

OVlivňování tvorby IFRS formou připomínkových dopisů¹

Lobbying on the IASB's Standards through Comment Letters

David Procházka

Úvod

Účetnictví jako informační nástroj zobrazuje průtoky ekonomických hodnot podnikem. Vnímání obsahu těchto ekonomických prvků (aktiva, závazky, kapitál, zisk, výnosy, náklady) se napříč jednotlivými subjekty liší, a proto existuje více variant jejich definic, způsobů změření jejich velikosti i způsobů jejich zobrazení v účetní závěrce. Všudypřítomná variantnost nevyhnutelně vede k nutnosti činit volby z nabízejících se řešení tak, aby bylo dosaženo požadovaného cíle a aby účetní výstupy uspokojily informační potřeby uživatelů (Chambers 1974).

Uživatelské potřeby jsou rozmanité kvůli variantnosti rozhodovacích úloh. Vystávají proto konflikty, co a jakým způsobem by mělo být zobrazeno v účetních závěrkách. Efektivní řešení konfliktů si žádá, aby tvorba účetních předpisů byla do jisté míry formalizována a podrobena procesním krokům z hlediska rozhodovacího, schvalovacího i kontrolního. Formalizovaný proces snižuje riziko vzniku možných sporů mezi jednotlivými uživateli účetních informací, resp. mezi uživateli a připravovateli účetních výkazů již ve fázi samotné tvorby účetních předpisů. Toho je dosaženo zapojením všech zainteresovaných stran do procesu přípravy účetních norem (např. podáváním návrhů na nové předpisy, prostřednictvím připomínkového řízení u návrhů nových předpisů, atd.).

Nevyhnutelným důsledkem této praxe je, že účetní standardy a v nich obsažené konvence, předpoklady, postupy a metody nejsou výhradně ekonomickým fenoménem, nýbrž skrývají i politický rozměr (Watts 1977). Účetní postupy se stávají efektivními nástroji, kterými různé sociální skupiny mohou zlepšit svoji ekonomickou situaci. Na základě modelu jednoduché ekonomiky, ve které ekonomické subjekty získávají ex-ante a ex-post informace relevantní pro svá rozhodování, dochází (Demski 1974) k závěru, že změny účetních pravidel jsou identické s přerozdělením výchozího bohatství mezi dotčenými subjekty.

Není proto překvapením, že se tvorba, schvalování a vydávání účetních pravidel charakterizuje termínem politický proces. Termín politický proces se neuzívá proto, že by o pravidlech rozhodovali výhradně politici. Přívlástek politický zdůrazňuje skutečnost, že se do procedury zapojují různé zájmové skupiny (připravovatelé účetních závěrek, uživatelé účetních závěrek, orgány veřejné moci, auditoři, daňoví a ostatní poradci, finanční analytici, zástupci zaměstnanců, akademická obec, aj.), a to nejen v národním, ale i celosvětovém měřítku (Zeff 2002). Každá ze zájmových skupin sleduje svůj vlastní prospěch. Jejich zástupci vynakládají vzácné zdroje, aby navrhovali změny, anebo usilovali o zachování současného stavu (Watts a Zimmerman 1978). Cílem uvedených snah, které přinášejí do tvorby účetních předpisů prvky politického procesu, je dosáhnout takového znění konkrétních účetních pravidel, které zabezpečí co nejvýhodnější podmínky pro daný subjekt (Ordelheide 2004).

Tento článek analyzuje vývoj počtu připomínkových dopisů, které IASB obdržela v souvislosti projekty řešenými během období 2006-2014. Připomínkové dopisy jsou

¹ Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Ekonomické dopady implementace IFRS ve vybraných transitních ekonomikách registrovaného u Grantové agentury České republiky pod evidenčním číslem 15-01280S.

vnímaný jako jeden z významných kanálů, prostřednictvím kterého se snaží zájmové skupiny nejen ovlivnit směřování činnosti tvůrců standardů, ale i samotný obsah účetních standardů. Obdobné analýzy pro případ IASB (resp. IASC) za předchozí období byly provedeny ve studiích Kenny a Larson (1995) a Jorissen et al. (2012).

Struktura připomínkových dopisů podle typu projektu a typu dokumentu

Závazný proces (angl. due process), který IASB musí dodržovat při přípravě nového standardu, obsahuje několik stanovených kroků s různou závazností. Konkrétně se jedná o fáze (1) určení agendy; (2) plánování projektu; (3) vytvoření a zveřejnění diskusního materiálu (angl. discussion paper); (4) vytvoření a zveřejnění návrhu standardu (angl. exposure draft); (5) vytvoření a zveřejnění standardu; (6) postup po vydání standardu. IASB musí vždy zveřejnit návrh standardu (dále ED) – tj. Fáze (4) je vždy povinná. Naopak zveřejnění diskusního materiálu (dále DP) je krokem volitelným. IASB ke zveřejnění tohoto dokumentu přistupuje u hlavních projektů, u dílčích změn² tuto nepovinnou fázi přeskakuje. IASB má za povinnost připomínky k DP a ED vypořádat. Současně se snaží o širokou akceptaci navrhovaného účetního řešení napříč všemi skupinami zainteresovaných stran. V případě rozsáhlého a zásadního nesouhlasu k obsahu ED se proto IASB uchyluje k opakování Fáze (4) a vydává revidovaný návrh standardu (anglicky revised exposure draft – dále R-ED).

Analýza počtu obdržných připomínkových dopisů podle typu dokumentu zveřejněného IASB a podle typu připomínkovaného projektu je uvedena v Tab. 1 – Tab. 4. Pro větší přehlednost byly hlavní projekty rozčleněny do tří samostatných skupin (finanční nástroje; koncepční rámec a účetní závěrka; ostatní hlavní projekty).

Tab. 1 Počet připomínkových dopisů k hlavním projektům IASB (kromě projektů na finanční nástroje, koncepční rámec a prezentaci účetní závěrky)

Úspěšně dokončené projekty	DP	ED	R-ED
IFRS 8		178	
IFRS 10/12		156	
IFRS 11		111	
IFRS 13	136	180	91
IFRS 14		100	
IFRS 15	211	986	357
Management commentary	112	103	
IAS 24: Revision		72	74
Řešené projekty	DP	ED	R-ED
IFRS 4: Phase II	158	253	194
IAS 17: New standard on leases	290	760	638
IAS 19: Conceptual revision	152		
Pozastavené/ukončené projekty	DP	ED	R-ED
Rate-regulated activities		155	
Liabilities		212	
Extractive activities	139		
Discount rate for Employee benefits		106	

Zdroj: vlastní sběr dat za využití http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/All_projects.aspx

² IASB neoficiálně člení projekty na „major projects“ a „minor amendments“

Tab. 2 Počet připomínkových dopisů k projektům na finanční nástroje

Projekty	DP	ED	R-ED
Financial instruments: joint DP for Phase I-III			
Reducing complexity in Reporting Financial Instruments	162		
Phase I: Classification and measurement			
Financial instruments: classification and measurement		210	
Fair value option for financial liabilities		125	
Classification and measurement: limited amendments to IFRS 9		167	
Phase II: Impairment			
Request for information	79		
Financial instruments: impairment		187	
Financial instruments: impairment (supplementary documents)		180	
Phase III: Hedge accounting			
Hedge accounting		216	
Other minor projects on Financial instruments			
Exposures qualifying for hedge accounting		75	
Financial Instruments: puttable instruments		88	
Asset and liability offsetting		162	

Zdroj: vlastní sběr dat za využití http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/All_projects.aspx

Tab. 3 Počet připomínkových dopisů ke zbývajícím hlavním projektům

Projekty zaměřené na Koncepční rámec	DP	ED	R-ED
CR Phase A (Jul 2006)		179	
CR Phase B (Nov 2005)	86		
CR Phase D (Mar 2010)		114	
CR Review (Jul 2013)	243		
Projekty zaměřené na prezentaci účetní závěrky	DP	ED	R-ED
IAS 1 Phase A (Mar 2006)		126	
IAS 1 Phase B-I (Oct 2008)	229		
IAS 1 Phase B-II (May 2010)		150	

Zdroj: vlastní sběr dat za využití http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/All_projects.aspx

Tab. 4 Počet připomínkových dopisů k dílčím úpravám

Úprava	ED	Úprava	ED
IAS 16/IAS 38 (Dec 2012)	98	IFRS 10/IAS 28 (Dec 2012)	65
IAS 16/IAS 41 (Jun 2013)	16	IFRS 10/IFRS 12/IAS 28 (Aug 2011)	170
IAS 23 (May 2006)	89	IFRS 11 (Dec 2012)	70
IAS 27 (Dec 2013)	60	IFRS 2 (Dec 2007)	44
IAS 27 (Jun 2005)	94	IFRS 2 (Feb 2006)	58
IAS 33 (Aug 2008)	57	IFRS 3 (June 2005)	72
IAS 36 (Jan 2013)	76	IFRS 5 (Sep 2008)	61
IAS 39 (Dec 2008)	54	IFRS 7 (Dec 2008)	93
IFRS 1 (Oct 2011)	39	IFRS 7 (Mar 2009)	121
IFRS 10 (Dec 2011)	14	IFRS 7 (Oct 2011)	88

Zdroj: vlastní sběr dat za využití http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/All_projects.aspx

Největší reakci veřejnosti vyvolaly projekty zaměřené na nová pravidla pro vykazování výnosů ze smluv se zákazníky (již dokončený IFRS 15) a dále na zatím nedokončený projekt na leasingy. Konkrétně se jedná o více než 1 500, resp. téměř 1 700 dopisů, které IASB musela v rámci připomínkového řízení prozkoumat a zohlednit. Nesouhlasné reakce lobbystických skupin formou připomínkových dopisů k prvnímu návrhu standardu u obou projektů byly natolik silné, že IASB byla nucena přistoupit k revizi a předložení nového návrhu standardu. Tyto dva standardy „přilákaly“ pozornost lobbující veřejnosti ve větší míře než veškeré projekty zaměřené na finanční nástroje dohromady.

Popisné statistiky v *Tab. 5* dokládají, že rozdíl ve významnosti mezi hlavními projekty a dílčími úpravami v pojetí IASB je reflektován nejen odlišnou strukturou zveřejněných dokumentů (u druhé skupiny se vyskytují pouze návrhy standardů, nikoliv diskusní materiály, ani revidované návrhy), ale taktéž mírou veřejné reakce. Dílčí projekty vykazují menší rozsah lobbování ze strany zájmových skupin, což odpovídá i racionálnímu modelu lobbingu (Sutton 1984). Zatímco náklady na přípravu připomínkového dopisu jsou relativně konstantní bez ohledu na typ projektu, který je předmětem reakce, očekávané benefity z ovlivnění rozhodnutí IASB budou u projektů, které mění pouze dílčí část aktuálních standardů, výrazně nižší než u hlavních projektů (typu výnosy, leasing, finanční nástroje, atd.), které si kladou za cíl změnit ucelenou oblast účetního výkaznictví.

Tab. 5 Popisné statistiky

	Hlavní projekty			Dílčí úpravy			Celkem		
	DP	ED	R-ED	DP	ED	R-ED	DP	ED	R-ED
Průměr	166,4	205,8	270,8	x	72,0	x	166,4	147,6	270,8
Medián	155,0	159,0	194,0	x	67,5	x	155,0	104,5	194,0
Sm. odchylka	62,0	200,4	209,4	x	34,4	x	62,0	166,2	209,4
Minimum	79,0	72,0	74,0	x	14,0	x	79,0	14,0	74,0
Maximum	290,0	986,0	638,0	x	170,0	x	290,0	986,0	638,0

Zdroj: vlastní výpočty na základě Tab. 1 – Tab. 4

Odlišnou míru reakce veřejnosti na jednotlivé typy projektů potvrzuje i analýza rozptylu a výsledky F-testu (viz *Tab. 6*). P-value 0,006 značí, že počet připomínkových dopisů k ED je u hlavních projektů statisticky významně odlišný (na 1% hladině spolehlivosti) od počtu připomínkových dopisů k dílčím projektům.

Tab. 6 Analýza rozptylu

ANOVA	SS	dF	MS	F	p-value
Proměnná	202 550	1	202 550	8,348	0,006
Reziduum	1 067 535	44	24 262		
Celkem	1 270 085	45			

Zdroj: vlastní výpočty na základě Tab. 1 – Tab. 5

Závěr

Článek doplňuje předchozí studie, které analyzovaly lobbování u standardů vydávaných IASB (resp. IASC). Rozbor lobbování formou připomínkových dopisů odhalil, že míra reakce zájmových skupin je v souladu s racionálním modelem lobbování statisticky významně vyšší u hlavních projektů v porovnání s projekty dílčími. Následný rozbor lobbystického jednání při budoucím výzkumu by měl zohlednit i konkrétní vzorce lobbystického jednání, tj. míru zapojení jednotlivých skupin respondentů (přípravovatelé účetních závěrek, uživatelé účetních

závěrek, profesní instituce, národní regulátoři, atd.), a to (a) v různých fázích projektů; (b) v různých typech projektů.

Abstrakt

Článek doplňuje předchozí studie, které analyzovaly lobbování různých zájmových skupin v případě standardů vydávaných IASB (resp. IASC). Článek se soustředí na lobbování formou připomínkových dopisů. Poroznost je zaměřena na vývoj počtu připomínkových dopisů, které IASB obdržela v souvislosti s projekty řešenými během období 2006-2014, a to v členění podle typu projektu (hlavní projekt vs. dílčí úprava) a podle typu připomínkovaného dokumentu (diskusní materiál, návrh standardu, revidovaný návrh standardu). Rozbor odhalil, že míra reakce zájmových skupin je v souladu s racionálním modelem lobbování statisticky významně vyšší u hlavních projektů v porovnání s projekty dílčími.

Klíčové slová: lobbování; účetní standardy; IASB; IFRS; racionální model lobbování

Summary

The paper replenishes previous studies analysing the lobbying on IASB standards through comment letter. Our analysis covers period 2006-2014 and shows that lobbying behaviour through comment letters depends on the importance of project and the type of published document. Major projects attract a broad attention from interested parties than minor amendments, which corresponds to the predictions of rational model of lobbying.

Key words: Lobbying, Accounting Standards, IASB, IFRS; Rational model of lobbying

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] DEMSKI, Joel S., 1974. Choice among Financial Reporting Alternatives. *The Accounting Review*. Roč. 49, č. 2, s. 221–232. ISSN 00014826.
- [2] CHAMBERS, Raymond J., 1974. *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Houston: Scholars Book. ISBN 0914348159.
- [3] JORISSEN, Ann, Nadine LYBAERT, Raf ORENS a Leo VAN DER TAS, 2012. Formal Participation in the IASB's Due Process of Standard Setting: A Multi-issue/Multi-period Analysis. *European Accounting Review*. Roč. 21, č. 4, s. 693–729. ISSN 09638180.
- [4] KENNY, Sara York a Robert K. LARSON, 1995. The Development of International Accounting Standards: An Analysis of Constituent Participation in Standard-Setting. *International Journal of Accounting*. Roč. 30, č. 4, s. 283–301. ISSN 10944060.
- [5] ORDELHEIDE, Dieter, 2004. The Politics of Accounting: A Framework. In: *The Economics and Politics of Accounting: International Perspectives on Research Trends, Policy, and Practice*. New York: Oxford University Press, s. 404. ISBN 0199260621.

- [6] SUTTON, Timothy G., 1984. Lobbying of Accounting Standard-Setting Bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downsian Analysis. *Accounting, Organizations and Society*. Roč. 9, č. 1, s. 81–95. ISSN 03613682.
- [7] WATTS, Ross L., 1977. Corporate Financial Standards, A Product of the Market and Political Processes. *Australian Journal of Management*. Roč. 2, č. 1, s. 53–75. ISSN 03128962.
- [8] WATTS, Ross L. a Jerold L. ZIMMERMAN, 1978. Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*. Roč. 53, č. 1, s. 112–134. ISSN 00014826.
- [9] ZEFF, Stephen A., 2002. “Political” Lobbying on Proposed Standards: A Challenge to the IASB. *Accounting Horizons*. Roč. 16, č. 1, s. 43–54. ISSN 0888-7993.

Kontakt

David Procházka, doc. Ing., PhD., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: + 420 224 095 125, prochazd@vse.cz