

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví

International regulation and harmonization of accounting

Lucie Kožíšková

Plzeň 2016

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lucie KOŽÍŠKOVÁ**
Osobní číslo: **K13B0050P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Zpracujte úvod, definujte cíle a metodický způsob řešení.
2. Charakterizujte účetní systémy IAS/IFRS a US GAAP, popište proces konvergence mezi nimi, dále mezinárodní regulaci a harmonizaci.
3. Proveďte etapizaci a v jednotlivých etapách analyzujte vývoj účetních systémů.
4. Analyzujte současný stav účetních systémů a pokuste se predikovat další vývoj.
5. Shrňte problematiku účetních systémů a vypracujte závěr.



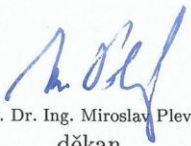
Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:


- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd.* Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7
- **JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka.** *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vyd.* Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1
- **SHAMROCK, Steven E.** *IFRS and US GAAP: a comprehensive comparison.* Hoboken: John Wiley & Sons, 2012. 213 s. ISBN 978-1-118-14430-5
- **ŠRÁMKOVÁ, Alice; JANOUŠKOVÁ, Martina.** *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktické aplikace. 6. vyd.* Praha: Institut certifikace účetních, 2015. 329 s. ISBN 978-80-86716-99-2

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **23. října 2015**
Termín odevzdání bakalářské práce: **25. dubna 2016**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce, Ing. Janě Hinke, Ph.D., za, vstřícnost, ochotu, odbornou pomoc, cenné rady a připomínky, které vedly k vypracování této práce.

Obsah

Úvod	8
1. Charakteristika účetních systémů	10
1.1. IAS/IFRS	10
1.1.1. Základní charakteristické rysy systému	10
1.1.2. Koncepční rámec.....	10
1.1.3. Významné orgány	11
1.1.4. Základní principy systému.....	12
1.1.5. Proces tvorby a schvalování standardů	14
1.1.6. Standardy pro kótované podniky	15
1.1.7. Standard pro malé a střední podniky.....	15
1.2. US GAAP	17
1.2.1. Základní charakteristické rysy systému	17
1.2.2. Významné orgány	18
1.2.3. Všeobecně uznávané principy	19
1.2.4. Proces tvorby standardů	21
1.2.5. Kodifikace standardů.....	22
2. Analýza vývoje účetních systémů	23
2.1. IAS/IFRS	23
2.1.1. Etapa prvních snah o komparabilitu.....	24
2.1.2. Etapa vzniku a osvojování nové struktury.....	25
2.1.3. Etapa rozšiřování IAS/IFRS a intenzivní konvergence.....	28
2.2. US GAAP	31
2.2.1. Etapa rozvoje souboru standardů a budování organizační struktury	31

2.2.2.	Etapa vývoje koncepčního rámce a budování autority FASB	33
2.2.3.	Etapa první spolupráce s IASC	34
2.2.4.	Etapa skandálů finančního výkaznictví a prvních vizí konvergence	35
2.2.5.	Etapa intenzivní konvergence a snahy o maximální transparentnost a zdokonalení procesu tvorby standardů.....	36
2.2.6.	Etapa zlepšování efektivnosti procesů a kompatibility standardů s IAS/IFRS	37
3.	Proces konvergence mezi IAS/IFRS a US GAAP	39
3.1.	Regulace a harmonizace	39
3.2.	Proces konvergence.....	44
4.	Analýza současného stavu a predikce dalšího vývoje účetních systémů.....	50
4.1.	IAS/IFRS	50
4.2.	US GAAP	64
5.	Souhrn.....	76
	Závěr.....	78
	Seznam tabulek	80
	Seznam obrázků	81
	Seznam použitých zkratk	83
	Seznam použité literatury	85
	Seznam příloh	95

Úvod

Již od raných věků svět prochází nejen demografickým a kulturním, ale také ekonomickým vývojem. Potřeba majetku byla čím dál silnější a postupem času se lidé učili, jak se získaným majetkem nakládat co nejefektivněji, aby z něj mohli těžit větší přínosy. Tak se ekonomické aktivity vyvíjely od obyčejné naturální směny až k nejmodernějším přístupům k řízení a správě podniků.

Postupně vznikala potřeba ekonomické informace zaznamenávat, což vedlo ke vzniku účetnictví. Rozvoj komunikačních technologií způsobil snadnější přístup investorů a podnikatelů na zahraniční kapitálové trhy a účetnictví se muselo této situaci přizpůsobit. Vystala nutnost mezinárodní harmonizace účetnictví tak, aby byly informace účetnictvím poskytované lépe srovnatelné mezi jednotlivými podniky. Tak došlo ke vzniku dvou nejvýznamnějších světových souborů standardů účetnictví a účetního výkaznictví – mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a amerických všeobecně přijímaných účetních zásad US GAAP.

Tato práce se zabývá problematikou mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví. Mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví se realizuje především prostřednictvím výše uvedených standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a US GAAP. Oba tyto soubory standardů poskytují pravidla pro účetnictví a účetní výkaznictví jak pro oblast podnikatelské sféry, tak pro kategorii veřejného sektoru. Tato práce se týká pouze soukromého sektoru. Standardy pro vládní orgány se tato práce nezabývá a výčet důležitých orgánů z tohoto důvodu nebude úplný, neboť organizační struktury systémů IAS/IFRS a US GAAP zahrnují i instituce, které spravují vládní účetní standardy.

Tato práce se skládá ze čtyř základních kapitol, které jsou dále členěny na podkapitoly. Každá základní kapitola je rozdělena na část zabývající se IAS/IFRS a část zabývající se US GAAP. Tyto části jsou u některých kapitol ještě dále členěny na dílčí podkapitoly. První kapitola této práce popisuje základní charakteristické rysy systémů účetních standardů, mezi které patří mimo jiné koncepční rámce, významné orgány, základní principy a proces tvorby standardů. Druhá kapitola se zabývá etapami historického vývoje každého ze jmenovaných systémů standardů od jejich počátků až do současnosti. Třetí kapitola se vztahuje k procesu mezinárodní harmonizace a konvergence mezi systémy IAS/IFRS a US GAAP. Určité skutečnosti souvisí také s Evropskou unií

a jejím přijetím mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Čtvrtá kapitola vypovídá o změnách, které přinesla konvergence vybraných oblastí účetního výkaznictví do systémů standardů do současného stavu, a nastiňuje předpokládaný vývoj do budoucna v řádu několika let.

Hlavním cílem této práce je přiblížit problematiku mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví, zejména v souvislosti s účetními systémy IAS/IFRS a US GAAP. Dále je pro tuto práci stanoveno několik dílčích cílů. Prvním dílčím cílem je shrnutí základních prvků účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP, jako jsou obecné charakteristické rysy, koncepční rámec, významné orgány, základní principy a zásady jednotlivých systémů a proces tvorby a schvalování standardů, případně další specifické znaky. Druhým dílčím cílem je provedení etapizace historického vývoje účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP a analýza vývoje v rámci jednotlivých etap. Jednotlivé etapy jsou vymezeny významnými událostmi vztahujícími se k tématu této práce. Třetím dílčím cílem je deskripce konvergenčního procesu mezi účetními systémy IAS/IFRS a US GAAP a popis mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví. Čtvrtým dílčím cílem je analyzovat současného stavu účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP a na základě provedené analýzy předpovědět vývoj těchto systémů do budoucna.

V této práci je použita převážně metoda rešerše, analýza, deskripce, etapizace a komparace. Teoretický základ práce tvoří literární rešerše, díky níž je možné používat zbylé metody. Literární rešerše byla zpracována za pomoci dostupných knižních a internetových zdrojů, jak v českém, tak v anglickém jazyce. Z důvodu požadavku aktuálnosti informací převažují internetové zdroje, převážně oficiální stránky IASB, FASB a některých specializovaných organizací, jako např. PricewaterhouseCoopers, Deloitte nebo Ernst & Young. Literární rešerše je v největší míře použita v první kapitole. Metoda analýzy je použita ve druhé a čtvrté kapitole při rozboru historického vývoje a současného stavu účetních systémů. Metoda deskripce je použita ve třetí kapitole o konvergenčním procesu a mezinárodní regulaci a harmonizaci účetnictví. Metoda etapizace je uplatněna ve druhé kapitole při pojmenovávání jednotlivých etap vývoje účetních systémů. Metoda komparace je použita ve čtvrté kapitole při porovnávání IAS/IFRS s českými účetními předpisy a US GAAP s IAS/IFRS.

1. Charakteristika účetních systémů

1.1. IAS/IFRS

IAS/IFRS neboli Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou souborem účetních standardů, které jsou mezinárodně platné a jejichž cílem je regulace a harmonizace účetnictví na mezinárodní úrovni.

1.1.1. Základní charakteristické rysy systému

Mezinárodní standardy IAS/IFRS jsou celosvětově použitelné standardy pro účetnictví, resp. účetní výkaznictví. Zemí jejich původu je Velká Británie, neboť hlavní orgán zodpovědný za tvorbu standardů, Rada pro účetní standardy, sídlí od svého vzniku v Londýně. (ifrs.org, 2016)

Do komplexu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví patří Koncepční rámec, Mezinárodní účetní standardy IAS (IAS - International Accounting Standards), Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS (IFRS – International Financial Reporting Standards) a také jejich interpretace. (Dvořáková, 2011) Sestavování výkazů účetní závěrky se řídí dvěma předpisy na obecné bázi, a to Koncepčním rámcem a standardem IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetních výkazů. (Kovanicová, 2004)

1.1.2. Koncepční rámec

Koncepční rámec je základem, ze kterého vycházejí jednotlivé účetní standardy. Zároveň tvoří bázi pro sestavování účetních výkazů a pro řešení problémů v souvislosti s jednotlivými účetními standardy. Zabývá se především výkazy určenými široké skupině uživatelů. Určuje cíle účetních výkazů, jejich základní prvky, vymezuje různá pojetí kapitálu a způsoby jeho uchování. (Kovanicová, 2004) Koncepční rámec byl vytvořen v roce 1989 a z důvodu postupného zastarání došlo k jeho přepracování. (Dvořáková, 2011) Tento proces byl zahájen v roce 2010, kdy byly Radou pro mezinárodní účetní standardy zkontrolovány materiály týkající se cílů finančního výkaznictví a kvalitativních charakteristik finančních informací. Jedná se o výsledek spolupráce s americkou Radou pro účetní standardy FASB. V roce 2011 proběhly na téma koncepčního rámce veřejné konzultace a mnoho respondentů uvedlo koncepční

rámec jako prioritní projekt IASB. (ifrs.org, 2016) Další vývoj bude nastíněn v následující kapitole.

1.1.3. Významné orgány

Monitorovací rada vznikla pod nátlakem Evropské komise. Jejím úkolem je zajistit vyšší odpovědnost vůči veřejnosti, protože tvoří spojení mezi Nadací IFRS a veřejnými institucemi.

Nadace IFRS (původně Nadace IASC) vznikla v rámci zavedení výše uvedené americké struktury v roce 2001. Jedná se také o nezávislou instituci, které se zodpovídají Rada pro Mezinárodní účetní standardy, IFRS interpretační výbor, IFRS poradní výbor a zaměstnanci. Její příjmy jsou tvořeny zejména dobrovolnými platbami ze strany soukromých či veřejnoprávních organizací a výtěžkem z prodeje publikací. (Jílek, Svobodová, 2013) V červnu 2015 měla Nadace 20 správců z 5 kontinentů. Předsedou je Michel Prada. Základem je opět transparentnost práce, konzultace s celou škálou stran zúčastněných v procesu tvorby standardů a formální odpovědnost vůči veřejnosti. (ifrs.org, 2015)

Výbor pro mezinárodní účetní standardy – IASC (International Accounting Standards Committee) byl založen v roce 1973 jako nezávislý soukromý subjekt, jehož snahou bylo vytvoření jednotných zásad, podle kterých účtují a vykazují společnosti po celém světě. V roce 1999 v něm bylo zastoupeno 103 zemí. V roce 2001 byl dle nové americké struktury přeměněn na Radu pro mezinárodní účetní standardy. (Jílek, Svobodová, 2011)

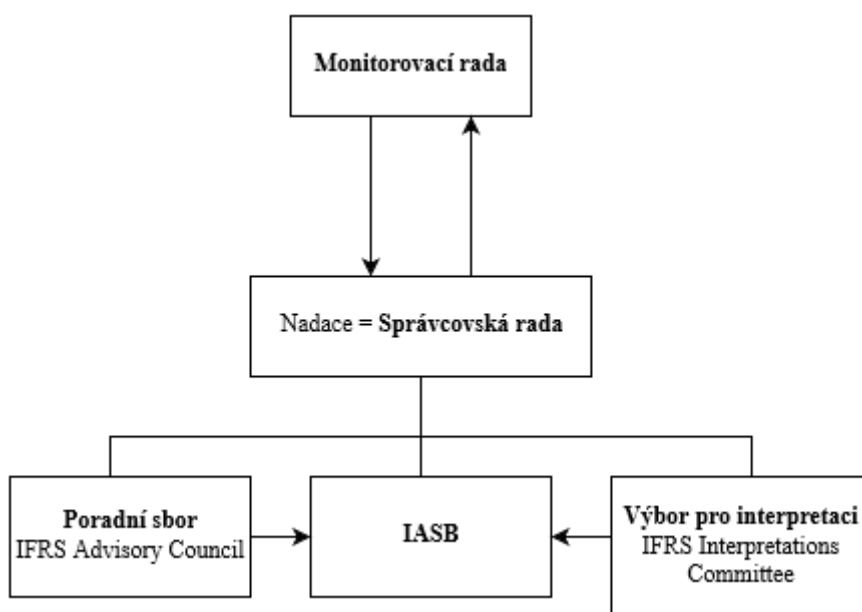
Rada pro mezinárodní účetní standardy - IASB (International Accounting Standards Board) je nezávislým subjektem. Všechna jednání IASB jsou veřejná a mají přímý přenos na internetu. Během plnění povinností spojených s tvorbou standardů probíhá otevřený a transparentní proces, jehož důležitou součástí je publikace návrhů a diskusí. IASB úzce zapojuje stakeholdery z celého světa včetně investorů, analytiků, správců, obchodních lídrů, účetních a lidí, kteří se zabývají účetními standardy. (ifrs.org, 2015)

Poradní sbor je oficiálním poradním orgánem IASB a správců Nadace IFRS. Je tvořen širokou škálou reprezentantů ze skupin, které jsou ovlivněny a zainteresovány v práci IASB. Zahrnuje investory, finanční analytiky a ostatní uživatele finančních výkazů,

stejně jako akademiky, auditory, správce, profesionální účetní organizace a další, kteří se zabývají účetními standardy. V poradním sboru je zastoupeno 43 společností z celého světa, 48 individuálních členů. Tři další organizace jsou oficiálními pozorovateli. Členové poradního sboru jsou jmenováni správci Nadace IFRS. (ifrs.org, 2015)

Výbor pro interpretace – IFRIC (IFRS Interpretations Committee) má za úkol vytvářet interpretace pro aplikaci jednotlivých standardů IFRS a řešit specifické otázky finančního výkaznictví, které nejsou přímo uvedené v IFRS. Výbor pro interpretace má 14 členů. (edu.deloitte.cz, 2015)

Obrázek 1: Významné orgány IAS/IFRS



Zdroj: Hinke, 2007

Obrázek č. 1 znázorňuje strukturu jmenovaných významných orgánů systému IFRS. Monitorovací rada vykonává dohled nad členy správcovské rady (tedy Nadace IFRS). Správcovská rada pak sleduje činnost na orgány ve spodní části schématu: Poradní sbor, IASB a Výbor pro interpretace.

1.1.4. Základní principy systému

Účetnictví dle IFRS musí být založeno na **akruální bázi**. Účetní případy se účtují v době jejich vzniku a musí být zobrazeny v období, ke kterému se vztahují. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Pro účetní závěrku je důležitý předpoklad, že bude **podnik existovat i v budoucnosti**, tedy že neplánuje ukončení své podnikatelské činnosti ani její rozsah výrazně omezit. Pokud si vedení není jisto, zda je tento předpoklad splněn, má povinnost tuto informaci publikovat. (Dvořáková, 2011)

Účetní závěrka musí být **srozumitelná** pro uživatele s uspokojivými znalostmi z oboru ekonomie, podnikání a účetnictví. Zároveň ale nesmí být z účetní závěrky vyřazovány informace, které by mohly být pro uživatele příliš složité. (Šrámková, Janoušková, 2004)

Zásada relevance stanoví, že by relevantní informace měly umožnit ekonomická rozhodnutí vycházející z analýzy minulosti, současnosti nebo budoucnosti. S tím souvisí i významnost informací. Chybějící nebo mylná informace nesmí negativně ovlivnit rozhodování uživatelů. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Podle **zásady spolehlivosti** jsou účetní výkazy spolehlivé tehdy, pokud neobsahují žádnou závažnou chybu nebo nezkrslují skutečnost. Základem je důvěryhodnost zobrazení, přednost obsahu před formou, objektivita, opatrnost a úplnost. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Podle **principu srovnatelnosti** musí být účetní závěrka srovnatelná pro její uživatele z hlediska časového nebo z hlediska jiných společností. Požaduje se tedy možnost srovnání závěrky jednoho podniku v několika letech nebo srovnání závěrky s jinými. (Šrámková, Janoušková, 2004)

Pro plné využití účetní závěrky jejími uživateli je nutné, aby informace v ní obsažené byly relevantní a měly vliv na jejich rozhodování. V tomto případě princip relevance znamená umožnit uživatelům posoudit minulost a odhadnout budoucnost, čímž ovlivní jejich rozhodování a chování. Zároveň musí informace v účetní závěrce být spolehlivé, to znamená neobsahovat žádné závažné nedostatky či zkreslující informace. (Dvořáková, 2011)

Zásada pravdivého a věrného obrazu požaduje, aby byla pravdivě a věrně vyjádřena finanční pozice a výkonnost podniku. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

1.1.5. Proces tvorby a schvalování standardů

Za účelem tvorby a schvalování standardů byl vytvořen tzv. schvalovací proces, který je přísně dodržován a vyniká svou transparentností a kladným přístupem k připomínkám veřejnosti. Nejprve je třeba stanovit agendu, kterou se IASB bude zabývat. Za tímto účelem jsou dotázáni zaměstnanci, aby identifikovali, přezkoumali a vznesli témata, kterým by IASB měla věnovat pozornost. Dále se rozhoduje, zda provádět projekt samostatně nebo společně s jiným tvůrcem standardů. Následně je vytvořen a publikován dokument zvaný „Discussion Paper“, který obsahuje všeobecný přehled týkající se daného problému, možné přístupy k jeho řešení, předběžné pohledy autorů nebo IASB a výzvu ke komentáři. Následuje publikace návrhu, která je závazným krokem v rámci procesu. Vše je diskutováno v rámci veřejných jednání. IASB zváží komentáře vznesené k návrhu a v případě úprav zveřejní novou verzi. Po konečném vydání standardů je uspořádáno jednání IASB se zaměstnanci, zúčastněnými stranami včetně dalších tvůrců standardů, aby jim IASB pomohla porozumět neočekávaným problémům souvisejícím s praktickou implementací a potenciálním účinkem jejich návrhů. Samozřejmostí jsou také didaktické pomůcky a vysvětlení dané problematiky na internetových stránkách IASB. (ifrs.org, 2015)

Aby bylo možné standardy IAS/IFRS implementovat do národních systémů účetnictví, byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus. Ten má zabezpečit, aby byly standardy IFRS právně uznány. Z jeho zásad vyplývá, že povinné pro účetní jednotky z členských zemí EU jsou pouze ty standardy, které schválil Výbor pro regulaci účetnictví společně s poradní skupinou EFRAG a které jsou zveřejněné v Úředním věstníku. (Dvořáková, 2011)

Každým rokem IASB (International Accounting Standards Board) vydává publikace s aktuální verzí IFRS. „Cílem IASB je vytvořit komplexní systém kvalitních, srozumitelných a vymahatelných účetních standardů a prosadit jejich celosvětové využití.“ (Dvořáková, 2011, s. 8) Účetní závěrky sestavené podle IFRS mají vykazovat kvalitní, transparentní a srovnatelné informace. Problémem je však potřeba harmonizovat komplex IFRS s národními účetními standardy jednotlivých států. Je ale nutno přijmout co nejkvalitnější řešení. (Dvořáková, 2011) Některé části IFRS jsou kritizovány z důvodu snahy jednotlivých zemí o řešení, která jsou bližší jejich národním přístupům. Na druhou stranu bez kritického přístupu jednotlivých zemí nelze odhalit

problémy vypovídací schopnosti účetní závěrky sestavené podle IFRS. (Dvořáková, 2011)

1.1.6. Standardy pro kótované podniky

Standardy pro kótované podniky zahrnují širokou škálu oblastí. Upravují účetní problematiku od nehmotného majetku přes podnikové kombinace a společné podniky až po finanční nástroje, zaměstnanecké požitky, leasingy apod. Seznam mezinárodních standardů účetnictví a účetního výkaznictví je uveden v příloze C. Standardy se většinou skládají z obsahu, úvodu, který shrnuje danou problematiku a důvody vydání standardu, vlastní řešení problému, dále popřípadě dodatky, příklady, poznámky, příručky, závěr, pasáž o implementaci a pokud byl standard změněn, obsahuje také přehled o provedených změnách. (Dvořáková, 2016)

1.1.7. Standard pro malé a střední podniky

Komplex standardů IFRS je určen zejména pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosažení zisku. (Dvořáková, 2011) Protože u všech jednotek mají určité ekonomické skutečnosti stejný ekonomický dopad, účetnictví musí odpovídat těmto skutečnostem, nikoli velikosti jednotky. Toto tvrzení bylo důvodem, proč IASB zamítla zvláštní soubor standardů určených pro malé a střední podniky. Pokud by pro stejné ekonomické skutečnosti byla použita odlišná pravidla, účetní výkazy by nebyly srovnatelné. Z důvodu silného politického tlaku ale IASB v roce 2004 vydala diskusní materiál související s přípravou standardu pro malé a střední podniky. Konečný standard byl schválen v červenci 2009. (Jílek, Svobodová, 2011)

IFRS pro malé a střední podniky je modifikací a zjednodušením plných standardů IAS/IFRS. Cílem je naplnění potřeb uživatelů účetních závěrek soukromých podniků a usnadnění finančního výkaznictví malých a středních jednotek. (ifrs.org, 2016)

Malé a střední jednotky jsou v tomto standardu definovány jako jednotky, které nemají veřejnou odpovědnost a uveřejňují obecné účetní závěrky pro externí uživatele. Jednotka má veřejnou odpovědnost, pokud obchoduje se svými dluhovými či akciovými cennými papíry nebo je emituje. (iasplus.com, 2010) Dále mají veřejnou odpovědnost například banky, družstevní záložny, pojišťovny, obchodníci s cennými papíry, podílové fondy či investiční společnosti. V těchto případech se jedná o společnosti,

jejichž hlavní činností je držení aktiv pro velkou skupinu externích subjektů. Pro určování, zda se jedná o malé a střední jednotky, neexistuje žádný kvalitativní limit, nezáleží tedy na velikosti účetní jednotky. Rozhodnout, zda tyto jednotky mají používat tento standard, by měla každá země. Evropská unie nevydala žádné nařízení či směrnice, které by vedení IFRS pro malé a střední jednotky přikazovaly. Účetní závěrka vytvořená podle standardu pro malé a střední jednotky obsahuje výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku nebo výsledovku, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz cash flow a komentář. (Jílek, Svobodová, 2013)

1.2. US GAAP

Nejstarším účetním systémem, který vyhovuje podmínkám rozvinuté tržní ekonomiky, je americký systém účetních standardů US GAAP. (Ficbauer, Ficbauer, 2011) US GAAP, neboli obecně přijímané účetní zásady USA, jsou systémem obecných pravidel i detailních postupů účetnictví. (Jílek, Svobodová, 2013)

„US GAAP, přestože představují soubor národních účetních standardů USA, jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Příčinou je zejména ekonomický význam a síla USA, ale i kvality tohoto systému.“ (Dvořáková, 2011, s. 3)

Do doby, než vznikla IASB, určovaly směr světového účetnictví právě Spojené státy americké prostřednictvím své Rady pro účetní standardy (FASB). (Jílek, Svobodová, 2013) Americký trh totiž měl a dosud má na světové hospodářství výrazný vliv. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Všechny významné společnosti byly kótované v USA. Americkou Radu pro účetní standardy s určitým časovým odstupem sledoval i Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC). Standardy US GAAP byly ve zkrácené formě často přejímány jako součást Mezinárodních účetních standardů (IAS). IASB se však snaží dosáhnout vedoucího postavení při určování vývoje světového účetnictví. (Jílek, Svobodová, 2013)

1.2.1. Základní charakteristické rysy systému

Oba světové účetní systémy, IFRS i US GAAP tvoří zejména obecné účetní zásady. Americký systém standardů však obsahuje podrobnější pravidla týkající se praktické interpretace a aplikace těchto zásad. Vzhledem k tomu, že jsou US GAAP založeny více na přesných pravidlech, neobjevují se tak často problémy s interpretací a aplikací standardů. Je také nutno podotknout, že používání standardů US GAAP není upraveno žádným zákonem. Účetní jednotky samy rozhodnou, zda se jimi budou řídit. (Jílek, Svobodová, 2013)

Pokud ovšem požadují obchodování svých akcií na některé ze světových burz, musí dle nařízení Komise pro cenné papíry a burzy podávat zprávy založené na US GAAP. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Navíc dodržování pravidel daných US GAAP může společnostem pomoci při řešení soudních sporů. (Jílek, Svobodová, 2013)

Z důvodu složitosti praxe jsou i US GAAP poměrně složitým a podrobným systémem. Pozitivním důsledkem toho, že si každá firma nemůže zvolit vlastní účetní postupy, je pořádek a srovnatelnost účetnictví společností a zejména výrazné omezení prostoru pro účetní podvody a nekalé praktiky v oblasti účetnictví. Účetní závěrky i výroční zprávy mají svou vypovídací hodnotu a do značné míry je znemožněno obcházení pravidel. (Jílek, Svobodová, 2013)

Podle Kovanicové jsou však důsledkem systému US GAAP kvalitní informace, které akceptují všechny světové burzy cenných papírů. Díky tomu se stal tento systém předmětem zájmu při snaze o celosvětovou harmonizaci účetnictví. (Kovanicová, 2004)

1.2.2. Významné orgány

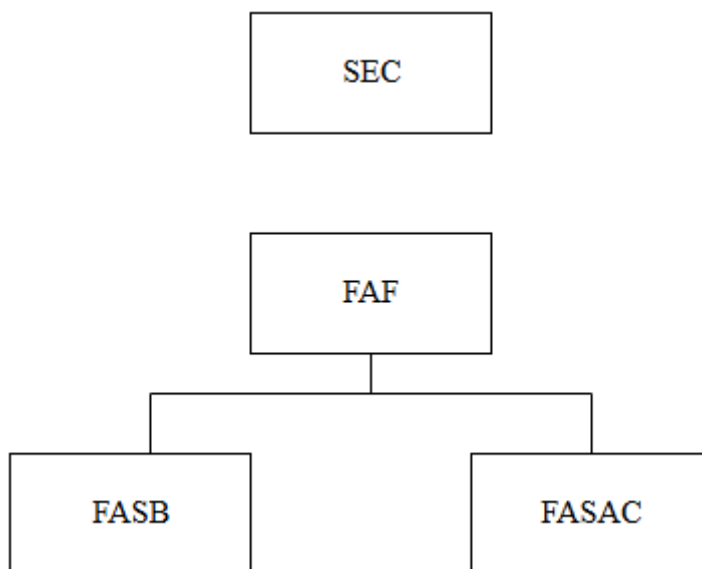
Základním orgánem v souvislosti s US GAAP je **Komise pro cenné papíry a burzy** (SEC, Securities and Exchange Commission). Roku 1934 jí byla americkým Kongresem svěřena pravomoc vymezit standardy pro účetnictví společností veřejně obchodovaných v USA. SEC tuto pravomoc však delegovala na soukromou instituci, Radu pro účetní standardy (FASB). SEC také může nahradit US GAAP pro veřejně obchodované společnosti. (Shamrock, 2012) Cílem Komise pro cenné papíry a burzy je ochrana investorů, udržování spravedlivých, spořádaných a efektivních trhů a usnadnění tvorby kapitálu. (sec.gov, 2015)

Rada pro účetní standardy (FASB, Financial Accounting Standards Board) byla založena v roce 1973, kdy jí byla ze strany SEC předána pravomoc stanovovat účetní standardy, podle nichž se sestavují výkazy účetní závěrky. (Ficbauer, Ficbauer, 2011). Tyto standardy oficiálně uznávají Komise pro cenné papíry a burzy a Americký institut certifikovaných veřejných účetních. Posláním Rady pro účetní standardy je vytvářet a zlepšovat standardy finančního účetnictví a výkaznictví, které podporují finanční výkazy nevládních jednotek poskytující užitečné informace k rozhodování pro investory a ostatní uživatele finančních výkazů. (fasb.org, 2015) Na FASB dohlíží skupina členů dozorčí rady. (Shamrock, 2012)

Rada pro účetní standardy má svůj poradní orgán **FASAC** (Financial Accounting Standards Advisory Council). Činnost FASB je nezávislá a transparentní pro veřejnost. Při rozhodování má poslední slovo FASAC. (Jílek, Svobodová, 2013)

Dalším významným orgánem je **FAF** (Financial Accounting Foundation – Nadace finančního účetnictví), která byla založena v roce 1972 a je nezávislou organizací, zaměřenou na vytváření a zdokonalování standardů finančního účetnictví a informací obsažených v účetních závěrkách. Také se zabývá edukativní činností související s novými nebo aktualizovanými standardy. Dohlíží na činnost FASB. (accountingfoundation.org, 2016)

Obrázek 2: Významné orgány US GAAP



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Obrázek 2 znázorňuje schéma výše popsaných základních významných orgánů působících v systému US GAAP. Na vrcholu hierarchie je SEC, která dohlíží obecně na všechny finanční záležitosti v USA, mezi které účetnictví bezesporu patří. FAF vykonává dohled nad FASB a poradním výborem FASAC.

1.2.3. Všeobecně uznávané principy

Základním kamenem systému US GAAP je pět zásad, které jsou všeobecně uznávané. Jedná se o následující zásady: zásada historické hodnoty (historical cost), zásada uznávání tržeb (revenue recognition), zásada časové a věcné souvislosti (matching principle), zásada plného sdělení (full disclosure) a zásada omezení (constrain). (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Nejvýznamnějším principem je **zásada historické hodnoty**, která je založena na oceňování historickými cenami, tedy cenami v době pořízení. (Kubíčková, 2006)

V případě, že spravedlivá hodnota majetku trvale klesá, lze ocenění majetku trvale snížit jako opatření proti ztrátě. Pokud ale hodnota roste, lze ocenění upravit pouze v případě, že je nárůst hodnoty trvalý a nehrozí její opětovné snížení. To je ale v praxi těžké prokázat. Proto se o nárůstu neúčtuje a informace o něm se uvedou pouze v příloze účetní závěrky. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Všeobecně v US GAAP uznání tržeb znamená zobrazit pohyb slíbeného zboží či služeb zákazníkům v částce, na kterou účetní jednotka očekává, že bude mít nárok při výměně za dané zboží či služby. (fasb.org, 2016)

Zásada uznávání tržeb stanoví, za jakých okolností mohou být tržby uznány. Tržby musí být realizované či realizovatelné. O takových tržbách musí být stoprocentní jistota, že nastaly nebo nastanou. Dále tržby musí být zasloužené. Znamená to, že dodavatel musí splnit veškeré své povinnosti související s dodávkou. Jedná se například o dodané množství, kvalitu zboží apod. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Ze **zásady časové a věcné souvislosti** vyplývá časové rozlišení nebo členění majetku na krátkodobý a dlouhodobý. Výdaje se mohou akceptovat jako náklady až v okamžiku, kdy vznikly tržby. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

Podle **zásady plného sdělení** musí finanční výkazy obsahovat takové informace, které budou dostatečné pro rozhodování uživatelů. Informace obsažené ve výkazech musí být kompletní, srozumitelné a vypovídající. (Ficbauer, Ficbauer, 2011)

„Informace, která je uživatelům poskytnuta, má být dostatečně důležitá, spolehlivá a obsáhlá, aby umožnila informovanému uživateli vytvořit si rozumný názor ohledně finančního stavu firmy a jeho změn.“ (Mládek, 2002, s. 60)

Zásada omezení ale stanoví některé výjimky z ostatních principů.

„Jedná se zejména o:

- upřednostnění ceny proti užitečnosti (Cost vs. Benefit), což souvisí s měřením nákladů na sběr, zpracování a sdělení informace. Pokud jsou tyto náklady nepřiměřeně vysoké, pak se pro zajištění informovanosti uživatelů výkazů zajistí vykazání dané skutečnosti prostřednictvím odpovídajícího odhadu;

- využití průmyslových zvyklostí (Industry Practices), což souvisí s upřednostňováním dlouhodobě používaných praktik ve vykazování informací v různých odvětvích;
- uplatnění opatrnosti (Conservatism, Prudence), v rámci které je upřednostněn konzervativní pohled na všechny informace, které jsou vyjádřeny pomocí odhadů, pomůcek apod. V souladu s tímto omezením se vybírá vždy nejpravděpodobnější varianta;
- rovnováhu kvalitativních charakteristik (balance between qualitative characteristic), což souvisí s vyváženým posouzením všech podstatných (materiálních) kvalitativních charakteristik ovlivňujících rozhodování;
- včasnost podání informací (timeliness);
- významnost a podstatnost informací (materiality), kdy toto omezení určuje, že každá podstatná informace musí být prostřednictvím výkazů poskytnuta tak, aby nebyla zavádějící. Jejich vypovídací schopnost musí tedy být relevantní a odpovídající. Toto omezení je dáno tím, že podle US GAAP není dána žádná povinná forma výkazů.“ (Ficbauer, Ficbauer, 2011, s. 24)

1.2.4. Proces tvorby standardů

FASB dosahuje své mise díky komplexnímu a nezávislému procesu, který pobízí širokou účast, objektivně zvažuje všechna hlediska stakeholderů a je subjektem dohledu dozorčí rady FAF (Financial Accounting Foundation's Board of Trustees). Postup tvorby standardů je obsažen v dokumentu Rules of Procedure (Pravidla postupu). Nejprve se identifikují témata finančního výkaznictví založená na žádostech či doporučeních od zainteresovaných osob nebo získaná jinými prostředky. Následně FASB rozhodne, zda přidat projekt do technické agendy založené na analýzách témat připravených štábem. Dozorčí rada zváží na jednom či více veřejných jednáních různé otázky, které připravil a analyzoval štáb. Dozorčí rada vydá dokument zvaný Exposure Draft, aby mohla zapojit zainteresované osoby. Pokud je to nezbytné, dozorčí rada uspořádá veřejné jednání u tzv. kulatého stolu, které se týká tohoto návrhu. Zaměstnanci analyzují veškeré komentáře, diskuse a ostatní informace dosažené v průběhu těchto aktivit. Na dalším veřejném jednání dozorčí rada znovu zváží navržená opatření. Nakonec dozorčí rada vydá aktualizaci účetních standardů popisující dodatky ke Kodifikaci účetních standardů. (fasb.org, 2015)

Správné nastavení účetních standardů má značný význam pro ekonomiku. Jak je z ekonomie známo, správné informace jsou zapotřebí k rozhodování o alokaci peněžních prostředků. Nový standard se může zavést, pokud je jeho ekonomický užitek vyšší než náklady na jeho zavedení. (Jílek, Svobodová, 2013)

1.2.5. Kodifikace standardů

Původně byly nevládní standardy US GAAP rozděleny do čtyř kategorií A, B, C a D, přičemž kategorie A obsahovala standardy, interpretace a další dokumenty převážně FASB. Do kategorie B patřily technické bulletiny FASB, auditorské a účetní směrnice a prohlášení AICPA (Americký institut certifikovaných veřejných účetních). Kategorie C zahrnovala praktické bulletiny AICPA, souhlasné prohlášení EITF. Kategorie D obsahovala implementační příručky, interpretace AICPA, auditorské a účetní směrnice AICPA, které nebyly schválené FASB, a obecně uznávané postupy. Všechny tyto standardy byly uvedeny v SFAS 162 (The hierarchy of generally accounting principles). (Jílek, Svobodová, 2013)

Z důvodu složitosti US GAAP byla v červenci 2009 zavedena kodifikace účetních standardů. Tato kodifikace se týká účetních závěrek, které končí po 15. září 2009. SFAS 162 byl nahrazen SFAS 168 a členění na kategorie A, B, C a D vystřídala jednodušší struktura standardů rozdělených podle témat. Standardy jsou tedy rozčleněny do přibližně 90 číselně označených témat, která jsou uvedena v příloze A. U každého tématu jsou shromážděny všechny předpisy pro danou operaci. (Jílek, Svobodová, 2013)

2. Analýza vývoje účetních systémů

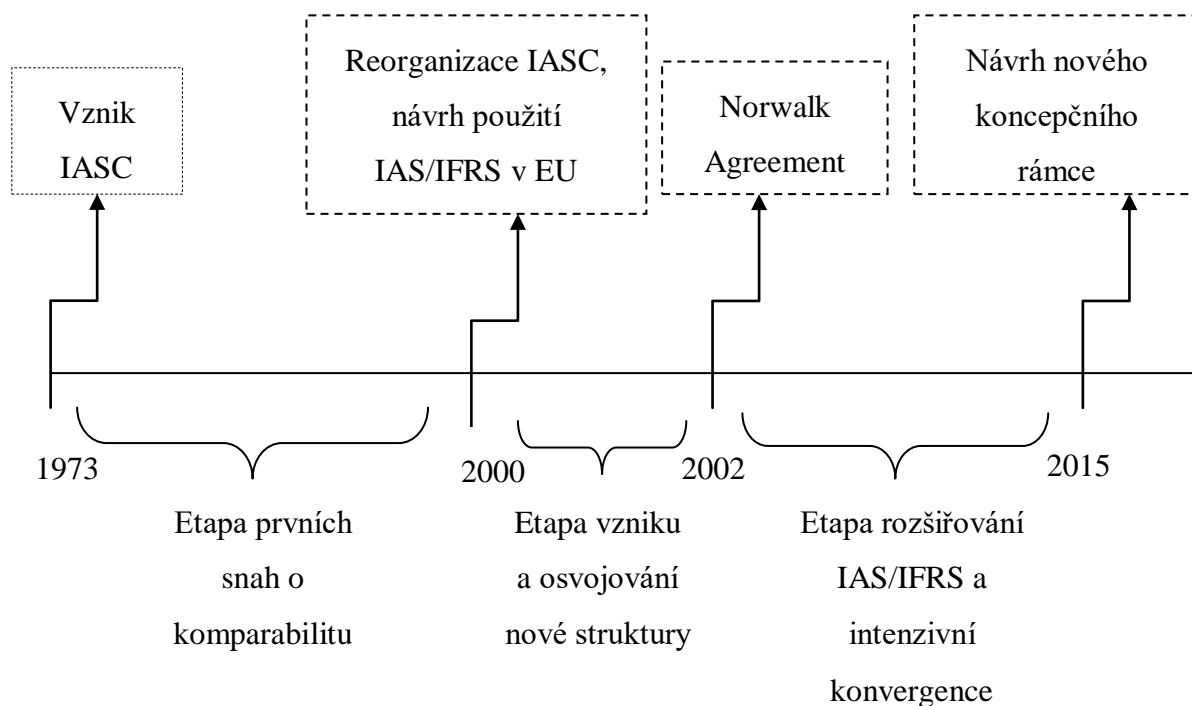
Již několik desetiletí podléhá světová ekonomika globalizaci a v souvislosti s nástupem tohoto trendu se začaly vyvíjet tendence sjednocující účetnictví a účetní výkaznictví jednotlivých států, aby měly informace poskytované účetnictvím mezinárodně srovnatelný charakter.

Od 80. let 20. století je již snaha o harmonizaci účetního výkaznictví výraznější a větví se do dvou linií. Jedna linie se týká sblížování jistých hospodářsko-politických skupin zemí, jako je Evropská unie, jihoamerická NAFTA či asijský OPEC. Druhá linie spočívá ve snaze o celosvětovou harmonizaci a specializuje se zejména na účetní výkaznictví podniků, které jsou registrované na kapitálových trzích. (Kovanicová, 2004)

2.1. IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se používají zejména v Evropské unii, ale výkazy sestavené podle tohoto systému akceptuje i newyorská burza. Jejich význam tedy není omezen jen na tento prostor. Počet zemí, které využívají IAS/IFRS, neustále vzrůstá. Jedná se především o méně rozvinuté země, kde jsou IAS/IFRS často jedinou účetní normou pro všechny účetní jednotky, neboť vlastní právní úprava účetnictví dané země není dostatečně zpracována. Podle Dvořákové jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví od roku 2000 zásadním nástrojem regulace evropského účetnictví. V tomto roce Evropská unie vyhlásila tzv. novou harmonizační strategii. Rozhodla o využití IAS/IFRS v rámci evropského účetního výkaznictví, neboť tento systém standardů byl již dostatečně propracovaný a neustále se zdokonaluje. Podle této nové strategie mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS společnosti registrované na evropských burzách cenných papírů. (Dvořáková, 2011)

Obrázek 3: Významné milníky ve vývoji IAS/IFRS



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Obrázek 3 ukazuje nejdůležitější milníky ve vývoji systému IAS/IFRS a zobrazuje jednotlivé vývojové etapy, které jsou popsány ve výše uvedeném textu.

2.1.1. Etapa prvních snah o komparabilitu

Historie vydávání mezinárodních účetních standardů sahá do roku 1973, kdy došlo ke vzniku Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASC). Po založení tohoto výboru začaly vycházet mezinárodní účetní standardy IAS a jejich interpretace, které byly označovány jako SIC. Důvodem této činnosti bylo zajistit celosvětově větší důvěryhodnost účetních dat z účetních závěrek, a to zejména vyšší kvalitou a lepší srovnatelností účetních závěrek. (Hinke, 2013)

Založení IASC bylo vázáno k Mezinárodní federaci účetních (International Federation of Accountants – IFAC), což je dodnes existující politicky nezávislá organizace s celosvětovým významem, která zastřešuje všechny účetní instituce. Všichni její členové se automaticky stali i členy IASC. Popis IASC samotného jako „nezávislé organizace soukromého sektoru“ byl přesný a výstižný. Jednalo se ve své podstatě o soukromé společenství bez formální autority. To je v kontrastu s národní regulací nebo organizacemi vydávajícími standardy, které vytvářejí právní a vládní rámec

vymezuující, definující a poskytující úroveň autority. Při rozhodování velmi záleželo na přesvědčení a kvalitě analýz a argumentů IASC. Kvalita logiky a diskusí byla obecně vysoká a závěry byly proveditelné a srozumitelné, ač v některých případech diskutabilní. Nicméně závěry a doporučení mnoha dříve publikovaných dokumentů IAS často musely vyhovovat dvěma nebo více alternativně přijatelným opatřením, která již byla praktikována v zemích, které byly členy IASC, a byla příliš významná na to, aby mohla být opomenuta. Tato zřejmá negativa byla rozpoznána samotným IASC. Ten se ke konci 80. let 20. století pokusil o proaktivnější přístup a již v roce 1989 publikoval konzultativní dokument o srovnatelnosti účetních výkazů Exposure Draft (E32), který navrhoval eliminaci určitých opatření povolených konkrétními IAS standardy a preferenci jednoho opatření, pokud byly stále přípustné dvě alternativy. Tento projekt komparability vedl k mnoha přepracovaným standardům s účinností od poloviny 90. let 20. století. Oproti starším verzím standardů ze 70. a 80. let byl rozsah volitelnosti v nových standardech značně zúžen. Díky projektu komparability se IAS staly více smysluplnými a výstižnými. (Alexander, Archer, 2005)

V roce 1983 jsou již členy všechny profesní organizace z Mezinárodní federace účetních. V lednu 2000 měl IASC 143 členů ze 104 zemí. V roce 1995 došlo ke vzniku Poradního sboru (SAC – Standing Advisory Committee). O dva roky později, v roce 1997, byl založen Stálý interpretační výbor (SIC). (Dvořáková, 2011)

2.1.2. Etapa vzniku a osvojování nové struktury

Důležitý mezník byl konec 90. let 20. století, kdy IASC uzavřel dohodu s IOSCO (International Organization of Securities Commissions – Mezinárodní organizace sdružující komise pro cenné papíry). Obsahem této dohody byly podmínky, kdy IOSCO bude burzám, které jsou jejími členy, doporučovat užívání standardů. Byl sestaven společný plán, díky kterému se měly obě instituce shodnout na nejpodstatnějších účetních standardech, které by firmy registrované na světových burzách cenných papírů musely používat pro sestavování svých účetních výkazů. IASC se pilně snažil o splnění těchto podmínek, tedy o vytvoření nových standardů a aktualizaci těch stávajících, ale IOSCO se až v roce 2000 vyjádřila, že byly podmínky splněny. (Kovanicová, 2004)

V listopadu 1999 byla publikována zpráva od strategické pracovní skupiny IASC „Recommendations for Shaping IASC for the Future“ obsahující doporučení pro

formování IASC do budoucna. V prosinci 1999 Rada IASC schválila návrhy na významné změny ve struktuře Výboru pro mezinárodní účetní standardy za účelem připravit ho na významnou pozici světového tvůrce účetních standardů. (Alexander, Archer, 2005)

V roce 2000 tak došlo ke změně organizační struktury IASC za účelem větší efektivity jeho činnosti. Z Výboru pro mezinárodní účetní standardy se z důvodu vyšší efektivity činnosti IASC stala Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation), která zajišťuje finanční prostředky díky příspěvkům od velkých účetních firem a dalších organizací. Od července 2010 se nadace IASCF nazývá IFRS Foundation. Od roku 2001 pracuje Rada – IASB, která je odpovědná za tvorbu standardů. Po roce 2000 se také přejmenoval Poradní sbor SAC. Nově se nazývá IFRS Advisory Council, byl jmenován správcem a dává široké odborné veřejnosti možnost podávání návrhů a doporučení pro IASB. Zároveň informuje IASB o možných dopadech návrhů na účetní závěrky a jejich uživatele a předkladatele. (Dvořáková, 2011)

Standardy, které byly vydané po této restrukturalizaci, dostaly nový název. Pro nové standardy již platí označení IFRS. Jejich interpretace se označují jako IFRIC (dříve SIC). Ke změně názvu standardů došlo z toho důvodu, že původní název Mezinárodní účetní standardy ne zcela přesně odpovídal skutečné podstatě standardů. Standardy se totiž zaměřují spíše na účetní výkaznictví, než na samotné účetnictví a jeho pravidla. Zavedením nového označení se však nemění platnost původních standardů IAS, dokud nedojde k jejich novelizaci či zrušení. (Hinke, 2013)

Tabulka 1: Přehled změn názvů a zkratk po změně organizační struktury IASC

Význam	Do roku 2000	Od roku 2000
Výbor pro mezinárodní účetní standardy	IASC	IASCF
Celý soubor standardů	IAS	IFRS
Jednotlivé standardy	IAS (1 až 41)	IAS (platné staré) a IFRS (nová řada)

Zdroj: Kovanicová, 2004

Nový IASB se liší od svého předchůdce IASC dvouúrovňovou strukturou založenou na orgánu řízení (Trustees), který není zapojen do tvorby standardů, a na výboru, který

tvoří a vydává standardy. Tato struktura pochází z návrhu v reportu strategické pracovní skupiny z listopadu 1999, „Recommendations on Shaping IASC for the Future.“ Nový výbor se jednoznačně liší od svého předchůdce tím, že má 12 členů na plný úvazek a dva členy na částečný úvazek. V roce 2016 má IASB již 14 členů na plný úvazek. Členové IASB jsou vybráni pro svoji technickou odbornost a zkušenosti z prostředí a v porovnání s Trustees nikoli na základě geografické reprezentaci. Od 7 členů zaměstnaných na plný úvazek se podle ustavujících dokumentů očekává, že budou odpovědní za formální úzkou spolupráci s národními tvůrci standardů za účelem prosazování konvergence, avšak nebudou se volit členové národních tvůrců standardů. Těchto 7 členů pochází z následujících zemí: Austrálie a Nový Zéland (společně), Kanada, Francie, Německo, Japonsko, Spojené království a Spojené státy. Minimálně 5 členů výboru musí být praktikujícími auditory, nejméně tři musí být zpracovateli finančních výkazů, další alespoň tři musí být uživateli finančních výkazů a nejméně jeden musí být z akademické půdy. Každý člen má jeden hlas a většina rozhodnutí je vykonána na základě prosté většiny členů zúčastněných osobně nebo přes moderní dálkový přístup. Výbor je usnášeníschopný, pokud se zúčastní nejméně 60 % členů. Rozhodující hlas má předseda. Vydání dokumentů jako Exposure Draft, konečných IFRS nebo finálních interpretací IFRIC požaduje souhlas nejméně 8 členů výboru. Tato změna je významná, neboť starý IASC požadoval 75% většinu. (Alexander, Archer, 2005)

V roce 2000 Evropská komise navrhla, aby všechny společnosti kótované v Evropské unii připravovaly konsolidovanou účetní závěrku s použitím mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tento návrh byl přijat a měl být aplikován do roku 2005. (Kovanicová, 2004)

V roce 2001 byla založena IFRS Foundation zejména za účelem vykonávání dohledu, přispívání k transparentnosti celého systému IAS/IFRS a komunikace s veřejností. IASB zveřejnila první program technických projektů. V roce 2002 EU odsouhlasila návrh na osvojení mezinárodních standardů účetního výkaznictví členskými státy od roku 2005. (ifrs.org, 2016)

2.1.3. Etapa rozšiřování IAS/IFRS a intenzivní konvergence

V září 2002 IASB a FASB podepsaly dohodu Norwalk Agreement, čímž daly souhlas společnému programu zlepšení příslušných standardů a jejich konvergenci. Od té doby pokračují v plnění cílů společně. (Lagassé, 2010)

V březnu 2002 byl poprvé jmenován Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee). Byl jím nahrazen stávající výbor SIC. Jmenováním IFRIC byla zajištěna potřeba vytvářet taková pravidla, díky kterým bude možné jednotně aplikovat IFRS ve sporných případech. (Dvořáková, 2011)

V roce 2003 IASB vydává první standard IFRS 1 a začíná vysílat webcasting, což je internetové vysílání meetingů. Austrálie, Hongkong, Nový Zéland a Jihoafrická republika odsouhlasily přijetí IAS/IFRS od roku 2005. V roce 2004 IASB dokončuje stabilní platformu IAS/IFRS pro jejich osvojení v příštím roce. V Japonsku se IASB a ASBJ (Accounting Standards Board of Japan – Japonský výbor pro účetní standardy) dohodly na konvergenci IFRS a japonských GAAP. (asb.or.jp, 2016) V roce 2005 Trustees dokončili první revizi ustavujících dokumentů a rozšířili své řady o další členy. V Evropě téměř 7 000 kótovaných společností v 25 zemích současně přešlo z národních standardů na IFRS. (ifrs.org, 2016)

V roce 2006 přijímá Čína účetní standardy na stejné úrovni s IFRS s cílem plné konvergence. (ifrs.org, 2016) Ve Spojených státech IASB a FASB v únoru 2006 odsouhlasily urychlení konvergenčního programu z dokumentu „Memorandum of Understanding“, který nastiňuje priority konvergenčního projektu mezi FASB a IASB a uvádí tyto priority ve specifických milnících, kterých je třeba dosáhnout do roku 2008, aby mohl projekt konvergence pokračovat. (Lagassé, 2010)

Roku 2007 v USA SEC povoluje neamerickým společnostem sestavovat výkazy s použitím IFRS. Brazílie, Kanada, Chile, Izrael a Korea sestavují harmonogramy pro osvojení IFRS. V této době tedy více než 100 zemí požaduje nebo povoluje používání IFRS. O rok později IASB a FASB zakládají Poradní skupinu pro finanční krize, aby našla společnou odpověď na probíhající krizi. Malajsie a Mexiko oznamují úmysl osvojení IFRS. (ifrs.org, 2016)

Roku 2009 je založena Monitorovací rada Nadace IFRS, poskytující zesílenou veřejnou odpovědnost. IASB je rozšířena na 16 členů, byly zavedeny veřejné konzultace agendy IASB každé tři roky a v červenci 2009 IASB vydala IFRS for SME's. Lídři G20, skupiny nejvýznamnějších ekonomik světa, podporují práci IASB, volají po rychlém pohybu směrem ke světovým účetním standardům. Japonsko schvaluje podrobný plán, povoluje dobrovolné osvojení IFRS. (ifrs.org, 2016)

V únoru 2009 David Tweedie, předseda IASB, prohlásil, že do prosince 2011 by US GAAP a IFRS měly být téměř stejné. V té době podle IFRS sestavuje výkazy přes 12 000 společností ve více než 100 zemích, včetně mnoha evropských zemí. Koncem října 2009 FASB a IASB oznámily, že se budou konat setkání každý měsíc prostřednictvím kombinace face-to-face a videokonferencí, aby urychlily snahy o rozvoj společného souboru účetních standardů do cílového roku 2011. (Lagassé, 2010)

V roce 2010 Trustees začínají revidovat strategii souběžně s přezkoumáním řízení Monitorovací radou. IASB představuje program zaměřený na úzkou spolupráci s investory. V tomto roce je také ve spolupráci s FASB přepracován Koncepční rámec. Jeho dosavadní verze byla zpracována IASC již v roce 1989. Následně byly uspořádány veřejné konzultace na toto téma. Tato konzultace identifikovala Koncepční rámec jako prioritní projekt IASB. Následkem toho IASB restartovala svůj projekt Koncepčního rámce v roce 2012. (ifrs.org, 2016)

V roce 2011 Trustees zakládají skupinu formujících se ekonomik „IASB Emerging Economies Group“. Předsedou IASB byl jmenován Hans Hoogervorst, místopředsedou se stal Ian Mackintosh. V Kanadě se začínají používat IFRS. IFRS for SME's byly přijaty téměř 80 jurisdikcemi. V roce 2012 se otevírá kancelář IFRS Foundation Asia-Oceania. IASB kompletuje první konzultaci agendy opakující se každé tři roky. Monitorovací rada a Trustees společně publikují závěry přezkoumání řízení a strategie. Argentina, Mexiko a Rusko začínají používat IFRS. (ifrs.org, 2016)

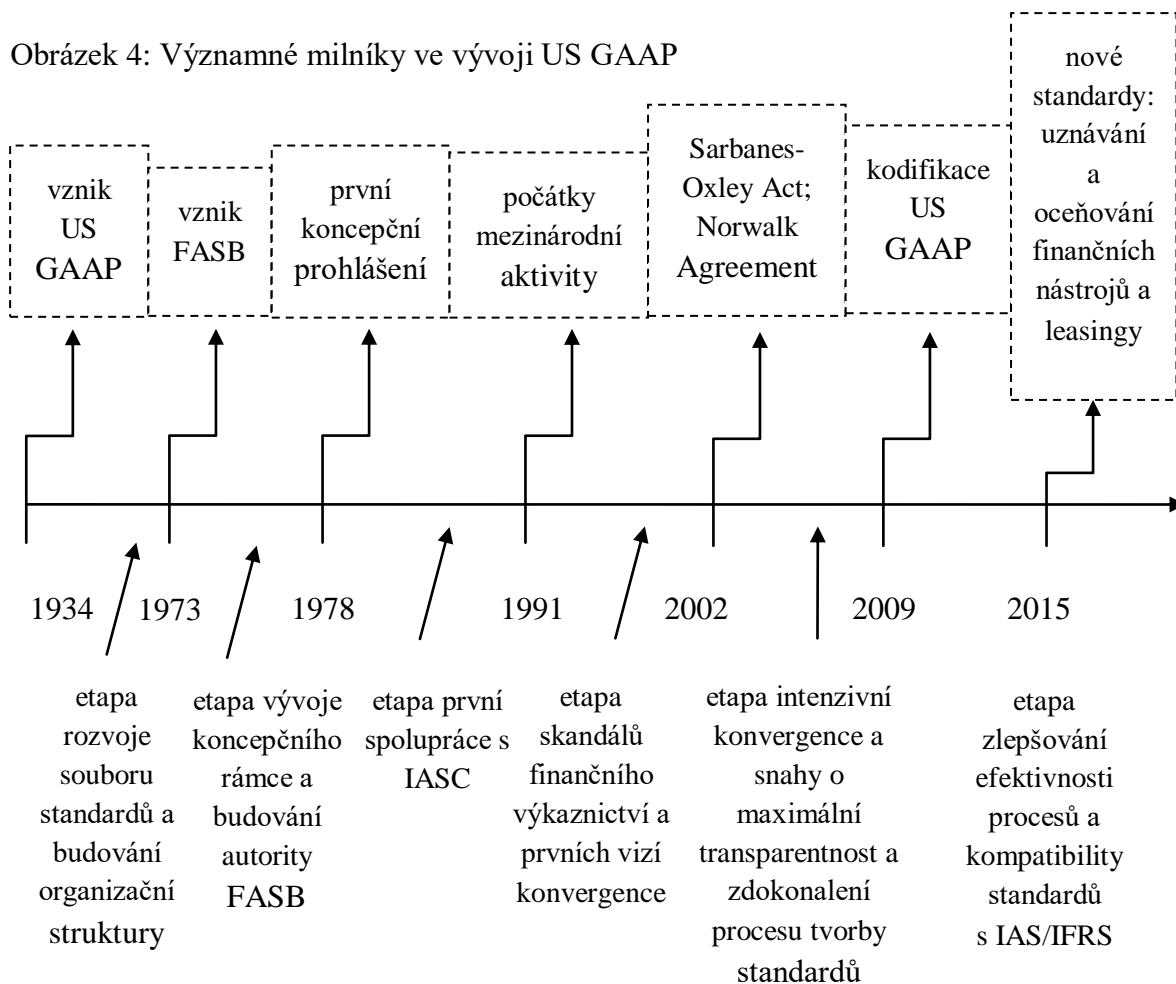
28. května 2015 IASB publikovala Exposure Draft, který sestavila na základě Discussion Paper „A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting“ z června 2013 a který vykládá návrhy pro revidovaný Koncepční rámec. Deadline pro komentáře k tomuto dokumentu je 25. listopadu 2015. Přepracovaný Koncepční rámec nebude mít bezprostřední dopad na finanční výkazy pro většinu reportujících jednotek.

Nicméně, některé jednotky by mohly být ovlivněny změnami přímo, pokud potřebují použít Koncepční rámec k rozvoji nebo výběru účetní politiky v případě, že žádný standard specificky neupravuje danou situaci. Dokončení nového Koncepčního rámce IASB předpokládá začátkem roku 2017. (ifrs.org, 2016)

2.2. US GAAP

System US GAAP již prošel dlouhým obdobím vývoje a následkem toho je propracovaný soubor standardů účetního výkaznictví.

Obrázek 4: Významné milníky ve vývoji US GAAP



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Obrázek 4 ukazuje důležité milníky ve vývoji systému účetních standardů US GAAP a znázorňuje jednotlivé etapy vývoje tohoto systému, popsané v níže uvedeném textu.

2.2.1. Etapa rozvoje souboru standardů a budování organizační struktury

Vznik systému standardů US GAAP byl zapříčiněn světovou hospodářskou krizí na trhu cenných papírů na přelomu 20. a 30. let 20. století. Příčinou pádu burz byl mimo jiné i problém s věrohodností účetních informací ve finančních výkazech. (Kovanicová, 2004)

V letech 1932 až 1933 v důsledku pádu newyorské burzy doporučuje Americký institut účetních dodržování pěti obecných principů účetnictví a představuje novou pasáž

auditorské zprávy, která bude svědčit o tom, že finanční výkazy dané firmy ukazují pravdivé informace v souladu s těmito účetními principy. (Zeff, 2004)

Americká Komise pro cenné papíry SEC (Security and Exchange Commission) v roce 1934 dostala za úkol vypořádat se s tímto problémem a zajistit spolehlivé účetní informace prostřednictvím vytvoření účetních zásad a metod, na jejichž základě budou sestavovány účetní závěrky podniků kótovaných na burze v New Yorku. Od roku 1934 tedy začaly vznikat světově významné a všeobecně uznávané účetní standardy US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles). (Kovanicová, 2004)

Pojem US GAAP, tedy „generally accepted accounting principles“, česky „všeobecně uznávané účetní principy,“ se v USA poprvé objevil v roce 1936. Stalo se tak v dokumentu „Examinations of Financial Statements“, který byl vydán americkým institutem účetních. (Zeff, 2004)

V letech 1938 a 1939 začíná Výbor pro účetní postupy (Committee on Accounting Procedure - CAP), který spadá pod institut, vydávat „Accounting Research Bulletins“, aby poskytl Komisi pro cenné papíry a burzy významnou autoritativní podporu při zavádění korektních účetních praktik. CAP je složen z provozovatelů účetní praxe a tří akademiků z oblasti účetnictví. Všichni členové pracují na částečný úvazek a mají k dispozici malý výzkumný tým. Během 40. let CAP často povoluje použití alternativních účetních metod. Díky tomu se během své činnosti stává terčem kritiky. V 50. letech CAP začíná kritizovat manažer firmy Arthur Andersen & Co., Leonard Spacek, právě pro připouštění alternativních účetních metod. Tato skutečnost odráží rozpor ve filozofii velkých účetních firem: uniformita proti flexibilitě. Spacek byl zastáncem uniformity a stává se častým kritikem CAP pro jeho neochotu zredukovat či eliminovat počet volitelných účetních metod. Koncem 50. let na základě kritiky ze strany Leonarda Spacka institut účetních jmenuje speciální výbor, který přichází s návrhem, aby na místo CAP nastoupil Výbor pro účetní principy (Accounting Principles Board – APB). APB tedy vzniká jako vyšší, nadřízený technický výbor institutu účetních a do následujícího roku jeho 21 členů zahrnuje reprezentanty z celé „velké osmičky“ účetních firem, stejně jako účetní akademiky, finanční výkonné pracovníky a další osoby z účetní praxe. APB byl pověřen eliminací rozdílů v účetních postupech, což znamenalo zastavit připouštění tolika volitelných účetních metod. V 60. letech 20. století nastal rozvoj trhu, trh se stával více konkurenceschopným

a v tomto období došlo k mnoha nadnárodním a konglomerátním fúzím. Předseda SEC začíná kritizovat APB, že dostatečně neredukuje rozdílnost účetních metod, a prohlašuje, že pokud tak neučiní APB, učiní tak SEC sama. (Zeff, 2004)

V březnu 1972 Americký institut certifikovaných účetních (AICPA) vydal publikaci „Establishing Financial Accounting Standards“ (Zakládání standardů finančního účetnictví), která byla zprávou o „Study on Establishment of Accounting Principles“ (Studie o vytváření účetních principů). V roce 1971 prezident tohoto institutu (AICPA) jmenoval sedmičlennou skupinu, aby studovala stanovování účetních zásad a vytvořila doporučení pro zlepšení tohoto procesu. Výsledkem je tento report. Jeho závěry reprezentují jednomyslný úsudek členů studijní skupiny, která se skládala z reprezentantů účetní praxe. Report doporučuje značné změny v dosavadní struktuře vytváření standardů finančního účetnictví. (fasb.org, 2016)

V letech 1971-1972 tedy v důsledku nesprávného fungování CAP i APB doporučuje výzkumná skupina „Wheat Study Group“ nový orgán pro tvorbu standardů, který bude, na rozdíl od těch stávajících, zaměstnávat členy na plný úvazek. (Zeff, 2004)

2.2.2. Etapa vývoje koncepčního rámce a budování autority FASB

A tak je v roce 1973 založena Rada pro účetní standardy (Financial Accounting Standards Board – FASB), která nahradila APB. Prvním krokem činnosti FASB bylo založit výchozí agendu, která zahrnovala projekty výzkumu a vývoje nákladů a účetnictví pro nepředvídané události. Díky těmto projektům FASB došla k závěru, že je potřeba urychlit práci na koncepčním rámci. Také byl vytvořen Poradní výbor pro standardy finančního účetnictví FASAC (Financial Accounting Standards Advisory Council). Americká SEC vydává „Accounting Series Release No. 150“, která uvádí, že výroky FASB budou komisí SEC považovány za značnou autoritativní podporu. AICPA (Americký institut certifikovaných veřejných účetních) uznává FASB jako autoritativního tvůrce účetních standardů ve svém dokumentu „Code of Professional Conduct“. FAF a FASB se stěhují do svého prvního sídla ve městě Stamford ve státě Connecticut. (fasb.org, 2016)

Představitel společnosti General Electric, Reginald Jones, se snaží vybudovat pro FASB podporu a nabádá podnikatelskou komunitu, aby stála na straně tohoto nově formovaného orgánu. Zároveň vybízí podnikatele, aby drželi spolu. (fasb.org, 2016)

Už v roce 1973 vydává FASB svůj první standard s názvem „Statement of Financial Accounting Standards No. 1: Disclosure of Foreign Currency Translation Information“, který se týkal zveřejňování informací o procesu souvisejícím s převodem měnových kurzů. (fasb.org, 2016) Tento proces se nazývá „Foreign Currency Translation“, nebo také „Currency Translation“ a spočívá v uvádění peněžní částky jedné měny v nominální hodnotě jiné měny v rozvaze společnosti. Provádí se prostřednictvím současných měnových kurzů. (investopedia.com, 2016)

V letech 1977-1978 dává Kongres nové FASB první závažné úkoly k nezávislému řešení. Senátor Lee Metcalf a další vládní orgány vydávají report „The Accounting Establishment“, který doporučuje federální vládě převzít účetní standardy. Brzy poté SEC pod tlakem Kongresu vydává „Accounting Series Release 253 – Oil & Gas Accounting“, která zrušila FAS 19 týkající se účetnictví v oblasti ropy a plynu. (fasb.org, 2016)

V roce 1977 je také v The Wall Street Journal publikován článek na téma dodatku k „Energy Policy and Conservation Act“ z roku 1975. 6. října 1977 byl v Senátu odhlasován tento dodatek, který pověřuje SEC tvorbou účetních postupů pro producenty surové ropy a zemního plynu. Tím může být ohrožena autorita FASB. FASB se obává, že by dodatek mohl negativně ovlivnit jejich vysoce prioritní úsilí o standardizaci účetnictví nákladů na vyhledávání a rozvoj ropných a plynových těžebních polí. (The Wall Street Journal, 1977)

FASB také pracuje na transparentnosti své činnosti. V roce 1978 byly její schůze a jednání definitivně otevřeny pro veřejnost, i když první veřejné slyšení uspořádala již v roce 1974 v hotelu Plaza v New Yorku s účastí více než 200 lidí. V období 1978-1986 byl předsedou FASB Donald J. Kirk. Během svého funkčního období mimo jiné dosáhl úspěchu v jednání se zaměstnavateli ohledně účetnictví důchodů. (fasb.org, 2016)

2.2.3. Etapa první spolupráce s IASC

V roce 1978 bylo vydáno první koncepční prohlášení, které se zabývalo cíli finančního výkaznictví. V roce 1980 FASB vydává „Concept statement 2 – Qualitative Characteristics of Accounting Information“ (Koncepční prohlášení 2 – Kvalitativní charakteristiky účetních informací), kde prověřuje charakteristiky, které činí účetní informace užitečnými. (fasb.org, 2016)

V letech 1987 – 1997 zastával funkci předsedy FASB Dennis R. Beresford. Během této doby se snažil o udržování autority FASB a také čelil problémům v záležitosti účtování opcí. Dále byly vydány první standardy rozvinuté ve spolupráci s IASC. V roce 1989 vydává FAF „The Structure for Establishing Financial Accounting Standards“ (Struktura pro tvorbu standardů finančního účetnictví). Tato publikace byla prvním pravidelným zhodnocením FASB, GASB (Rada pro vládní účetní standardy), GASAC (Poradní výbor pro vládní účetní standardy), FASAC (Poradní výbor pro účetní standardy), směrnic a základní struktury pro tvorbu a zlepšování standardů finančního účetnictví a výkaznictví. (fasb.org, 2016)

2.2.4. Etapa skandálů finančního výkaznictví a prvních vizí konvergence

Roku 1991 se FASB zúčastnila mezinárodní konference o světových účetních standardech, kterou sponzoroval IASC a Federace evropských účetních expertů. V roce 1993 se FASB zúčastnila formování G4+1, skupiny tvůrců mezinárodních standardů. Mezi členy patřily USA, Austrálie, Velká Británie, Kanada a Nový Zéland. (fasb.org, 2016)

V roce 1992 FASB vydala dokument „Exposure Draft“ týkající se účtování opcí do nákladů. Návrh se však nesetkal s kladnými ohlasy v oblasti Silicon Valley, kde mnoho nových, především internetových firem vyplácí své zaměstnance právě v opcích. Silicon Valley na to reagovalo protestem proti navrhovaným změnám. Tato událost zvýraznila konflikt mezi misí FASB nastolit standardy, které poskytují větší transparentnost pro investory, a těmi, kteří věří, že standardy finančního výkaznictví by měly dosáhnout určitého ekonomického efektu. V roce 1994 americký Senát odhlasoval 88 ku 9 hlasům nezávazné rozhodnutí, aby FASB upustila od projektu ohledně opcí. O rok později FASB vydává dokument „Statement 123“ o kompenzaci cenných papírů, který požaduje zveřejnění kompenzace vztahující se k opcím, nevyžaduje však uznání výdajů. V roce 2004 FASB vydává tento dokument v nové verzi, vytvořené ve spolupráci s IASB, která požaduje uznání kompenzačních nákladů na opce. (fasb.org, 2016)

V roce 1999 FASB vydává report na téma „Tvorba mezinárodních účetních standardů: Vize do budoucna“: Tato zpráva navazuje na účast FASB na porovnávací studii US GAAP a IAS v roce 1996. (fasb.org, 2016)

V této zprávě se FASB zabývá svou budoucí účastí v mezinárodním systému účetnictví. FASB si zde klade dva hlavní cíle: vysoce kvalitní mezinárodní standardy a vyšší úroveň konvergence, přičemž pro jejich naplnění je potřeba vytvoření kvalitního tvůrce mezinárodních účetních standardů. (Financial Accounting Standards Board, 1999)

V období po roce 2000 proběhne vlna znepokojení jako reakce na skandál firmy Enron. Z toho důvodu předseda FASB Edmund Jenkins na požádání přednáší před Kongresem na téma role finančního výkaznictví v souvislosti s ochranou investorů. V účetnictví Enronu totiž byly objeveny velmi zásadní chyby a firma díky špatným finančním operacím náhle zkrachovala. (fasb.org, 2016)

V návaznosti na pád Enronu a dalších významných firem vešel v roce 2002 v platnost zákon Sarbanes-Oxley, zkráceně SOX, který stanovuje povinnosti a odpovědnosti podnikových manažerů, právníků, účetních a auditorů. Řídí se jím všechny firmy obchodující na amerických kapitálových trzích a firmy, jejichž akcie drží více než 300 amerických rezidentů. V roce 2003 SEC vydává „Statement of Policy“, zdůrazňující postavení FASB jako oficiálně prohlášeného tvůrce standardů v soukromém sektoru. (managementmania.com, fasb.org, 2016)

2.2.5. Etapa intenzivní konvergence a snahy o maximální transparentnost a zdokonalení procesu tvorby standardů

Významným mezníkem ve vývoji systému standardů je podpis „The Norwalk Agreement“ dne 18. září 2002. Stvrzením tohoto dokumentu uzavřely FASB a IASB dohodu o konvergenci účetních standardů se záměrem vyvinout vysoce kvalitní, kompatibilní účetní standardy, které by mohly být používány pro domácí i zahraniční finanční výkaznictví. (fasb.org, 2016) Norwalská dohoda byla plodná. Dvě instituce vyprodukovaly mnoho společných standardů. Navzdory těmto snahám společně vydané dokumenty, ač v podstatě identické, stále vykazují vytrvalé, ne-li všudypřítomné, rozdíly. (Shamrock, 2012)

Jílek, Svobodová uvádí, že významným mezníkem v historii obou systémů účetních standardů je rok 2006, kdy IASB i FASB uzavřely dohodu o spolupráci zvanou „Memorandum of Understanding“. Tím začal proces konvergence mezi systémy IFRS a US GAAP. Od roku 2007 mohou dle usnesení SEC zahraniční soukromí emitenti

sestavovat účetní závěrku také podle IFRS, nejen podle US GAAP, jak platilo doposud. (Jílek, Svobodová, 2013)

V roce 2003 FASB zakládá UAC – User Advisory Council – Uživatelský poradní výbor, který se skládá z reprezentantů individuálních a institucionálních investorů, analytiků kapitálu a zadlužení, poskytovatelů půjček a ratingových agentur, aby poskytl FASB uživatelskou zpětnou vazbu. (fasb.org, 2016)

Od roku 2004 SEC odkrývá veškerou svou korespondenci se subjekty vystupujícími na trhu cenných papírů, čímž vyplouvají na povrch závažné problémy některých významných firem. Tato skutečnost nabývá velkého významu zejména pro potencionální obchodní partnery těchto firem a investory. (Jílek, Svobodová, 2013)

V roce 2005 FASB zakládá ITF – Investor Task Force – Investorskou pracovní skupinu, jejímiž členy jsou manažeři aktiv největších národních institucí a jejímž cílem je poskytnout lepší přístup v průběhu řešení specifických témat. O rok později FASB vytváří „FASB Investor Liaison Staff“, který je zodpovědný za získávání pohledů investorů na různé aktivity FASB. V roce 2007 FASB vytváří ITAC – Investors Technical Advisory Committee – Investorský technický poradní výbor jako součást série kroků navržených pro zesílení účasti investorů a ostatních uživatelů finančních informací v procesu tvorby standardů. (fasb.org, 2016)

Dalším významným rokem ve vývoji US GAAP je rok 2009, kdy FAF (Financial Accounting Foundation) vytvořila Kodifikaci účetních standardů FASB, online výzkumný systém jako zdroj autority US GAAP, který zjednodušuje uživatelům finančních výkazů identifikovat a aplikovat relevantní úpravy účetnictví. (fasb.org, 2016)

2.2.6. Etapa zlepšování efektivnosti procesů a kompatibility standardů s IAS/IFRS

V roce 2010 FAF vytváří „Post-Implementation Review Process“, který je navržen tak, aby pomohl FAF Trustees s jejich přetrvávající snahou zhodnotit efektivnost účetních standardů FASB, stejně jako proces tvorby standardů obou organizací. V roce 2012 FAF Trustees zakládají „Private Company Council“ (Rada soukromých společností), nový orgán mající za cíl zlepšit zvažování záležitostí soukromých společností v procesu

tvorby standardů organizací FASB. 12. září 2013 FAF a FASB oslavily 40 let tvorby standardů uspořádáním FASB@40 Conference. Bývalí a současní členové FASB, stejně jako klíčoví stakeholderi, kteří pomáhali utvářet podobu finančního výkaznictví, prezentovali svůj náhled na kritickou roli, kterou FASB v minulosti hrála, a na důležité výzvy, kterým bude čelit v budoucnosti. Dne 28. května 2014 FASB a IASB vydaly konvergenční úpravu uznávání tržeb z kontraktů se zákazníky vytvářející principy reportování užitečných informací pro uživatele finančních výkazů o podstatě, načasování a nejistotě výnosů z těchto transakcí. Tento nový standard byl výsledkem osmiletého úsilí FASB o zlepšení kompatibility US GAAP a IAS/IFRS v tomto směru. Předseda FASB, Russell G. Golden, nazval tento standard milníkem v rámci jejich snahy vylepšit a sblížit jednu z nejdůležitějších oblastí finančního výkaznictví. V roce 2015 bylo odloženo datum účinnosti novelizace standardu o uznávání tržeb z kontraktů se zákazníky na 15. prosince 2017. V listopadu 2015 FASB odhlasovala pokračování v případě finálního standardu o uznávání a oceňování finančních nástrojů a nového standardu o leasingu, který by přinesl změny ve vykazování leasingu v rozvaze. Oba tyto standardy byly v prvním čtvrtletí roku 2016 skutečně vydány.

3. Proces konvergence mezi IAS/IFRS a US GAAP

3.1. Regulace a harmonizace

V souvislosti s nástupem globalizace a rozšiřování podnikatelských aktivit za hranice a mnohdy po celém světě ve druhé polovině 20. století vznikla potřeba harmonizace účetnictví, aby byly informace jím poskytované vzájemně srovnatelné a vyhovovaly potřebám uživatelů účetních výkazů.

V 60. letech se konal kongres účetních pořádaný Americkým institutem certifikovaných veřejných účetních, kde se vedly diskuse o světové ekonomice ve vztahu k účetnictví. Mnoho účastníků vyjádřilo nutnost podniknout kroky pro vývoj standardů auditingu, účetnictví a výkaznictví na mezinárodní úrovni. V roce 1967 byla vydána první kniha s tematikou mezinárodního účetnictví „International Accounting“, jejíž autorem byl profesor Gerhard G. Müller, který se později stal členem FASB. V 70. a 80. letech po založení prvních organizací pro tvorbu mezinárodních standardů, FASB a IASC, byla mezi těmito institucemi a dalšími národními tvůrci standardů navázána vzájemná spolupráce. Koncem 80. let FASB vytvořil první tým, který zahrnoval odborníky z organizací tvůrců mezinárodních standardů (Velká Británie, Kanada a IASC). To bylo prvním náznakem snahy FASB o mezinárodní spolupráci při vývoji standardů. (fasb.org, 2016)

V roce 1988 se FASB stal díky aktivitám AICPA členem konzultační skupiny IASC a nehlasujícím pozorovatelem na schůzích IASC. Do té doby byl vztah IASC a FASB pouze neformální. Tímto byl učiněn další krok směrem k harmonizaci obou systémů. Pokud mělo dojít ke sblížení IFRS a US GAAP, byla blízká spolupráce nezbytná. (fasb.org, 2016)

Z výše uvedeného také vyplývá, že hlavním subjektem na poli mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví je IASB, neboť jeho IFRS standardy nevycházejí z konkrétního prostředí a jsou tudíž snáze aplikovatelné v mnoha ekonomikách po celém světě, zatímco americké GAAP jsou navrženy pro americké hospodářství a jeho specifické zvyklosti, ačkoli je tento systém dle několika autorů (např. Mládek) mnohem propracovanější a v určitých ohledech na vyšší úrovni než systém IFRS.

V roce 1988 FASB také vyjadřuje podporu pro internacionalizaci standardů. Potřeba společného aparátu mezinárodních standardů za účelem usnadnění přeshraničních toků kapitálu koncem 80. let vygenerovala vysokou úroveň světového zájmu. FASB usoudila, že tato potřeba si vyžaduje dostatečnou pozornost. Tehdejší předseda FASB Dennis Beresford vyjádřil svou podporu pro nadřazené mezinárodní standardy, které by postupně nahradily národní standardy. (fasb.org, 2016)

První myšlenky na harmonizaci účetních informací nahradil koncem 80. let koncept konvergence účetnictví, tedy vytvoření jednotného souboru účetních pravidel, které by mohly být používány po celém světě, na všech významných kapitálových trzích.

V 90. letech 20. století FASB formalizuje a rozšiřuje své mezinárodní aktivity. FASB vyvinula svůj první strategický plán pro mezinárodní činnosti a výrazně rozšířila rozsah své spolupráce s dalšími tvůrci standardů. Americký Kongres a SEC se také zapojili do problematiky mezinárodních účetních standardů. Na konci dekády se FASB přímo zúčastnil jednání, které vedlo k reorganizaci IASC. Strategický plán pro mezinárodní aktivity stanovil hlavní cíl internacionalizace – vytvořit nadřazené mezinárodní standardy, které všechny země přijaly jako GAAP pro externí finanční výkazy. Od té doby, co FASB usoudil, že byl tento cíl dosažen, stanovil nový strategický cíl – učinit finanční výkazy užitečnějšími zvýšením úrovně mezinárodní srovnatelnosti účetních standardů a zlepšováním jejich kvality. V plánu byly uvedeny specifické činnosti k dosažení cíle: aktivní úvahy o existujících požadavcích mezinárodních standardů v projektech FASB, práce na společných projektech s dalšími tvůrci standardů, aktivní účast v procesech IASC, posílení mezinárodních vztahů a rozšíření mezinárodní komunikace. (fasb.org, 2016)

V zájmu spolupráce byla v roce 1992 vytvořena skupina G4, skládající se z Kanady, Spojeného království, USA a Austrálie, za účelem výzkumu a návrhů řešení společných problémů týkajících se účetnictví a výkaznictví. Původní název G4 byl později po přistoupení Nového Zélandu změněn na G4+1. IASB byl pouze pozorovatelem. (iasplus.com, 2006)

V roce 1994 FASB a IASC poprvé podnikly společný projekt, který se týkal zlepšení standardů ohledně zisku na akcii (earnings per share standards), s cílem eliminovat odlišnosti mezi nimi. (Jerris, 1998) O rok později FASB aktualizoval svůj strategický

plán a ujal se projektu porovnání US GAAP a mezinárodních účetních standardů, o čemž byla vydána publikace „The IASC-U.S. Comparison Project: A report on the Similarities and Differences between IASC Standards and U.S. GAAP“. V témže roce IASC vykonal program jádrových standardů (core standard program), který měl být dokončen do roku 1999. Organizace IOSCO (International Organization of Securities Commissions) slíbila, že pokud je shledá přijatelnými, doporučí schválení standardů IASC pro účely přeshraničního kapitálu a záznamů na všech kapitálových trzích. (fasb.org, 2016)

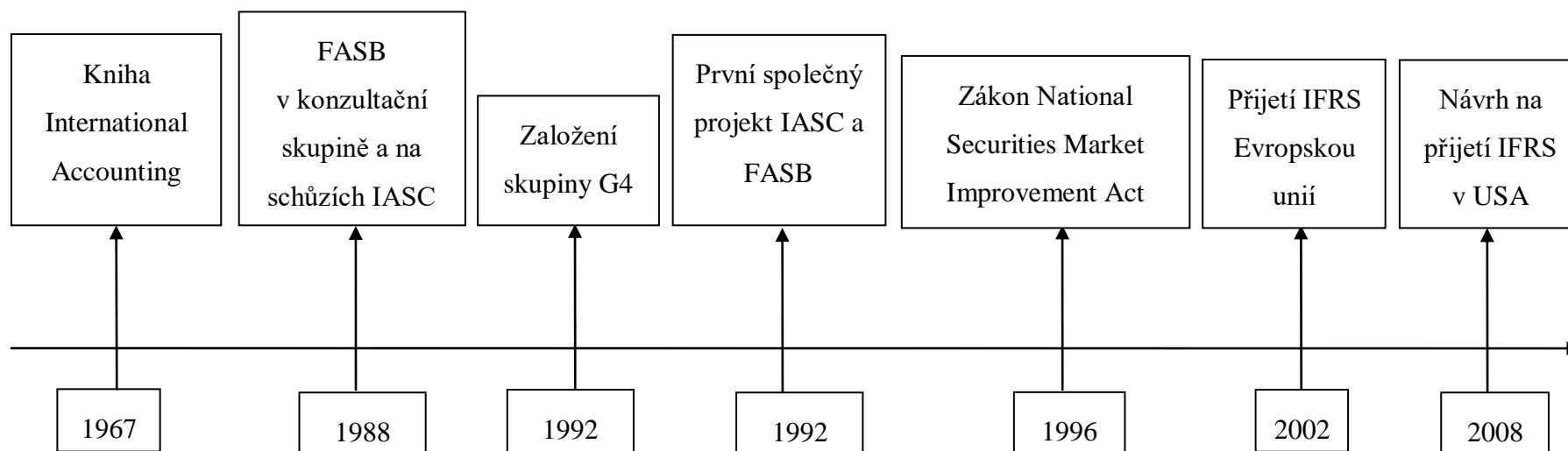
V roce 1996 americký Kongres vyjádřil podporu pro vysoce kvalitní mezinárodní standardy. V říjnu 1996 se stal zákonem National Securities Markets Improvement Act, který uváděl, že založení vysoce kvalitního vyčerpávajícího souboru obecně akceptovaných mezinárodních účetních standardů v souvislosti s přeshraniční nabídkou cenných papírů by značně ulehčilo mezinárodní finanční aktivity a zvýšilo by schopnost zahraničních korporací vstoupit a registrovat se na amerických trzích. (congress.gov, 2016)

Dále v roce 1996 SEC oznámila, že bude uvažovat o přijatelnosti použití IAS zahraničními soukromými emitenty, pokud IAS budou splňovat tyto tři podmínky: dostatečná všeobecnost, vysoká kvalita a přesná interpretovatelnost a aplikovatelnost. V důsledku finanční krize, která postihla v roce 1998 Asii, Světová banka, Mezinárodní měnový fond, vyslanci G7 a další vyslovili potřebu rychlého zkompletování a celosvětového přijetí vysoce kvalitních mezinárodních standardů. V roce 1999 FASB vydala publikaci o pohledu do budoucna týkající se mezinárodních účetních standardů. Tato publikace popisovala vizi ideálního systému mezinárodního finančního výkaznictví. (fasb.org, 2016)

Koncem 90. let se proces harmonizace mění v úsilí konvergence. V roce 2001 se IASC přeměnil na IASB. Několik dalších zemí, včetně Kanady, Koreje, Indie a Brazílie, se zavázalo k přijetí mezinárodních standardů do roku 2011. V roce 2002 FASB a IASB podepsaly dohodu o spolupráci mezi US GAAP a IAS/IFRS a Evropská unie se rozhodla používat IFRS. Přijala legislativu, která požadovala, aby všechny registrované společnosti připravovaly své konsolidované finanční závěrky s použitím IFRS v roce 2005, přičemž se stala prvním hlavním kapitálovým trhem, který požadoval IFRS. US GAAP však na rozdíl od IFRS zůstávají právně nezávazné. Japonsko a Čína také

vyvinuly konvergenční strategii s IASB. V roce 2007 požaduje nebo povoluje používání IFRS více než 100 zemí po celém světě. Ke konci roku 2008 SEC vydala návrh harmonogramu, který, pokud bude přijat, by mohl vyústit v mandatorní použití mezinárodních standardů registranty americké SEC již v roce 2014. (ifrs.org, 2016) K této skutečnosti do roku 2016 ovšem nedošlo.

Obrázek 5: Významné milníky mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Obrázek 5 znázorňuje zásadní okamžiky ve vývoji mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví. Celý proces je popsán ve výše uvedeném textu.

3.2. Proces konvergence

Proces konvergence znamená proces sbližování obou světových systémů standardů, IAS/IFRS a US GAAP, s cílem minimalizace rozdílů mezi nimi a vytvoření jednotného souboru standardů, použitelného pro výkaznictví na jakémkoli kapitálovém trhu na světě.

Informace v této kapitole pramení převážně z konkrétních dokumentů a dohod zveřejněných IASB a FASB, pokud není uveden jiný zdroj.

IASB a FASB pracují společně od roku 2002. Prioritou pro tyto instituce zůstává společný soubor vysoce kvalitních mezinárodních standardů. V září 2002 IASB a FASB uzavřely dohodu o vzájemné spolupráci, aby odstranily rozdíly mezi mezinárodními standardy IAS/IFRS a US GAAP. Toto rozhodnutí bylo prezentováno ve smlouvě zvané Norwalk Agreement. (ifrs.org, 2016)

Podle textu Norwalk Agreement se FASB a IASB zavázali k vynaložení největšího úsilí, které učiní existující standardy finančního výkaznictví plně kompatibilní a koordinuje jejich budoucí pracovní programy tak, aby byla kompatibilita dosažena a udržena i nadále. Aby byly americké i mezinárodní standardy kompatibilní, shodly se FASB a IASB na následujících bodech:

- uskutečnit krátkodobý projekt (tzv. krátkodobou konvergenci) cílený na odstranění škály individuálních rozdílů mezi US GAAP a mezinárodními účetními standardy
- odstranit ostatní rozdíly mezi IFRS a US GAAP díky koordinaci budoucích pracovních programů FASB a IASB
- zajistit další pokrok v rámci společných projektů
- pobízet příslušné interpretační orgány, aby koordinovaly své aktivity

FASB a IASB se dohodly na tom, že rychle začnou uvažovat o rozdílech standardů určených pro vyřešení v krátkodobém projektu s cílem dosažení kompatibility pomocí určení společných vysoce kvalitních řešení, přičemž krátkodobá konvergence se týkala rozdílů mezi US GAAP a IAS/IFRS, které by bylo možné odstranit v relativně krátkém čase. Jako součást procesu konvergence bude IASB aktivně konzultovat a hledat podporu u národních tvůrců standardů a prezentovat jim návrhy. FASB a IASB upozorňují, že zamýšlená interpretace IFRS v několika jurisdikcích do 1. ledna 2005

požaduje, aby byla pozornost věnována datům účinnosti nových nebo dodatečných požadavků pro výkaznictví. Navrhované strategie FASB a IASB budou implementovány s ohledem na toto načasování. (Norwalk Agreement, 2002)

Závazek IASB a FASB byl ještě posílen v únoru 2006, když IASB a FASB stanovily specifické milníky, kterých mělo být dosaženo do roku 2008. Ty jsou uvedené v dokumentu „A Roadmap of Convergence between IFRSs and US GAAP“ (dále jen „Roadmap“). Jedná se o podrobný plán či postup pro již probíhající proces konvergence. Dokument uvádí, že na společných setkáních v dubnu a říjnu 2005 FASB a IASB znovu potvrdily svůj závazek, konvergenci US GAAP a IFRS. Společný soubor vysoce kvalitních světových standardů zůstává dlouhodobou strategickou prioritou jak FASB, tak IASB. FASB a IASB si uvědomují významnost podrobného plánu pro odstranění požadavku sladění (reconciliation requirement) pro neamerické společnosti, které používají IFRS a jsou registrovány v USA. Bylo známo, že odstranění tohoto požadavku by záviselo mimo jiné na efektivní implementaci IFRS ve finančních výkazech v podnicích a jurisdikcích a patrný pokrok v poznávání prioritních záležitostí v konvergenčním programu IASB a FASB. Z toho důvodu schopnost naplnit cíl určený podrobným plánem závisí na snaze a činnosti mnoha stran – včetně společností, auditorů, investorů, tvůrců standardů a regulačních orgánů. Na základě diskusí FASB a IASB týkající se konvergenčního programu, byly stanoveny následující zásady:

- konvergence účetních standardů může být dosažena díky vývoji vysoce kvalitních společných standardů.
- snaha eliminovat rozdíly mezi dvěma standardy, které potřebují značně vylepšit, není nejlepším využitím zdrojů FASB a IASB – namísto toho by měly být vyvinuté nové společné standardy, které zlepšují finanční informace ve výkazech využívaných investory.
- sloužit potřebám investorů znamená, že by FASB a IASB měly usilovat o konvergenci nahrazováním standardů slabší kvality lepšími standardy.

V souladu s těmito zásadami a po prodiskutování se zástupci Evropské komise a SEC FASB a IASB stanovily tyto cíle v rámci konvergenčního programu s platností do roku 2008. Co se týče krátkodobé konvergence, cílem bylo dospět k závěru, zda by hlavní rozdíly v níže uvedených oblastech mezi US GAAP a IFRS měly být eliminovány prostřednictvím jednoho nebo více krátkodobých projektů, a pokud ano, dokončit nebo

téměř dokončit práce na konvergenci v těchto oblastech. Byly navrženy dvě skupiny projektů – **projekty krátkodobé konvergence**, které byly pro IASB a FASB převážně odlišné, a **další společné projekty**, na kterých měly IASB a FASB pracovat společně.

Oblasti, kterých se týkají **projekty krátkodobé konvergence**, uvádí následující tabulka.

Tabulka 2: Oblasti krátkodobé konvergence mezi FASB a IASB

K ošetření na straně FASB	K ošetření na straně IASB
Volba reálné hodnoty	Výpůjční náklady
Snížení hodnoty (společně s IASB)	Snížení hodnoty
Daň z příjmů (společně s IASB)	Daň z příjmů
Investice do nemovitostí	Vládní dotace
Výzkum a vývoj	Společné podniky
Následné události	Výkaznictví segmentů

Zdroj: vlastní zpracování dle Roadmap of Convergence between IFRS and US GAAP – 2006 – 2008, 2006

V rámci **dalších společných projektů** byl definován cíl učinit významný pokrok v oblastech specifikovaných FASB a IASB, týkajících se témat uvedených v následující tabulce, do roku 2008. Společné projekty se týkají úprav jak v IAS/IFRS, tak v US GAAP.

Tabulka č. 3 obsahuje jednotlivá témata konvergence v rámci dalších společných projektů a pokrok, který FASB a IASB očekávaly, že nastane do roku 2008 v rámci těchto projektů.

Tabulka 3: Další společné projekty

Téma konvergence	Očekávaný pokrok do roku 2008
1. Podnikové kombinace	Vydání společných standardů
2. Konsolidace	Záležitost vysoké priority - implementace práce zaměřené na úplný vývoj společných, konvergovaných standardů
3. Oceňování reálnou hodnotou	Vydání společné úpravy zajišťující soulad při použití reálné hodnoty
4. Rozlišování závazků a vlastního kapitálu	Vydání materiálů týkajících se procesů souvisejících s navrhovaným standardem
5. Reporting výkonnosti	Vydání materiálů týkajících se procesů souvisejících s celou škálou témat v tomto projektu
6. Penze a penzijní příspěvky	Vydání materiálů týkajících se procesů souvisejících s navrhovaným standardem
7. Uznávání výnosů	Vydání materiálů týkajících se procesů souvisejících s navrhovaným standardem
8. Odúčtování	Vydání materiálů týkajících se procesů vztahujících se k výsledkům výzkumu zaměstnanců
9. Finanční nástroje (náhrada existujících standardů)	Vydání materiálů týkajících se procesů vztahujících se k účtování finančních nástrojů
10. Nehmotná aktiva	Zvážit výsledky výzkumného projektu IASB a rozhodnout o rozsahu a časovém rámci potenciálního projektu aktivní agendy
11. Leasing	Zvážit a rozhodnout o rozsahu a časovém rámci potenciálního projektu aktivní agendy

Zdroj: vlastní zpracování dle Roadmap of Convergence between IFRS and US GAAP – 2006 – 2008, 2006

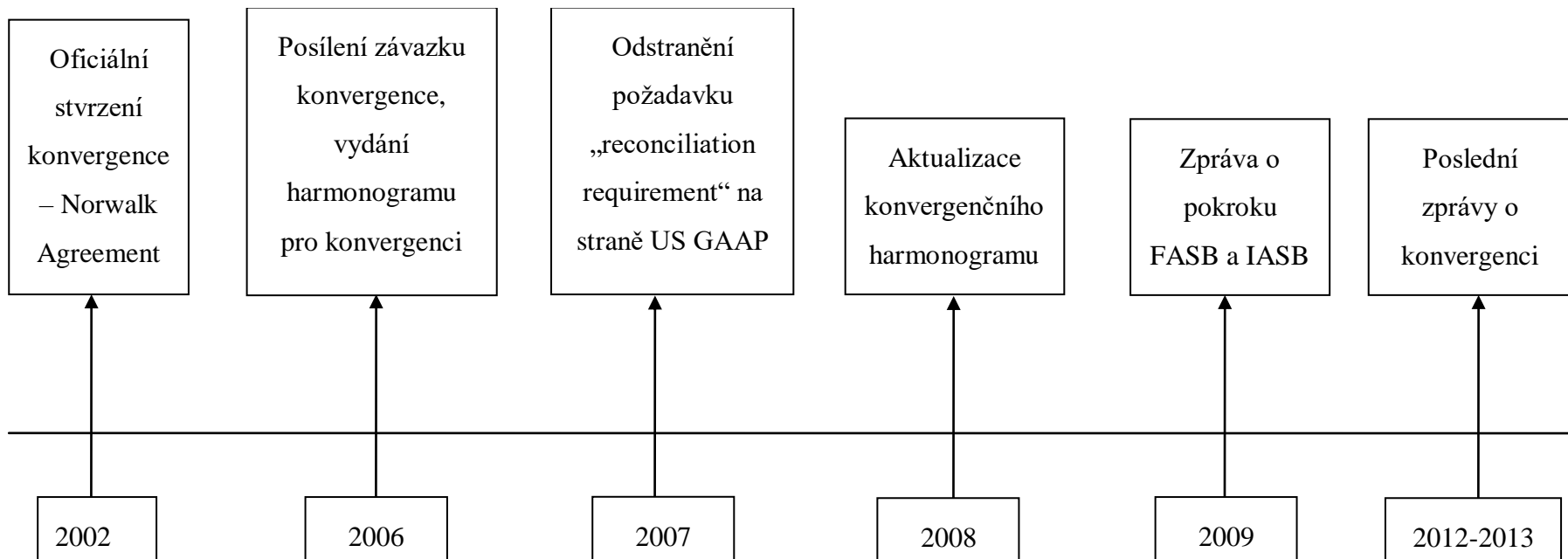
Kromě konvergence v oblasti účetních standardů byl také schválen projekt sblížení koncepčních rámců, které probíhá prostřednictvím práce na společných projektech.

(A Roadmap of Convergence between IFRSs and US GAAP – 2006-2008, 2006)
V důsledku dosaženého pokroku v projektu konvergence SEC odstranila v roce 2007 požadavek, který musely splňovat zahraniční společnosti registrované v USA vykazující podle IFRS. Tím se pro ně zrušila povinnost sladit své účetní závěrky s US GAAP. Tento požadavek byl nazýván „reconciliation requirement“ (ifrs.com, 2016).

Stejně tak Evropská komise navrhla učinit opatření, aby americké společnosti s cennými papíry registrovanými na evropských kapitálových trzích nemusely sladit své účetnictví s IFRS. Dále SEC v roce 2007 zveřejnila návrh harmonogramu pro přijetí IFRS domácími americkými podniky. V dubnu 2008 FASB a IASB na své společné schůzi stanovily, čeho chtějí do roku 2011 dosáhnout v rámci projektů definovaných v únoru 2006 v „Roadmap“. V září 2008 byla vydána nová verze dokumentu z února 2006, která specifikovala sérii priorit a milníků, zdůrazňující cíl společných projektů vytvořit společné, na principech založené standardy. Jedná se o zprávu o vývoji a časovém rozvrhu pro dokončení konvergence. FASB a IASB znovu stvrdily své vzájemné závazky a dohodly se na dokončení projektů navržených v únoru 2006, které do té doby nebyly dotažené do konce. Mezi tyto nedokončené oblasti patřily prezentace účetní závěrky, leasing, rozlišování závazků a vlastního kapitálu a uznávání výnosů. Dokončení těchto projektů bylo předpokládáno do roku 2011. V oblasti konvergence koncepčních rámců byla ve zprávě o pokroku zdůrazněna snaha zejména o vyřešení otázky oceňovacích metod, užívaných v účetních standardech. (A progress report and timetable for completion, 2008)

Skupina G20 doporučila tvůrcům standardů, aby zesílili intenzitu svého úsilí dokončit konvergenci světových účetních standardů. Následkem tohoto doporučení v listopadu 2009 IASB a FASB publikovaly společně zprávu o pokroku popisující zintenzivnění pracovního programu včetně pořádání měsíčních setkání a čtvrtletního poskytování aktuálních informací o postupu konvergenčních projektů. (ifrs.org, 2016) V dubnu 2012 byla vydána společná aktualizace postupu konvergence FASB a IASB, která shrnuje dokončené projekty související s konvergencí a dále popisuje aktuální stav nedokončených projektů, které byly buď pozastaveny, nebo teprve čekaly na své dokončení. V roce 2013 pak byla vydána zpráva z jednání ministrů financí a guvernérů centrálních bank zemí G20, která taktéž obsahovala souhrn dosavadního pokroku projektu konvergence.

Obrázek 6: Významné milníky procesu konvergence



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Obrázek 6 znázorňuje časovou osu průběhu konvergence. Jednotlivé události na časové ose byly popsány výše v textu.

4. Analýza současného stavu a predikce dalšího vývoje účetních systémů

Text popisuje současný stav konvergence souborů pravidel účetního výkaznictví IAS/IFRS a US GAAP. Vzhledem k neustále se měnícím podmínkám ve světové ekonomice a k existenci závazku konvergence prochází standardy IAS/IFRS i US GAAP neustálým vývojem. Rozsáhlé změny v obou souborech standardů odstartovala již zmíněná vzájemná dohoda o sblížení amerického a mezinárodního systému standardů účetnictví a účetního výkaznictví v roce 2002, dále stvrzená časovým harmonogramem a stanovením projektů konvergence v roce 2006. Standardy se přizpůsobují také aktuální situaci a požadavkům uživatelů účetních výkazů, osob, které sestavují účetní závěrku, a investorů.

Úprava jednotlivých oblastí je v podkapitole o IAS/IFRS srovnávána s českými účetními předpisy a v podkapitole týkající se US GAAP s IAS/IFRS.

U odstavců v této kapitole, kde nejsou přímo uvedeny zdroje informací, bylo čerpáno z oficiálních dokumentů vydaných IASB a FASB, jakými jsou zveřejněné novelizace standardů, návrhy na změny, oficiální prohlášení, edukativní materiály apod. Tyto dokumenty jsou pouze objektivní informativní základnou, nepředstavují tedy názory a stanoviska autorů.

4.1. IAS/IFRS

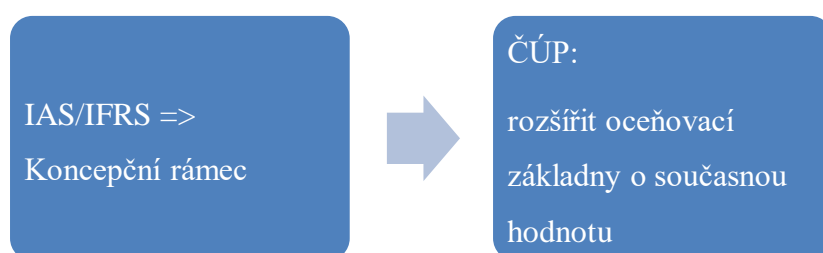
Mezi nejvýznamnější změny v systému IAS/IFRS patří přepracování **Koncepčního rámce** tak, aby byly odstraněny rozdíly mezi Koncepčním rámcem IASB a koncepčním rámcem FASB. V roce 2004 IASB ve spolupráci s FASB přidaly do svých agend společný projekt zdokonalení Koncepčního rámce, který bude postaven na dosavadních rámcích. V případě IASB se jedná o Rámec pro přípravu a prezentaci účetní závěrky (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). V roce 2010 IASB a FASB společně vydaly dvě části revidovaného koncepčního rámce: cíle finančního výkaznictví a kvalitativní charakteristiky finančních informací. Následně byly práce na konvergenci koncepčního rámce pozastaveny z důvodu řešení jiných projektů. (fasb.org, 2016) Práce byly opět obnoveny v roce 2012 a od té doby IASB

učinila značný pokrok. Dokončení revize Konceptního rámce je předpokládáno v roce 2017. (ifrs.org, 2016)

Cílem účetní závěrky podle aktualizované verze společného konceptního rámce IFRS a US GAAP z roku 2010, vydané v rámci konceptního prohlášení SFAC 8, je poskytovat finanční informace o účetní jednotce, které jsou užitečné pro existující a potenciaální investory, poskytovatele půjček a další věřitele v průběhu rozhodování a poskytnutí zdrojů účetní jednotce. Tato rozhodnutí ovlivňují nákup, prodej či držení kapitálových a dluhových cenných papírů a poskytování a vyrovnávání půjček a dalších forem úvěru. Kvalitativní charakteristiky identifikují typy informací, které jsou pravděpodobně nejužitečnější pro existující a potenciální investory, poskytovatele půjček a ostatní věřitele pro rozhodování o účetní jednotce na základě informací z její účetní závěrky (finančních informací). Kvalitativní charakteristiky podle Konceptního rámce jsou tyto: relevance, věrné zobrazení, významnost, srovnatelnost, prokazatelnost, včasnost, srozumitelnost.

Tyto kvalitativní charakteristiky se používají také v účetnictví vedeném podle českých právních předpisů. Český zákon o účetnictví totiž říká, že „informace v účetní závěrece musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti“ (§19 odst. 7 zákona č. 593/1991 Sb.).

Obrázek 7: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – Konceptní rámec



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Obrázek 7 znázorňuje opatření, která by musela být provedena pro harmonizaci českých účetních předpisů s IAS/IFRS v oblasti Konceptního rámce. V českých účetních předpisech by musela být rozšířena oceňovací základna o současnou hodnotu, která v dosavadní úpravě chybí.

Následující tabulka uvádí **projekty krátkodobé konvergence** a stav jejich splnění ze strany IASB. Projekty, které jsou označeny jako nedokončené, byly odloženy nebo nebyly zařazeny do seznamu projektů s vyšší prioritou.

Tabulka 4: Projekty krátkodobé konvergence

K ošetření na straně IASB	Stav plnění
Výpůjční náklady	Březen 2007 – revize IAS 23
Snížení hodnoty	Nedokončeno
Daň z příjmů	Vydán pouze Exposure Draft ED/2009/2, proces schvalování nedokončen
Vládní dotace	Nedokončeno
Společné podniky	Květen 2011 – IFRS 11
Výkaznictví segmentů	Listopad 2006 – IAS 14 nahrazen IFRS 8

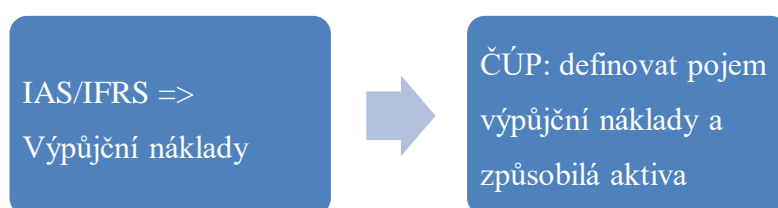
Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Projekt **výpůjční náklady** (borrowing costs) byl dokončen v březnu 2007 novelizací standardu *IAS 23 Výpůjční náklady*. Po této aktualizaci již účetní jednotky nemají ihned uznávat jako výdaj náklady výpůjčky vztahující se k tzv. způsobilým aktivům (qualifying assets), u kterých trvá určitou dobu, než budou připravená k použití nebo prodeji. Může se jednat například o zrající potraviny, alkoholické nápoje, dřevo a další materiály, u kterých je nutné čekat, než se dokončí potřebné procesy, obvykle na základě přírodní a chemické podstaty. IAS 23 má podle IASB zlepšit finanční výkaznictví třemi způsoby: za prvé, náklady na aktivum budou v budoucnu zahrnovat všechny náklady vzniklé při přípravě aktiva pro použití nebo prodej. Za druhé, komparabilitu zvyšuje skutečnost, že byl odstraněn jeden ze dvou účetních postupů, které dosud pro náklady výpůjčky existovaly. A za třetí, revize IAS 23 dosahuje konvergence s US GAAP. (iasplus.com, 2007)

V českých účetních předpisech není pojem výpůjční náklady definován. Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., § 47 odst. 1 písm. b) stanoví, že „součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nebo jeho části a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsob jeho pořízení do doby stanovené v § 6 odst. 8 nebo v § 7 odst. 11 je cena, za kterou byl majetek pořízen

a zejména náklady na (...) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne (...).“ Podle § 6 odst. 8 u dlouhodobého nehmotného majetku ustanovení dle § 47 platí do doby uvedení majetku do „stavu způsobilého k užívání“ a podle § 7 odst. 11 u dlouhodobého hmotného majetku taktéž do doby uvedení majetku do „stavu způsobilého k užívání“. Ovšem česká právní úprava účetnictví nerozlišuje způsobilá aktiva. Mohou jimi být zásoby (např. vysychání dřeva), nemovitosti (např. procesy vytvrnutí stavebních materiálů během stavby domu), souhrnně majetek, při kterém dochází k určitým přirozeným, chemickým či technologickým procesům, a je nutné vyčkat poměrně dlouhou dobu, než budou tyto procesy dokončeny, aby bylo možné majetek užívat. V budoucnu tedy můžeme předpokládat, že účetnictví podle českých právních předpisů bude mít tendenci tyto odchylky eliminovat a účetní legislativa bude postupně upravována, aby její znění bylo v souladu s IAS/IFRS.

Obrázek 8: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – výpůjční náklady



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

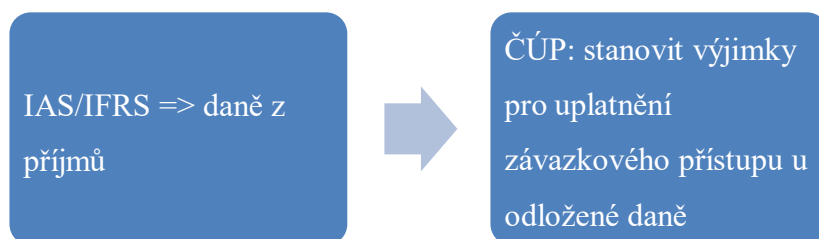
Obrázek 8 zobrazuje opatření, která by musela provedena pro harmonizaci s IAS/IFRS v oblasti výpůjčních nákladů. Ze strany českých účetních předpisů by bylo nutné zejména definovat pojmy výpůjční náklady a způsobilá aktiva, které dosud v českých účetních předpisech chybí.

Daně z příjmů (income taxes) byly zařazeny mezi projekty nižší priority v rámci konvergence. Daně z příjmů upravuje standard *IAS 12 Daně z příjmů*. V roce 2009 byl k IAS 12 vydán Exposure Draft ED2009/2 na základě spolupráce IASB a FASB. IASB totiž obdržela mnoho žádostí o objasnění specifických aspektů IAS 12. Navíc bylo rozhodnuto zahrnout účtování daní z příjmů do projektu konvergence. IAS 12 a SFAS 109 *Účtování daní z příjmů* sice sdílely stejný princip přechodných rozdílů, ale neshodovaly se v aplikaci. V roce 2010 byl vydán dodatek k IAS 12 o odložené dani, který poskytl praktický přístup k oceňování odložených daňových závazků a aktiv, když je investiční majetek oceňován s použitím reálné hodnoty podle IAS 40 Investice do

nemovitostí. Poté byly vydány návrhy týkající se problematiky odložených daní, ale úpravy standardu z pohledu konvergence s US GAAP (viz ED/2009/2) nebyly dokončeny. (iasplus.com, 2016)

IFRS pro účely standardu IAS 12 užívá pojem „daně z příjmů“ pro všechny domácí a zahraniční daně, založené na zdanitelných příjmech. Účetnictví podle českých právních předpisů užívá pojem daní z příjmů ve stejném významu. V celkové úpravě daní v ČR a IAS/IFRS existují rozdíly, ale nelze očekávat závratné budoucí změny v české úpravě. Hlavním důvodem je, že daně z příjmů velmi úzce souvisí s účetnictvím a změny v metodice příjmových daní by bylo obtížné zavádět. Nelze však vyloučit drobné postupné změny, které nebudou pro podnikatele tak násilné.

Obrázek 9: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – daně z příjmů



Zdroj: vlastní zpracování dle pwc.com, 2012

Obrázek 9 znázorňuje opatření, která by bylo nutno provést, aby byly české účetní předpisy harmonizovány s IAS/IFRS v oblasti daní z příjmů. Většina ustanovení o daních z příjmů je shodná s IAS/IFRS, bylo by však nutné na straně českých předpisů stanovit výjimky pro uplatnění závazkové metody u odložené daně.

Společné podniky (joint ventures) upravuje standard *IFRS 11 Společná ujednání*, který byl vydán v květnu 2011 a nahradil IAS 31 Účasti ve společných podnicích a interpretaci SIC 13 Společně kontrolované jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníka. Projekt spadá do vzájemné dohody o konvergenci mezi IASB a FASB. I když cílem projektu bylo zaměřit se na konvergenci rozdílů, které by mohly být vyřešeny v relativně krátkém čase, jako první problém bylo řešeno účtování společných ujednání. IFRS 11 představil přístup založený na principech, který požaduje, aby strana zapojená do společných ujednání uznávala svá práva a závazky plynoucí z ujednání. Společné ujednání může mít podobu společné činnosti nebo společného podniku

a existuje na základě smlouvy dvou či více stran. Standard IFRS 11 platí s účinností od 1. ledna 2013. Dřívější aplikace povolena.

V této oblasti lze předpokládat budoucí změny v české právní úpravě účetnictví, neboť tato problematika není v českých účetních předpisech podrobně vymezena a ve srovnání s IFRS 11 vykazuje rozdílnosti. Podle analýzy společnosti PwC se jedná zejména o chybějící definice pojmů v českých účetních předpisech a neexistence účetních pravidel pro některé typy společných podniků a jejich aktivity. (pwc.com, 2012) Konkrétně i po novelizaci zákona o účetnictví účinné od 1. ledna 2016 zůstává možnost dle § 63 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví použít u jednotek pod společným vlivem pouze metodu poměrné konsolidace.

Obrázek 10: Opatření nutná ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – společné podniky



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Z obrázku 10 je zřejmé, že aby byla česká právní úprava účetnictví bližší k úpravě IAS/IFRS, musely by být podrobněji vymezeny pojmy jako společná kontrola v podnikání, typy společných podniků a musely by být rozšířeny možnosti použití konsolidačních metod u jednotek pod společným vlivem.

Projekt **segmentového výkaznictví** (segment reporting) byl dokončen v listopadu 2006, kdy stávající standard IAS 14 Výkaznictví segmentů nahradil nový standard *IFRS 8 Provozní segmenty*, přičemž cílem bylo odstranit rozdíly mezi IFRS a US GAAP. IFRS 8 se aplikuje na účetní závěrku jakékoli jednotky, jejíž dluhové nebo majetkové cenné papíry se obchodují na veřejném trhu nebo která plánuje vydat jakýkoli druh cenných papírů na veřejném trhu. Ostatní jednotky, které si vyberou zveřejnění informací

o segmentu, by měly tyto informace zveřejňovat v souladu s IFRS 8. (accaglobal.com, 2014)

České účetnictví pojem výkaznictví segmentů nikde nedefinuje. Z toho důvodu lze v budoucích letech až desetiletích předpokládat novelizaci českých účetních předpisů.

Následující tabulka uvádí **další společné projekty** konvergence mezi IAS/IFRS a US GAAP a stav jejich dokončení ze strany IASB.

Tabulka 5: Další společné projekty – plnění ze strany IASB

Projekt	Stav plnění
1. Podnikové kombinace	Leden 2008 – revize IFRS 3
2. Konsolidace	Květen 2011 – IFRS 10 a IFRS 12
3. Oceňování reálnou hodnotou	Květen 2011 – IFRS 13
4. Rozlišování závazků a vlastního kapitálu	Nedokončeno
5. Reporting výkonnosti	Nedokončeno
6. Penze a penzijní příspěvky	2011 – dodatek k IAS 19
7. Uznávání výnosů	Květen 2014 – IFRS 15
8. Odúčtování	Říjen 2010 – dodatek k IFRS 7
9. Finanční nástroje (náhrada existujících standardů)	Listopad 2009 - IFRS 9
10. Nehmotná aktiva	2007 -vyřazeno z projektu konvergence
11. Leasing	Leden 2016 – IFRS 16

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Podnikové kombinace (business combinations) řeší revidovaný standard IFRS 3, vydaný v lednu 2008. Cílem standardu je větší relevance, spolehlivost a srovnatelnost informací o podnikových kombinacích, které jsou uváděny v účetních závěrkách společností. IFRS 3 určuje, jak má nabyvatel podniku vykazovat a oceňovat nabytá identifikovatelná aktiva (identifiable assets), převzaté závazky (liabilities assumed) a nekontrolovatelný podíl v nabytém podniku. Dále standard stanovuje, jak má

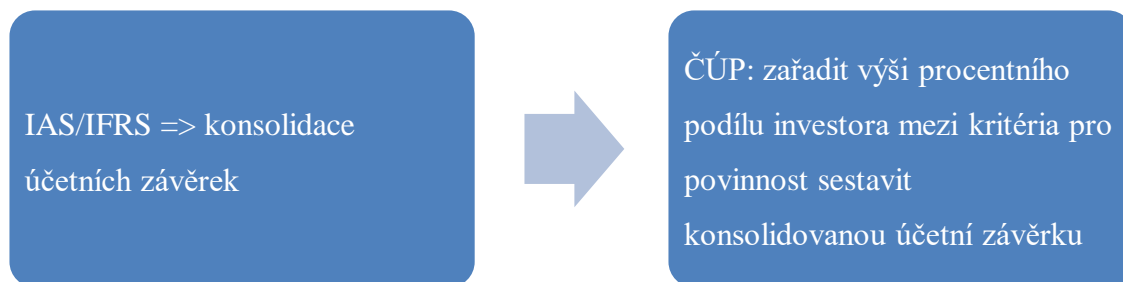
nabyvatel uznávat a oceňovat goodwill nabytý v podnikové kombinaci nebo výnos z výhodného nákupu a jak má určovat, které informace zpřístupnit uživatelům finančních výkazů, aby mohli vyhodnotit podstatu a finanční efekty podnikové kombinace. Standard se aplikuje na transakce nebo podobné události, které splňují definici podnikové kombinace (tj. pokud nabytá aktiva a pasiva tvoří podnik). Výjimkou jsou společné podniky, akvizice aktiv, která netvoří podnik a kombinace jednotek či podniků pod společnou kontrolou.

V oblasti podnikových kombinací se česká účetní legislativa příliš neshoduje s úpravou v IAS/IFRS. Podnikové kombinace jsou poměrně komplikovanou záležitostí a mnoho souvisejících pojmů či pravidel česká legislativa nedefinuje. (pwc.com, 2012) Proces harmonizace mezi českými účetními předpisy a IAS/IFRS v této oblasti by byl zdoluhavý a složitý. Přesto lze s určitou pravděpodobností dříve či později očekávat alespoň drobné změny, které postupně přiblíží česká účetní pravidla těm mezinárodním.

Konsolidace účetních závěrek (consolidated financial statements) byla ošetřena vydáním nových standardů *IFRS 10 Konsolidované účetní závěrky* a *IFRS 12 Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách* v květnu 2011.

Novela českého zákona o účetnictví, účinná od 1. ledna 2016, mění české podmínky pro povinnost sestavování konsolidované účetní závěrky. Nová kritéria jsou méně přísná, tudíž se konsolidace účetní závěrky bude týkat více skupin účetních jednotek. (fucik.cz, 2015) V české úpravě účetnictví se kritéria skládají z výše obrátu, počtu zaměstnanců a výše aktiv, zatímco v IFRS 10 se jedná o výši procentního podílu investora v jednotce, do které investoval. (deloitte.com, 2013) Protože konsolidace je poměrně častým případem, do budoucna lze v české legislativě předpokládat změny, které povedou k většímu sblížení s IAS/IFRS.

Obrázek 11: Opatření nutná ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – konsolidace účetních závěrek



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Z obrázku 11 je patrné, že pro harmonizaci s IAS/IFRS v oblasti konsolidace účetních závěrek by bylo nutné zařadit výši procentního podílu investora mezi kritéria pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

Další významnou změnou, která byla realizována díky závazku konvergence, je **oceňování v reálné hodnotě**, které bylo upraveno novým standardem *IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou* s účinností od 1. ledna 2013. Tento standard definuje reálnou hodnotu, poskytuje rámec pro oceňování reálnou hodnotou a požaduje zveřejňování týkající se ocenění v reálné hodnotě. Reálnou hodnotou se rozumí cena, která by byla přijata za prodej aktiva nebo zaplacená za přenos závazku při obchodní transakci v den ocenění. Reálná hodnota je ocenění založené na ceně na trhu, nikoli na specifickém ocenění účetní jednotkou. Pravidla stanovená v IFRS 13 se použijí pro standardy, které požadují či povolují ocenění v reálné hodnotě nebo zveřejnění o ocenění reálnou hodnotou. IFRS 13 se neaplikuje na úhrady vázané na akcie v rozsahu standardu *IFRS 2 Úhrady vázané na akcie*, leasingové transakce v rozsahu *IAS 17 Leasing a ocenění*, která jsou podobná reálné hodnotě, avšak nejedná se o reálnou hodnotu (např. realizovatelná hodnota podle *IAS 2 Zásoby* nebo *IAS 36 Snížení hodnoty aktiv*). (pwc.com, 2012)

Český zákon o účetnictví hovoří o reálné hodnotě také jako o tržní hodnotě, což je v souladu s pravidly podle IFRS (§27 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví).

Penze a penzijní příspěvky (post-employment benefits including pensions) řeší standard *IAS 19 Zaměstnanecké požitky*. Na základě procesu konvergence k němu byly v roce 2011 vydány dodatky. Standard řadí penzijní příspěvky mezi zaměstnanecké

benefity, které jsou splatné po odchodu zaměstnance do důchodu. Plány penzijních příspěvků jsou formální či neformální opatření, díky kterým jednotka poskytuje penzijní příspěvky pro jednoho či více zaměstnanců. IAS 19 je člení do dvou skupin: plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků. Plány definovaných příspěvků určují, jak účetní jednotka přiděluje pevně stanovené částky peněžních prostředků do odděleného fondu, přičemž nemusí vyplácet příspěvky, pokud v tomto fondu není dostatek aktiv na výplatu všech zaměstnaneckých benefitů souvisejících se službami zaměstnanců v současném nebo předcházejícím období. Plány definovaných požitků jsou plány příspěvků po skončení pracovního poměru, na základě kterých má účetní jednotka povinnost poskytnout dohodnuté benefity současným a bývalým zaměstnancům a v tomto případě účetní jednotka čelí riziku, že benefity překročí předpokládané náklady. (ifrs.org, 2016)

Zatímco plány definovaných příspěvků (důchody, životní pojištění, zdravotní péče) se v českém účetnictví používají a účtují se stejně jako v IFRS, s plány definovaných požitků se v České republice lze setkat velmi zřídka, pokud vůbec. V IFRS se musí používat odhady pojistné matematiky a účtování i výpočty jsou složité. (pwc.com, 2013) Ani v budoucnu nelze předpokládat, že se tato situace v české účetní legislativě díky své složitosti výrazně změní.

Důležité bylo vydání standardu *IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky*. Konvergovaný standard zabývající se **úctováním výnosů** (revenue recognition) byl vydán v květnu 2014 po několikaletých diskusích. Vzhledem k tomu, že jsou výnosy považovány za klíčové měřítko pro investiční rozhodování, nabývá tento standard velkého významu v rámci pokroku finančního výkaznictví. Předpokládá se, že IFRS 15 povede k lepšímu uspořádání výnosů společnosti a poskytne všechna potřebná východiska pro účtování výnosů u společností, které používají IFRS a US GAAP. To pomůže investorům v jejich analýzách a porovnání podniků. Nový standard slibuje silný a komplexní rámec pro uznávání výnosů, který se aplikuje konzistentně na všechny smlouvy o zboží nebo službách (s výjimkou leasingu, zajišťovacích smluv a finančních nástrojů), přičemž výnosy se mají účtovat ve chvíli, kdy dojde k přenosu kontroly nad zbožím či službami na zákazníka, v částce, kterou účetní jednotka předpokládá jako protihodnotu za zboží či služby. Účinnost standardu začíná od 1. ledna 2017 s povolenou dřívější aplikací. (McConnell, 2014)

Okamžik, kdy dojde k přenosu kontroly nad zbožím či službami na zákazníka, odpovídá českému účetnímu principu dle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., který říká, že „účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.“ V účetnictví podle českých předpisů se takto účtují veškeré účetní případy.

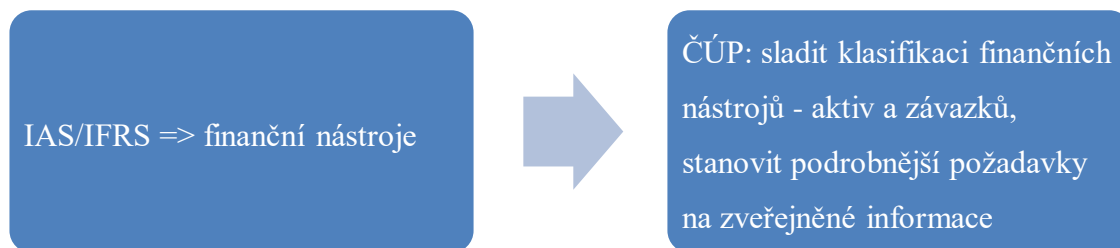
Dále byl novelizován standard *IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování*, k němuž byly v roce 2010 vydány dodatky týkající se problematiky **odúčtování** (derecognition). (iasplus.com, 2016) Odúčtování znamená odstranění položky aktiv či pasiv z výkazu rozvahy účetní jednotky. Projekt odúčtování se týká především finančních nástrojů. Otázky související s odúčtováním aktiv a pasiv často vyvstávají ve vztahu k účetním jednotkám se specifickým účelem, s čímž jsou spojeny úvahy, zda by tyto jednotky měly být zahrnuty do konsolidovaných účetních závěrek. Cílem projektu odúčtování bylo zlepšit požadavky na odúčtování pro finanční aktiva dle IAS 39, usnadnit konvergenci mezi požadavky odúčtování v IAS 39 a požadavky v US GAAP a poskytnout uživatelům více informací o účetní jednotce a potenciálních rizicích přesunu aktiv do této jednotky. (ifrs.org, 2016)

Odúčtování není v českých účetních předpisech pro podnikatele nijak vymezeno. Vzhledem ke složitosti této problematiky v IFRS není pravděpodobné, že by v blízké budoucnosti zavedli čeští zákonodárci téma odúčtování také do české legislativy.

Změny proběhly také v důležité oblasti **finančních nástrojů** (financial instruments), která je řešena standardem *IFRS 9 Finanční nástroje*, jehož základní verze byla vydána v listopadu 2009 a který následně prošel mnoha dalšími změnami a dodatky. Kompletní a konečná verze standardu byla vydána až v červenci 2014. (iasplus.com, 2016) IFRS 9 nahradil stávající *IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování*, protože úprava IAS 39 byla mnoha uživateli považována za příliš obtížnou pro pochopení, aplikaci a interpretaci. Dalším významným důvodem pro vydání nového standardu byl závazek konvergence s US GAAP. Finanční nástroje patřily mezi oblasti, které bylo potřeba během procesu konvergence upravit. IFRS 9 stanovuje požadavky pro účtování a oceňování finančních aktiv, finančních závazků a některých smluv týkajících se nákupu či prodeje nefinančních položek. (ifrs.org, 2016)

V oblasti finančních nástrojů se úprava IFRS a českého účetnictví v podrobnostech často liší. Důvodem odlišností je především fakt, že mnoho situací, pro které mají IFRS definovány podmínky či postupy, není takto podrobně upraveno v českých účetních standardech. Do budoucna se dají očekávat postupné změny, které by tyto rozdíly redukovaly, například klasifikace finančních aktiv a závazků.

Obrázek 12: Opatření nutná ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – finanční nástroje



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Obrázek 12 ukazuje opatření, která by byla nutno provést pro harmonizaci českých účetních předpisů s IAS/IFRS v oblasti finančních nástrojů. Jednalo by se zejména o nutnost sladit klasifikaci finančních nástrojů – finančních aktiv a závazků – s IAS/IFRS a stanovit detailní požadavky na zveřejněné informace.

Projekt **nehmotných aktiv** (intangible assets) byl v roce 2007 na základě rozhodnutí IASB a FASB vyřazen ze společné agendy.

Nejnovější a významnou aktualizací prošla problematika **leasingu** (leases), kterou se dříve zabýval standard *IAS 17 Leasingy*. IAS 17 byl v roce 2016 nahrazen nově vydaným standardem *IFRS 16 Leasingy*. Na projektu leasingu se začalo pracovat již v roce 2006, protože nastavení účtování a vykazování leasingových operací jak v IFRS, tak v US GAAP, nevyhovovalo uživatelům účetních závěrek a investorům z hlediska netransparentnosti. Původní standard IAS 17 byl zaměřen zejména na identifikaci leasingu na základě skutečnosti, zda došlo u najímaného aktiva k odkupu. Pokud došlo k odkupu aktiva, leasing byl klasifikován jako finanční a vykázán v rozvaze. Všechny ostatní leasingy byly operativní a nebyly vykázány v rozvaze, byly vedeny v podrozvahové evidenci a účtovány podobně jako služby. V tomto případě společnost vykazovala pouze náklady na leasingové splátky. Nejvýraznějším efektem nové úpravy bude zvýšení leasingových aktiv a finančních závazků. Podle nového pravidla se v rozvaze bude vykazovat leasing finanční i operativní, sjednaný na dobu delší než 12

měsíců, a účetní závěrka tak bude poskytovat věrnější obraz o účetní jednotce a jejích leasingových operacích. Výjimkou jsou tedy krátkodobé leasingy sjednané na dobu kratší než 12 měsíců a leasingy týkající se aktiv s nízkou hodnotou (např. osobní počítač, kopírka, klimatizace apod.). (ifrs.org, 2016)

IFRS 16 byl vydán v lednu 2016 a účinnosti nabývá od 1. ledna 2019. Dřívější aplikace je povolena, pokud účetní jednotka zároveň použije IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky. (ifrs.org, 2016)

Nová pravidla IFRS a US GAAP pro vykazování leasingu skutečně pomohou při rozhodování investorů a dalších uživatelů účetních závěrek, vzhledem k tomu, že mnoho společností má pronajatý majetek na leasing a často se jedná o značné částky (např. v případě flotily firemních automobilů). Bude tedy velmi užitečné, pokud v účetních závěrkách bude vidět výše leasingových závazků. Na základě toho bude možné udělat si lepší představu o finanční situaci dané společnosti. V českém účetnictví se leasing dosud nevykazuje v rozvaze. Leasing se účtuje pouze v podrozvahové evidenci a do nákladů se dostávají pouze předpisy a úhrady splátek leasingu. Vykazování leasingu tedy vůbec nekoresponduje s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Podle statistiky Leaseurope byla v Evropě v roce 2015 leasingem financována aktiva v hodnotě téměř 300 miliard EUR. Podle průzkumu České leasingové a finanční asociace v České republice činil objem leasingového majetku podnikatelů téměř 50 miliard Kč. (clfa.cz, 2016) Bylo by tedy žádoucí, aby se česká účetní legislativa i v tomto směru přizpůsobila mezinárodnímu účetnictví a výkaznictví a v horizontu několika let došlo k novelizaci českých účetních předpisů tak, aby korespondovaly s mezinárodními požadavky na problematiku leasingu.

Obrázek 13: Opatření nutná ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – leasingy

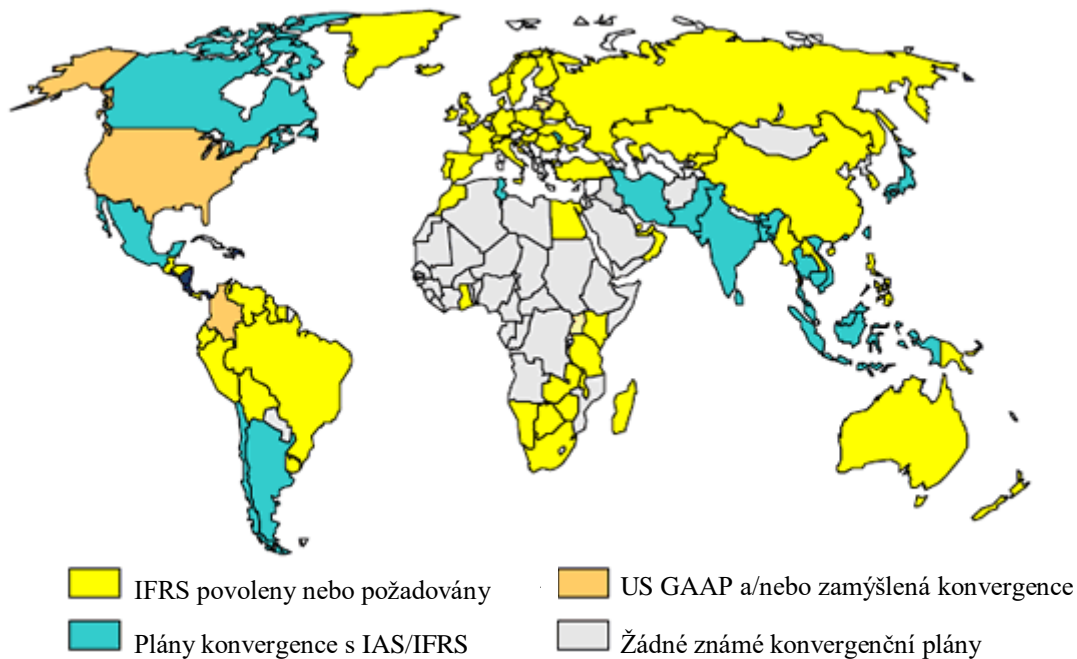


Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Jak vyplývá z obrázku 13, pro harmonizaci českých účetních předpisů s IAS/IFRS v oblasti leasingu by bylo zejména nutné zavést vykazování leasingu v rozvaze, čímž by

se odstranil zásadní rozdíl mezi leasingem vedeným podle IAS/IFRS a českých účetních předpisů.

Obrázek 5: Mapa implementace IAS/IFRS a US GAAP v roce 2008



Zdroj: akitech.com, 2008

Obrázek č. 9 znázorňuje mapu světa a rozšíření IAS/IFRS a US GAAP v roce 2008. Žlutě jsou vyznačeny země, kde v roce 2008 bylo povoleno či požadováno použití IAS/IFRS. Modré jsou země, které již měly sestavené plány konvergence s IAS/IFRS. Oranžová značí, že tyto země používaly US GAAP nebo zamýšlely konvergenci s US GAAP a šedé jsou oblasti, které neměly žádné známé plány konvergence. V roce 2016 už by žlutá oblast byla o několik zemí širší. Všechny země, které přijaly IFRS, jsou uvedené v příloze B.

4.2. US GAAP

Konvergence přinesla četné změny také do amerického systému účetních standardů US GAAP.

Na základě společného projektu s IASB z roku 2004 byl upraven **koncepční rámec**, který je v systému US GAAP tvořen formou několika koncepčních prohlášení SFAC. První dvě aktualizované části z roku 2010 byly vydány jako součást SFAC 8 Koncepční rámec pro finanční výkaznictví a staly se účinnými s okamžitou platností. Projekt koncepčního rámce zahrnuje dílčí projekty ve fázi aktivního zpracovávání: oceňování, prezentace a zveřejňování. Další témata, jakými jsou prvky účetních výkazů, účtování a vykazující jednotky, jsou neaktivní. Cílem projektu koncepčního rámce je vyvinout a zdokonalit koncepční rámec, který poskytuje silné základy pro vývoj budoucích účetních standardů. Takový koncepční rámec je nezbytný pro naplnění cíle FASB – vytvořit standardy, které jsou založené na principech, vnitřně konzistentní a které vedou k finančnímu výkaznictví, poskytujícímu informace potřebné pro rozhodování poskytovatelů kapitálu. Nový koncepční rámec FASB bude vybudován na základě dosavadního rámce. V rámci celého projektu bylo rozhodnuto začít s dílčími projekty prezentace a oceňování, následovanými rozlišováním závazků a vlastního kapitálu. (fasb.org, 2016)

SFAC 8 Koncepční rámec pro finanční výkaznictví - Kapitola 1, Cíl obecného účelu finančního výkaznictví, a Kapitola 3, Kvalitativní charakteristiky užitečných finančních informací nahradil původní koncepční prohlášení SFAC 1 a 2. SFAC 8 stanovuje, jaké cíle by mělo finanční výkaznictví naplňovat, a identifikuje typy informací, které jsou pravděpodobně nejužitečnější pro současné a potenciální investory a věřitele pro rozhodování o účetní jednotce na základě informací z účetní závěrky (tj. finančních informací). Kapitola 2 je rezervována pro další část, která dosud nebyla dokončena.

Je zřejmé, že během několika následujících let bude dokončen projekt koncepčního rámce. Ve fázi počátečních diskusí a komentářů jsou dílčí projekty koncepčního rámce: oceňování a prezentace. V pokročilejším stádiu procesu je projekt rámce pro zveřejňování, který by při hladkém průběhu mohl být dokončen již v roce 2016 či v roce 2017. (fasb.org, 2016)

Co se týče oblastí krátkodobé konvergence definovaných v dokumentu „Roadmap“ z roku 2006, většina byla splněna. Následující tabulka prezentuje projekty krátkodobé konvergence, které měly být provedeny na straně FASB, a stav jejich dokončení. Projekty, které nebyly dokončeny, nepatřily mezi prioritní a byly odloženy, případně úplně vyřazeny z celého konvergenčního projektu.

Tabulka 6: Projekty krátkodobé konvergence

K ošetření na straně FASB	Stav plnění
Volba reálné hodnoty	Únor 2007 - SFAS 159
Snížení hodnoty (společně s IASB)	Nedokončeno
Daň z příjmů (společně s IASB)	Nedokončeno
Investice do nemovitostí	Červen 2013 – ASU 946
Výzkum a vývoj	2009 – Exposure Draft k ASC 730
Následné události	Květen 2009 – SFAS 165

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Významným krokem pro US GAAP bylo zavedení **volby reálné hodnoty (fair value option)**, která byla upravena v novelizaci standardu ASC 825 vydané FASB v roce 2007, Financial Accounting Series – Statement of Financial Accounting Standards No. 159 (dále jen SFAS 159), zaměřeném na reálnou hodnotu pro finanční aktiva a finanční pasiva. Standard také obsahuje dodatek k FASB Statement No. 115 (dále jen SFAS 115) o účtování určitých investic do dluhových a majetkových cenných papírů. Díky SFAS 159 si jednotky mohou zvolit oceňování mnoha finančních nástrojů a určitých dalších položek v reálné hodnotě. Tím lze omezit proměnlivost vykazovaných tržeb způsobenou oceňováním souvisejících aktiv a pasiv odlišnými způsoby. SFAS 159 se vztahuje na všechny jednotky, včetně neziskových organizací. Většina ustanovení má být aplikována pouze na jednotky, které si zvolí ocenění reálnou hodnotou. Dodatek k SFAS 115 však má být použit pro všechny podniky s obchodovatelnými cennými papíry. SFAS 159 se vztahuje na následující položky:

- uznaná finanční aktiva a pasiva (výjimky tvoří například investice do dceřiné společnosti, pokud jednotka podléhá konsolidaci, závazky z titulu zaměstnanců

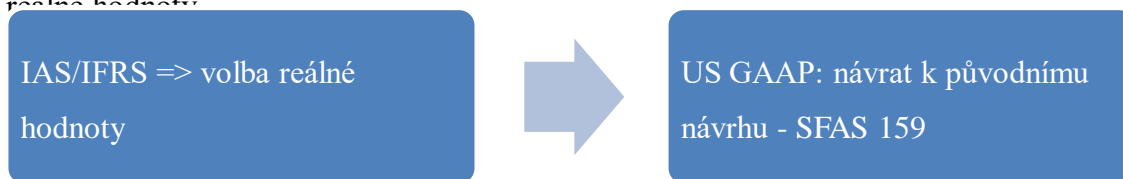
- a benefitů pro zaměstnance, finanční aktiva a pasiva související s leasingem, depozitní vklady na požádání a finanční nástroje, které jsou emitentem klasifikované jako součást kapitálu akcionáře),
- závazky podniku, které by jinak nebyly uznány v době vzniku a ovlivnily by pouze finanční nástroje,
 - nefinanční zajišťovací smlouvy a záruky, kterými firma může řešit platby třetí straně za poskytnutí zboží nebo služeb a
 - finanční nástroje vznikající oddělením nefinančního derivátu od nefinančního hybridního nástroje.

SFAS 159 změnil dosavadní účetní postupy tak, že obchodní jednotka bude vykazovat nere realizované zisky a ztráty ve výnosech u položek, pro které byla zvolena reálná hodnota. Nezisková organizace bude nere realizované zisky a ztráty vykazovat ve svém výkazu o aktivitách nebo v podobném dokumentu. SFAS 159 také doporučuje, aby byla volba reálné hodnoty aplikována až na několik výjimek postupně. Dále SFAS 159 zmiňuje souvislost s konvergencí s mezinárodními účetními standardy. Uvádí se zde, že standard SFAS 159 je podobný (nikoli identický) problematice reálné hodnoty ve standardu IAS 39, Finanční nástroje: Uznávání a oceňování. Datum účinnosti SFAS 159 bylo stanoveno na 15. listopadu 2007. (FASB, 2007)

FASB dospěla k rozhodnutí zachovat existující úpravu finančních aktiv a závazků, s výjimkou těch, které jsou oceněny na základě volby reálné hodnoty. Tento přístup FASB se však značně vzdaluje společnému modelu, vytvořenému ve spolupráci s IASB, a finální verzi IFRS 9, která byla vydána v roce 2014. Na základě připomínek zúčastněných osob FASB vydala pouze dodatky k existujícím standardům. (ey.com, 2015)

Do budoucna lze očekávat diskuse mezi FASB a IASB související s tímto problémem. Je otázkou, zda se FASB bude snažit prosadit svou dosavadní úpravu před IASB nebo novou úpravu před uživateli US GAAP. Tato skutečnost vypovídá o tom, že navzdory snahám o jeden systém pravidel světového účetnictví a výkaznictví, každá část světa má svou podnikatelskou a účetní kulturu a zvyklosti. A násilné vnucování cizích zvyklostí by mohlo mít negativní následky, jako je například snaha o obcházení nových pravidel.

Obrázek 14: Opatření nutná ze strany US GAAP pro konvergenci s IAS/IFRS – volba reálné hodnoty



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Jak je patrné z obrázku 14, aby mohlo dojít ke konvergenci US GAAP s IAS/IFRS v oblasti volby reálné hodnoty, bylo by nutné, aby se FASB vrátila k původnímu návrhu SFAS 159, který byl zavržen.

Investice do nemovitostí (investment properties) patří mezi projekty krátkodobé konvergence, které měla na své straně ošetřit FASB. V roce 2010 se IASB a FASB předběžně rozhodly, že pronajímatel nemovitosti bude muset aplikovat navrhované požadavky, pokud oceňuje své nemovitosti v nákladech. IASB dále předběžně rozhodla, že pokud pronajímatel oceňuje své nemovitosti v reálné hodnotě podle IAS 40, pak by nemusel aplikovat navrhované nové požadavky a nadále by účtoval tyto pronájmy jako operativní leasing podle IAS 17. US GAAP však neumožňují oceňovat investice v reálné hodnotě, a tak byla FASB postavena před rozhodnutí, zda povolit či požadovat, aby investice do nemovitostí byly oceněny v reálné hodnotě. V červnu 2010 FASB rozhodla, že bude požadovat ocenění investic do nemovitostí reálnou hodnotou. Následovalo mnoho návrhů, změn, dodatků ze strany veřejnosti i FASB. Teprve v lednu 2014 bylo rozhodnuto odstranit již dokončený projekt z agendy. (fasb.org, 2016) Mezitím v červnu 2013 byl vydán *Accounting Standards Update – Topic 946 (ASU 946): Finanční služby – investiční společnosti*. Topic 946 mění přístup k hodnocení investičních společností, objasňuje charakteristiky investiční společnosti a poskytuje všeobecný návod pro posouzení, zda jednotka je investiční společností. (FASB, 2013)

V případě investic do nemovitostí, kdy byl projekt úspěšně dokončen, není pravděpodobné, že by došlo v budoucnu k výraznějším změnám, pokud tedy nebudou vzneseny závažné připomínky a stížnosti na úpravu těchto investic.

Výzkum a vývoj (research and development) řeší *ASC 730 Výzkum a vývoj*. Exposure Draft byl vydán na konci září 2009. Jsou zde specifikovány aktivity a nákladové prvky, které by měly být identifikovány jako výzkum a vývoj pro účely finančního účetnictví

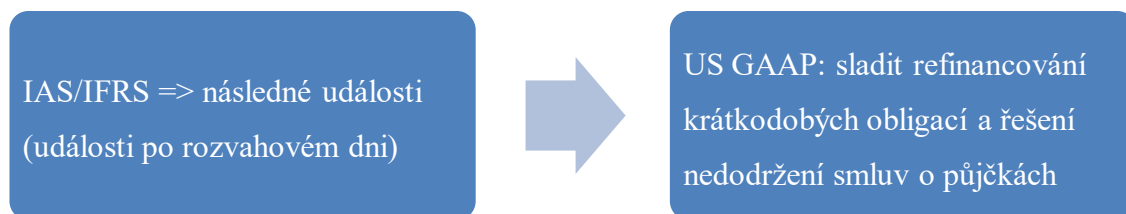
a výkaznictví, účtování nákladů výzkumu a vývoje a zveřejňování účetní závěrky vztahující se k nákladům na výzkum a vývoj.

Oblasti výzkumu a vývoje se v účetnictví nedostává příliš pozornosti. Svědčí o tom ve srovnání s jinými tématy značně omezené množství informací. Nicméně materiál americké SEC z roku 2011 porovnává IAS 38 Nehmotná aktiva s ASC 730 Výzkum a vývoj. Bylo popsáno několik rozdílů mezi těmito standardy, přestože již prošly procesem konvergence. (sec.gov, 2011) Je však méně pravděpodobné, že dojde v blízké době ke změnám, které by oba standardy více sblížily.

Následné události (subsequent events) upravuje *SFAS 165 Následné události*, vydaný v květnu 2009. Cílem je vytvořit obecné standardy účetnictví pro zveřejňování událostí, které nastanou po rozvahovém dni, ale ještě před vydáním účetních výkazů. Toto prohlášení neřeší všechny rozdíly mezi předchozí úpravou a *IAS 10 Události po rozvahovém dni* – například refinancování krátkodobých obligací a řešení nedodržení smluv o půjčkách. Požadavek zveřejnit datum, během kterého jednotka vyhodnotila následné události, je konzistentní s úpravou v IAS 10. Požadavky podle SFAS 165 by účetní jednotky měly aplikovat pro účetní období začínající po 15. červnu 2009.

I mezi tímto standardem US GAAP a úpravou IAS/IFRS existují určité rozdíly. Podle společnosti PwC mohou vést k odlišným výstupům účetnictví. (pwc.com, 2016) Tento problém bude třeba vyřešit. Pokud se ukáže, že skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni před vydáním účetní závěrky, jsou natolik významné, že způsobují problémy při rozhodování uživatelů účetních závěrek, FASB a IASB budou muset přistoupit k dalším pokusům o sblížení standardů.

Obrázek 15: Opatření nutná ze strany US GAAP pro konvergenci s IAS/IFRS – následné události



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Pro konvergenci US GAAP s IAS/IFRS v oblasti následných událostí bude ze strany US GAAP zejména nutné odstranit rozdíly v refinancování krátkodobých obligací a řešení nedodržení smluv o půjčkách.

V následující tabulce jsou zachyceny další společné projekty a stav jejich plnění ze strany FASB. Ve sloupci stav plnění je u některých projektů uvedeno, že nebyly dokončeny. Bylo to z toho důvodu, že nebyly zařazeny do skupiny prioritních konvergenčních projektů a byly odloženy, případně úplně vyřazeny z celého projektu konvergence.

Tabulka 7: Další společné projekty – stav plnění ze strany FASB

Projekt	Stav plnění
Podnikové kombinace	Prosinec 2007 - SFAS 141R
Konsolidace	Únor 2010 - ASC 810
Oceňování reálnou hodnotou	Květen 2011 - ASU 820
Rozlišování závazků a vlastního kapitálu	Nedokončeno
Reporting výkonnosti	Nedokončeno
Penze a penzijní příspěvky	Nedokončeno
Uznávání výnosů	2014 - ASU 2014-09
Odúčtování	Dle IASB a FASB bylo do roku 2012 splněno
Finanční nástroje	Provedeny pouze úpravy, úplná konvergence ze strany FASB zamítnuta
Nehmotná aktiva	2007 - vyřazeno z projektu konvergence
Leasing	Únor 2016 – ASU 2016-02

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Podnikové kombinace jsou řešeny ve standardu SFAS 141R, který byl podle požadavků konvergence upraven v roce 2007. Cílem je zajistit relevantnost, skutečnou věrnost a srovnatelnost informací poskytovaných účetní jednotkou ve svých výkazech

o podnikových kombinacích a jejich efektech. Pro splnění tohoto cíle standard určuje principy a požadavky, kterými se má nabyvatel podniku řídit, když:

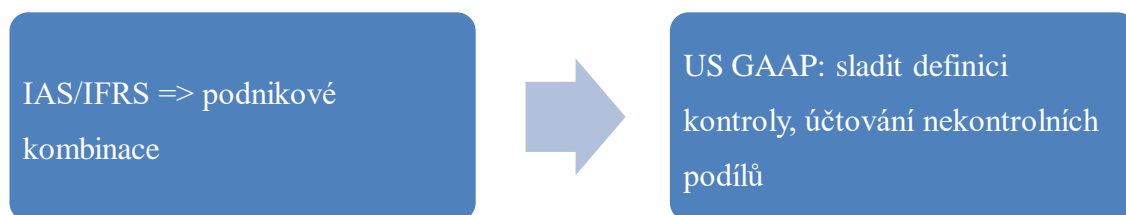
- uznává a oceňuje ve svých finančních výkazech nabytá aktiva, pasiva a další položky v nabytém podniku,
- uznává a oceňuje goodwill nabytého podniku nebo zisk z jeho nákupu,
- určuje, které informace zveřejnit, aby bylo uživatelům finančních výkazů umožněno vyhodnotit podstatu a finanční efekty podnikové kombinace.

SFAS 141R se vztahuje na všechny transakce, při kterých účetní jednotka (nabyvatel) přebírá kontrolu nad jedním či více podniky. Nevztahuje se na společný podnik, nabytí aktiv, která nepředstavují podnik, kombinaci mezi podniky pod společnou kontrolou a kombinaci mezi neziskovými organizacemi nebo nabytí ziskového podniku neziskovou organizací. Standard požaduje, aby nabyvatel uznával nabytá aktiva, závazky a další položky v době akvizice a ocenil je v reálné hodnotě v době akvizice.

Standard SFAS 141R je součástí konvergenčního programu FASB a IASB. Podnikové kombinace jsou předmětem úprav v rámci amerických i mezinárodních účetních standardů. SFAS 141R je účinný od data 15. prosince 2008 (stejně jako pro související SFAS 160), přičemž dřívější aplikace nebyly povoleny. (FASB, 2007)

Ve srovnání s IAS/IFRS je úprava podnikových kombinací v US GAAP téměř shodná. Zbývající rozdíly budou v budoucnu s největší pravděpodobností postupně eliminovány.

Obrázek 16: Opatření nutná ze strany US GAAP pro konvergenci s IAS/IFRS – podnikové kombinace



Zdroj: vlastní zpracování dle pwc.com, 2015

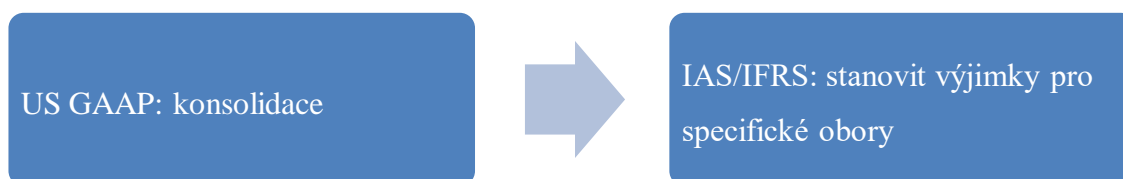
V oblasti podnikových kombinací jsou US GAAP a IAS/IFRS z velké části konvergované, přesto by bylo lepší odstranit některé rozdíly, například sladit definici kontroly nebo účtování nekontrolních podílů.

Konvergence standardů v oblasti **konsolidace** (consolidation) byla splněna ze strany FASB v únoru 2010 vydáním aktualizace ASU 2010-10 k ASC 810. Dodatky v tomto

ASU měly vliv zejména na účetní jednotky s podíly v jednotce, která splňuje všechny atributy investiční společnosti podle ASC Topic 946 nebo která aplikuje oceňovací principy pro finanční výkaznictví, která jsou konzistentní s těmi v Topic 946. Účinnost ASU 2010-10 začínala dnem 15. listopadu 2009. Dřívější aplikace nebyla povolena. (FASB, 2010)

Ačkoli i v oblasti konsolidací proběhla konvergence, která byla splněna vydáním příslušných standardů, stále přetrvává řada rozdílů v mnoha oblastech. Jedním z nich je například skutečnost, že IAS/IFRS na rozdíl od US GAAP nestanoví výjimky pro specifické obory, jako jsou investiční společnosti a brokeři či dealeri. Pokud se nastavení standardů ukáže jako nevyhovující pro zúčastněné osoby, což je pravděpodobné, pak bude nutné opět standardy s úpravou IAS/IFRS více sblížit s úpravou US GAAP.

Obrázek 17: Opatření nutná ze strany IAS/IFRS pro konvergenci s US GAAP - konsolidace



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Pro konvergenci US GAAP a IAS/IFRS v oblasti konsolidací by bylo nutné, aby u IAS/IFRS byly stanoveny výjimky pro specifické obory podnikání, jakými jsou investiční společnosti, brokeři nebo dealeri. V rámci US GAAP tyto výjimky jsou stanoveny.

V roce 2011 byla vydána novelizace s názvem ASU 820, která se zabývá **oceňováním reálnou hodnotou** (fair value measurement). Byla vydána na základě dohody o konvergenci mezi IASB a FASB a je výsledkem jejich práce na vývoji společných požadavků pro oceňování reálnou hodnotou a pro zveřejňování informací o oceňování reálnou hodnotou v souladu s US GAAP a IFRS. Dodatky v ASU 820 vysvětlují, jak oceňovat v reálné hodnotě. Aplikují se na všechny vykazující jednotky, u kterých se vyžaduje nebo povoluje oceňovat či zveřejňovat reálnou hodnotu aktiv, závazků nebo instrumentů zařazených do kapitálu akcionářů (shareholders' equity) v účetní závěrce. Některé požadavky zveřejnění se nevztahují na neveřejné jednotky. Výsledkem

spolupráce IASB a FASB jsou v maximální možné míře identické standardy IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou a Topic 820 (US GAAP). Rozdíly, které mezi standardy přetrvávají, však nemají zásadní význam pro finanční výkaznictví. Jedná se například o odlišnosti v názvosloví, kdy US GAAP hovoří o „reportující jednotce“ a IFRS o „jednotce“ apod. Existují i rozdíly v požadavcích na oceňování určitých položek, nicméně se FASB i IASB shodly, že tyto odlišnosti v praxi nepovedou k nekonzistentním interpretacím při aplikaci US GAAP nebo IFRS. Od prosince 2015 se projednávají úpravy na základě návrhu změn v ASU 820. Navrhované změny se týkají zveřejňování souvisejícím s oceňováním v reálné hodnotě. Nové úpravy by ovlivnily všechny jednotky, u kterých je požadováno zveřejnění o opakujících či neopakujících se oceněních reálnou hodnotou. První otázka pro respondenty uvedená v návrhu, a to zda by navrhované dodatky vedly k efektivnějším informacím užitečnějším pro rozhodování, potvrzuje úsilí FASB o splnění základního účelu existence systému US GAAP – tedy poskytovat užitečné informace pro rozhodování uživatelů účetních závěrek.

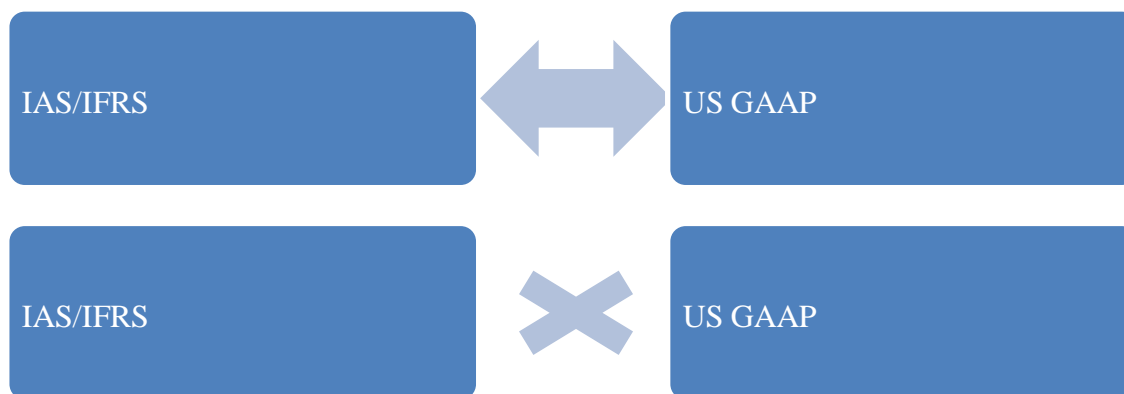
Vzhledem ke značné míře konvergence problematiky oceňování reálnou hodnotou s IFRS lze předpokládat, že v budoucnu bude FASB provádět úpravy spíše v reakci na připomínky uživatelů US GAAP. Samozřejmě by tak měla činit vždy s ohledem na nastavení problematiky v IFRS, aby zbytečně nedocházelo k dalším rozporům.

V květnu 2014 FASB a IASB vydaly společnou úpravu týkající se **uznávání výnosů ze smluv se zákazníky** (revenue recognition from contracts with customers). US GAAP získal komplexní, detailní a různorodé požadavky uznávání výnosů pro specifické transakce a odvětví, jako je například software nebo reality. V důsledku staré úpravy různá odvětví používala různé účetní postupy pro ekonomicky podobné transakce. Cílem nové úpravy bylo stanovit takové principy, které by zajistily užitečné informace pro uživatele účetních závěrek ohledně podstaty, načasování a nejistoty výnosů ze smluv se zákazníky. Nová úprava odstraňuje nekonzistenci a slabé stránky dosavadních požadavků na výnosy, poskytuje robustnější rámec pro řešení problémů, zlepšuje srovnatelnost používaných praktik napříč účetními jednotkami, odvětvími, jurisdikcemi a kapitálovými trhy, poskytuje užitečnější informace pro uživatele výkazů a zjednodušuje přípravu účetní závěrky tím, že redukuje počet požadavků, kterými se organizace musí řídit. Ačkoli se jedná o úpravu vyvinutou ve spolupráci s IASB,

objevuje se i zde několik menších rozdílů. Jedním z nich je například dřívější aplikace a datum účinnosti. Účinnost byla stanovena na 15. prosince 2016, přičemž dřívější aplikace není povolena. (fasb.org, 2016) Podle společnosti Ernst & Young LLP bylo dosaženo konvergence standardů IFRS a US GAAP týkajících se uznávání výnosů, avšak IASB a FASB se nedohodly na některých ustanoveních. Z tohoto důvodu byla odložena účinnost standardu US GAAP na 15. prosince 2017. Pro veřejné účetní jednotky, jejichž účetním obdobím je kalendářní rok, začíná účinnost standardu nejdříve 1. ledna 2018 s tím, že lze začít standard používat již od 1. ledna 2017. V roce 2016 FASB vydala dodatky vedoucí k objasnění úpravy „principal versus agent“. Očekává se, že IASB bude FASB rychle následovat a v dohledné době vydá své konvergované dodatky k problematice „principal versus agent“. (ey.com, 2015)

Vzhledem k neshodě mezi IASB a FASB lze do budoucna předpokládat nová společná řešení této problematiky tak, aby bylo dosaženo co nejvyšší konvergence, nebo naopak zanedbání závazku sblížení IFRS a US GAAP a prosazování vlastních stanovisek bez ohledu na druhou stranu.

Obrázek 18: Dvě možnosti řešení oblasti výnosů ze smluv se zákazníky



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

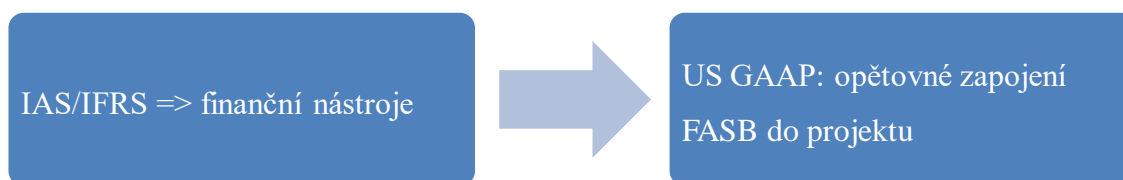
Obrázek 18 vyjadřuje dvě možnosti, které mohou nastat v oblasti řešení konvergence výnosů ze smluv se zákazníky. První možnost je, že se obě strany dohodnou a odstraní rozdíly mezi standardy. Druhá možnost je, že se instituce nedohodnou a nebudou se konvergenčí v této oblasti dále zabývat.

Změnou si prošly také **finanční nástroje** (financial instruments), které upravuje aktualizace účetních standardů ASU 2016-01. Světová finanční krize v roce 2008 posílila potřebu zlepšení účetních modelů pro finanční nástroje v komplexním

ekonomickém prostředí. Hlavním cílem ASU 2016-01 tedy bylo zdokonalit model pro finanční nástroje, aby poskytoval uživatelům účetních výkazů informace, které budou užitečnější pro jejich rozhodování. Tento ASU ovlivní všechny účetní jednotky, které mají v držení finanční aktiva nebo finanční závazky. Update se týká určitých aspektů uznávání, oceňování, prezentace a zveřejňování finančních nástrojů, dále oceňování ztrát z pohledávek z finančních aktiv. Update požaduje, aby kapitálové investice (equity investments) byly oceňovány v reálné hodnotě, tedy v hodnotě čistého příjmu z investice. Aktualizace zjednodušuje vyměrování snížení hodnoty (impairment assessment) kapitálových investic, jejichž reálné hodnoty jsou obtížně zjištělné, tím, že požaduje kvalitativní vyměření k identifikaci snížení hodnoty. Pokud kvalitativní měření ukáže, že snížení hodnoty (impairment) existuje, jednotka musí oceňovat investice v reálné hodnotě. Navzdory úzké spolupráci s IASB při vývoji standardů pro účtování finančních nástrojů se FASB rozhodla učinit v US GAAP pouze cílená vylepšení a zachovat dosavadní rámec pro účtování finančních nástrojů v US GAAP. Toto rozhodnutí bylo učiněno na základě vyhodnocení potenciálních nákladů a přínosů, které by provázely změny plynoucí z kompletní konvergence s IFRS 9 Finanční nástroje. Vzhledem k tomu, že náklady převažovaly nad přínosy, FASB od úplné konvergence v této oblasti upustila. (fasb.org, 2016)

V budoucnu, pokud by se změnila podmínky a konvergence s IFRS 9 by přinesla dostatečná pozitiva, dalo by se předpokládat opětovné zapojení projektu konvergence finančních nástrojů do aktivní činnosti FASB.

Obrázek 19: Opatření nutná ze strany IAS/IFRS pro konvergenci s US GAAP – finanční nástroje



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

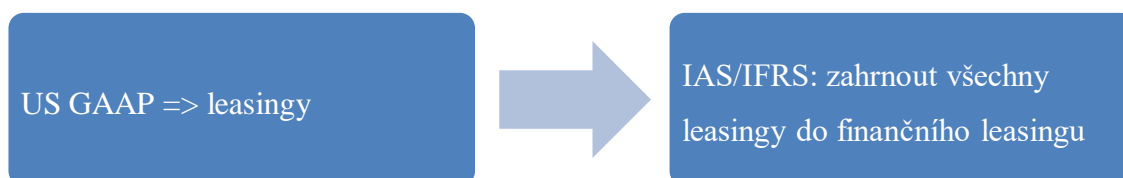
V oblasti finančních nástrojů by bylo nutné, aby se FASB opět zapojila do projektu konvergence s IAS/IFRS.

V únoru 2016 byla vydána aktualizace ASU 2016-02 standardu *FASC 842 Leasingy*. Bylo tak učiněno za účelem větší transparentnosti a komparability mezi organizacemi,

které účtují o leasingových aktivech a závazcích v rozvaze a zveřejňují klíčové informace o leasingových operacích. Význam vykazování leasingu z hlediska transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek je nezpochybnitelná. Potvrzuje to i odhad americké Komise pro cenné papíry a burzy, který na základě šetření z roku 2005 tvrdí, že její registranti evidovali v podrozvahové evidenci leasingové závazky za 1,25 bilionu dolarů. (fasb.org, 2016) Aktualizace standardu je stejně jako standard IFRS 16 důsledkem spolupráce FASB a IASB. Mnoho požadavků je stejných jak v IFRS, tak v US GAAP, avšak stále se objevuje řada rozdílů, které mohou mít efekt na celkovou srovnatelnost vykazovaných leasingů. Příkladem může být odlišné chápání účetního modelu nájemce. Zatímco US GAAP rozlišuje finanční a operativní leasing v účetních výkazech, podle IFRS 16 by všechny leasingy musely být zahrnuty do finančního leasingu, aby byly zároveň konzistentní s US GAAP. Účinnost je stanovena pro fiskální roky začínající po 15. prosinci 2018.

Je pravděpodobné, že do data účinnosti nové úpravy leasingu budou provedeny další změny, které povedou k většímu sblížení s IFRS 16, pokud to bude možné s ohledem na reakce uživatelů účetních závěrek a osob připravujících účetní závěrky.

Obrázek 20: Opatření nutná ze strany IAS/IFRS pro konvergenci s US GAAP - leasingy



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Oblast leasingu je z velké části konvergovaná, avšak k úplné konvergenci by bylo nutné odstranit všechny rozdíly, zejména na straně IAS/IFRS by muselo dojít k úpravě klasifikace leasingu a všechny leasingy zahrnout do finančního leasingu.

5. Souhrn

Z analýzy vyplývají závěry, týkající se harmonizace českých účetních předpisů s IAS/IFRS a konvergence US GAAP s IAS/IFRS.

Na straně českých účetních předpisů by pro harmonizaci musela být učiněna následující opatření. V českých účetních předpisech by musela být rozšířena oceňovací základna o současnou hodnotu vzhledem ke Koncepčnímu rámci IAS/IFRS, dále by bylo třeba definovat pojem výpůjční náklady a způsobilá aktiva, stanovit výjimky pro uplatnění závazkového přístupu u odložené daně, podrobněji vymežit pojmy jako společná kontrola podnikání nebo typy společných podniků, rozšířit možnosti použití konsolidačních metod u jednotek pod společným vlivem, zařadit výši procentního podílu investora mezi kritéria pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, sladit klasifikaci finančních nástrojů – aktiv a závazků, stanovit podrobnější požadavky na zveřejněné informace a zavést vykazování leasingu v rozvaze. Výčet potřebných opatření pro harmonizaci ovšem není a nemůže být úplný z důvodu velké rozsáhlosti problematiky.

Co se týče konvergence IAS/IFRS a US GAAP, bylo by mimo jiné nutné, aby se FASB vrátila k původnímu návrhu v oblasti volby reálné hodnoty – k SFAS 159, dále by se mělo na straně US GAAP sladit refinancování krátkodobých obligací a řešení nedodržení smluv o půjčkách v oblasti následných událostí, v případě podnikových kombinací sladit definici kontroly a účtování nekontrolních podílů. Také by bylo potřeba, aby se FASB opětovně zapojila do projektu konvergence finančních nástrojů, od kterého odstoupila z důvodu nákladnosti a nevýhodnosti řešení.

V rámci konvergence IAS/IFRS a US GAAP jsou nutná v některých případech také opatření ze strany IAS/IFRS. IASB by měla v oblasti konsolidací stanovit výjimky pro specifické obory, jako je tomu v US GAAP, dále by bylo třeba, aby IASB zajistila zahrnutí všech leasingů do finančního leasingu, podobně jako je stanoveno v US GAAP.

V oblasti konvergence výnosů ze smluv se zákazníky, kde zatím nebyla dosažena shoda mezi IASB a FASB, existují dvě možné alternativy: dohoda IASB a FASB a konvergence IAS/IFRS a US GAAP nebo naopak další zdrženlivost v této oblasti a nedořešení problému.

Obecně lze o budoucím vývoji IAS/IFRS říci, že se jeho použití v závislosti na mezinárodních politických a ekonomických vztazích pravděpodobně bude stále rozšiřovat do dalších zemí a že bude docházet stále častěji ke konvergenci národních systémů účetnictví s IAS/IFRS. Protikladem tohoto pozitivního scénáře je reálné riziko krize mezinárodních vztahů, které existuje. Rozpad těchto vztahů by ve svých důsledcích ohrozil i další vývoj mezinárodních účetních standardů. Mezinárodní obchod a investice by byly značně utlumeny a tím by podstatně klesla potřeba mezinárodní srovnatelnosti účetních výkazů. Na základě znalosti historie a provedených chyb a díky silné provázanosti mezinárodních vztahů je ale více pravděpodobné, že dojde k pozitivnímu vývoji.

O US GAAP lze z hlediska obecného předpokládaného vývoje říci, že jejich budoucnost je méně závislá na mezinárodních vztazích, než budoucnost IAS/IFRS. Je to způsobeno zejména tím, že v případě US GAAP se jedná především o národní systém USA, který není rozšířen do tolika zemí, jako je tomu u IAS/IFRS, a tedy nehrozí riziko vlivu krize mezinárodních vztahů. V případě poklesu obchodu a investic spojených se zahraničím se vývoj US GAAP nezpomalí tolik jako vývoj IAS/IFRS. Je tedy pravděpodobné, že budoucí události ovlivní US GAAP v menší míře než IAS/IFRS.

Závěr

V práci byla přiblížena problematika mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví, především v souvislosti s účetními systémy IAS/IFRS a US GAAP.

V první kapitole byly shrnuty základní charakteristické rysy obou systémů. Koncepční rámec představuje základní východisko pro celý účetní systém. Z něj vycházejí jednotlivé standardy a klíčová pravidla pro účetnictví a výkaznictví v rámci daného účetního systému. Účetní systémy IAS/IFRS a US GAAP jsou koncipovány tak, aby byla zajištěna jejich průhlednost a nezávislost, což pomáhají vytvořit jednotlivé orgány a instituce. Účetní systémy IAS/IFRS a US GAAP se skládají z dozorčí instituce, která dohlíží na správní orgán a ten dále kontroluje činnost výborů pro účetní standardy a dalších organizací. Účetní systémy, kterými se práce zabývá, definují také souhrn zásad, principů a charakteristik účetních informací, které je třeba dodržet při používání daného účetního systému. Pro každý systém byl také nastaven proces tvorby a schvalování standardů, opět za účelem větší transparentnosti. Jsou stanoveny kroky, které je třeba podniknout, od počátečního návrhu standardu až po konečné schválení. Systém IAS/IFRS se skládá z plných standardů pro kótované podniky a zvláštního standardu pro malé a střední podniky, který zjednodušuje a modifikuje plnou verzi standardů IAS/IFRS. U systému US GAAP je specifickou podkapitolou kodifikace standardů, která byla provedena pro lepší orientaci ve standardech a souvisejících interpretacích a dalších dokumentech.

V druhé kapitole byla provedena etapizace historického vývoje, určeny významné milníky a analyzován vývoj účetních systémů v jednotlivých etapách. V rámci vývoje systému IAS/IFRS byly vymezeny tři etapy: etapa prvních snah o komparabilitu, etapa vzniku a osvojování nové struktury a etapa rozšiřování IAS/IFRS a intenzivní konvergence. Mezi nejdůležitější body na časové ose vývoje IAS/IFRS patří rok 1973, kdy došlo ke vzniku IASC, dále rok 2000, kdy došlo k reorganizaci IASC a zároveň byl vznesen návrh na použití IAS/IFRS v Evropské unii, v roce 2002 byla s FASB podepsána dohoda o konvergenci Norwalk Agreement a v roce 2015 byl navržen nový koncepční rámec. V rámci vývoje systému US GAAP bylo vzhledem k delší historii vymezeno pět etap: etapa rozvoje souboru standardů a budování organizační struktury, etapa vývoje koncepčního rámce a budování autority FASB, etapa první spolupráce

s IASC, etapa skandálů finančního výkaznictví a prvních vizí konvergence a etapa intenzivní konvergence a snahy o maximální transparentnost a zdokonalení procesu tvorby standardů. Mezi nejvýznamnější milníky patří rok 1934, kdy vznikl systém US GAAP, v roce 1973 vznikla FASB, v roce 1978 bylo vydáno první koncepční prohlášení, roku 1991 se začaly ze strany US GAAP intenzivněji realizovat mezinárodní aktivity, v roce 2002 byl vydán známý Sarbanes-Oxley Act a byla podepsána dohoda o konvergenci s IAS/IFRS Norwalk Agreement a v roce 2009 byly US GAAP kodifikovány.

Ve třetí kapitole byla provedena deskripce procesu konvergence mezi účetními systémy IAS/IFRS a US GAAP. První část této kapitoly se zabývá problematikou regulace a harmonizace, popisuje počátky spolupráce mezi FASB a IASC a harmonizaci amerických a mezinárodních účetních standardů obecně. Druhá část této kapitoly podrobněji popisuje proces konvergence mezi IAS/IFRS a US GAAP od roku 2002 do roku 2013, kdy byla vydána poslední dostupná oficiální zpráva o stavu plnění konvergenčních závazků. Do této části také byly začleněny konvergenční cíle, které byly stanoveny ve společném harmonogramu konvergence FASB a IASB z roku 2006. Obě podkapitoly o regulaci a harmonizaci a konvergenci byly doplněny časovými osami, znázorňujícími nejdůležitější okamžiky v průběhu vývoje v rámci daného tématu.

Čtvrtá kapitola analyzuje současný stav účetních systémů po provedení změn vyplývajících z konvergenční dohody. Pro tuto kapitolu kromě analýzy změn v daných oblastech účetnictví a účetního výkaznictví byl na základě analýzy zpracován také souhrn konvergenčních cílů a stavu jejich plnění. Pro každou z uvedených oblastí účetnictví byl nastíněn předpokládaný vývoj v příštích několika letech až desetiletích. Zároveň byla provedena i predikce budoucího vývoje jednotlivých účetních systémů obecně. Ze zjištěných skutečností prostřednictvím analýzy vyplývají obecně dvě protikladné možnosti budoucího vývoje účetních systémů: pokračování úsilí o konvergenci a odstranění zbývajících rozdílů mezi standardy, nebo naopak pozastavení procesu konvergence a soustředění se na vlastní záležitosti uvnitř systému, přičemž do značné míry záleží na mezinárodních politických a hospodářských vztazích mezi jednotlivými částmi světa. Pokud země nesdílejí zásadní politické názory, v důsledku nelze očekávat, že budou sdílet snahy o sblížení svých účetních systémů.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled změn názvů a zkratk po změně organizační struktury IASC

Tabulka 2: Oblasti krátkodobé konvergence mezi FASB a IASB

Tabulka 3: Další společné projekty

Tabulka 4: Projekty krátkodobé konvergence

Tabulka 5: Další společné projekty – plnění ze strany IASB

Tabulka 6: Projekty krátkodobé konvergence

Tabulka 7: Další společné projekty – stav plnění ze strany FASB

Seznam obrázků

Obrázek 1: Významné orgány IAS/IFRS

Obrázek 2: Významné orgány US GAAP

Obrázek 3: Významné milníky ve vývoji IAS/IFRS

Obrázek 4: Významné milníky ve vývoji US GAAP

Obrázek 5: Významné milníky mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví

Obrázek 6: Významné milníky procesu konvergence

Obrázek 7: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – Koncepční rámec

Obrázek 8: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – výpůjční náklady

Obrázek 9: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – daně z příjmů

Obrázek 10: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – společné podniky

Obrázek 11: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – konsolidace účetních závěrek

Obrázek 12: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – finanční nástroje

Obrázek 13: Nutná opatření ze strany českých účetních předpisů pro harmonizaci s IAS/IFRS – leasingy

Obrázek 14: Opatření nutná ze strany US GAAP pro konvergenci s IAS/IFRS – volba reálné hodnoty

Obrázek 15: Opatření nutná ze strany US GAAP pro konvergenci s IAS/IFRS – následné události

Obrázek 16: Opatření nutná ze strany US GAAP pro konvergenci s IAS/IFRS – podnikové kombinace

Obrázek 17: Opatření nutná ze strany US GAAP pro konvergenci s IAS/IFRS – konsolidace

Obrázek 18: Dvě možnosti řešení oblasti výnosů ze smluv se zákazníky

Obrázek 19: Opatření nutná ze strany IAS/IFRS pro konvergenci s US GAAP – finanční nástroje

Obrázek 20: Opatření nutná ze strany IAS/IFRS pro konvergenci s US GAAP – leasingy

Seznam použitých zkratk

AICPA	Americký institut certifikovaných veřejných účetních
APB	Výbor pro účetní principy
ASC	Accounting Standards Codification
ASU	Accounting Standards Update
CAP	Výbor pro účetní postupy
EFRAG	Evropská poradní skupina pro finanční výkaznictví
EITF	Pracovní skupina pro nově vznikající záležitosti
EU	Evropská unie
FAF	Nadace finančního účetnictví
FAS	Série finančního účetnictví
FASAC	Poradní výbor pro účetní standardy
FASB	Rada pro účetní standardy
GASAC	Poradní výbor pro vládní účetní standardy
GASB	Rada pro vládní účetní standardy
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IASCF	Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	Výbor pro interpretace
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IFRS for SME's	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky
IOSCO	Mezinárodní organizace sdružující komise pro cenné papíry
ITAC	Investorský technický poradní výbor

ITF	Investorská pracovní skupina
NAFTA	Severoamerická dohoda o volném obchodu
OPEC	Organizace zemí vyvážejících ropu
SAC	Poradní sbor
SEC	Komise pro cenné papíry a burzy
SFAC	Prohlášení o konceptu finančního účetnictví
SFAS	Prohlášení o účetních standardech
SIC	Stálý interpretační výbor
UAC	Uživatelský poradní výbor
US GAAP	Všeobecně přijímané účetní zásady

Seznam použité literatury

A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP - 2006-2008:

Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB. *IFRS* [online]. 2006 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/MoU.pdf>.

About us: International Accounting Standards Board (IASB). *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx>.

Accounting Standards Board of Japan. *Accounting Standards Board of Japan* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: https://www.asb.or.jp/asb/top_e.do.

Comparability in international accounting standards: A brief history. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264#The_1970s_and_1980s.

Currency Translation. *Investopedia* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.investopedia.com/terms/c/currency-translation.asp>.

Deloitte: IFRS for SMEs in your pocket. *Deloitte: IASPlus* [online]. Deloitte, 2010 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/binary/dttdpubs/1004pocketsmes.pdf>.

Derecognition - Disclosures. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/derecognition/Pages/Derecognition.aspx>.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2014. 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-265-0149-7.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2016. 344 s. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-01749.

Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). *IASPlus* [online]. 2004 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

<http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf>.

Facts about FASB. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>.

FICBAUER, Jiří; FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2011, 162 s. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-104-7.

Financial Accounting Series: Accounting Standards Update No. 2010-10. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2010 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176156665590&acceptedDisclaimer=true.

Financial Accounting Series: Accounting Standards Update No. 2011-04. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2011 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

<https://asc.fasb.org/imageRoot/00/7534500.pdf>.

Financial Accounting Series: Accounting Standards Update No. 2013-08. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2013 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176162892052&acceptedDisclaimer=true.

Financial Accounting Series: Accounting Standards Update No. 2014-09. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2014 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176164076069&acceptedDisclaimer=true.

Financial Accounting Series: Accounting Standards Update No. 2016-01. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176167762170&acceptedDisclaimer=true.

Financial Accounting Series: Accounting Standards Update No. 2016-02. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176167901010&acceptedDisclaimer=true.

Financial Accounting Series: FASB votes to proceed with final standard on leases. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2007 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220124931&acceptedDisclaimer=true.

Financial Accounting Series: Statement of Financial Accounting Standards No. 159. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2007 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220125501&acceptedDisclaimer=true.

Financial Accounting Series: Statement of Financial Accounting Standards No. 159. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2007 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220125501&acceptedDisclaimer=true.

Financial Instruments (replacement of IAS 39). *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/financial-instruments-a-replacement-of-ias-39-financial-instruments-recognition/Pages/Financial-Instruments-Replacement-of-IAS-39.aspx>.

Financial instruments: Derecognition. *IASPlus* [online]. Deloitte, 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/projects/completed/fi/derecognition>.

Governance and oversight. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Pages/Oversight.aspx>.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 100 s. Ekonomie studium. ISBN 978-80-87197-64-6.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 142 s. Ekonomie studium. ISBN 978-80-87197-65-3.

IAS 12 - Income Taxes. *IASPlus* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12>.

IAS 12 Income Taxes. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Income-Taxes/Pages/Income-taxes-research-project.aspx>.

IASB shines light on leases by bringing them onto the balance sheet. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/alerts/pressrelease/pages/iasb-shines-light-on-leases-by-bringing-them-onto-the-balance-sheet.aspx>.

IFRS 11 Joint Arrangements. *IFRS* [online]. 2011 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Joint-Ventures/IFRS-11-Joint-Arrangements/Documents/Joint_Arrangements_FeedbackstatementMay2011.pdf.

IFRS 16 Leases. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_project-summary.pdf.

IFRS 16 Leases. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf.

IFRS 8 Operating Segments. *ACCA: Think Ahead* [online]. 2014 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.accaglobal.com/za/en/discover/cpd-articles/corporate-reporting/ifrs8-operating.html>.

IFRS 9 - Financial Instruments. *USGAAPPlus* [online]. Deloitte, 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en-us/standards/international/ifrs-en-us/ifrs9>.

IFRS Advisory Council. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Advisory-Council/Pages/IFRS-Advisory-Council.aspx>.

IFRS do kapsy 2015. *Deloitte* [online]. 2015 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: https://edu.deloitte.cz/Upload/Brochures/PDF/2015/cz_IFRS_do_kapsy_2015.pdf.

Income Tax. *IFRS* [online]. 2009 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Income-Taxes/ED-march-09/Documents/EDIncomeTaxesBC.pdf>.

International Accounting Standard Setting: A Vision for the Future. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/timeline/timeline-assets/assets/downloads/1999_international-accounting-standard-setting_fin.pdf#view=Fit.

JERRIS, Scott I. Earnings Per Share Reporting: A Movement Toward International Harmonization. *Journal Of Applied Business Research* [online]. Clute Institute, 1998, **14**(3), 11-20 [cit. 2016-04-21]. ISSN 2157-8834. Dostupné z:

<http://www.cluteinstitute.com/ojs/index.php/JABR/article/viewFile/5711/5788>.

JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1.

Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012. *Pwc* [online]. 2012 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>.

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Vyd. 1. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

LAGASSÉ, Allyson. *A Tale of Two Standards: An Exploration of US GAAP and IFRS* [online]. 2010 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://digitalcommons.bryant.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1003&context=honors_accounting.

Media Advisory 08/12/15. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2015 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FNewsPage&cid=1176166272466.

Media Advisory 11/11/15: FASB votes to proceed with final standard on recognition and measurement of financial instruments. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2015 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FNewsPage&cid=1176167531729.

Mezinárodní účetní standardy (IAS). *EUR-Lex: Access to European Union law* [online]. 2015 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV%3A126040>.

MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví*. Vyd. 2. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-7201-349-1.

New Release 11/11/15: FASB votes to proceed with final standard on leases. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2015 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FNewsPage&cid=1176167530388.

News Release 02/25/16: FASB issues new guidance on lease accounting. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FNewsPage&cid=1176167901466.

Overview and Impact of IFRS: Part 1. *Jnet* [online]. 2008 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.akitech.com/projects/kpmg/English/Archives/2009/Issue1/Index_Print.asp.

Overview: International Financial Reporting Standard for Small- and Medium-Sized Entities. *AICPA: IFRS Resources* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.ifrs.com/overview/IFRS_SMES/IFRS_SMES_FAQ.html#q1.

Press Release: IASB issues amendments to the requirements for borrowing costs. *IASPlus* [online]. 2007 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/0703ias23rev.pdf>.

Project update: Conceptual Framework - Measurement. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=1176164182288.

Project Update: Conceptual Framework. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FProjectUpdatePage&cid=900000011090.

Project update: Conceptual Framework. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FProjectUpdatePage&cid=900000011090.

Project Update: Investment Properties. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2014 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=1176156713837.

Revenue Recognition. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1351027207987#section_1.

SHAMROCK, Steven E. *IFRS and US GAAP: a comprehensive comparison*. Hoboken: John Wiley & Sons, 2012. 213 s. ISBN 978-1-118-14430-5.

Standard-setting process. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z:

<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1351027215692>.

Standard-setting: Development and publication of a Discussion Paper. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication.aspx>.

Standard-setting: Development and publication of an Exposure Draft. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication-of-an-exposure-draft.aspx>.

Standard-setting: Development and publication of an IFRS. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication-of-an-IFRS.aspx>.

Standard-setting: Planning the project. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Project-planning.aspx>.

Standard-setting: Procedures after an IFRS is issued. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Procedures-after-an-IFRS-is-issued.aspx>.

Standard-setting: Setting the agenda. *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Setting-the-agenda.aspx>.

Statement of Financial Accounting Standards No. 115: Accounting in Certain Investments in Debt and Equity Securities. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 1993 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220123971&acceptedDisclaimer=true.

Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2015. *EY* [online]. 2015 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_FAAS_Brochure_CZ_2015/\\$FILE/EY%20-%20FAAS%20Brochure%20CZ%202015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_FAAS_Brochure_CZ_2015/$FILE/EY%20-%20FAAS%20Brochure%20CZ%202015.pdf).

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktické aplikace*. 6. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2015. ISBN 978-80-86716-99-2.

Technical Agenda. *Financial Accounting Standards Board* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/TechnicalAgendaPage&cid=1175805470156>.

The G4's role in the evolution of the international accounting standard setting process and partnership with the IASB. *ResearchGate* [online]. 2006 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/257475881_The_G4's_Role_in_the_Evolution_of_the_International_Accounting_Standard_Setting_Process_and_Partnership_with_the_IASB.

To the Point: FASB defers the new revenue standard by one year. *EY* [online]. 2015 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TothePoint_BB3032_RevenueRecognition_13August2015/\\$FILE/TothePoint_BB3032_RevenueRecognition_13August2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TothePoint_BB3032_RevenueRecognition_13August2015/$FILE/TothePoint_BB3032_RevenueRecognition_13August2015.pdf).

To the Point: FASB issues amendments to the principal versus agent guidance in its new revenue standard. *EY* [online]. Ernst & Young LLP, 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TothePoint_00095-

161US_PrincipalVersusAgent_18March2018/\$FILE/TothePoint_00095-161US_PrincipalVersusAgent_18March2018.pdf

To the Point: New guidance on classifying and measuring financial instruments is coming soon. *EY* [online]. 2015 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TothePoint_BB2921_ClassificationMeasurement_22January2015/\\$FILE/TothePoint_BB2921_ClassificationMeasurement_22January2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TothePoint_BB2921_ClassificationMeasurement_22January2015/$FILE/TothePoint_BB2921_ClassificationMeasurement_22January2015.pdf).

Týká se Vás konsolidace od 1.1.2016? *Fučík & partneři: Auditori - daňoví poradci* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/tyka-se-vas-konsolidace-od-1-1-2016/>.

Vzorová účetní závěrka podle IFRS schválených pro použití v EU 2013. *Deloitte* [online]. 2013 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/vzorova_ucetni_zaverka_ifrs_2013.pdf.

What We Do. *U.S. Securities and Exchange Commission*. [online]. 2013 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>.

What we do: FAF. *Financial Accounting Foundation* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1351027541289>.

Who we are and what we do. *IFRS* [online]. 2015 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/WhoWeAre_ENGLISH_July%202015.pdf.

Work plan for IFRSs: Post-employment benefits (including pensions). *IFRS* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Post-employment-Benefits-%28including-Pensions%29/Pages/Post-employment-Benefits-%28including-pensions%29.aspx>.

Work plan for IFRSs: Segment Reporting. *IFRS* [online]. 2006 [cit. 2016-04-21].
Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Segment-Reporting/Pages/Segment-Reporting.aspx>.

Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers. *U.S. Securities and Exchange Commission* [online]. 2011 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-paper-111611-gaap.pdf>.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví. *Podnikatel.cz* [online]. 2016 [cit. 2016-04-21].
Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi/uplne/#cast4>.

Seznam příloh

Příloha A: Kodifikace účetních standardů v USA

Příloha B: Seznam zemí, kde je povoleno či přikázáno použití IAS/IFRS

Příloha C: Seznam standardů IAS/IFRS a interpretací SIC a IFRIC

Přílohy

Příloha A: Kodifikace účetních standardů v USA

Téma	Téma
100 General Principles	800 Broad Transactions
105 Generally Accepted Accounting Principles	805 Business Combinations
200 Presentation	808 Collaborative Arrangements
205 Presentation of Financial Statements	810 Consolidation
210 Balance Sheet	815 Derivatives and Hedging
215 Statement of Shareholder Equity	820 Fair Value Measurements and Disclosures
220 Comprehensive Income	825 Financial Instruments
225 Income Statement	830 Foreign Currency Matters
230 Statement of Cash Flows	835 Interest
235 Notes to Financial Statements	840 Leases
250 Accounting Changes and Error Corrections	845 Nonmonetary Transactions
255 Changing Prices	850 Related Party Disclosures
260 Earnings Per Share	852 Reorganizations
270 Interim Reporting	855 Subsequent Events
272 Limited Liability Entities	860 Transfers and Servicing
274 Personal Financial Statements	900 Industry
275 Risks and Uncertainties	905 Agriculture
280 Segment Reporting	908 Airlines
300 Assets	910 Contractors – Construction

305 Cash and Cash Equivalents	912 Contractors – Federal Government
310 Receivables	915 Development Stage Entities
320 Investments – Debt and Equity Securities	920 Entertainment – Broadcasters
323 Investments – Equity Method and Joint Ventures	922 Entertainment – Cable Television
325 Investments – Other	924 Entertainment – Casinos
330 Inventory	926 Entertainment – Films
340 Other Assets and Deferred Costs	928 Entertainment – Music
350 Intangibles – Goodwill and Other	930 Extractive Activities – Mining
360 Property, Plant, and Equipment	932 Extractive Activities – Oil and Gas
400 Liabilities	940 Financial Services – Broker and Dealers
405 Liabilities	942 Financial Services – Depository and Lending
410 Asset Retirement and Environmental Obligations	944 Financial Services – Insurance
420 Exit or Disposal Cost Obligations	946 Financial Services – Investment Companies
430 Deferred Revenue	948 Financial Services – Mortgage Banking
440 Commitments	950 Financial Services – Title Plant
450 Contingencies	952 Franchisors
460 Guarantees	954 Health Care Entities
470 Debt	958 Not-for-Profit Entities
480 Distinguishing Liabilities from Equity	960 Plan Accounting – Defined Benefit Pension Plans
500 Equity	

505 Equity	962 Plan Accounting – Defined Contribution Pension Plans
600 Revenue	
605 Revenue Recognition	965 Plan Accounting – Health and Welfare Benefit Plans
700 Expenses	970 Real Estate – General
705 Cost of Sales and Services	972 Real Estate – Common Interest Realty Associations
710 Compensation – General	974 Real Estate – Real Estate Investment Trusts
712 Compensation – Nonretirement Postemployment Benefits	976 Real Estate – Retail Land
715 Compensation – Retirement Benefits	978 Real Estate – Time-Sharing Activities
720 Other Expenses	980 Regulated Operations
730 Research and Development	985 Software
740 Income Taxes	995 U.S. Steamship Entities

Zdroj: Jílek, Svobodová, 2011

Příloha B: Seznam zemí, kde je povoleno či přikázáno použití IAS/IFRS

Abú Dhabí – Spojené arabské emiráty	Arménie	Anguilla
Antiqua a Barbuda	Argentina	Aruba
Austrálie	Ázerbajdžán	Bahamy
Bahrajn	Barbados	Barma (Myanmar)
Bělorusko	Bermudy	Bolívie
Bosna a Hercegovina	Botswana	Brazílie
Černá Hora	Chile	Dominika
Dominikánská republika	Dubaj – Spojené arabské emiráty	Ekvádor
Egypt	Fidži	Ghana
Gibraltar	Grenada	Gruzie
Guatemala	Guyana	Haiti
Honduras	Hongkong	Chorvatsko
Indie	Irák	Izrael
Jamajka	Japonsko	Jihoafrická republika
Jižní Korea	Jordánsko	Kajmanské ostrovy
Katar	Kanada	Kazachstán
Keňa	Kostarika	Kuvajt
Kyrgyzstán	Laos	Lesotho
Libanon	Libye	Macao
Madagaskar	Makedonie	Malawi
Maledivy	Maroko	Mauricius
Mongolsko	Mozambik	Namibie
Nepál	Nový Zéland	Nigérie
Nikaragua	Oman	Panama

Papua-Nová Guinea	Paraguay	Peru
Salvador	Saúdská Arábie	Sierra Leone
Slovinsko	Spojené státy americké	Srbsko
Srí Lanka	Surinam	Svazijsko
Švýcarsko	Tádžikistán	Tanzanie
Trinidad a Tobago	Turecko	Uganda
Ukrajina	Venezuela	Zambie
Zimbabwe	+ členské státy EU	

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková, 2016

Příloha C: Seznam standardů IAS/IFRS a interpretací SIC a IFRIC

IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Smlouvy o zhotovení
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejňování spřízněných stran
IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů
IAS 27	Konsolidovaná a separátní účetní závěrka
IAS 27	Separátní účetní závěrky – nové znění plné varianty
IAS 28	Investice do přidružených jednotek
IAS 28	Investice do přidružených jednotek a společných jednotek – nové znění plné varianty
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Podíly na společném podnikání
IAS 32	Finanční nástroje: prezentace

IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Znehodnocení aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a ocenění
IAS 40	Investiční nemovitost
IAS 41	Zemědělství
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Úhrada vázaná na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 10	Konsolidované účetní závěrky
IFRS 11	Společná uspořádání
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných jednotkách
IFRS 13	Ocenění reálnou hodnotou
IFRS 14	Časové rozlišení při cenové regulaci (Deloitte, 2014) – účinný od 1.1.2016
IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky (kacr.cz, 2016; standard z 2014, dodatky z 2015)

IFRS 16	Leasing
SIC interpretace 7	Zavedení eura
SIC interpretace 10	Státní podpora – bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC interpretace 12	Konsolidace – jednotky zvláštního určení
SIC interpretace 13	Společně kontrolované jednotky – nepeněžní vklady spoluvlastníků
SIC interpretace 15	Operační leasingy – pobídky
SIC interpretace 25	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu jednotky nebo jejích akcionářů
SIC interpretace 27	Hodnocení podstaty transakcí obsahujících právní formu leasingu
SIC interpretace 29	Smlouvy o licencích na služby: zveřejňování
SIC interpretace 31	Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby
SIC interpretace 32	Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky
IFRIC interpretace 1	Změny v existujících ukončeních provozu, uvedení do původního stavu a obdobných závazcích
IFRIC interpretace 2	Členské podíly v družstevních jednotkách a podobné nástroje
IFRIC interpretace 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing
IFRIC interpretace 5	Práva na podíly ve fondech vytvořených pro ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci
IFRIC interpretace 6	Závazky vzniklé z působení na specifickém trhu – elektrický a elektronický odpad
IFRIC interpretace 7	Použití metody přepočítání podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IFRIC interpretace 9	Přehodnocení vložených derivátů
IFRIC interpretace 10	Mezitímní účetní výkaznictví a znehodnocení
IFRIC interpretace 12	Smlouvy o poskytování licencí za služby

IFRIC interpretace 13	Zákaznické věrnostní programy
IFRIC interpretace 14	IAS 19 – Omezení aktiv z definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich vzájemný vztah
IFRIC interpretace 15	Dohody o výstavbě nemovitostí
IFRIC interpretace 16	Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky
IFRIC interpretace 17	Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům
IFRIC interpretace 18	Převody aktiv od zákazníků
IFRIC interpretace 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji
IFRIC interpretace 20	Náklady na skrývku v produkční fázi povrchové těžby

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Abstrakt

Tato práce se zabývá problematikou mezinárodní regulace a harmonizace účetnictví. Práce popisuje základní charakteristické rysy systémů účetních standardů IAS/IFRS a US GAAP, jako jsou například základní účetní principy, významné orgány nebo proces tvorby standardů. Dále je v této práci analyzován historický vývoj systémů IAS/IFRS a US GAAP od jejich počátků, rozděluje ho do etap a ukazuje významné milníky ve vývoji. V práci je také popsán proces konvergence mezi účetními systémy IAS/IFRS a US GAAP a mezinárodní regulace a harmonizace mezi IAS/IFRS a US GAAP. Dále je provedena analýza současného stavu účetních systémů a predikce jejich budoucího vývoje.

Klíčová slova

IAS/IFRS, mezinárodní harmonizace účetnictví, mezinárodní regulace účetnictví, mezinárodní účetní standardy, US GAAP, účetnictví

Abstract

This bachelor's thesis deals with international regulation and harmonization of accounting. This thesis describes basic characteristics of systems of accounting standards IAS/IFRS and US GAAP, such as basic accounting principles, important institutions or standard-setting process. This thesis also analyses historical development of the systems IAS/IFRS and US GAAP since they were established, divides the historical development into phases and show important milestones during the development. In this thesis, the process of convergence between accounting systems IAS/IFRS and US GAAP and international regulation and harmonization between IAS/IFRS and US GAAP are described. Also in this thesis, the analysis of current situation and prediction of future development of accounting systems IAS/IFRS and US GAAP were realized.

Key words

Accounting, IAS/IFRS, international accounting harmonization, international accounting regulation, international accounting standards, US GAAP