	52
TABULKA 3: PŘEHLED STANDARDŮ SCHVÁLENÝCH V EU MEZI LETY 2005-2015 .	53
TABULKA 4: AKTUÁLNĚ SCHVALOVANÉ DOKUMENTY.....	54
TABULKA 5: KOMPARACE DNE VYDÁNÍ STANDARDU IASB JEHO SCHVÁLENÍ V EU	57
TABULKA 6: SOULAD DATA ÚČINNOSTI STANOVENÉ IASB A EU	59
TABULKA 7: ANALÝZA ČASOVÉHO HLEDISKA IMPLEMENTACE NOVEL A REVIZÍ PLATNÝCH STANDARDŮ	65
TABULKA 8: DATA ÚČINNOSTI NOVEL A REVIZÍ STANDARDŮ.....	67
OBRÁZEK 1: STUKTURA IACF	15
OBRÁZEK 2: PROCES TVORBY A SCHVALOVÁNÍ IFRS	31
OBRÁZEK 3: SCHVALOVACÍ PROCES IFRS V EU	49