

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2019

Viktorija Kurychka

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Role EFRAGU při schvalování IFRS do právního prostředí EU

Autor bakalářské práce:

Viktorija Kurychka

Vedoucí bakalářské práce:

doc. Ing. Marcela Zárybnická Žárová, CSC.

Rok obhajoby:

2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Role EFRAGU při schvalování IFRS do právního prostředí EU“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 31. května 2019

.....
Viktorija Kurychka

Poděkování:

Tímto bych velmi ráda poděkovala paní doc. Ing. Marcele Zárybnické Žárové, CSC. za navrhnuté téma pro bakalářskou práci. Dále bych chtěla poděkovat za její vstřícnost, laskavost, cenné rady a věnovaný čas.

Abstrakt

Bakalářská práce znázorňuje roli organizace EFRAG při schvalování IFRS do právního prostředí EU. V první části jsou popsáni účastníci schvalovacího procesu IFRS. Druhá část popisuje celý proces schvalování a následně jsou tyto poznatky ukázkově aplikovány na interpretaci IFRIC 23. Závěrečná kapitola popisuje dvě hlavní role organizace EFRAG: spolupráci s Radou IASB a tvorbu doporučení ke schválení pro Evropskou komisi. Hlavním cílem této práce je popsat tvorbu doporučení. Popsat, jak organizace EFRAG toto doporučení vytváří, jaké jsou její průběžné práce, jaké interní složky toto doporučení vytvářejí a podle jakých kritérií doporučení vzniká. Následně jsou tyto poznatky ukázkově aplikovány na interpretaci IFRIC 23 a standardu IFRS 16.

Klíčová slova

IASB, EFRAG, ARC, Evropská komise, Evropský parlament a Rada, tvorba doporučení, schvalovací proces, IFRIC 23, IFRS 16

Abstract

The bachelor thesis shows the role of EFRAG in endorsement process of IFRS in the EU legal environment. The first part describes the participants in endorsement process of the IFRS. The second part describes the whole endorsement process and then is exemplified by IFRIC 23. The main aim of this work is to describe the creation of recommendations by EFRAG. How they create them, what are the ongoing work, what internal components make this recommendation, by what criteria is the recommendation created. Subsequently, these findings are applied to IFRIC 23 and IFRS 16.

Key Words

IASB, EFRAG, ARC, European Commission, European Parliament and Council, creation of recommendation, endorsement process, IFRIC 23, IFRS 16

Obsah

ÚVOD	1
1. ÚČASTNÍCI SCHVALOVÁNÍ IFRS DO PRÁVNÍHO PROSTŘEDÍ EU	3
1.1 Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG)	3
1.1.1 Charakteristika	3
1.1.2 Historie.....	4
1.1.3 Struktura.....	5
1.1.3.1 Valná hromada	6
1.1.3.2 Rada.....	8
1.1.3.3 Odborná expertní skupina (EFRAG TEG).....	8
1.1.3.4 Konzultační fórum (CFSS).....	9
1.1.3.5 Sekretariát.....	9
1.1.3.6 Evropská řídicí skupina (European Lab SG).....	10
1.1.3.7 Pracovní skupina pro evropské projekty	10
1.1.4 Hlavní činnosti	10
1.1.5 Členové organizace	11
1.2 Evropská komise.....	12
1.3 Výbor pro regulaci účetnictví (ARC).....	12
1.4 Evropský parlament a Rada	13
2. PROCES SCHVALOVÁNÍ IFRS	15
2.1 Ukázka procesu schvalování.....	18
3. ROLE ORGANIZACE EFRAG PŘI SCHVALOVÁNÍ IFRS.....	20
3.1 Spolupráce s IASB a IFRS IC.....	21
3.1.1 Proces tvorby standardu Radou IASB ve spolupráci s EFRAG	22
3.2 Tvorba doporučení	25
3.2.1 Tvorba Návrhu doporučení ke schválení (Draft Endorsement Advice).....	28
3.2.2 Tvorba Finálního doporučení ke schválení (Final Endorsement Advice).....	30
3.3 Ukázka procesu tvorby doporučení	31
3.3.1 Interpretace IFRIC 23	31
3.3.1.1 Tvorba interpretace Radou IASB a EFRAG	31
3.3.1.2 Návrh doporučení ke schválení (Draft Endorsement Advice)	31
3.3.1.3 Finální doporučení ke schválení (Final Endorsement Advice)	32
3.3.2 Standard IFRS 16	33
3.3.2.1 Tvorba standardu Radou IASB a EFRAG	33
3.3.2.2 Návrh doporučení ke schválení (Draft Endorsement Advice)	34
3.3.2.3 Finální doporučení ke schválení (Final Endorsement Advice)	35

ZÁVĚR.....	39
LITERATURA.....	41
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	45
SEZNAM PŘÍLOH.....	46

Úvod

Cílem této bakalářské práce je popsat roli organizace EFRAG při schvalování IFRS do právního prostředí Evropské unie. S IFRS standardy se pracuje po celém světě, ale veřejnost je málo obeznána s prací organizace EFRAG. Tato organizace spolupracuje s Radou IASB a vytváří doporučení pro schválení, které následně zasílá Evropské komisi. Bakalářská práce je zaměřena na tvorbu tohoto doporučení, jak se doporučení připravuje a schvaluje uvnitř organizace předtím, než je předloženo Evropské komisi. Práce je orientována na samotný proces tvorby doporučení, nikoliv na obsahovou stránku dokumentů. Pro úplnost všech rolí organizace EFRAG, je tato práce doplněna o spolupráci s Radou IASB při tvorbě IFRS. Dále je zkoumáno, zda organizace dodržela veškeré stanovené lhůty a transparentnost při schvalovacím procesu. Všechny poznatky ze spolupráce s Radou IASB a z tvorby doporučení jsou aplikovány na ukázkových příkladech. Ukázka procesu je znázorněna na interpretaci IFRIC 23 a standardu IFRS 16.

Při dosahování cílů byly použity empirické metody, přesněji se jednalo o dokumentační a srovnávací pozorování. Na základě dokumentačního pozorování bylo možné seskupit informace z již publikovaných dokumentů a následně popsat celý proces tvorby doporučení. Srovnávací pozorování sloužilo ke zhodnocení transparentnosti a dodržení lhůt, které stanovila Evropská komise.

Celá práce je rozdělena do tří kapitol. První kapitola popisuje všechny účastníky, kteří se zapojují do schvalovacího procesu IFRS. Největší důraz je kladen na organizaci EFRAG, kde je tato organizace více charakterizována. Je zde zmíněna její historie, organizační struktura, hlavní činnosti a složení členů. Ostatní účastníci schvalovacího procesu jsou v krátkosti představeni, je zmíněna jejich úloha a role během procesu.

Druhá kapitola pojednává o celkovém procesu schvalování IFRS se zapojením všech účastníků řízení. Popisuje, kdy dochází k zahájení procesu schvalování, proč je nutné provádět tento proces, kdy do procesu schvalování vstupuje organizace EFRAG a jakým způsobem přispívá. Následně je tento proces ukázkově aplikován na interpretaci IFRIC 23. Tato interpretace byla vybrána v důsledku jejího jednoduchého a nekomplikovaného průběhu.

Obsahem závěrečné třetí kapitoly je detailnější popis rolí a činností organizace EFRAG při tvorbě IFRS a tvorbě doporučení pro Evropskou komisi. V úvodním textu je stručný popis základních fází, při kterých vzniká IFRS ve spolupráci s Radou IASB a doporučení pro Evropskou komisi. Dále je popsáno, jakým způsobem dokáže organizace EFRAG ovlivňovat budoucí podobu IFRS. V následující části je zmíněn celý proces tvorby IFRS. Kapitola 3.2 *Tvorba doporučení* obsahuje, jak se ke schvalování IFRS připravuje EFRAG, jaké jsou průběžné práce a následně jak se vytváří finální doporučení pro Evropskou komisi. Jsou zde zmíněny interní skupiny, které se angažují při tvorbě doporučení. Je popsán i způsob hlasování těchto interních skupin. Pro uzavření třetí kapitoly slouží názorná ukázka procesu. Pro úplnost je proces znázorněn už od samého počátku tvorby IFRS až k tvorbě finálního doporučení. Tudíž u interpretace IFRIC 23 a standardu IFRS 16 je na základě zveřejněných dokumentů znázorněna tvorba interpretace a standardu Radou IASB spolu s organizací EFRAG. Je zde ukázka pouze toho, jak k tvorbě standardu, resp. interpretace přispívala Poradní skupina EFRAG. Dále je ukázkově znázorněna tvorba doporučení pro interpretaci IFRIC 23 a standard IFRS 16.

Interpretace IFRIC 23 slouží pro kompletní ukázkou všech procesů. Na této interpretaci je znázorněn proces vzniku IFRIC 23, proces tvorby doporučení a celkový proces schvalování, který je popsán ve druhé kapitole. Standard IFRS 16 slouží pouze pro ukázkou složitějšího postupu při vytváření standardu a tvorby doporučení pro Evropskou komisi. Pro zjištění délky tvorby interpretace IFRIC 23 a standardu IFRS 16 byla použita analyticky-systematická metoda.

1. Účastníci schvalování IFRS do právního prostředí EU

V této kapitole bude pozornost zaměřena na účastníky schvalování IFRS, jejich roli a úlohu. Hlavní zaměření bude na organizaci EFRAG, která je podstatou této bakalářské práce. Na schvalování IFRS do právního prostředí EU se podílí několik subjektů. Nejprve dojde ke schválení standardu Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), následně se procesu účastní Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG), Výbor pro regulaci účetnictví (ARC), Evropský parlament a Rada.

1.1 Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG)

1.1.1 Charakteristika

Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (*European Financial Reporting Advisory Group*, EFRAG) je nezisková organizace sídlící v Bruselu. Jako soukromá organizace byla založena evropskými institucemi. Tyto instituce reprezentují evropské zainteresované skupiny (stakeholders) – emitenty, osoby sestavující účetní závěrku a účetní profese. Organizace vznikla za podpory Evropské komise. V období, kdy mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) ještě nebyly přijaty v členských státech, Evropská komise potřebovala vytvořit organizaci, která by členským státům umožňovala mít vliv při tvorbě IFRS. Právě tímto chtěla členské státy přesvědčit o přijetí IFRS. Hlavní podstatou organizace EFRAG je sloužit evropské veřejnosti, přispívat k tvorbě nových standardů, popř. interpretací a poskytovat rady Evropské komisi při přijímání nových standardů nebo interpretací. Všichni členové této organizace mají v zájmu rozvoj mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a jejich pozitivní dopad na kapitálových trzích. Poradní skupina EFRAG je založena na transparentnosti, řízení a schvalovacím procesu, odpovědnosti a promyšleném vedení. [1], [2], [3]

1.1.2 Historie

Organizace byla založena v roce 2001 v souladu s belgickým zákonem na žádost Evropské komise. Jejími zakladateli byly evropské zainteresované organizace takzvaní „zakládající otcové“. V roce založení se členové skládali z deseti evropských zainteresovaných organizací. Struktura byla tvořena z Dozorčí rady (*Supervisory Board*) a Odborné expertní skupiny (*Technical Expert Group*, EFRAG TEG). Dozorčí rada byla a doposud je zodpovědná za řízení a dohledem nad celou organizací. Členové byli reprezentanti členských organizací EFRAG. Odborná expertní skupina byla už od samého počátku zodpovědná za přijímání rozhodnutí ve všech aktivitách organizace a byla složená z 11 nezávislých členů. V tomto období předseda EFRAG TEG pracoval bezúplatně a na částečný úvazek. Co se týče pravomocí a činností v oblasti schvalování, skupina EFRAG TEG mohla navrhnout schválení IFRS pouze tehdy, pokud prostá většina byla pro přijetí. Rovněž mohla odmítnout IFRS za podpory 2/3 kvalifikované většiny. Všechny schůze byly neveřejné. Hlavními úspěchy v tomto období byly: poskytnutí rady ohledně IAS 39 Finanční instrumenty, počátek schvalovacího procesu (*due process*), začátek EFRAG sekretariátu, IASB a CESR (teď ESMA) jako pozorovatelé EFRAG TEG. [4]

Od roku 2003 organizace EFRAG začala poskytovat doporučení Evropské komisi ohledně zavedení standardů nebo interpretace v rámci evropské legislativy. [1]

V roce 2004 došlo k menším změnám v oblasti řízení, kdy předsedové tvůrců národních předpisů (*National Standard Setters*, NSS) z Francie, Německa a Velké Británie se stali nehlasujícími členy skupiny EFRAG TEG. Pracovní pozice předsedy EFRAG TEG se stala pozicí na plný úvazek, rovněž došlo k propojení s pozicí s generálním ředitelem, nicméně je to stále bezúplatná činnost. Všechny schůze začaly probíhat veřejně. V tomto období bylo vytvořeno Konzultační fórum, byla podepsána Fladers dohoda s tvůrci národních předpisů z Francie, Velké Británie a Německa a byl vytvořen první Národní mechanismus financování (dobrovolné finanční příspěvky pro EFRAG). [4], [1]

V roce 2009 proběhla reforma Plus, která byla navržena za účelem získání veřejného financování od EU. První evropské financování začalo v roce 2010. Členové dozorčí rady byli jmenováni jako nezávislí členové a zahrnovali 4 členy, které jmenovala

Evropská komise. Největší změny proběhly v EFRAG TEG, kdy přijímání rozhodnutí, ať už pozitivního či negativního, bylo založeno na relativní většině. Italští tvůrci národních předpisů se stávají nehlasujícími členy v EFRAG TEG. [4]

Koncem roku 2013 byla Evropskou komisí zveřejněna Maystandova zpráva, kterou zpracoval Philippe Maystandt, zvláštní poradce Evropské komise. V této zprávě popsal doporučení a implementaci v oblasti IFRS. Navrhoval vytvořit takové podmínky, při kterých by mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) neohrožovaly finanční stabilitu a nebránily by hospodářskému vývoji v EU. Dále byly ve zprávě navrženy možnosti, které by posílily evropský vliv při tvorbě IFRS. Jednalo se o reorganizaci EFRAG, převedení úkolů EFRAG na Evropský orgán pro cenné papíry a trhu (ESMA) a poslední možností bylo vytvoření agentury EU. Posledním návrhem bylo, aby Výbor pro regulaci účetnictví (ARC) už v počátečních fázích konzultoval a projednával přípravy IFRS s organizací EFRAG. Všechna tyto doporučení byla s časem postupně uplatňovaná v EU. Dne 31. října 2014 vstoupila tato reforma v platnost, a tudíž došlo i k reorganizaci organizace EFRAG. [1]

1.1.3 Struktura

Struktura organizace EFRAG je rozšířená a propojená jak interně, tak externě. Hlavní orgány jsou tvořeny Valnou hromadou, Radou a Odbornou expertní skupinou (EFRAG TEG). Na obrázku č. 1 je možné vidět složení: Valná hromada, Rada, Odborná expertní skupina (TEG), Poradní výbory (*EFRAG Board Advisory Committees*), Konzultační fórum, Sekretariát, Evropská řídicí skupina (*European Lab Steering Group*) a Pracovní skupina pro evropské projekty (*The European Lab Project Task Force*). Celou strukturu lze vidět na obrázku č. 1. [5]

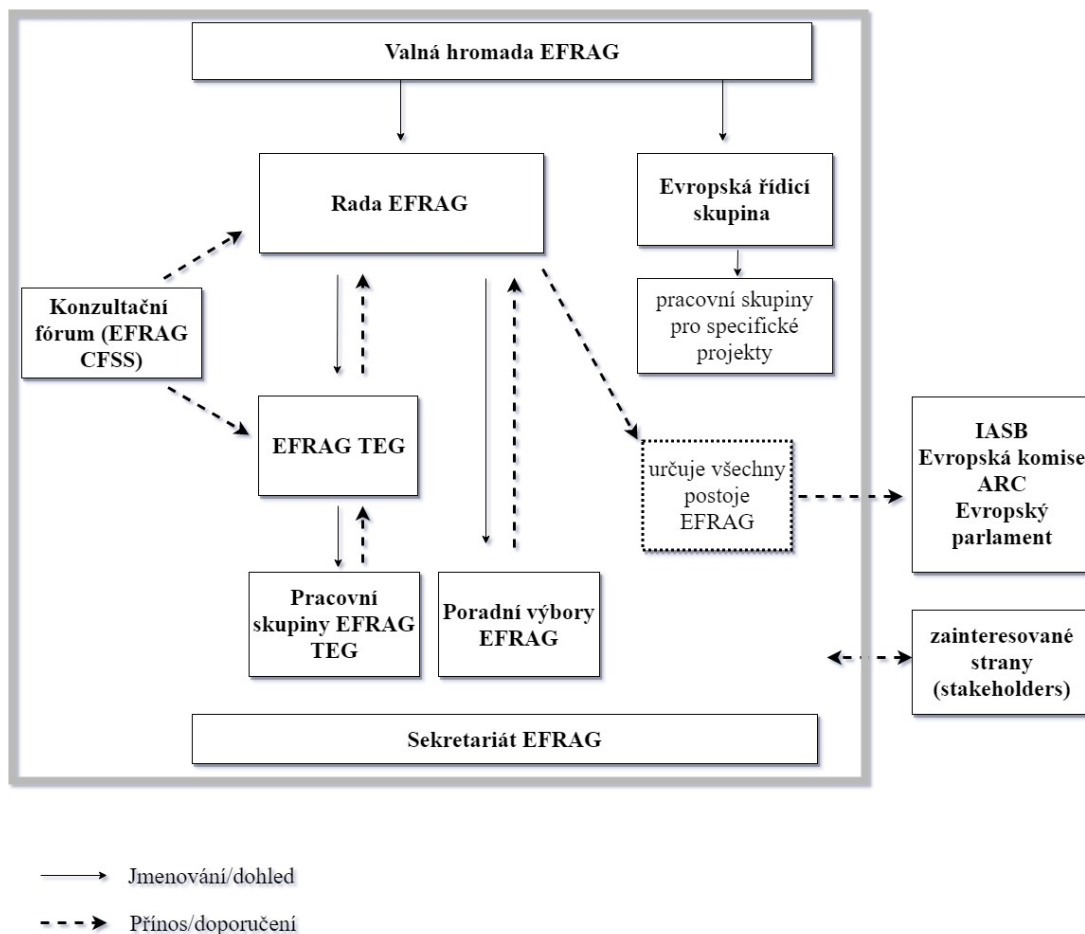
Valná hromada jmenuje členy a provádí dohled nad Radou a Evropskou řídicí skupinou. Členové valné hromady jsou členské organizace, jejich podrobné členění bude zmíněno v dalším textu této bakalářské práce.

Rada získává přínos a doporučení ohledně veřejné politiky a strategie od Konzultačního fóra (CFSS), ve kterém jsou zastoupeni tvůrci národních předpisů (NSS). Rada jmenuje členy a dohlíží nad skupinou EFRAG TEG. Rovněž jmenuje a dohlíží nad Poradními výbory, které zpětnou vazbou poskytují doporučení. Ve chvíli, kdy Rada má dostatečné množství informací a má připravenou finální zprávu,

poskytuje tento výstup Radě pro mezinárodní účetní standardy (IASB), Evropské komisi (EC), Výboru pro regulaci účetnictví (ARC) a Evropskému parlamentu (EP).

EFRAG TEG prostřednictvím TEG pracovních skupin získává doporučení a tato doporučení předává Radě. Dále skupina TEG získává doporučení od Konzultačního fóra (CFSS) v oblasti účetního výkaznictví.

Obrázek 1: Struktura organizace EFRAG



Zdroj: vlastní zpracování na základě <https://www.efrag.org/About/Facts#subtitle3>

1.1.3.1 Valná hromada

Valná hromada má na starosti schvalování účetní závěrky, schvalování rozpočtu na příští rok, dále jmenování prezidenta, místopředsedy, jmenování členů rady, členů evropské řídicí skupiny. Další činností je vykonávat dohled nad Radou a Evropskou řídicí skupinou. Schůze se konají nejméně jednou ročně. Výbor pro jmenování pomáhá při rozhodování o budoucích členech Rady. Členové valné hromady jsou všechny členské organizace EFRAG, které můžeme rozdělit do dvou skupin. První

skupinou jsou evropské organizace zainteresovaných stran, které mají osm členů. Druhou skupinou jsou národní organizace, složené z devíti zemí EU. Aktuální struktura: [1], [6], [7]

Evropské organizace zainteresovaných stran:

- Účetnictví Evropy (*Accountancy Europe*, ACE)
- Evropská podnikatelská federace (*European Business Federations*, BUSINESSEUROPE)
- Evropské sdružení družstevních bank (*European Association of Co-operative Banks*, EACB)
- Evropská bankovní federace (*European Banking Federation*, EBF)
- Evropská skupina spořicíh a drobných bank (*European Savings and Retail Banks Group*, ESBG)
- Evropská federace účetních a auditorů pro malé a střední podniky (*European Federation of Accountants and Auditors for SMEs*, EFAA)
- Evropská federace společností finančních analytiků (*European Federation of Financial Analysts Societies*, EFFAS)
- Evropská pojistní federace (*European Insurance Federation*, Insurance Europe)

Národní organizace:

- Dánsko – Seskupení pěti dánských organizací
- Francie – Orgán účetních standardů (*Autorité des Normes comptables*, ANC)
- Německo – Výbor pro účetní standardy Německa (*Accounting Standards Committee of Germany*, ASCG)
- Itálie – Rada italského účetnictví (*Organismo Italiano di Contabilita*, OIC)
- Lucembursko – Komise účetních předpisů (*Commission des Normes comptables* (CNC)
- Nizozemsko – Holandská rada účetních standardů (*Dutch Accounting Standards Board*, DASB)

- Španělsko – Institut účetnictví a auditu (*Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas*, ICAC)
- Švédsko – Asociace pro obecně uznávané zásady na trhu cenných papírů (*Association for Generally Accepted Principles in the Securities Market*)
- Spojené království – Rada pro účetní výkaznictví (*Financial Reporting Council*, FRC)

1.1.3.2 Rada

Rada EFRAG je zodpovědná za všechna rozhodnutí, která byla přijata v rámci organizace. Dohlíží nad celou organizací a podává zprávy valné hromadě. Schůze se konají nejméně 3x ročně. Skládá se z šestnácti členů a prezidenta. Členové jsou představitelé evropských zainteresovaných organizací a zástupci tvůrců národních předpisů (*National Standard Setters*, NSS). Evropské zainteresované organizace mají 8 míst, rovněž zástupci tvůrců národních předpisů (NSS) mají 8 míst. Členové pracují nezávisle. Přijetím funkce se všichni členové zavázali pracovat pouze ve veřejném zájmu a nesmí zde být střet zájmů. Řízení je v rukou prezidenta Rady, kterého navrhuje Evropská komise a jmenuje valná hromada. Současným prezidentem je Jean-Paul Gauzes. Funkci pozorovatele zde plní Evropská komise, Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA), Evropský orgán pro bankovnínictví (EBA), Evropská centrální banka a Evropský orgán pro pojišťovnictví a zaměstnanecké penzijní pojištění (EIOPA). Rada přijímá rozhodnutí až po konzultaci s EFRAG TEG, rovněž naslouchá Výboru pro regulaci účetnictví (ARC). Pro získání dalších rad ohledně evropského veřejného blaha, může vytvořit vlastní pracovní skupinu, ale doposud ještě žádná nebyla vytvořena. Při řízení a dohledu v souladu s interními pravidly, získává rady od výborů, které jsou uvnitř organizace. Jedná se o Výbor pro audit a rozpočet EFRAG, Výbor pro jmenování rady a Výbor pro odměňování členů představenstva. Veškeré činnosti Rady jsou podporovány sekretariátem. [1], [8]

1.1.3.3 Odborná expertní skupina (EFRAG TEG)

Odborná expertní skupina (TEG) je poradcem Rady a slouží k poskytování odborných rad v účetním výkaznictví. Rady předkládá ve formě doporučení. Tato

doporučení jsou založena na odbornosti a otevřených konzultacích s evropskými skupinami. Schůze jsou konány nejméně 10x ročně, které musí průměrně trvat 3 dny. Členové EFRAG TEG se skládají z šestnácti členů a jsou jmenováni na 2 roky s možností dalšího jmenování. Maximální členství je 6 let. Čtyři členové byli vybráni tvůrci národních předpisů (*National Standard Setters*) z Německa, Francie, Anglie a Itálie. Zbylých dvanáct členů jmenují podle jejich odborností, znalostí a schopností. Skupina dvanácti členů se každoročně mění, aby byl zajištěn nejen nový příliv znalostí a zkušeností, ale také kvůli rovnováze v geografickém a profesionálním prostředí. Tudíž je skupina EFRAG TEG složena z různých odborníků, jako jsou auditoři, uživatelé účetního výkaznictví a akademičtí pracovníci. Toto různorodé složení má rovněž podporovat nezávislé jednání a nemožnost být ovlivněn zájmovou skupinou. Všichni členové skupiny, kromě předsedy a generálního ředitele, věnují bezúplatně 15 až 20 % svého času pro organizaci EFRAG. V březnu roku 2019 proběhlo jmenování nového předsedy EFRAG TEG a generálního ředitele EFRAG. Dne 22. března 2019 byla Radou jmenována nová předsedkyně EFRAG – Chiara Del Prete. Saskia Slomp byla jmenována na pozici generálního ředitele EFRAG. Jejich funkční období začíná od 1. dubna 2019. [9], [7], [10]

1.1.3.4 Konzultační fórum (CFSS)

Členové tohoto fóra jsou všichni tvůrci národních předpisů (NSS), kteří jsou v Evropském hospodářském prostoru. EFRAG a tvůrci národních předpisů (NSS) se čtvrtletně scházejí v Konzultačním fóru, kde EFRAG TEG, za přítomnosti členů IASB, projednává současné evropské otázky účetního výkaznictví a změny, které jsou navrhovány pro IFRS. Schůze se konají veřejně. Všechny informace ohledně schůzí a agendy jsou zveřejněny na internetových stránkách EFRAG. Klíčovým cílem tohoto setkání je zajistit, aby organizace EFRAG hájila a reprezentovala zájmy zainteresovaných stran a aby Rady IASB a IFRS IC tyto zájmy respektovaly a braly v potaz. [7], [11]

1.1.3.5 Sekretariát

Role sekretariátu spočívá v podpoře a koordinaci všech aktivit organizace EFRAG pod vedením předsedy a generálního ředitele EFRAG TEG. Sekretariát je sestavený z řídicího týmu EFRAG, odborných manažerů a podpůrného personálu. V současné době je zde 18 členů. [12]

1.1.3.6 Evropská řídicí skupina (European Lab SG)

Evropská řídicí skupina (*European Corporate Reporting Lab*) je nově vytvořenou složkou uvnitř EFRAG, která vznikla v září roku 2018 z podnětu Evropské komise. Členové jsou jmenováni valnou hromadou. Úkolem této skupiny je podněcovat inovace v oblasti podnikového výkaznictví v Evropě. EFRAG zřizuje projektové pracovní skupiny pro specifické projekty (*European Lab PTF*). Evropská řídicí skupina je zodpovědná za sestavování pracovního plánu, dále jmenuje členy pracovních skupin (PTF) a monitoruje realizaci projektů. Tuto skupinu tvoří 15 členů a předseda. [13]

1.1.3.7 Pracovní skupina pro evropské projekty

Pracovní skupina pro evropské projekty (*European Lab Project Task Force, PTF*) je nově vzniklou skupinou, která byla vytvořena v únoru roku 2019. Všechny členy vybrala Evropská řídicí skupina (*European Lab SG*). Pracovní skupina je zodpovědná za chod projektu, včetně plánování, výběru konkrétních otázek, provádění konzultačních aktivit zainteresovaných stran a projektové zprávy. Tuto skupinu podporuje sekretariát. K dnešnímu dni se složení skládá z 16 členů. [14]

1.1.4 Hlavní činnosti

Od roku 2005 všechny velké evropské společnosti, kótované na burze, byly povinny používat IFRS ve svých konsolidovaných účetních závěrkách. Tímto krokem se chtělo dosáhnout větší transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek, zvýšit hodnotu pro investory díky kvalitnějším informacím a zlepšit přístup ke globálnímu kapitálu pro evropské společnosti. Ale jak se budou vytvářet standardy, kdo bude reprezentovat investory a jiné zájmové skupiny při tvorbě standardů? Bude to EFRAG. Cílem organizace EFRAG je zabezpečit, aby mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) splňovaly a odpovídaly evropským zájmům. Poradenská skupina EFRAG veřejně jedná a konzultuje se všemi zainteresovanými stranami, které se zajímají o účetní výkaznictví. Díky tomuto je tato organizace považována za „hlas Evropy“. Dále spolupracuje s různorodými společnostmi, které zahrnují organizace z veřejného i soukromého sektoru. Rovněž spolupracuje s mezinárodními, evropskými a národními organizacemi. Projednává otázky ohledně účetního

výkaznictví s politickými, řídicími a regulačními autoritami a představiteli, kteří připravují nebo jsou uživateli mezinárodních účetních standardů. [2]

Organizace má tři hlavní činnosti, na kterých se aktivně podílí a soustřeďuje zde veškerou svou pozornost. Provádí výzkumy v oblasti IFRS. Právě tyto výzkumy následně umožňují mít vliv při formování budoucí podoby IFRS. Spolupracuje na zdokonalování IFRS, kdy překládá evropskou pozici k účetnímu výkaznictví Radě IASB. Zde se angažuje od počáteční fáze tvorby standardů až po implementaci. Poslední hlavní činností je poskytování poradenských služeb pro schválení nových standardů a následné přezkoumání stávajících norem. Zjišťuje, zda standardy splňují podmínky relevantnosti, spolehlivosti, srovnatelnosti a srozumitelnosti informací. Tyto rady a doporučení předkládá Evropské komisi. [2]

1.1.5 Členové organizace

Poradní skupina EFRAG je zastoupena organizacemi, které vznikly v souladu s právními předpisy buď v jejich zemi původu, nebo podle evropských a národních předpisů. Organizace by měly projevovat zájem v účetním výkaznictví. Měly by jednat v evropském veřejném zájmu a rovněž by měly ochotně podporovat veškeré činnosti organizace EFRAG. Členské organizace spolu s Evropskou unií financují tuto organizaci. V organizaci EFRAG jsou vnitřní skupiny, které pracují dobrovolně, jedná se o Radu, skupinu EFRAG TEG, pracovní a poradní skupiny. Evropská komise, Evropská centrální banka a evropské orgány dohledu (EBA, EIOPA, ESMA) nejsou členy, ale mají možnost být pozorovateli s právem projevit svůj názor. Své názory vyjadřují Radě a skupině EFRAG TEG. Členské organizace jsou rozděleny do dvou skupin: evropské zainteresované organizace a národní organizace. Tyto členové jsou rovněž součástí valné hromady. [2]

Evropské zainteresované organizace zahrnují a reprezentují investiční organizace, banky, federace a asociace. Její současná struktura se skládá z 8 členů: Účetnictví Evropy, BUSINESSEUROPE, Evropská asociace družstevních bank (EACB), Evropská bankovní federace (EBF), Evropská federace účetnictví a auditorů pro malé a střední podniky (EFAA), Evropská federace finančních analytiků (EFFAS), Evropská spořitelni a retailová bankovní skupiny (ESBG) a Pojištění Evropa. [2]

Národní organizace představují a reprezentují 9 evropských zemí: Dánsko, Francie, Německo, Itálie, Lucembursko, Holandsko, Španělsko, Švédsko a Velká Británie. Podrobně vyjmenované organizace jednotlivých zemí a evropské zainteresované organizace jsou popsány v kapitole *1.1.3.1 Valná hromada*. [2]

Dle interních pravidel a stanov musí všichni členové finančně přispívat do rozpočtu organizace EFRAG. Každý člen musí poskytnout minimální částku ve výši 50.000 EUR v hotovosti. Příspěvek od evropských zainteresovaných stran nesmí být menší než 10.000 EUR. Stejně pravidlo platí i pro národní organizace. Roční příspěvek se splácí ve dvou splátkách a to do 1. ledna a 1. července. V případě platby po splatnosti, po 31. lednu a 31. červenci, bude tato platba penalizována. Valná hromada může určit výjimky pro finanční příspěvky. [10]

1.2 Evropská komise

Evropská komise je politicky nezávislým, výkonným orgánem Evropské unie. Komise předkládá návrhy nových evropských legislativ, a má odpovědnost za rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady. [15]

Mezi Evropskou komisí a organizací EFRAG je uzavřená pracovní smlouva. Nová pracovní smlouva byla podepsána 2. června 2016, která nahrazuje ujednání z roku 2006. Dle pracovní smlouvy je skupina EFRAG odborným poradcem Komise při vývoji a přijímání IFRS v EU. Rovněž je skupina EFRAG povinna informovat o všech svých činnostech, které souvisejí s IFRS. [16]

1.3 Výbor pro regulaci účetnictví (ARC)

Výbor pro regulaci účetnictví (*Accounting Regulatory Committee, ARC*) vznikl z podnětu Evropské komise v souladu s článkem 6 nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002. Cílem výboru je zabezpečit konzistenci zásad směrnic s IFRS a spolupracovat s organizací EFRAG. Předsedou výboru je Evropská komise. Je tvořen zástupci členů Evropské unie, kteří jsou převážně představiteli ministerstev financí.[1] Posláním Výboru je poskytovat názory ohledně IFRS a interpretací (článek 3 nařízení č. 1606/2002). [17]

1.4 Evropský parlament a Rada

Evropský parlament je jeden z orgánů Evropské unie a spolu s Radou schvaluje a přijímá nové návrhy právních předpisů, které předkládá Evropská komise. Poslance parlamentu přímo volí občané EU. K dnešnímu dni má Evropský parlament 751 poslanců. V současné době parlament vykonává 3 funkce: legislativní, dozorčí a rozpočtovou. Při legislativní funkci schvaluje návrhy předložené Evropskou komisí, řeší otázky mezinárodních dohod, rozhoduje o nových členech EU. Dozorčí funkce umožňuje vykonávat kontrolu nad všemi orgány EU, dále schvaluje složení Komise a volí předsedu Komise. Diskutuje ohledně měnové politiky s Evropskou centrální bankou a monitoruje průběh voleb. Rozpočtovou funkci částečně vykonává s Radou při sestavování rozpočtu EU a samostatně schvaluje rozpočet EU. Parlament rovněž vykonává dvě hlavní činnosti: připravuje legislativu ve výborech a schvaluje legislativu na plenárních zasedáních. Členové Rady EU jsou ministři vlád všech zemí EU. [18], [19]

Jak již bylo zmíněno výše, Evropský parlament společně s Radou přijímají nové návrhy, které předkládá Evropská komise. V oblasti účetnictví Parlament a Rada vydávají kritéria pro účetnictví ve formě nařízení a směrnic. Například Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady pojednává o povinnosti společností, které jsou registrované na burzách cenných papírů, aby sestavovaly své konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Další kritéria účetních standardů jsou ve Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU a Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU, která mění Směrnici 2013/34/EU v oblasti uvádění nefinančních informací. [1], [20]

Jaký vztah má organizace EFRAG s Evropským parlamentem a Radou? Evropským parlamentem a Radou bylo vydáno dne 17. května 2017 Nařízení 2017/827, kterým se zavádí program Unie na podporu zvláštních činností v oblasti účetního výkaznictví a auditu na období 2014–2020. V tomto nařízení je popsán způsob financování a podmínky, které musí EFRAG dodržovat. Do 31. prosince 2016 byla organizace EFRAG spolufinancována Evropskou unií ve formě grantů. Komise měla za úkol sledovat a následně informovat Evropský parlament a Radu o činnosti organizace EFRAG. Mělo se rozhodnout, zda bude spolufinancování pokračovat. Na

základě tohoto sledování bylo rozhodnuto o pokračování financování v období 2017–2020 a finanční krytí bylo zvýšeno na 23.134.000 EUR. Dalším úkolem Komise je každoročně informovat Parlament a Radu o hlavních činnostech a výsledcích skupiny EFRAG a posoudit vývoj „veřejného blaha“. [21]

2. Proces schvalování IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou vydávány nezávislou Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), která sídlí v Londýně. Tato Rada je součástí Nadace IFRS a je spolufinancována Evropskou unií. Rada IASB je podporována, aby jednala nezávisle, ale nemá ve svých rukou plnou moc nad schvalováním standard, tato skutečnost bude popsána v další kapitole. Účetnictví se může stát prostředkem politického boje, tudíž je nutné, aby standardy byly posuzovány a zhodnoceny různými nestrannými subjekty, aby se vyvarovalo negativnímu dopadu do účetního výkaznictví. Když IASB publikuje nové standardy, Evropská unie musí tyto standardy schválit dříve, než vstoupí v platnost. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 definuje schvalovací proces v článku 6 odst. 2. Pro upřesnění odst. 2 odkazuje na rozhodnutí Rady 1999/468/ES. Za schvalovací proces je zodpovědná Evropská komise spolu s konzultativními a poradními skupinami, kterými jsou Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) a Výbor pro regulaci účetnictví (ARC). Rovněž je zde velký vliv ze strany Evropského parlamentu a Rady, protože mají možnost návrh zamítnout. Účastníky procesu je možné vidět na obrázku č. 2. [1], [22]

Obrázek 2: Schvalovací proces



Zdroj: JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-802-4727-745.

Celý proces začíná publikací nového IFRS standardu nebo změnou stávajícího standardu, resp. interpretace Radou IASB. Na základě těchto publikací organizace EFRAG vypracuje a připraví studii o možných ekonomických dopadech v případě přijetí standardu v rámci EU. Poskytne rady a doporučení pro přijetí či zamítnutí. Tato všechna doporučení předkládá Evropské komisi. Ještě do roku 2011 byla vytvořena doporučení organizací EFRAG posuzována Skupinou pro posuzování doporučení standardů (*Standards Advice Review Group*, SARG). Tímto mezikrokem se mělo zabránit možnému lobbování ze strany zainteresovaných skupin a jiných

organizací. Jedním z členů této skupiny byl pan profesor Josef Jílek, který je v současnosti členem akademického sboru Vysoké školy ekonomické. Avšak v roce 2011 byla skupina SARG zrušena. [1]

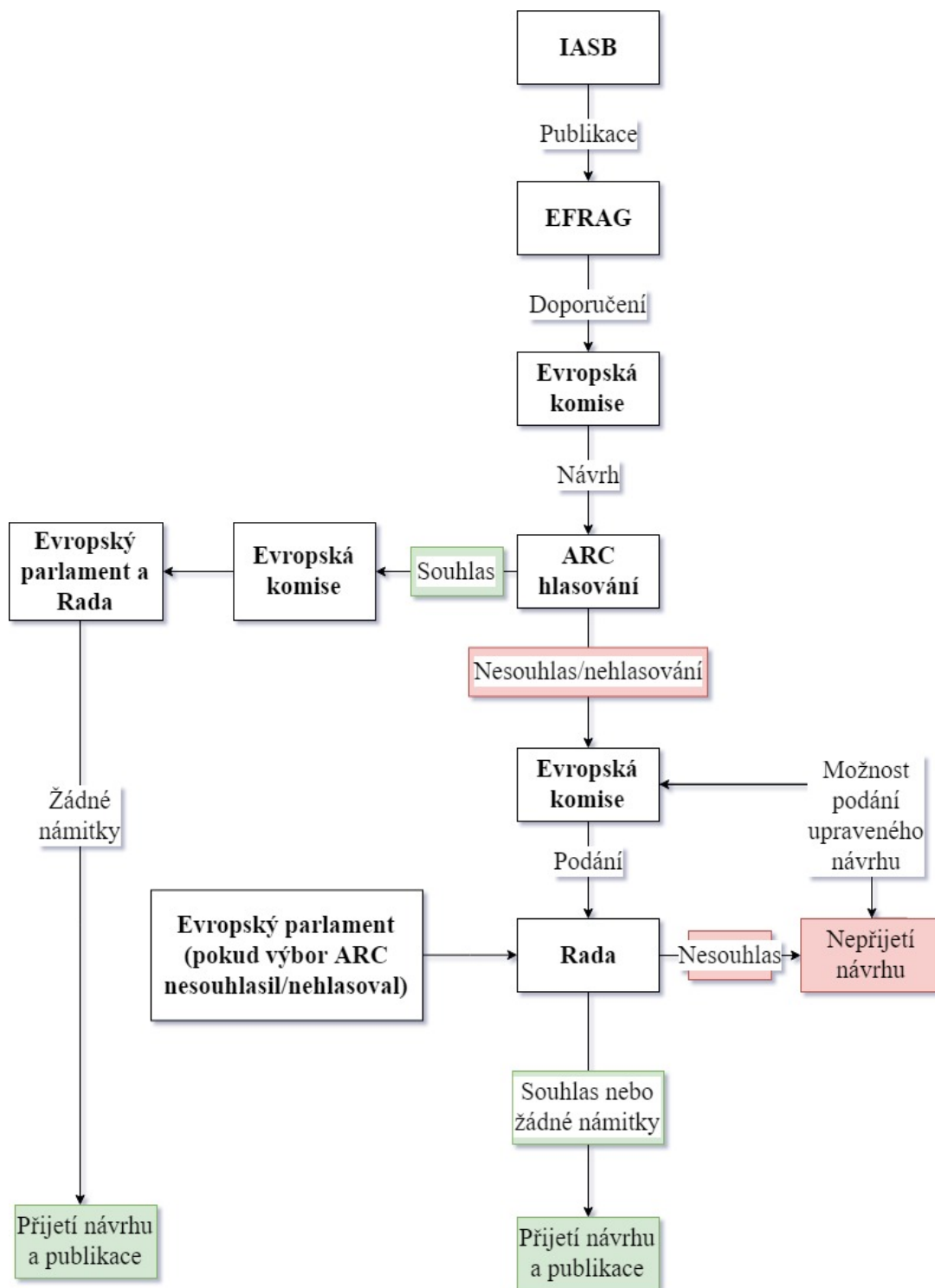
Pokud Evropská komise rozhodne daný standard, resp. interpretaci přijmout, vytvoří návrh a předloží ho Výboru pro regulaci účetnictví (ARC). Dalším krokem je vyjádření ARC. Jestliže ARC bude mít negativní vyjádření nebo žádné, i přesto Evropská komise předloží návrh Evropskému parlamentu a Radě. V tomto případě se zde více angažuje Rada, která má 2 měsíce, aby vyjádřila svůj názor. Rozhodování o přijetí probíhá prostřednictvím hlasování uvnitř Rady. Pokud kvalifikovaná většina bude hlasovat negativně vůči návrhu, bude tento návrh zamítnut. V případě kladného hlasování nebo v případě nereagování („mlčení znamená souhlas“) je návrh přijat a následně je zaslán ke kontrole Evropskému parlamentu. Teď na řadu přichází Evropský parlament, který má 4 měsíce na vyjádření. Po uplynutí této doby mohou nastat dvě situace, zamítnutí návrhu nebo schválení. Pokud je návrh přijat, Evropská komise předloží upravený návrh Výboru ARC. Rovněž Evropská komise zveřejní přijatý standard ve formě nařízení v Úředním věstníku EU. Toto nařízení je zde přeloženo do všech jazyků Společenství. [1]

Pokud je vyjádření ARC pozitivní, Evropská komise předloží návrh na 3 měsíční přezkoumání Evropskému parlamentu a Radě. Jestliže Evropský parlament a Rada nevznese žádné námítky, Evropská komise návrh schválí. Následně bude nařízení publikováno v Úředním věstníku EU a bude aplikováno ve všech členských státech Evropské unie. Ale pokud Evropský parlament a Rada vynesou námítku, návrh nebude schválen a Evropská komise může podat upravený návrh k dalšímu posouzení.

V ojedinělých případech může dojít ke zkrácení schvalovacího procesu. Proces se zkracuje na 3 měsíce podle Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008, který mění Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 a to v případě, pokud ARC vnese pozitivní vyjádření. V této situaci dochází k okamžitému přijetí návrhu Evropskou komisí. Dále pro Evropský parlament a Radu vzniká měsíční lhůta pro vyjádření svého negativního názoru. Při zamítnutí

návrhu bude tento návrh rovněž zamítnut i Evropskou komisí. Celý mechanismus je možné vidět na obrázku č. 3. [1], [23]

Obrázek 3: Schéma procesu schvalování standardu, resp. interpretace



Zdroj: vlastní zpracování na základě: <https://www.slideserve.com/kimama/ifrs-accounting-in-europe>

Pokud má být standard (nebo interpretace) přijat, je nutné, aby splnil tyto následující podmínky. Nesmí být v rozporu se zásadou pravdivého a věrného zobrazení finanční pozice, zobrazení zisku, ztrát, majetku a závazku podniku. Musí splňovat kritérium veřejného blaha. Veřejné blaho je definováno v neoficiálních dokumentech Evropské komise, kde účetní standardy nesmějí představovat ohrožení pro finanční stabilitu. Díky nim by měly být evropské společnosti konkurenceschopné. Nesmí omezovat evropský hospodářský vývoj a mají za úkol zlepšovat účetní předpisy a zvyklosti. Standard musí být relevantní, spolehlivý, srozumitelný a musí poskytovat možnost srovnávat finanční informace za účelem posuzování a rozhodování. [1], [24]

2.1 Ukázka procesu schvalování

Nyní budou výše zmíněné poznatky aplikovány na dokumenty, které jsou v příloze. Na webových stránkách EFRAG¹ v sekci Stav schvalování (*Endorsement Status*) lze najít zprávy o stavu řízení. Tyto zprávy mají přibližně 10 stran, ale pro účely této ukázky budou stačit pouze první dvě stránky. Proces schvalování bude znázorněn na interpretaci IFRIC 23.

Interpretační komise IFRS byla požádána o objasnění nejistoty týkající se daní z příjmů. **Dne 7. června roku 2017 Rada IASB publikovala** interpretaci IFRIC 23. V příloze č. 1, *EFRAG Endorsement Status Report 2017*, lze na první straně vidět zařazení interpretace do procesu schvalování². První strana zprávy obsahuje dvě sekce. První sekce je pro nově navržené standardy, v této sekci je možné vidět IFRS 14, IFRS 16 a IFRS 17. Rovněž je zde sekce Pozměňovací návrh, kde se zapisují různé návrhy pro změnu standardu, změnu nebo zavedení interpretace. Tabulka, která je na první straně, má šest sloupců. První sloupec zobrazuje „EFRAG návrh doporučení ke schválení“³, druhý sloupec znázorňuje „EFRAG finální doporučení ke schválení“⁴, třetí sloupec slouží pro zaznamenání činnosti ARC, čtvrtý sloupec je pro zápis možného dne, kdy by mělo dojít ke schválení, pátý sloupec zobrazuje datum účinnosti dle IASB a poslední šestý sloupec ukazuje, zda lze očekávat schválení před datem účinnosti. Od druhé strany jsou zapsány všechny nově schválené a pozměněné

¹ <http://www.efrag.org>

² červeně orámovaný řádek

³ Draft Endorsement Advice, DEA

⁴ Final Endorsement Advice, FEA

standards, resp. interpretace. Rovněž je zde datum účinnosti dle EU, datum schválení a datum publikace v Úředním věstníku EU.

Dle zprávy by měla organizace EFRAG vytvořit a zveřejnit Návrh doporučení (DEA) ve třetím kvartálu roku 2017. Finální doporučení (FEA) by mělo být zveřejněno ve čtvrtém kvartálu 2017. Hlasování ve Výboru pro regulaci účetnictví (ARC) má proběhnout v roce 2018. Schválení by mělo proběhnout v roce 2018. Datum účinnosti dle IASB by mělo nastat dne 1. ledna 2019. Tyto termíny jsou pouze odhadem a mohou se změnit.

Dne 15. srpna 2018 byla zveřejněná aktualizovaná zpráva. Tato aktualizovaná zpráva je přiložena jako příloha č. 2 *EFRAG Endorsement Status Report Update*. V aktualizované zprávě lze upozorovat, že interpretace IFRIC 23 byla přesunuta do sekce „IFRS standardy a interpretace“. Datum vytvoření EFRAG návrhu doporučení (DEA) byl dne 2. srpna roku 2017. Organizace EFRAG splnila termín, který byl stanoven, vytvořila návrh ve třetím kvartálu 2017. Finální doporučení (FEA) bylo zveřejněno 6. listopadu 2017. I zde organizace EFRAG dodržela termín. Výbor pro regulaci účetnictví (ARC) hlasoval ve prospěch interpretace IFRIC 23 dne 9. března 2018. Příloha č. 2 rovněž zobrazuje přesnější termín, dokdy by mělo dojít ke schválení. Předpoklad je ve třetím kvartálu 2018. Datum účinnosti dle IASB je 1. ledna 2019. Zda byly tyto termíny dodrženy lze zjistit z přílohy č. 3.

Příloha č. 3 *The EU Endorsement Status Report* byla vydána **24. října 2018**. Tato příloha je doplněna o schválení Evropské komise. Druhá strana znázorňuje všechny schválené dokumenty. Na prvním řádku je i interpretace IFRIC 23. Interpretace byla schválena 23. října 2018, tudíž ve čtvrtém kvartálu. Nebyl splněn plánovaný termín, nicméně toto nedodržení termínu neohrozilo vstup v platnost. Následujícího dne 24. října 2018 byla interpretace publikovaná v Úředním věstníku EU, byl splněn limit dvou týdnů. Datum účinnosti 1. ledna 2019 odpovídá plánovanému termínu.

Stejný způsob analýzy schvalovacího procesu by proběhl i při práci se standardem. V následující kapitole bude popsána role organizace EFRAG, spolupráce s Radou IASB a proces tvorby doporučení. Pro znázornění celého procesu bude sloužit interpretace IFRIC 23 a standard IFRS 16.

3. Role organizace EFRAG při schvalování IFRS

Již v první kapitole byly zmíněny aktivity Poradní skupiny EFRAG. Jedná se o ovlivňování budoucí podoby mezinárodního účetního výkaznictví ve spolupráci s Radou IASB při tvorbě standardů, popř. interpretací a předkládání doporučení Evropské komisi. Doporučení představuje názor organizace EFRAG ohledně přijetí či nepřijetí standardů, resp. interpretace do právního prostředí EU.

Při spolupráci s Radou IASB na zlepšování IFRS je práce organizace EFRAG rozdělena do dvou fází. Poté co Rada IASB zveřejní návrh nového standardu, úkolem organizace EFRAG je vyjádřit svůj názor k tomuto návrhu. EFRAG tento návrh „okomentuje“. V první fázi vytvoří Návrh komentáře (*Draft Comment*). Ve druhé fázi vytvoří Finální komentář (*Comment*). Návrh i finální komentář jsou Radě IASB zasílány ve formě dopisů. Podrobnější popis tvorby komentáře je znázorněn v následující podkapitole 3.1 *Spolupráce s IASB a IFRS IC*.

Co se týče tvorby doporučení pro Evropskou komisi, je postup rovněž rozdělený do dvou fází. V první fázi je vytvořen Návrh doporučení ke schválení (*Draft Endorsement Advice*, DEA). Ve druhé fázi je vytvořeno Finální doporučení ke schválení (*Endorsement Advice*, EA). Doporučení ve formě dopisů je zasíláno Evropské komisi. Podrobnější postup tvorby doporučení je popsán v podkapitole 3.2 *Tvorba doporučení*.

Celá práce organizace EFRAG, během tvorby komentářů a doporučení, je doprovázena výzkumy, průzkumy, praktickým ověřením a ekonomickými studiemi. Praktická ověření (field test) testují aplikaci navrhovaných, předběžných, konečných požadavků na stávajících smlouvách a transakcích. Úlohou tohoto praktického ověření je posoudit kvalitu výstupu, srozumitelnost požadavků a podmínek implementace. Průzkumy jsou zaměřeny na shromažďování údajů, informací a faktů o konkrétním tématu. Práce Poradní skupiny EFRAG by měla být založena na nezávislosti, odbornosti, rozsáhlých a otevřených debatách a efektivním schvalovacím procesu. Především členové skupiny EFRAG TEG, kteří provádějí průzkumy, by měli pracovat pouze v evropském zájmu. V shrnutí lze říct, že cílem

organizace EFRAG je poskytovat spolehlivé odborné posudky, které jsou náležitě odůvodněny. [25], [26]

3.1 Spolupráce s IASB a IFRS IC

Při spolupráci s Radou IASB a IFRS IC (IFRS Interpretační komise) je hlavním cílem organizace EFRAG ovlivnit tvorbu standardu takovým způsobem, kterým vznikne standard, resp. interpretace odpovídající nařízení Evropského parlamentu a Rady 1606/2002 v oblasti mezinárodních účetních standardů (IAS). EFRAG tudíž už od samého počátku monitoruje procesy IASB při tvorbě IFRS. Ovlivňování budoucí podoby IFRS probíhá na základě výzkumů. Výzkumného programu se účastní Rada EFRAG, Odborná expertní skupina (EFRAG TEG) a další účastníci řízení. Každý nový projekt musí nejprve Rada EFRAG schválit a následně zařadit do agendy. Po zařazení projektu následuje práce skupiny EFRAG TEG, která provádí svůj vlastní výzkum. Při výzkumu dochází k vytváření možných alternativ, formulují se otázky a vzniklé nápady se testují ve spolupráci s dalšími účastníky. Poté, co celá práce skupiny EFRAG TEG skončí, jsou její výstupy předloženy Radě EFRAG, která na základě vlastního hlasování bude tyto výstupy publikovat jako Diskusní dokument (*Discussion Paper*). Tento dokument slouží k veřejné konzultaci. Například Návrh komentáře a Návrh doporučení jsou diskusním dokumentem. [27], [28], [29]

Na obrázku č. 4 je možné vidět hrubý náčrt procesu zlepšování IFRS ve spolupráci s organizací EFRAG. Jak již bylo zmíněno v předešlých kapitolách, organizace EFRAG musí pracovat transparentně, tudíž všechny dokumenty musí zveřejnit a na základě tohoto zveřejnění bude v dalším textu popsán celý proces.

Obrázek 4: Proces tvorby standardu



Zdroj: vlastní zpracování na základě EFRAG Annual Review 2017

3.1.1 Proces tvorby standardu Radou IASB ve spolupráci s EFRAG

Obecný proces tvorby nebo proces změny IFRS je ve většině případech stejný. Rada IASB nejprve rozhodne o oblasti, ve které bude chtít provést změny. Například v oblasti leasingu, v oblasti daní z příjmů nebo v oblasti pojistných smluv atd. Následně bude vytvořen projekt pro konkrétní oblast nebo případ. Dalším krokem Rady IASB bude zveřejnění Diskusního dokumentu (Discussion Paper). Tento dokument popisuje nový standard, slouží k veřejné konzultaci a zadává otázky účastníkům procesu. Otázky jsou typu: „*Souhlasíte s tímto navrhovaným postupem? Pokud ne, navrhněte nový postup.*“ Účastníci procesu vč. organizace EFRAG budou reagovat na tento dokument. Poradní skupina EFRAG bude vyvíjet svůj názor na nový standard ve dvou fázích. EFRAG nový standard „okomentuje“. V první fázi vytvoří Návrh komentáře (*Draft Comment*, DC), který následně ve formě dopisu zašla Radě IASB. Návrh komentáře (DC) je složen ze dvou částí. První částí je formální dopis, který je adresovaný Radě IASB, druhá část obsahuje odpovědi na otázky. Tyto odpovědi vytváří Odborná expertní skupina (EFRAG TEG).

Jak již bylo zmíněno v první kapitole, organizace EFRAG zastupuje zájmy skupin, které jsou jakýmkoliv způsobem ovlivněny mezinárodními standardy. Tyto skupiny mají právo zasahovat do procesu a vyjadřovat svůj postoj a názor ke konkrétnímu případu. Do procesu se zapojují prostřednictvím organizace EFRAG, kdy vyjadřují svůj názor k Návrhu komentáře (DC), který organizace vytvořila. Své názory ve formě dopisů zasílají organizaci EFRAG do určitého data. Poté co organizace EFRAG přijme všechny připomínky, bude na základě těchto informací vytvářet Finální komentář (*Comment*). Aby byl celý proces transparentní, a aby zainteresované skupiny měly přehled o práci organizace EFRAG, je organizací zveřejněna zpětná vazba pro zapojené účastníky. Tato zpětná vazba obsahuje souhrn hlavních připomínek, které skupina EFRAG obdržela. Taktéž je zde zmíněno, jak tyto připomínky, resp. komentáře brala v potaz při tvorbě Finálního komentáře.

Na základě všech přijatých připomínek od účastníků vč. organizace EFRAG bude Radou IASB vytvořen a publikován Návrh (*Exposure Draft*, ED), který rovněž slouží k veřejné konzultaci. Poradní skupina EFRAG znovu vytvoří Návrh komentáře (DC), ve kterém vyjádří svůj pozitivní či negativní názor. Zainteresované skupiny znovu

okomentují Návrh komentáře (DC) a na základě těchto připomínek bude organizací EFRAG vytvořen Finální komentář.

Komentáře, které reagují buď na Diskusní dokument nebo na Návrh, vytváří organizace EFRAG ve spolupráci s dalšími účastníky. EFRAG spolupracuje s národními tvůrci předpisů (NSS) a s uživatelskými organizacemi. Společně organizují a provádějí terénní akce (outreach events), praktická ověření (field-test), veřejné konzultace a veřejné průzkumy. Rovněž se organizace EFRAG účastní vzdělávacích schůzí. Je to tzv. odborný seminář.

Po provedení všech výzkumu a po přijetí všech připomínek od zúčastněných stran, bude Radou IASB vydán nový standard. Tento standard však ještě nemá právní platnost v EU. Na obrázku č. 5 lze vidět celý proces tvorby standardu.

Obrázek 5: Tvorba standardu



Zdroj: vlastní zpracování na základě

http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1270824012230/6954188-1285451048013/role_of_efrag_frcop_sep_10.pdf

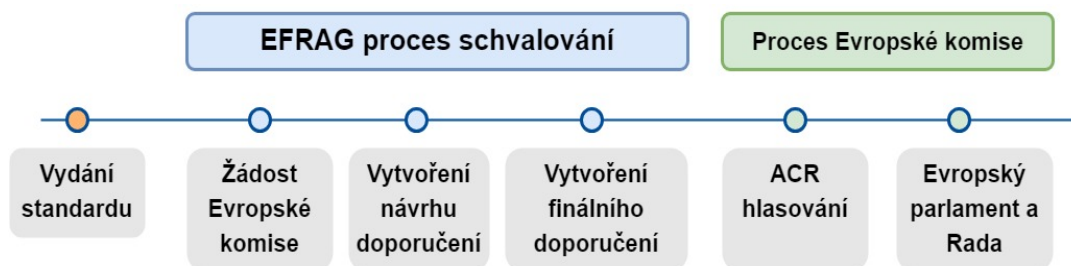
3.2 Tvorba doporučení

V předchozích kapitolách bylo popsáno, jak vzniká nový standard, resp. interpretace, jak funguje celý proces schvalování IFRS. Ale jak se ke schvalování připravuje EFRAG? Jak se připravuje doporučení pro Evropskou komisi, kdo interně tato doporučení vytváří, popřípadě schvaluje a jakou formu má doporučení? Právě na tyto otázky bude zaměřena tato kapitola.

Po zveřejnění standardu nebo interpretace Radou IASB, organizace EFRAG obdrží od Evropské komise žádost o poskytnutí rady ve formě doporučení. V této žádosti je hlavním požadavkem odpovědět na otázky, zda nový standard splňuje stanovená odborná kritéria, zda je v souladu s evropským veřejným zájmem. EFRAG standard nebo interpretaci posuzuje na základě stanovených kritérií v nařízení Evropského parlamentu a Rady 1606/2002 v souvislosti s mezinárodními účetními standardy (IAS). Přesněji se jedná o posouzení, zda standard, popř. interpretace není v rozporu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU článek 4 odst. 3, tudíž zda není v rozporu se zásadou pravdivého a věrného zobrazení. Dále posuzuje, zda standard, resp. interpretace splňuje odborná kritéria, tj. kritéria relevantnosti, spolehlivosti, srovnatelnosti a srozumitelnosti finančních informací potřebných pro ekonomická rozhodování. Rovněž zkoumá, zda standard povede k zásadě opatrnosti.

Poradní skupina EFRAG je povinna minimálně do dvou měsíců od žádosti předložit Evropské komisi doporučení ke schválení (*endorsement advice*), které bude s pozitivním nebo negativním výrokem. Samotná Evropská komise ve své žádosti uvede, dokdy by bylo žádoucí předložit toto finální doporučení. Organizace EFRAG vytváří doporučení ve dvou fázích. V první fázi je vytvořen Návrh doporučení ke schválení (*Draft Endorsement Advice*), ve druhé fázi je vytvořeno Finální doporučení ke schválení (*Final Endorsement Advice*). Toto doporučení je zasíláno ve formě dopisů. Tudíž pro náležitý proces jsou Evropské komisi zaslány dva dopisy. [27],[28] Pro přehlednost je možné proces vidět na obrázku č. 6.

Obrázek 6: Proces schvalování



Zdroj: vlastní zpracování na základě

<https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/6%20AASB%20August%202017>

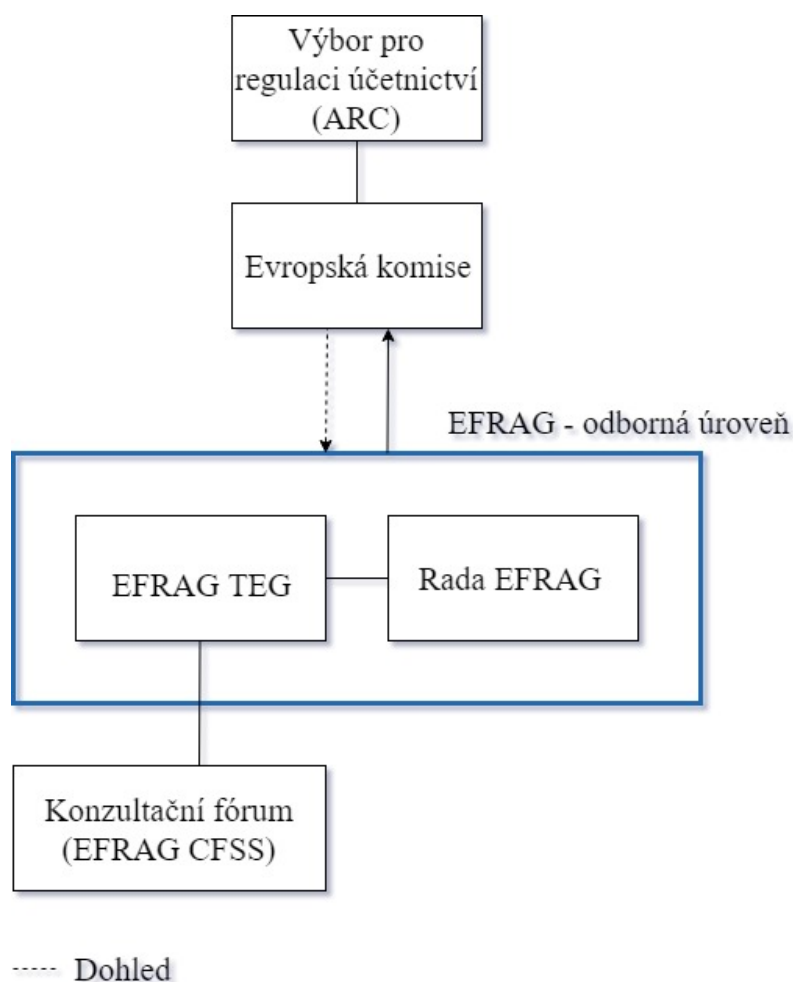
Je potřebné upřesnit, že všechny názory organizace EFRAG, které vznikly při tvorbě standardu, nutně nemusejí být stejné při tvorbě doporučení. Při tvorbě doporučení se vychází z kritérií, která jsou speciálně vytvořena pro proces schvalování. Tudiž se finální závěry pro schválení mohou lišit od závěrů, které organizace EFRAG zaslala Radě IASB ve formě komentářů. Závěry se rovněž mohou lišit v důsledku vývoje nového názoru skupiny EFRAG, ještě předtím, než je standard oficiálně vydán Radou IASB. Toto upřesnění je zaznamenáno ve všech oficiálně publikovaných dokumentech, a to hlavně v Návrhu doporučení (DEA).

Do procesu tvorby doporučení jsou zapojeny tyto interní složky organizace: Rada EFRAG, skupina EFRAG TEG, Poradenské fórum (*EFRAG Consultative Forum of Standard Setter*, CFSS) a sekretariát. Strukturu zapojených složek je možné vidět na obrázku č. 7. [28]

Odborná expertní skupina (EFRAG TEG) provádí své vlastní odborné výzkumy, posudky a analýzy, kterými vzniká odborná rada. Odbornou radu předkládá Radě EFRAG pro následnou finalizaci a schválení. Tato odborná rada je výsledkem práce pracovních skupin EFRAG TEG a Konzultačního fóra. Schůze TEG dle interních pravidel musejí být uskutečňovány nejméně 10krát ročně s průměrným trváním 3 dny. Délku schůzí může rovněž stanovit předseda EFRAG TEG, který je zodpovědný za všechny procesy. Schůze jsou veřejné a od roku 2018 je možné je sledovat přímým přenosem. Videozáznamy jsou následně archivovány a na požádání jsou dostupné ke zhlédnutí. Pro přijetí platného rozhodnutí musí být přítomno 60 % členů EFRAG TEG. Pro schválení se uplatňuje pravidlo relativní většiny. Jako účast se počítá fyzická přítomnost, ale rovněž i účast prostřednictvím sdělovacích prostředků

(telefon, videokonference nebo jiné telekomunikační prostředky). Při hlasování o Návrhu či Finálním doporučení není možné se zdržet hlasování. Pokud členové zastávají jiné názory, jsou názory většiny i menšiny zaznamenány a vysvětleny ve finálním doporučení, které je zasláno Radě EFRAG.[10]

Obrázek 7: Struktura skupin při tvorbě doporučení



Zdroj: vlastní zpracování na základě <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/feeeefrag.pdf>

Rada EFRAG je zodpovědná za všechna veřejná vyjádření. Veřejná vyjádření vznikají po posouzení odborné rady. Rovněž je Rada EFRAG zodpovědná za dodržení transparentnosti během schvalovacího procesu. Schůze jsou konány minimálně 3krát ročně nebo dle potřeby prezidenta Rady EFRAG. I zde jsou schůze veřejné. K přijetí rozhodnutí na schůzích Rady EFRAG může dojít pouze tehdy, pokud jsou přítomni 2/3 členů buď osobně, nebo prostřednictvím sdělovacích prostředků. Ke schvalování dochází konsensem. Ke schválení níže vyjmenovaných

dokumentů dochází přijetím 2/3 kvalifikované většiny přítomných nebo zastoupených členů: [7], [10]

- Návrh komentáře (*Draft Comment*),
- Návrh postoje (*Draft Positions*),
- Návrh postoje pro veřejnou konzultaci (*Draft Position Papers For Public Consultation*),
- Finální komentář (*Comment*),
- Návrh doporučení ke schválení (*Draft Endorsement Advice*),
- Finální doporučení ke schválení (*Final Endorsement Advice*).

Evropští tvůrci národních předpisů (*National Standard Setters*, NSS) pravidelně konzultují a jednají se skupinou EFRAG TEG na veřejné schůzi Konzultačního fóra (EFRAG CFSS).

Dokumenty, které byly vytvořeny **sekretariátem**, představují počáteční fáze vývoje potenciálního postavení organizace EFRAG ke standardu nebo interpretaci. Tyto dokumenty nereprezentují oficiální názor organizace či názor členů EFRAG TEG a Rady EFRAG. Tato skutečnost je zmíněna ve všech dokumentech, které vytvořil sekretariát.

3.2.1 Tvorba Návrhu doporučení ke schválení (Draft Endorsement Advice)

Po zveřejnění standardu nebo interpretace Radou IASB, obdrží EFRAG od Evropské komise žádost o poskytnutí rady ve formě doporučení. Prvním krokem při tvorbě doporučení je vytvoření Návrhu doporučení ke schválení (*Draft Endorsement Advice*, DEA), který slouží k veřejné konzultaci. V návaznosti na tento návrh budou zainteresované strany zasílat své komentáře a připomínky organizaci EFRAG, která bude s těmito informacemi dále pracovat.

Poradní skupina EFRAG vytvoří návrh na základě výzkumů, průzkumů, praktického ověření, ekonomických studií a v některých případech i na základě odborných rad od dozorčích složek, jako je například Evropská centrální banka nebo Evropský orgán

pro bankovníctví. Organizace EFRAG tvoří Návrh doporučení (*Draft Endorsement Advice*, DEA) ve spolupráci s pracovními skupinami EFRAG TEG, které jsou vyjmenovány níže: [30]

- Akademická síť EFRAG
- Akademický panel EFRAG
- Pracovní skupina pro finanční nástroje (*Financial Instruments Working Group*, EFRAG FIWG)
- Pracovní skupina pro účetnictví v pojišťovnictví (*Insurance Accounting Working Group*, EFRAG IAWG)
- Poradní panel penzijních plánů EFRAG
- EFRAG pro regulované aktivity (*Rate-Regulated Activities Working Group*, EFRAG RRAWG)
- Uživatelský panel EFRAG

Návrh (DEA) je tvořen na základě posouzení, zda standard, resp. interpretace splňuje odborná kritéria a zda povede k evropskému veřejnému blahu. Může se však stát, že návrh bude vydán ve dvou částech, a to Návrh předběžného stanoviska a Návrh předběžného finálního stanoviska. [31]

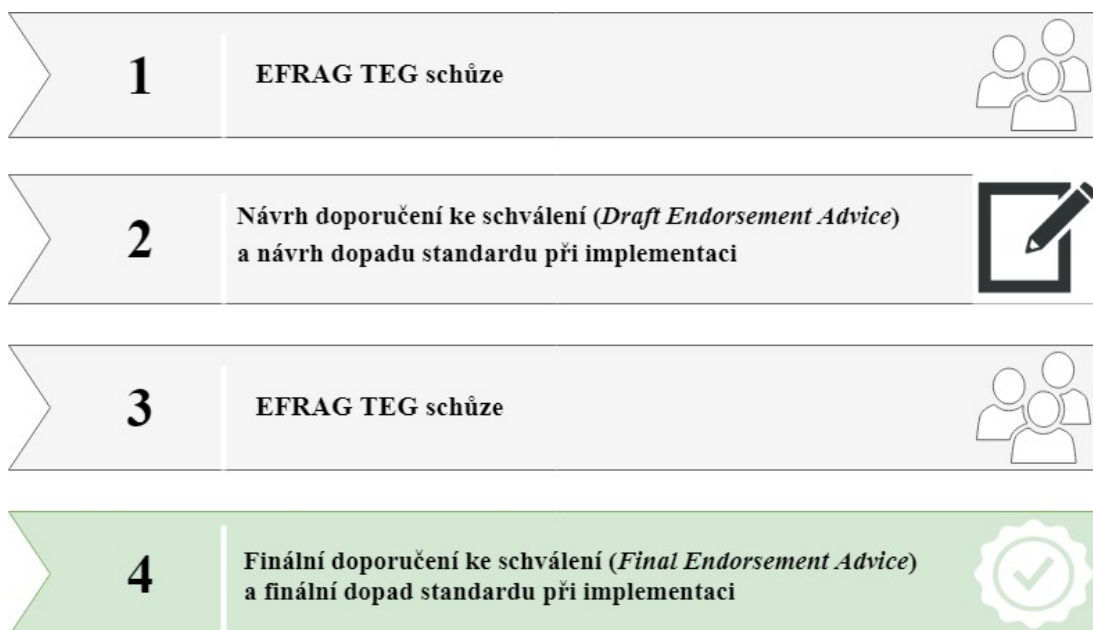
Vytvořený návrh musí být nejprve schválen na EFRAG TEG schůzi, až poté bude zaslán Radě EFRAG, která rovněž provede hlasování a následně zašle tento návrh Evropské komisi. Během EFRAG TEG schůze dochází ke schválení pozvánky pro zaslání připomínek, kterou vytvořil sekretariát. Schválená pozvánka bude obsahovat termín, dokdy mohou zainteresované strany zasílat připomínky ohledně návrhu (DEA) zaslání Evropské komisi. Pozvánka je ve formě dotazníku. Po následném vyplnění a doručení organizaci EFRAG, bude veřejně publikována. V tuto chvíli bude EFRAG čekat na zpětnou vazbu od respondentů ve formě komentářů a připomínek. Až poté vznikne finální doporučení, které je popsáno v další podkapitole.

3.2.2 Tvorba Finálního doporučení ke schválení (Final Endorsement Advice)

Při tvorbě Finálního doporučení (*Final Endorsement Advice*, FEA) se vychází z Návrhu doporučení (DEA) a zhodnocení všech přijatých komentářů od respondentů. Respondenti jsou tvůrci národních předpisů (NSS) a jiné zainteresované skupiny.

Sekretariát znovu připraví podklady pro druhou schůzi EFRAG TEG. Na druhé schůzi EFRAG TEG budou prodiskutovány přijaté zpětné vazby od respondentů, rovněž proběhne hlasování. Při kladném hlasování bude finální doporučení předloženo Radě EFRAG, která rozhodne o zaslání doporučení Evropské komisi. Současně s vytvořením Finálního doporučení je vytvořen i finální dopad při implementaci IFRS. Proces s nejdůležitějšími momenty tvorby doporučení lze vidět na obrázku č. 8. Veškeré dokumenty budou zveřejněny na webových stránkách organizace EFRAG v den doručení Evropské komisi nebo co nejdříve poté.

Obrázek 8: Proces tvorby doporučení



Zdroj: vlastní zpracování na základě

http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1270824012230/6954188-1285451048013/role_of_efrag_frcop_sep_10.pdf

3.3 Ukázka procesu tvorby doporučení

Ve druhé kapitole byl popsán celý proces schvalování interpretace IFRIC 23 do právního prostředí EU. Tato kapitola bude aplikovat poznatky z tvorby doporučení na skutečně vydanou interpretaci IFRIC 23 a standard IFRS 16. Jak bude možné dále vidět, tvorba doporučení pro IFRIC 23 bude značně jednodušší a bez žádných komplikací. Na tomto jednodušším procesu bude možné si lépe osvojit výše zmíněné poznatky. K popisu složitějšího procesu bude sloužit standard IFRS 16.

3.3.1 Interpretace IFRIC 23

3.3.1.1 Tvorba interpretace Radou IASB a EFRAG

Interpretační komise IFRS byla požádána o objasnění nejistoty týkající se daní z příjmů. Dne 21. října roku 2015 byl Radou IASB zveřejněn návrh interpretace IFRIC 23. K celému návrhu bylo možné do 19. ledna 2016 zasílat připomínky a komentáře. Poradní skupina EFRAG dlouho neotálela a dne 17. listopadu 2015 jménem prezidenta Rady EFRAG zaslala Návrh komentáře (*Draft Comment*, DC). Po zveřejnění Návrhu komentáře (DC) byly skupinou EFRAG postupně přijaty dopisy s komentáři od respondentů. Dále byly zveřejněny i dopisy s komentářem, které respondenti přímo adresovali Radě IASB. Celkem bylo přijato a zveřejněno 12 zpětných vazeb od zapojených účastníků. Dne 12. února 2016 byl Radě IASB zaslán Finální komentář (*Comment*). Dne 26. února roku 2016 byla organizací EFRAG zveřejněna zpětná vazba pro respondenty. Rada IASB veřejně vydala interpretaci IFRIC 23 dne 7. června 2017.

3.3.1.2 Návrh doporučení ke schválení (*Draft Endorsement Advice*)

Jak již bylo zmíněno výše, Rada IASB dne 7. června 2017 vydala interpretaci IFRIC 23. Přibližně o měsíc později po vydání interpretace, Evropská komise dne 10. července 2017 požádala EFRAG o poskytnutí doporučení. Zde nyní začíná celý proces tvorby doporučení. Při zhodnocení interpretace a při tvorbě návrhu si organizace EFRAG položila tyto otázky:

- „*Jsou zde nějaké problémy, které je potřebné řešit?*“
- „*Je interpretace IFRIC 23 vhodným nástrojem k vyřešení tohoto problému?*“
- „*Je interpretace IFRIC 23 v souladu s existujícími IFRS standardy?*“

- „Splňuje interpretace IFRIC 23 odborná kritéria?“

Při zhodnocení, zda interpretace splňuje odborná kritéria se posuzuje, zda poskytuje relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace potřebné pro ekonomické rozhodování. Zda není v rozporu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU článek 4 odst. 3, a zda povede k zásadě opatrnosti.

Sekretariát vytvořil pozvánku pro zasílání komentářů a průvodní dopis. Schůze EFRAG TEG byla naplánována ve dnech 26. – 27. července 2017. Na webových stránkách EFRAG je možné zjistit přesné datum a čas, kdy byla interpretace IFRIC 23 projednávána. Jednalo se o 26. července 2017 od 13:30 – 14:15 hodin. Na schůzi byl přijat Návrh doporučení ke schválení (*Draft Endorsement Advice*, DEA), bylo odsouhlaseno zveřejnění pozvánky a rovněž byla obecně prezentována interpretace IFRIC 23. Návrh byl následně předložen Radě EFRAG, která tento návrh schválila a jménem prezidenta Rady zaslala Evropské komisi. Návrh (DEA) byl zveřejněn 2. srpna 2017. Tato skutečnost je zaznamenána ve schvalovací zprávě (*Endorsement Status Report*)⁵. Schválená pozvánka je strukturována ve formě dotazníku. Lhůta pro zasílání komentářů a připomínek ohledně návrhu byla stanovena do 9. října 2017.

3.3.1.3 Finální doporučení ke schválení (Final Endorsement Advice)

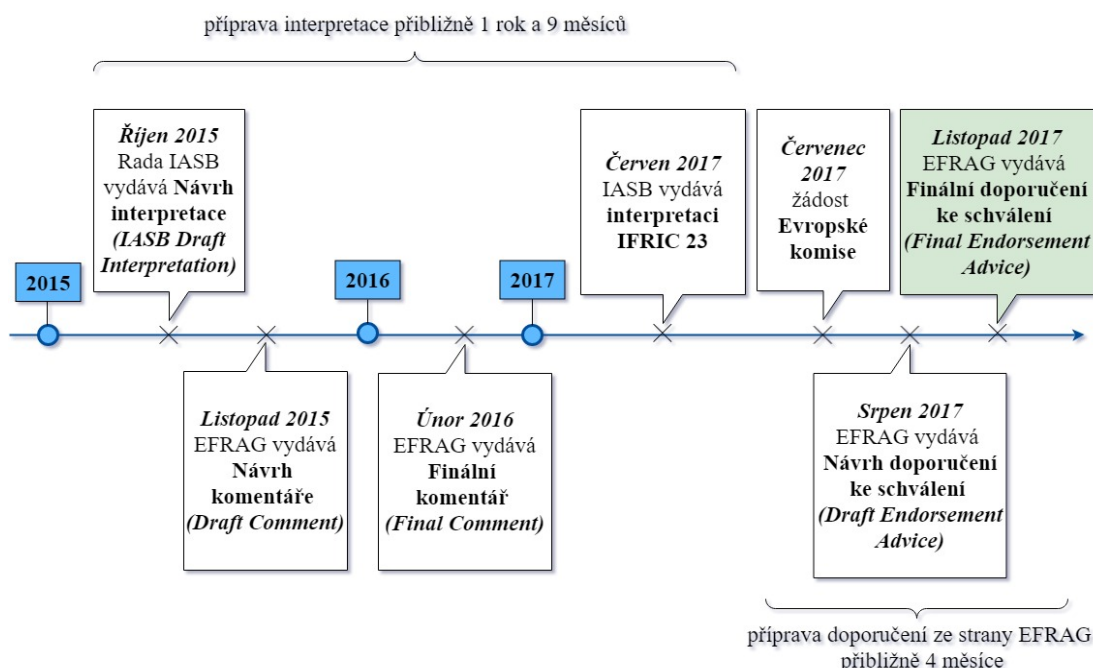
Poradní skupina EFRAG celkem obdržela 7 dopisů s komentáři a připomínkami od respondentů. Přesněji se jednalo o 3 tvůrce národních předpisů (NSS), 2 zpracovatele, 1 sdružení zpracovatelů a 1 účetní organizaci. V příloze č. 4 je možné vidět ukázkou vyplněného dotazníku, kterou zpracoval tvůrce národních předpisů z Itálie. Po přijetí všech dotazníků, byl sekretariátem vytvořen průvodní dopis se stanovenými cíli pro další EFRAG TEG schůzi. Cílem bylo prodiskutovat vyjádření respondentů a rozhodnout o stavu finálního doporučení. Druhá schůze EFRAG TEG proběhla ve dnech 25. a 26. října 2017. Interpretace IFRIC 23 byla projednávána 25. října 2017 od 14:30 do 15:15 hodin. Během schůze došlo ke schválení Finálního doporučení (*Final Endorsement Advice*, FEA), které bylo následně předloženo Radě EFRAG. Rada EFRAG akceptovala Finální doporučení (FEA) a zaslala jej Evropské komisi. Finální doporučení pro schválení (FEA) bylo publikováno 6. listopadu 2017.

⁵ Příloha č. 2

Tato skutečnost je rovněž zaznamenána ve schvalovací zprávě (*Endorsement Status Report*)⁶.

Jak je možné vidět, organizace EFRAG je toho názoru, že interpretace IFRIC 23 je v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady, tudíž může být přijata do právního prostředí EU. Celý proces je znázorněn na obrázku č. 9.

Obrázek 9: Časová osa interpretace IFRIC 23



Zdroj: vlastní zpracování

3.3.2 Standard IFRS 16

3.3.2.1 Tvorba standardu Radou IASB a EFRAG

Rady IASB a FASB (*Financial Accounting Standards Board*) se společně v roce 2006 rozhodly vytvořit projekt ohledně účtování leasingových transakcí. V roce 2008 bylo na schůzi rozhodnuto o nasměrování tohoto projektu. Dne 19. března 2009 byl publikován Diskusní dokument (*Discussion Paper*), na který bylo možné zasílat komentáře a připomínky do 17. července 2009. Na tento Diskusní dokument organizace EFRAG reagovala 6. června 2009, kdy zaslala Návrh komentáře (*Draft Comment*, DC). Na návrh (DCL) bylo možné reagovat do 6. července 2009. Poradní skupina EFRAG přijala celkem 24 reakcí od respondentů. Po zpracování zpětných

⁶ Příloha č. 2

vazeb od respondentů byl skupinou EFRAG dne 27. července 2009 zaslán Finální komentář (*Comment*).

Na základě projednaných zpětných vazeb od všech účastníků procesu vč. organizace EFRAG byl v srpnu roku 2009 Radou IASB a FABS publikován první Návrh (*Exposure Draft*, ED). Organizace EFRAG znovu vytvořila Návrh komentáře (*Draft Comment*, DC), na který celkem reagovalo 33 respondentů. Na základě všech přijatých připomínek, byl organizací EFRAG vytvořen Finální komentář dne 15. prosince 2010.

V červenci 2011 bylo Radou IASB a FABS, na základě řady schůzí a jednání rozhodnuto o vydání nového Návrhu (ED). Revidovaný návrh byl publikován v květnu 2013. V roce 2013 rovněž proběhly terénní akce (outreach events) a prověření v praxi, které organizovala organizace EFRAG ve spolupráci s dalšími účastníky řízení. Terénní akce slouží k otevřené diskuzi mezi účastníky řízení, v tomto případě se projednával nově vydaný Návrh (ED). Během prověřování v praxi bylo zkoumáno, jak by nové podmínky ovlivnily současné účtování v oblasti leasingu. Dne 8. července 2013 byl vydán Návrh komentáře (DCL). V říjnu 2013 proběhla schůze EFRAG TEG, která schválila Finální komentář (CL). V tomto komentáři organizace EFRAG nepodpořila finální tvorbu standardu. Proto na začátku roku 2014 byl uskutečněn specificky zaměřený průzkum (limited survey), který sloužil pro další diskuzi mezi organizací EFRAG a účastníky řízení. Tento průzkum sloužil k vylepšení Návrhu (ED), tzn. jaké části by se měli změnit, zjednodušit nebo vylepšit. Červen 2014 byl věnován dodatečné veřejné konzultaci. Výstupy z této veřejné konzultace byly zveřejněny 15. října 2014. V červenci 2015 Rada IASB, organizace EFRAG a tvůrci národních předpisů (NSS) společně provedli veřejný průzkum dopadu nového standardu. Výsledky tohoto výzkumu byly zveřejněny 9. prosince 2015. Dne 13. ledna 2016 byl finálně vydán standard IFRS 16.

3.3.2.2 Návrh doporučení ke schválení (Draft Endorsement Advice)

Dne 9. června 2016 byla přijata žádost od Evropské komise pro poskytnutí doporučení ohledně přijetí IFRS 16. Evropská komise požádala o poskytnutí rady do 6 měsíců. Při vytváření doporučení organizace EFRAG provedla konzultaci ve dvou fázích:

1. **fáze:** Předběžný konzultační dokument (*Preliminary Consultation Document*, PCD)
2. **fáze:** Návrh doporučení ke schválení (*Draft Endorsement Advice*, DEA)

Dne 12. října 2016 skupina EFRAG vytvořila Předběžný konzultační dokument. Tento dokument vznikl na základě posouzení odborných požadavků, které jsou analogické jako u interpretace IFRIC 23. Na tento dokument celkem reagovala 34 respondentů.

Během konzultačního období, kdy respondenti zasílali své zpětné vazby, byly provedeny dodatečné výzkumy, které měly za úkol odpovědět na tyto otázky:

1. *Jak IFRS 16 ovlivní chování subjektů, kteří jsou kótováni na regulovaných trzích?*
2. *Jaké budou náklady a výhody v důsledku přijetí IFRS 16 do právního prostředí EU?*
3. *Jak IFRS 16 ovlivní malé a střední podniky?*

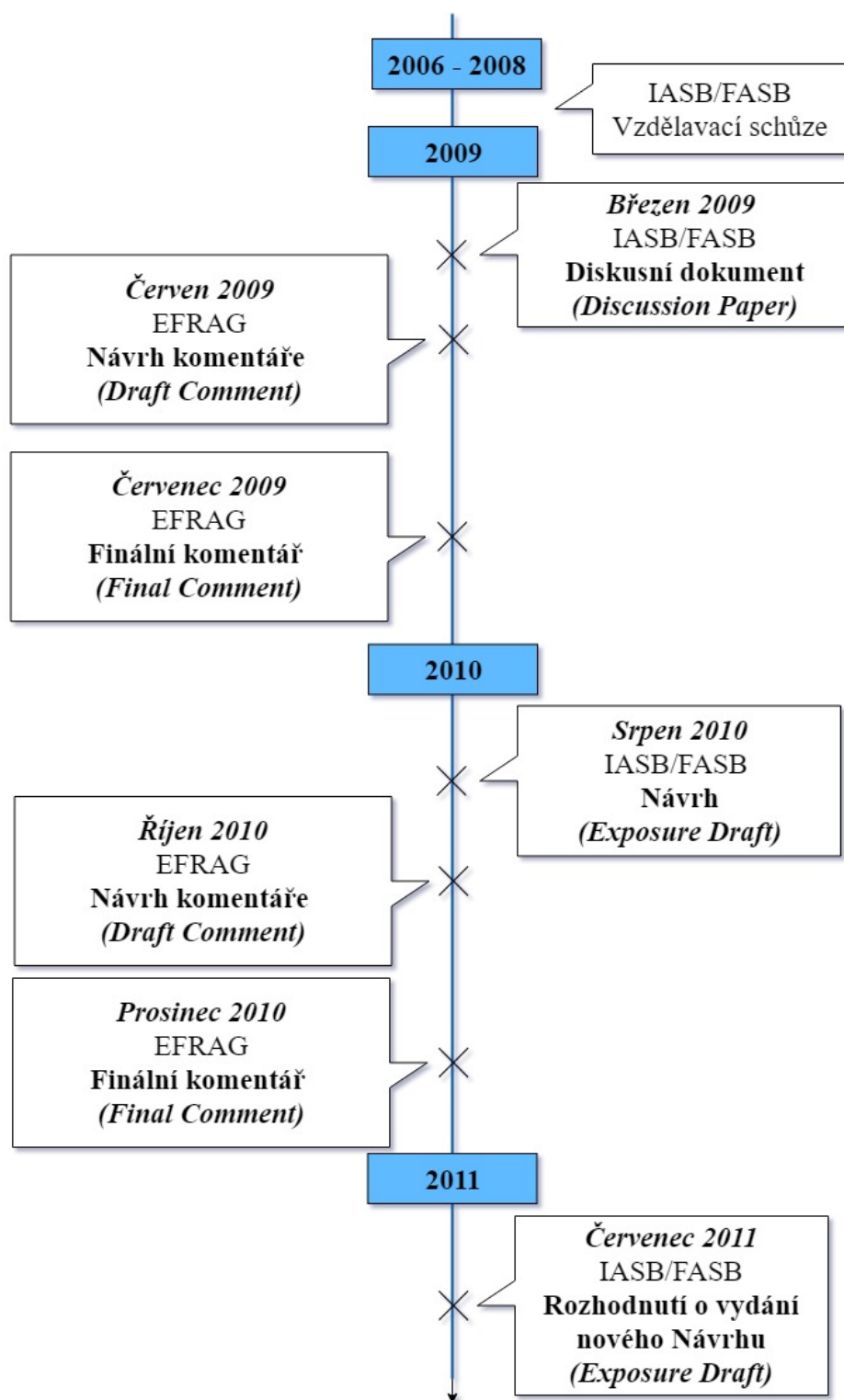
Taktéž bylo při tvorbě doporučení přijato i doporučení od dozorčích složek, jednalo se o radu od Evropské centrální banky a Evropského orgánu pro bankovníctví (*European Banking Authority*).

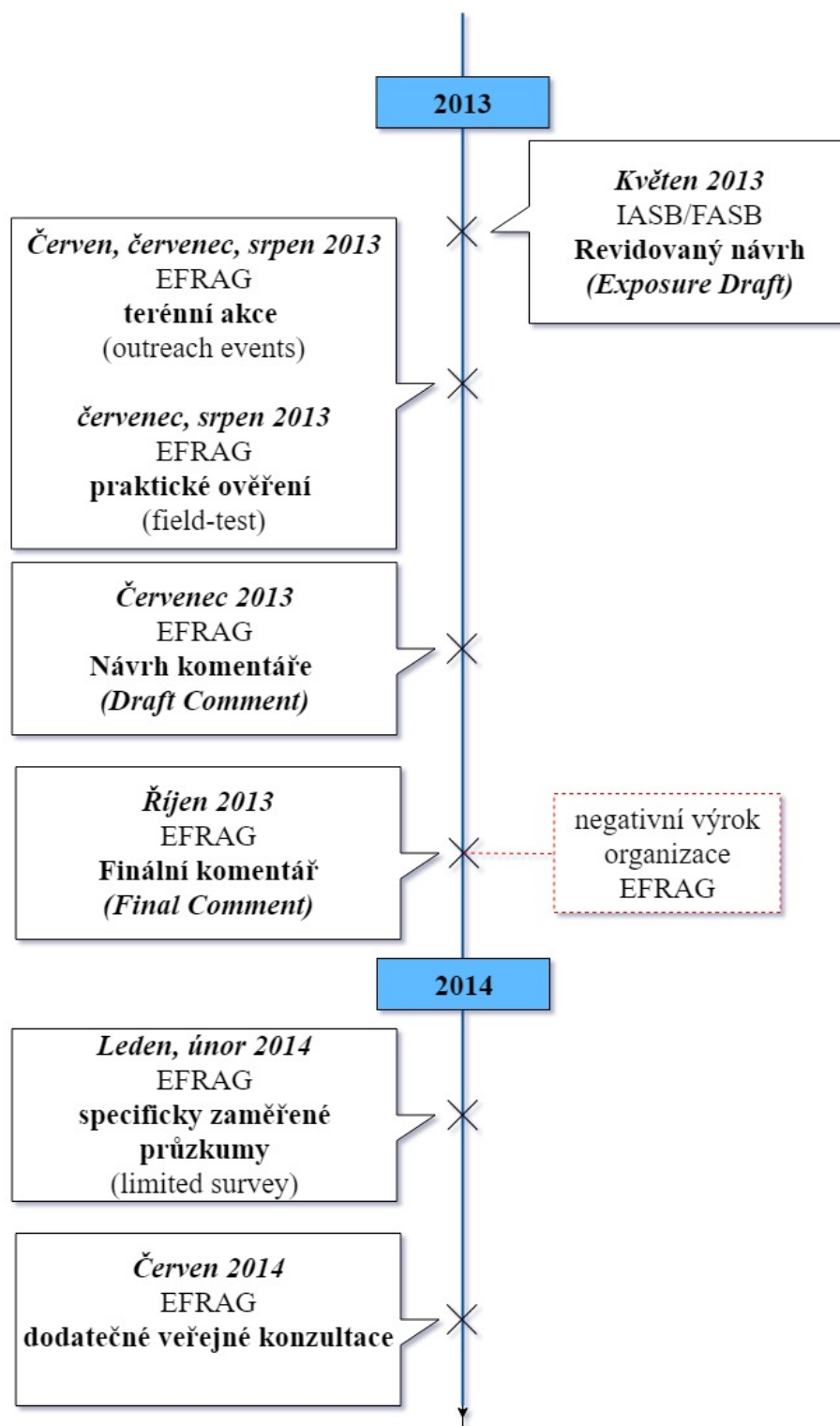
Po zhodnocení výše přijatých dokumentů a závěrů z výzkumů, byl skupinou EFRAG vytvořen Návrh doporučení ke schválení (DEA). Návrh byl schválen během schůze EFRAG TEG dne 25. ledna 2017.

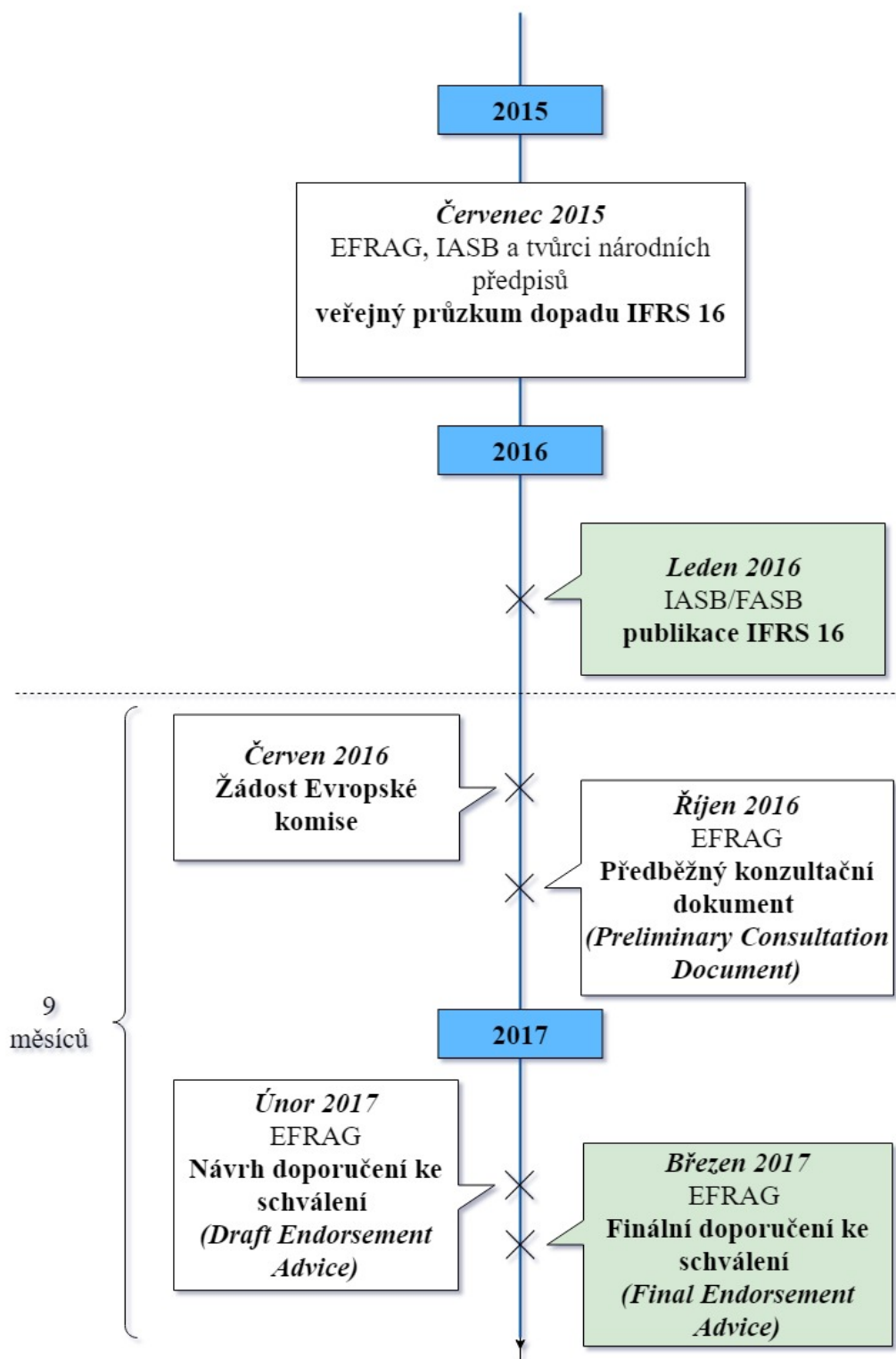
3.3.2.3 Finální doporučení ke schválení (Final Endorsement Advice)

Poradní skupina EFRAG v návaznosti na Návrh (DEA) přijala celkem 32 zpětných vazeb od respondentů. Po následném zvážení všech faktů bylo vytvořeno Finální doporučení ke schválení. Finální doporučení bylo schváleno na schůzi EFRAG TEG a Rady EFRAG. Rada EFRAG toto doporučení zaslala Evropské komisi dne 27. března 2017. Dne 9. listopadu 2017 byl standard IFRS 16 publikován v Úředním věstníku EU. Evropská komise žádala o vytvoření doporučení do 6 měsíců, ale celý proces tvorby doporučení trval přibližně 9 měsíců. Na obrázku č. 10 je možné vidět časovou osu IFRS 16.

Obrázek 10: Časová osa IFRS 16







Zdroj: vlastní zpracování

Závěr

Jak je možné vidět proces tvorby a proces schvalování standardu, popř. interpretace je velmi zdlouhavý a náročný. Z textu a schémat lze vidět, že nejkomplikovanější je proces tvorby samotného standardu, resp. interpretace. Schvalovacího procesu se účastní několik subjektů a jejich práce na sebe navazuje. Tudiž pokud jeden ze subjektů nesplní svoji pracovní povinnost včas, může dojít k prodloužení procesu a přinejhorším k nesplnění termínu plánovaného pro zveřejnění standardu, resp. interpretace v Úředním věstníku EU.

Na ukázkovém příkladu schvalování interpretace IFRIC 23 lze vidět, že organizace EFRAG dodržela všechny stanovené lhůty, tj. řádně vytvořila Návrh doporučení a Finální doporučení. Interpretace byla schválena ve čtvrtém kvartálu roku 2018, ale dle původní schvalovací zprávy se schválení předpokládalo ve třetím kvartálu 2018. Je zde vidět zpoždění, nicméně tato skutečnost neohrozila vstup v platnost v EU. Ve schvalovacím procesu byly řádně zveřejněny všechno dokumenty a vyhledání těchto dokumentů bylo bezproblémové.

Na základě dokumentačního pozorování byl vydedukován proces spolupráce s Radou IASB a tvorba doporučení pro Evropskou komisi. Při spolupráci s Radou IASB je vidět jak dlouhý a náročný je proces tvorby standardu. Poradní skupina EFRAG musí vyhotovit několik dokumentů. Jednou s reakcí na Diskusní dokument a podruhé s reakcí na Návrh. Během této tvorby jsou prováděny různé průzkumy a výzkumy, které jsou rovněž časově náročné.

Co se týče tvorby doporučení, bylo dle dokumentačního pozorování zjištěno, že toto doporučení se vytváří ve dvou krocích. Prvním krokem je tvorba Návrhu doporučení, druhým krokem je tvorba Finálního doporučení. Lze říct, že právě tvorba návrhu, je nejnáročnějším a nejdůležitějším procesem. Argumentace tohoto výroku je na základě toho, že finální doporučení kopíruje všechny výstupy z návrhu a pouze dodatečně v sobě zahrnuje zakomponované připomínky a komentáře od respondentů. Shrnutí může být následující:

- Návrh doporučení představuje nejdůležitější výstupy, je nejnáročnější na tvorbu, ale ještě neví oficiálním názorem organizace EFRAG

- Finální doporučení je upraveno a doplněno názory od respondentů, je oficiálním názorem organizace EFRAG, slouží k rozhodování Evropské komise

Z ukázkového příkladu interpretace IFRIC 23 na základě analyticko-systematické metodě lze vidět, že celková doba tvorby interpretace trvala přibližně 1 rok a 9 měsíců. Celková doba tvorby doporučení pro Evropskou komisi je značně kratší, tj. 4 měsíce. Na základě srovnávacího pozorování nelze u této interpretace přesně zhodnotit dodržení lhůty stanovenou Evropskou komisí a úplnou transparentnost v oblasti tvorby doporučení. Nebylo možné dohledat žádost od Evropské komise, která zde většinou uvádí termín, dokdy má být doporučení hotové. Nicméně doporučení splňuje kritérium „*tvorba doporučení má být minimálně 2 měsíce*“, tudíž lze předpokládat, že doporučení bylo vytvořeno rozvážně a kvalitně.

Na základě analyticko-systematické metodě bylo zjištěno, že přibližně 10 let trval proces tvorby standardu IFRS 16. Tvorba doporučení trvala přibližně 9 měsíců. Při zaměření pozornosti na tvorbě doporučení, lze vyvodit, že organizace EFRAG nedodržela termín stanovený Evropskou komisí. Komise totiž žádala, vytvoření doporučení do 6 měsíců. Avšak toto zpoždění neohrozilo datum účinnosti, které bylo naplánované na 1. ledna 2019. Dále nebylo možné vyhledat dokumenty ze schůzí skupiny EFRAG TEG. Jedním z důvodů tohoto faktu mohlo být rozhodnutí o neveřejné a důvěrné schůzi. Nicméně od roku 2018 jsou schůze nahrávány a videozáznamy jsou veřejně dostupné.

Na závěr lze poukázat na to, jaký velký tlak je vyvíjen na organizaci EFRAG ze stran zainteresovaných skupin, Rady IASB a Evropské komise. Avšak Poradní skupina EFRAG svoji práci vykonává efektivně a kvalitně. Je nepostradatelnou součástí světa IFRS. Představuje jakýsi spojovací článek mezi všemi subjekty a její přínos pro EU je značně velký a nezbytný.

Literatura

Knihy, články a internetové zdroje

[1] JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.

[2] *Introducing EFRAG* [online]. Dostupné z: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FAssets%2FINTRODUCING_efrag.pdf

[3] ŽÁROVÁ, Marcela. Kontrolní mechanismy při transpozici pravidel vnitřního trhu do vnitrostátního práva v Evropě. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2008, **2008**(1), 33–39. ISSN 1802-2200. Dostupné z: doi:10.18267/j.cfuc.255

[4] *Elements of History - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/About/Facts/ElementsOfHistory>

[5] *EFRAG Today - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-30]. Dostupné z: <http://www.efrag.org/About/Facts>

[6] *EFRAG General Assembly - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/About/Governance>

[7] *EFRAG Statutes* [online]. Dostupné z: <http://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FAssets%2F181211%2520EFRAG%2520Statutes%2520approved%2520181211%2520-%2520FINAL.pdf>

[8] *EFRAG Board - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/About/Governance/9/EFRAG-Board>

[9] *EFRAG Technical Expert Group (EFRAG TEG) - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/About/Governance/1/EFRAG-Technical-Expert-Group-EFRAG-TEG>

[10] *EFRAG INTERNAL RULES* [online]. 12. září 2018. Dostupné z: <http://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FAssets%2FEFRAG%2520Internal%2520Rules%2520approved%2520180912%2520-%2520FINAL.pdf>

2520new%2520layoutr.pdf

[11] *EFRAG Consultative Forum of Standard Setters (EFRAG CFSS) - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/About/Governance/ConsultativeForumOfStandardSetters>

[12] *EFRAG Secretariat - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/About/Governance/6/EFRAG-Secretariat>

[13] *European Lab Steering Group (European Lab SG) - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/About/Governance/40/European-Lab-Steering-Group-European-Lab-SG>

[14] *European Lab PTF on Climate-related Reporting - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/About/Governance/41/European-Lab-PTF-on-Climate-related-Reporting>

[15] ANONYMOUS. Evropská komise. *Evropská unie* [online]. 16. červen 2016 [vid. 2019-05-11]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-commission_cs

[16] *WORKING ARRANGEMENTS BETWEEN THE EUROPEAN COMMISSION AND EFRAG* [online]. Dostupné z: <http://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FWorking%2520Arrangements%2520EFRAG-EC.pdf>

[17] Accounting Regulatory Committee. *European Commission - European Commission* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/accounting-regulatory-committee_en

[18] ANONYMOUS. Evropský parlament. *Evropská unie* [online]. 16. červen 2016 [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-parliament_cs

[19] *Evropský parlament – Novinky.cz* [online]. [vid. 2019-05-04].

Dostupné z: <https://tema.novinky.cz/evropsky-parlament>

[20] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

[21] NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) 2017/827 - ze dne 17. května 2017, - kterým se mění nařízení (EU) č. 258/2014, kterým se zavádí program Unie na podporu zvláštních činností v oblasti účetního výkaznictví a auditu na období 2014–2020 [online]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017R0827&from=EN>

[22] PROCHÁZKA, Ing David. Regulace a mezinárodní harmonizace účetnictví. In: [online]. B.m. Dostupné z: <https://docplayer.cz/1762672-Regulace-a-mezinarodni-harmonizace-ucetnictvi.html>

[23] Financial reporting. *European Commission - European Commission* [online]. [vid. 2019-05-04]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/financial-reporting_en

[24] FLORES, Françoise. The European Endorsement Process of International Financial Reporting Standards and Interpretations. In: [online]. Milan. Dostupné z: https://www.odcec.mi.it/docs/default-source/materiale-convegna/The_European_Endorsement_Process_2007.pdf?sfvrsn=0

[25] EFRAG DUE PROCESS - Explanatory Memorandum [online]. 1. duben 2008. Dostupné z: <http://www.icac.meh.es/Documentos/Contabilidad/2.Internacional/030.DIRECTIVAS%20Y%20NORMATIVA%20COMUNITARIA/3.OTROS%20DOCUMENTOS/997.EFRAG-%20Due%20Process.pdf>

[26] EFRAG Field Work Policy: Financial Reporting [online]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FAssets%2F180621%2520Final%2520EFRAG%2520Field%2520Work%2520Policy.pdf>

[27] MCBRIDE, Patricia. EFRAG Update. In: [online]. Belgium. 15. srpen 2017. Dostupné

z: <https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/6%20AASB%20August%202017.pdf>

[28] *EFRAG Annual review 2017* [online]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FAnnual%2520Report%25202017.pdf>

[29] SLOMP, Saskia. The role and governance of EFRAG including possible ways of REPARIS countries to participate in the process. In: [online]. B.m. Dostupné z: http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1270824012230/6954188-1285451048013/role_of_efrag_frcop_sep_10.pdf

[30] *EFRAG Academic Network - EFRAG* [online]. [vid. 2019-05-05]. Dostupné z: <https://www.efrag.org/About/WorkingGroups/38/EFRAG%20Academic%20Network>

[31] *WHAT YOU NEED TO KNOW ABOUT IFRS 17 - JOINT INVESTOR OUTREACH EVENT IN MILAN* [online]. 18. září 2017. Dostupné z: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FMeeting%20Documents%2F1706120742097876%2FEFRAG%20presentation%20IFRS%2017%20Milan%2018%20Sep%202017.pdf>

Seznam obrázků

Seznam obrázků

<i>Obrázek 1: Struktura organizace EFRAG</i>	<i>6</i>
<i>Obrázek 2: Schvalovací proces.....</i>	<i>15</i>
<i>Obrázek 3: Schéma procesu schvalování standardu, resp. interpretace.....</i>	<i>17</i>
<i>Obrázek 4: Proces tvorby standardu</i>	<i>21</i>
<i>Obrázek 5: Tvorba standardu.....</i>	<i>24</i>
<i>Obrázek 6: Proces schvalování</i>	<i>26</i>
<i>Obrázek 7: Struktura skupin při tvorbě doporučení.....</i>	<i>27</i>
<i>Obrázek 8: Proces tvorby doporučení</i>	<i>30</i>
<i>Obrázek 9: Časová osa interpretace IFRIC 23</i>	<i>33</i>
<i>Obrázek 10: Časová osa IFRS 16.....</i>	<i>36</i>

Seznam příloh

Příloha 1 – Schvalovací zpráva 2017 (EFRAG Endorsement Status Report 2017)

Příloha 2 – Aktualizovaná schvalovací zpráva 2017 (EFRAG Endorsement Status Report Update)

Příloha 3 – Schvalovací zpráva EU (The EU Endorsement Status Report)

Příloha 4 – Vyplněný dotazník

Příloha 1 – Schvalovací zpráva 2017 (EFRAG Endorsement Status Report 2017)



IASB/IFRIC documents not yet endorsed

[Revisions to this schedule are marked in bold]

The EU Endorsement Status Report - Position as at 7 June 2017

	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
STANDARDS						
IFRS 14 <i>Regulatory Deferral Accounts</i> (issued on 30 January 2014)	The EC has decided not to launch the endorsement process of this Interim standard and to wait for the final standard.					01/01/2016
IFRS 16 <i>Leases</i> (issued on 13 January 2016)	✓ 14/02/2017	✓ 27/03/2017	* Q3 2017	* Q4 2017	01/01/2019	▲
IFRS 17 <i>Insurance Contracts</i> (issued on 18 May 2017)	* Q1 2018	* Q3 2018			01/01/2021	
AMENDMENTS						
Amendments to IFRS 10 and IAS 28: <i>Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture</i> (issued on 11 September 2014)	Postponed ¹					Deferred indefinitely
Amendments to IAS 12: <i>Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses</i> (issued on 19 January 2016)	✓ 11/04/2016	✓ 08/06/2016	* Q2 2017	* Q2 2017	01/01/2017	▼
Amendments to IAS 7: <i>Disclosure Initiative</i> (issued on 29 January 2016)	✓ 11/04/2016	✓ 06/06/2016	* Q2 2017	* Q2 2017	01/01/2017	▼
Clarifications to IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i> (issued on 12 April 2016)	✓ 17/05/2016	✓ 06/07/2016	* Q2 2017	* Q2 2017	01/01/2018	▲
Amendments to IFRS 2: <i>Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions</i> (issued on 20 June 2016)	✓ 07/10/2016	✓ 14/12/2016	* Q2 2017	* Q3 2017	01/01/2018	▲
Amendments to IFRS 4: <i>Applying IFRS 9 Financial Instruments with IFRS 4 Insurance Contracts</i> (issued on 12 September 2016)	✓ 15/11/2016	✓ 13/01/2017	* Q2 2017	* Q3 2017	01/01/2018	▲
Annual Improvements to IFRS Standards 2014-2016 Cycle (issued on 8 December 2016)	✓ 06/02/2017	✓ 06/04/2017	* Q2 2017	* Q3 2017	01/01/2018 / 01/01/2017	▲ / ▼
IFRIC 22 <i>Foreign Currency Transactions and Advance Consideration</i> (issued on 8 December 2016)	✓ 17/02/2017	✓ 06/04/2017	* Q2 2017	* Q3 2017	01/01/2018	▲
Amendments to IAS 40: <i>Transfers of Investment Property</i> (issued on 8 December 2016)	✓ 21/02/2017	✓ 06/04/2017	* Q2 2017	* Q3 2017	01/01/2018	▲
IFRIC 23 <i>Uncertainty over Income Tax Treatments</i> (issued on 7 June 2017)	* Q3 2017	* Q4 2017	* 2018	* 2018	01/01/2019	▲

The information shown is our current best estimate of the latest date for publication or endorsement, assuming endorsement is to occur. This information is provided to be helpful, but it is only an estimate.

¹ For more details, you can visit EFRAG's project page [here](#).



THE EU ENDORSEMENT STATUS REPORT

15 AUGUST 2018

IASB/IFRIC documents not yet endorsed
[Revisions to this schedule are marked in bold]

	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
IFRS STANDARDS¹ AND INTERPRETATIONS						
IFRS 17 Insurance Contracts (issued on 18 May 2017)	× Q3 2018	× Q4 2018			01/01/2021	
IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatments (issued on 7 June 2017)	✓ 02/08/2017	✓ 06/11/2017	09/03/2018	× Q3 2018	01/01/2019	▲
AMENDMENTS						
Amendments to IAS 28: Long-term Interests in Associates and Joint Ventures (issued on 12 October 2017)	✓ 15/12/2017	✓ 24/04/2018	× 2018	× 2018	01/01/2019	▲
Annual Improvements to IFRS Standards 2015-2017 Cycle (issued on 12 December 2017)	✓ 26/01/2018	✓ 21/03/2018	✓ 08/08/2018	× 2018	01/01/2019	▲
Amendments to IAS 19: Plan Amendment, Curtailment or Settlement (issued on 7 February 2018)	✓ 21/03/2018	✓ 28/05/2018	× 2018	× 2018	01/01/2019	▲
Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards (issued on 29 March 2018)	✓ 06/07/2018	× Q4 2018	× 2019	× 2019	01/01/2020	▲

The information shown is our current best estimate of the latest date for publication or endorsement, assuming endorsement is to occur.
¹The EC has decided not to launch the endorsement process of the interim standard IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts (issued on 30 January 2014) and to wait for the final IFRS Standard.

Příloha 3 – Schvalovací zpráva EU (The EU Endorsement Status Report)



IASB and IFRS IC documents that have been endorsed

The IASB/IFRS IC documents that have been endorsed, as well as their effective dates of application in the European Union, the dates of endorsement and of publication in the Official Journal are set out in the table below.

The full list of documents that have been endorsed by the EU, can be found in the Official Journal of the European Union, which can be accessed [here](#) in the EUR-Lex.

	EU effective date	Date of endorsement	Date of publication in the Official Journal
IASB AND IFRS IC DOCUMENTS			
IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatments (issued on 7 June 2017)	1 January 2019	23 October 2018	24 October 2018
IFRIC 22 Foreign Currency Transactions and Advance Consideration (issued on 8 December 2016)	1 January 2018	28 March 2018	3 April 2018
Amendments to IFRS 9: Prepayment Features with Negative Compensation (issued on 12 October 2017)	1 January 2019	22 March 2018	26 March 2018
Amendments to IAS 40: Transfers of Investment Property (issued on 8 December 2016)	1 January 2018	14 March 2018	15 March 2018
Amendments to IFRS 2: Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions (issued on 20 June 2016)	1 January 2018	26 February 2018	27 February 2018
Annual Improvements to IFRS Standards 2014-2016 Cycle (issued on 8 December 2016)	1 January 2017 / 1 January 2018	7 February 2018	8 February 2018
Amendments to IAS 7: Disclosure Initiative (issued on 29 January 2016)	1 January 2017	6 November 2017	9 November 2017
Amendments to IAS 12: Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses (issued on 19 January 2016)	1 January 2017	6 November 2017	9 November 2017

Příloha 4 – Vyplněný dotazník



INVITATION TO COMMENT ON EFRAG'S ASSESSMENTS ON IFRIC Interpretation 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments*

Comments should be submitted by Monday 9 October 2017 by using the
'[Express your views](#)' page on EFRAG website by clicking [here](#)

EFRAG has been asked by the European Commission to provide it with advice and supporting material on IFRIC Interpretation 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments* ('IFRIC 23'). In order to do so, EFRAG has been carrying out an assessment of IFRIC 23 against the technical criteria for endorsement set out in Regulation (EC) No 1606/2002 and has also been assessing the costs and benefits that would arise from its implementation in the European Union (the EU) and European Economic Area.

A summary of IFRIC 23 is set out in Appendix 1 of the accompanying *Draft Letter to the European Commission* regarding endorsement of IFRIC 23.

Before finalising its assessment, EFRAG would welcome your views on the issues set out below. Please note that all responses received will be placed on the public record, unless the respondent requests confidentiality. In the interests of transparency, EFRAG will wish to discuss the responses it receives in a public meeting, so it is preferable that all responses can be published.

EFRAG's initial assessments, summarised in this questionnaire, will be updated for comments received from constituents when EFRAG finalises its *Letter to the European Commission* regarding endorsement of IFRIC 23.

Your details

1 Please provide the following details:

- (a) Your name or, if you are responding on behalf of an organisation or company, its name:

Organismo Italiano di Contabilit 

- (b) Are you a:

☐ Preparer ☐ User ☒ Other (please specify)

National (Italian) standard setter body

- (c) Please provide a short description of your activity:

- (d) Country where you are located:

Italy

- (e) Contact details, including e-mail address:

presidenza@fondazioneoic.it

IFRIC Interpretation 23 Uncertainty over Income Tax Treatments
Invitation to Comment on EFRAG's Initial Assessments

EFRAG's initial assessment with respect to the technical criteria for endorsement

- 2 EFRAG's initial assessment of IFRIC 23 is that it meets the technical criteria for endorsement. In other words, IFRIC 23 is not contrary to the principle of true and fair view and meets the criteria of understandability, relevance, reliability, comparability and lead to prudent accounting. EFRAG's reasoning is set out in Appendix 2 of the accompanying *Draft Letter to the European Commission* regarding endorsement of the Interpretation.

- (a) Do you agree with this assessment?

☒ Yes ☐ No

If you do not agree, please provide your arguments and what you believe the implications of this could be for EFRAG's endorsement advice.

- (b) Are there any issues that are not mentioned in Appendix 2 of the accompanying *Draft Letter to the European Commission* regarding endorsement of the Interpretation that you believe EFRAG should take into account in its technical evaluation of the Interpretation? If there are, what are those issues and why do you believe they are relevant to the evaluation?

We note that the scope of IFRIC 23 is limited to uncertainty over income tax treatments. IFRIC 23 does not address the accounting for uncertainties relating to taxes that are outside the scope of IAS 12 (eg VAT).

We think that IFRIC 23 might create a potential inconsistency between the accounting for uncertainties over income taxes and uncertainties over other taxes. In our view, uncertainties over all types of taxes (ie income taxes and other taxes) should be accounted for in a consistent way.

Consequently, we think that EFRAG should highlight this potential inconsistency in the assessment of the technical criteria.

The European public good

- 3 In its assessment of the impact of IFRIC 23 on the European public good, EFRAG has considered a number of issues that are addressed in Appendix 3 of the accompanying *Draft Letter to the European Commission* regarding endorsement of the Interpretation.

Improvement in financial reporting

- 4 EFRAG has identified that in assessing whether the endorsement of IFRIC 23 is conducive to the European public good it should consider whether IFRIC 23 is an improvement over current requirements across the areas that have been subject to changes (see paragraphs 3 to 6 of Appendix 3 of the accompanying *Draft Letter to the European Commission*). To summarise, EFRAG's initial assessment is that IFRIC 23 is likely to improve the quality of financial reporting.

Do you agree with the assessment?

☒ Yes ☐ No

If you do not agree, please provide your arguments and indicate how this could affect EFRAG's endorsement advice.

IFRIC Interpretation 23 Uncertainty over Income Tax Treatments
Invitation to Comment on EFRAG's Initial Assessments

--

Costs and benefits

- 5 EFRAG is also assessing the costs that are likely to arise for preparers and for users on implementation of IFRIC 23 in the EU, both in year one and in subsequent years. Some initial work has been carried out, and the responses to this invitation to comment will be used to complete the assessment.

The results of the initial assessment of costs are set out in paragraphs 7 to 17 of Appendix 3 of the accompanying *Draft Letter to the European Commission* regarding endorsement of the Interpretation. To summarise, EFRAG's initial assessment is that IFRIC 23 is likely to result in insignificant costs for users and for most preparer.

Do you agree with this assessment?

☒ Yes ☐ No

If you do not, please explain why you do not and (if possible) explain broadly what you believe the costs involved will be?

--

- 6 In addition, EFRAG is assessing the benefits that are likely to be derived from IFRIC 23. The results of the initial assessment of benefits are set out in paragraph 18 to 22 of Appendix 3 of the accompanying *Draft Letter to the European Commission* regarding endorsement of IFRIC 23. To summarise, EFRAG's initial assessment is that users and preparers are likely to benefit from IFRIC 23.

Do you agree with this assessment?

☒ Yes ☐ No

If you do not agree with this assessment, please provide your arguments and indicate how this could affect EFRAG's endorsement advice.

--

- 7 EFRAG's initial assessment is that the benefits to be derived from implementing IFRIC 23 in the EU, as described in paragraph 6 above, are likely to outweigh the costs involved, as described in paragraph 5 above.

Do you agree with this assessment?

☒ Yes ☐ No

If you do not agree with this assessment, please provide your arguments and indicate how this could affect EFRAG's endorsement advice.

--

Other factors

- 8 Do you agree that there are no other factors to consider in assessing whether the endorsement of IFRIC 23 is conducive to the European public good?

☒ Yes ☐ No

IFRIC Interpretation 23 Uncertainty over Income Tax Treatments
Invitation to Comment on EFRAG's Initial Assessments

If you do not agree, please identify the factors, provide your views on these factors and indicate how this could affect EFRAG's endorsement advice.

--

Overall assessment with respect to the European public good

- 9 EFRAG has initially concluded that endorsement of IFRIC 23 would be conducive to the European public good (see paragraphs 24 to 27 of Appendix 3 of the accompanying *Draft Letter to the European Commission*).

Do you agree with this conclusion?

☒ Yes ☐ No

If you do not agree, please explain your reasons.

--