

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Vývojové tendence Mezinárodních účetních standardů**  
**IAS/IFRS a US GAAP**

**Trends in Development of International Accounting**  
**Standards IAS/IFRS and US GAAP**

Bc. Monika Valtová

Plzeň 2016



## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Vývojové tendence Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a US GAAP“*

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

V Plzni, dne 22. dubna 2016

.....

podpis autora

## **Poděkování**

Děkuji paní Ing. Janě Hinke, Ph.D., vedoucí mé diplomové práce, za pomoc, ochotu, cenné rady a připomínky při zpracování této práce a za věnovaný čas.

Zároveň tímto děkuji panu Ing. Liboru Vaškovi, Ph.D., za vstřícnost a poskytnuté konzultace.

Také bych chtěla poděkovat celé své rodině a partnerovi za pomoc, podporu a trpělivost při studiu a tvorbu potřebného zázemí.

## Obsah

Úvod.....	6
1 Cíl práce a metodika zpracování.....	8
2 Charakteristika účetních systémů .....	9
2.1 IAS/IFRS.....	9
2.1.1 Vznik.....	9
2.1.2 Koncepční rámec .....	11
2.1.3 Vytváření standardů IAS/IFRS .....	12
2.1.4 Struktura IFRS .....	13
2.2 US GAAP.....	15
2.2.1 Vznik.....	15
2.2.2 Teoretická východiska .....	17
2.2.3 Vytváření standardů US GAAP .....	18
2.2.4 Standardy ASC .....	21
2.3 Komparace účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP .....	23
3 Vývojové tendence účetních systémů.....	27
3.1 IAS/IFRS.....	27
3.1.1 Období před rokem 2002 .....	27
3.1.2 Období po roce 2002.....	27
3.2 US GAAP.....	36
3.2.1 Období před rokem 2002 .....	36
3.2.2 Období po roce 2002.....	37
4 Konvergenční proces v datech.....	39
5 Analýza změn standardů IAS/IFRS a US GAAP .....	48
5.1 Změny v IAS/IFRS a jejich vliv na účetní výkaznictví podniků EU.....	48
5.1.1 Nové standardy IFRS.....	48
5.1.2 Novelizace standardů IAS/IFRS .....	54
5.2 Aktualizace standardů ASC v US GAAP .....	60
Závěr .....	63
Seznam tabulek.....	64
Seznam obrázků.....	65
Seznam použitých zkratk .....	66
Seznam použité literatury .....	68

## Úvod

Tématem diplomové práce jsou Vývojové tendence Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a US GAAP. Globální ekonomika se neustále rozvíjí a společností působících na světových trzích stále přibývá. Tento rozvoj si žádá konzistentní účetní výkaznictví napříč celým světem. Spolehlivá a srovnatelná finanční data mohou nasměrovat společnosti správným směrem a to zvláště v případě, kdy se rozhoduje o přesouvání majetku do jiné části světa.

Transparentní a jednotné finanční údaje mohou přispět ke stabilitě světové ekonomiky nebo alespoň umožnit investorům a jiným subjektům lépe hodnotit rizika. Globální účetní standard by také zcela jednoznačně usnadnil vstup účetním jednotkám na nové trhy. V minulosti se již několikrát prokázalo, že rozdílné způsoby výkaznictví mohou vést k odlišné interpretaci stavu subjektů či zkomplikovat expanzi společností na nové trhy. Používání odlišných účetních standardů může tedy vést ke zpomalení ekonomického růstu. Způsob, jakým jsou finanční data prezentovány a na základě jejich prezentace následně chápány, hraje významnou roli v chování investorů, a tudíž přispívá k stabilitě světových trhů.

Tato diplomová práce je zaměřena na vývoj jednotlivých mezinárodních standardů, od okamžiku vzniku do roku 2015/2016, a které orgány byly aktivně zapojeny v prvních několika letech působení těchto standardů. Koncepční rámec je nedílnou součástí vydaných standardů. Slouží jako základ pro jejich tvorbu, aplikaci, stanovení konceptů a prezentaci účetních výkazů. Jak Rada IASB, tak Rada FASB, vytvářející účetní standardy IAS/IFRS a US GAAP, se řídí ustáleným procesem při vzniku těchto standardů. Je nutné poukázat, že i přes spolupráci těchto rad, stále existují viditelné rozdíly v jednotlivých standardech. Tato práce si mimo jiné klade za cíl poukázat na to, v čem se tyto dva celosvětově akceptované účetní systémy liší.

Zlomovým okamžikem se stal rok 2002 uzavřením tzv. Norwalské dohody a započatím spolupráce k vytvoření celosvětově uznávaných identických standardů. Rok co rok konvergenční proces zanechává za sebou společné standardy a přibližuje se tak ke stanovenému cíli. V předposlední kapitole jsou zmapovány veškeré hlavní milníky a jejich výsledky konvergenčního procesu. Poslední kapitola se zabývá nově vydanými standardy a novelizací již existujících standardů. Dále zahrnuje analýzu vlivu změn

IAS/IFRS na účetní výkaznictví podniků Evropské unie. Závěrem je úvaha nad vzniklými výsledky z předešlé analýzy a shrnutí problematiky mezinárodních účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP.

## 1 Cíl práce a metodika zpracování

Cílem pro literární rešerši je charakteristika účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP, dále zmapování jednotlivých období v konvergenčním procesu a jejich přínosy. Při plnění tohoto cíle byla použita kvalitní a nejaktuálnější literatura o účetních systémech, odborné časopisy a internetové stránky organizací, které vytvářejí jednotlivé standardy.

Cílem vlastní části práce je analýza změn v účetních systémech a následné zhodnocení vlivu změn IAS/IFRS na účetní výkaznictví podniků EU. Pro správný pohled na nové standardy a novelizace a jejich následné zhodnocení proběhly konzultace s předsedou Komory certifikovaných účetních. Posledním krokem pro komplexnost splnění cíle je úvaha nad problematikou světových účetních systémů a shrnutí výsledků z analýzy nových standardů a novelizací.

Pro dosažení výše zmíněného cíle je použita následující metodika zpracování:

- charakterizovat účetní systémy a pochopit jednotlivá období při vývoji IAS/IFRS a US GAAP;
- posoudit stále přetrvávající významné odlišnosti mezi IAS/IFRS a US GAAP;
- zmapovat období před zlomovým rokem 2002 a období po roce 2002;
- charakterizovat konvergenční proces a definovat jednotlivé společné projekty vytvořené Radou IASB a Radou FASB;
- přehledně zanalyzovat nově vydané standardy a novelizace IAS/IFRS a US GAAP;
- vyhodnotit vliv změn IAS/IFRS na účetní výkaznictví podniků Evropské unie, tedy působení na finanční pozici a výkonnost podniků;
- shrnout zjištěná fakta a nastínit problematiku IAS/IFRS a US GAAP.



## **2 Charakteristika účetních systémů**

Standards IFRS a US GAAP se vyprofilovaly jako dva celosvětově akceptované účetní systémy. Standard představuje souhrn veškerých požadavků a pravidel o rozsahu a způsobu účtování a zveřejňování účetních informací jednotlivých subjektů. Na první pohled jsou si tyto systémy a jejich standardy blízké, avšak při bližším prozkoumání (komparace v podkapitole 2.3) lze konstatovat, že stále jde o velmi rozdílné systémy. Již od roku 2002 Rada IASB a Rada FASB spolupracují na vytvoření společných celosvětově uznávaných standardů. Proces konvergence a období po roce 2002 je podrobněji analyzováno v dalších kapitolách. Následující podkapitoly pojednávají o historii a vzniku standardů IFRS a US GAAP, koncepčních východiskách, klíčových orgánech, struktuře a tvorbě standardů.

### **2.1 IAS/IFRS**

Cílem IAS/IFRS je poskytnout kvalitní, srozumitelné a vymahatelné účetní standardy, používané veškerými subjekty po celém světě. Zkratky IAS/IFRS pochází z názvů International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards. Volně přeloženo se jedná o Mezinárodní účetní standardy a Mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Výbor IASC, který vytvořil soubor standardů IAS, byl v roce 2001 přeorganizován na Radu IASB, která si osvojila veškeré standardy IAS. Rada IASB vydává IFRS, kde lze tyto standardy označit za nástupce a pokračovatele standardů IAS.

#### **2.1.1 Vznik**

Výbor pro mezinárodní účetní standardy International Accounting Standard Committee (dále jen Výbor IASC) vznikl v roce 1973. Založen byl profesionálními účetními organizacemi z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemska, Spojeného království a Irska a také Spojených států. Tyto organizace byly členy federace International Federation of Accountants (dále jen IFAC), která v roce 1997 měla 119 členů z 88 zemí. [8]

V roce 1983 byla založena organizace International Organization of Securities Commissions (dále jen Organizace IOSCO), která působila jako mezinárodní konfederace regulátorů trhu s cennými papíry. Organizace IOSCO se zaměřovala na

rozvoj souboru požadavků pro zahraniční společnosti, které by byly obecně akceptovány všemi burzami po celém světě. Výbor IASC věřil, že spolupráce s IOSCO mu usnadní vstup na americký trh a jednoznačně urychlí proces vzniku jednotného mezinárodního účetního systému. Kooperace IASC s IOSCO později vedla ke zvýšenému povědomí o IAS u amerického kongresu a zejména u Americké komise pro cenné papíry United States Security and Exchange Commission. [13]

Základním významem IASC bylo podporovat tvorbu národních účetních standardů po celém světě, jejich zlepšení a harmonizaci. Níže jsou vypsány cíle Výboru IASC, jak je uvedeno v jeho ústavě:

- sestavovat a zveřejňovat účetní standardy, které jsou používány při prezentaci účetní závěrky a dále podporovat jejich celosvětové přijetí a dodržování;
- obecně pracovat na zlepšení a harmonizaci předpisů, účetních standardů a postupů vztahující se k prezentaci účetní závěrky. [12]

Výbor se scházel čtyřikrát do roka a byl podporován sekretariátem se sídlem v Londýně ve Spojeném království. IASC vytvořil 41 platných standardů International Accounting Standards (dále jen IAS) a dále v roce 1989 vydal tzv. Koncepční rámec. V roce 2001 byl Výbor IASC přeorganizován na Radu International Accounting Standards Board (dále jen Rada IASB). Rada IASB si osvojila veškeré standardy IAS, vytvořené Výborem IASC, jako svoje vlastní. Tyto standardy jsou nadále platné. Rada IASB vytvořila nové standardy zvané IFRS. Rada IASB vydala prohlášení v roce 2006, že nebude vyžadovat uplatnění jakýchkoli nových standardů IFRS nebo zpracovávat významné změny stávajících standardů před rokem 2009. [12]

IFRS a IASB sdílí společně jeden cíl, kterým je vývoj vysoce kvalitních, lehce pochopitelných, vymahatelných a globálně akceptovaných standardů pro účetní vykazování, které se zakládají na jasně stanovených principech.

Rada IASB poskytuje stručný a přehledný seznam uživatelů účetních výkazů a jejich potřeb. Podle nového Koncepčního rámce z roku 2010 je pozornost směřována hlavně k primárním uživatelům, kterými jsou současní a potenciální investoři. Informace z výkazů pomáhají investorům určit, zda se soustředit na koupi, držení či prodej. Mezi sekundární uživatele je možné zařadit ty, kteří byli zmíněni ve starém znění Koncepčního rámce:

- věřitelé – informace jim umožňují určit, jaká je pravděpodobnost, že jejich půjčky budou splaceny a v jakém časovém rozmezí;
- dodavatelé – zabývají se částkami, které jim mají být splaceny v daném období;
- zaměstnanci – zájem směřuje k informacím o stabilitě a profitabilitě daného zaměstnavatele;
- zákazníci – hledají informace o daném subjektu, zejména tehdy, pokud s daným subjektem mají dlouhodobé zájmy, či jsou na něm závislí;
- vláda a její jednatelé – informace pojednávají nejen o aktivitách jednotlivých subjektů, ale i o regulaci jejich aktivit, určení daňové politiky, alokaci zdrojů a také tvoření základu pro národní příjem;
- veřejnost – účetní výkaznictví pomáhá informovat veřejnost o trendech, současném vývoji prosperujících subjektů a rozsahu jejich aktivit. [1]

### **2.1.2 Konceptní rámec**

Základem pro tvorbu, aplikaci účetních standardů, stanovení konceptů a prezentaci finančních výkazů je Konceptní rámec. Tato příprava finančních výkazů je založena na odhadech, úsudcích a modelech. Konceptní rámec uvádí, že účetní výkazy jsou běžně připravovány v souladu s finančním modelem. Tento model je založený na obnovitelných historických nákladech a udržitelném konceptu nominálního finančního kapitálu. Je možné, že jiné modely a koncepty mohou být více vhodné, avšak prozatím změny v letech 2015/2016 nejsou povoleny. [2]

Konceptní rámec je stanoven tak, aby mohl být aplikován na širokou škálu finančních modelů a konceptů. Předpokládá se, že objektivita a kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací v konceptním rámci povedou k vhodným rozhodnutím. V tomto případě objektivita finančního vykazování poskytuje finanční informace, pozici a zdroje daného subjektu. Tyto informace slouží investorům, věřitelům a dodavatelům při rozhodování, zda danému subjektu poskytnou zdroje. Informace poskytované přímo daným subjektem, nemusí být totiž vždy dostatečné. Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací jsou rozděleny do dvou skupin. První skupinu tvoří základní kvalitativní charakteristiky:

- relevance – schopnost hodnotit minulé a současné události a rozhodovat dle nich o budoucích výstupech;
- věrný charakter – pojednává o věrném reprezentování ekonomických jevů v podobě finančních zpráv.

Druhou skupinu tvoří rozvíjející kvalitativní charakteristiky:

- srovnatelnost – umožňuje porovnání a nalezení rozdílů jednotlivých předmětů;
  - ověřitelnost – ujišťuje uživatele o správnosti vykazovaných informací;
  - včasnost – znamená, že poskytované informace budou přístupné včas, v době rozhodování. Obecně vzato starší informace jsou méně užitečné;
  - srozumitelnost – informace jsou jasně tříděné, charakterizované a prezentované.
- [2]

### 2.1.3 Vytváření standardů IAS/IFRS

Práce Rady IASB je rozdělená do dvou skupin. První skupinu tvoří vydávání. Jedná se o projekt zahrnující změny či úplně nové IFRS. Druhou skupinou je aktualizace standardů, která zahrnuje pouze úpravu stávajících IFRS.

Proces vytváření standardů je označován v zahraniční literatuře jako tzv. „Due Process“. Rada IASB má formální řádný proces, vydaný v únoru roku 2013, který je používán při stanovení standardů. Každý navrhovaný standard před jeho konečným vydáním je vystaven komentářům, kde tyto komentáře jsou přezkoumány. Veškeré diskuze jsou otevřené veřejnosti. Nicméně v praxi je tento formální proces doplněn o konzultace založené na neformální bázi. Komise, která dohlíží, reviduje a aktualizuje řádný proces, byla stanovena Nadací IFRS. Pracovní náplň Rady IASB je určována několika způsoby. Návrhy jsou vytvořeny členy, Poradním orgánem IFRS, mezinárodními auditorskými firmami a dalšími. Jednotlivé návrhy jsou projednávány Radou IASB a předběžné závěry jednání jsou diskutovány s různými poradenskými subjekty. [26]

Projekty většího rozsahu jsou nejdříve umístěny do výzkumného programu, což znamená, že nejprve dochází ke sběru informací o daném problému a potencialních řešení. Formální proces probíhá tak, že zaměstnanci (skupina 20 technických permanentních pracovníků, zaměstnaných Radou IASB) vydávají články, které jsou diskutovány Radou IASB na veřejných jednáních. Po ukončení takového jednání

zaměstnanci buďto upraví články nebo vydají nové, které jsou diskutovány v následujícím jednání. Teoreticky zaměstnanci navrhnou řešení a Rada IASB je schválí či odmítne. Prakticky je však tento proces mnohem komplexnější. Jednotlivým členům Rady IASB jsou přiřazeny úkoly, které jsou následně projednány se zaměstnanci IASB a společně tak vytvářejí navrhovaná řešení. Řádný proces se skládá ze šesti kroků:

- vytváření pracovní náplně,
- projektového plánování,
- vytváření a zveřejňování diskusních článků,
- pracovního návrhu,
- vytváření a vydávání IFRS,
- procesů po vydání IFRS.

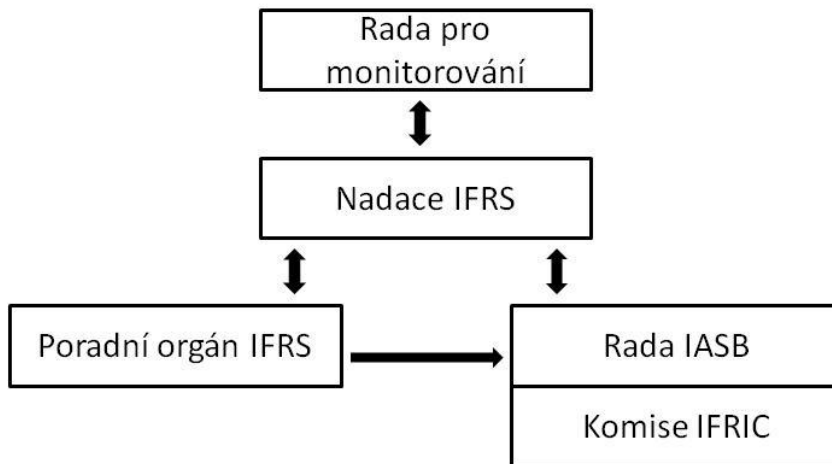
Celý proces také zahrnuje analýzu přijatých komentářů k diskusním článkům a k pracovnímu návrhu. Před závěrečným hlasováním je návrh podroben externí analýze. Pokud jsou veškeré významné problémy vyřešeny, je vytvořen konečný návrh, který je zaslán ke schválení. Závěrečné schválení standardů probíhá za tajného hlasování. Základní řádný proces může být za různých okolností pozměněn. Rada IASB se může rozhodnout nevydávat diskusní články či pracovní návrhy. [2]

Rada IASB se setkává a diskutuje s orgány Analyst Representative Group, Global Preparers Forum a Financial Crisis Advisory Group. Některé standardy jsou zkušebně testovány v praxi dobrovolnou skupinou pracovníků. Rada IASB dále zapojuje do procesu veškeré zúčastněné strany jako například investory, analytiky, regulátory, vedoucí společností a jiné. [10]

#### **2.1.4 Struktura IFRS**

Nadace IFRS a korporace Delaware, dříve známé jako IASC, stanovily formální strukturu IFRS v roce 2000. Obě tyto organizace jsou zodpovědné za financování stanovení standardů a dále za jmenování členů Rady IASB, Komise IFRIC a Poradního orgánu IFRS Advisory Council. Struktura byla v roce 2009 změněna a rozšířena o Radu pro monitorování, dále v roce 2010 byla přidána skupina IFRS SMEs, která spadá pod Radu IASB. [2]

Obrázek č. 1: Struktura orgánů IFRS



Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [19]

Každý výše uvedený orgán je zodpovědný za konkrétní činnost. Rada pro monitorování zajišťuje, že členové Nadace IFRS plní své povinnosti. Dále je zodpovědná za jmenování a znovujmenování členů. Rada pro monitorování se skládá z Organizace IOSCO, Evropské Komise, Agentury pro finanční služby v Japonsku (JFSA) a Komise SEC. Nadace IFRS je řízena jejími vlastními členy a podává zprávy přímo Radě pro monitorování. Nadace IFRS je také zodpovědná za získávání finančních prostředků a dohlížení při procesu stanovení standardů, struktury IFRS, strategii a kontrolu Ústavy. Poradní orgán IFRS poskytuje poradenství Radě IASB a členům Nadace IFRS. Členové tohoto orgánu se skládají ze skupin uživatelů, finančních analytiků, akademiků, auditorů, regulačních orgánů, investorských skupin a profesionálních účetních orgánů.

Rada IASB je nezávislý orgán, který je výhradně zodpovědný za stanovení IFRS, včetně IFRS SMEs. Rada IASB také schvaluje nové interpretace k IFRS. Komise IFRIC představuje komisy složenou z partnerů auditorských firem, ale i běžných uživatelů. Funkce této komise je zodpovídat technické dotazy členů o tom, jak správně interpretovat IFRS. V podstatě se jedná o vyplnění mezer mezi různými pravidly. Od roku 2014 dochází často k návrhům změn standardů. Tyto změny jsou reakcí na vnímané provozní potíže či potřebě zlepšit konzistenci standardů. Komise IFRIC spolupracuje se Skupinou EITF, dalšími podobnými orgány a těmi kteří stanovují standardy. [10, 30]

## **2.2 US GAAP**

Následující podkapitola blíže definuje vznik obecně přijímaných účetních principů pro veškeré americké i neamerické společnosti, které chtějí působit na americkém kapitálovém trhu. Pojem US GAAP pochází z názvu United States Generally Accepted Accounting Principles, volně přeloženo Obecně přijímané účetní principy Spojených států.

### **2.2.1 Vznik**

Před vznikem US GAAP, byla zodpovědnost za vyhlášení účetních standardů předávána z jednoho orgánu na druhý. Velice často docházelo k tomu, že více jak jeden orgán nesl tuto zodpovědnost. Výsledkem pádu New Yorkské burzy v roce 1929, bylo založení Komise United States Securities and Exchange Commission (dále jen Komise SEC) v roce 1934. Dané období lze označit za počátek US GAAP. Významným článkem při vývoji US GAAP se stal American Institute of Certified Public Accountants (dále jen AICPA), kterému byla přidělena pravomoc Komise SEC v roce 1939. [7]

Institut AICPA jmenoval komisi zvanou Committee on Accounting Procedure (dále jen CAP). CAP začala přezkoumávat a měnit požadavky týkající se finančního výkaznictví. Významným příspěvkem AICPA bylo vydání řady dokumentů, které se staly součástí systému US GAAP. AICPA však zhodnotil, že komise CAP dostatečně nevyvinula potřebnou strukturu účetních zásad, a proto v roce 1959 vytvořil radu Accounting Principles Board (APB), jejímž úkolem bylo sestavit komplexní Koncepční rámec. [26]

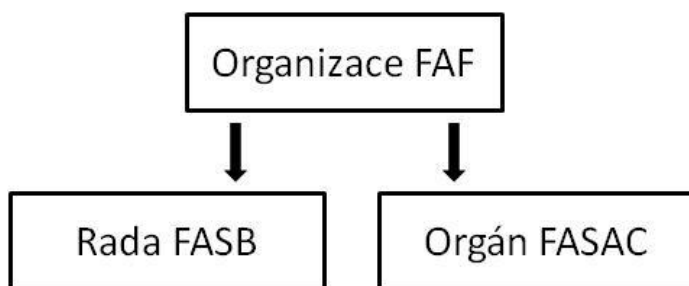
Kvůli provozním problémům, kterými institut AICPA trpěl, vznikla v roce 1972 Rada Financial Accounting Standards Board (dále jen Rada FASB). Rada FASB se tak stala nezávislým orgánem, který byl založen organizací Financial Accounting Foundation (dále jen Organizace FAF). Organizace FAF má na starosti výběr členů a schvalování rozpočtů. [7]

Rada FASB je jmenována 16 členy Organizace FAF, kde 11 členů reprezentuje institut AICPA a několik dalších organizací, jako například Americká účetní asociace, Sdružení pro správu investic a výzkumu, Asociace vládních finančních úředníků, Národní

asociace státních auditorů, Organizace kontrolorů a pokladních. Dalších 5 členů je vybráno Radou FASB. [11]

V roce 1973 byl založen Poradní orgán pro standardy finančního účetnictví Financial Accounting Standards Advisory Council (dále jen Orgán FASAC). Primární funkcí Orgánu FASAC je poskytování potřebných informací Radě FASB, zvláště v oblasti projektů FASB a jejich priorit. Dále Orgán FASAC uděluje rady k otázkám přicházejícím od předsedy Rady FASB. [14] V předchozím textu, jsou blíže specifikovány jednotlivé orgány. Na následujícím obrázku je pro přehlednost znázorněna struktura klíčových orgánů, které kontrolují proces vytváření a vydávání standardů US GAAP.

Obrázek č. 2: Struktura orgánů US GAAP



Zdroj: [15]

Na začátku roku 1980 se účastníci trhu rozhodli, že Spojené státy potřebují autonomní a autoritativní orgán k vybudování efektivní struktury pro vytváření a realizaci konzistentních účetních standardů jednak pro stát, ale také pro územní samosprávu. Cílem bylo podpořit účetní výkaznictví, které by poskytovalo spolehlivé, transparentní a srovnatelné vládní finanční údaje pro daňové poplatníky a ostatní zúčastněné strany. Díky tomuto úsilí v roce 1984 vznikla Rada Governmental Accounting Standards Board (dále jen Rada GASB). Standardy vydávané Radou GASB jsou uznány vládami a slouží jako oficiální zdroj pro mezinárodní účetní systém US GAAP. [4]

V roce 1984 Rada FASB vytvořila Skupinu Emerging Issues Task Force (dále jen Skupina EITF), která se zaměřuje na stávající a potencionálně nově přichozí problémy. Jednotlivé problémy jsou řešeny podle důležitosti. Skupina EITF se skládá ze 13 členů, kteří pocházejí převážně z veřejných účetních firem. Často jsou členy také jedinci, kteří



mohou vědět více o konkrétních problémech, které by měly být Skupinou EITF identifikovány. Při každém zasedání je vydáván článek. Konkrétní problém je diskutován Skupinou EITF a poté co se dopracují k řešení, je tento výsledek prezentován Radě FASB. Pokud je návrh odsouhlasen Radou FASB, je následně přidán do Teoretických východisek zvaných CON. [28]

Rada FASB ve Spojených státech se prvně začala zajímat o mezinárodní standardy v roce 1991. Veškeré standardy v té době byly rozčleněny do několika kategorií různých úrovní. V roce 2009 Rada FASB dokončila svůj projekt, týkající se uzákonění US GAAP a veškerá literatura pojednávající o US GAAP v té době byla odstraněna. Uzákoněné US GAAP se nacházely na stejné úrovni. Podle Rady FASB by tento systém měl snížit vynaložené úsilí a čas, potřebné k vyřešení účetních problémů. Dále by mělo dojít ke zmírnění rizika nesouladu s normami, díky zkvalitnění literatury pojednávající o US GAAP. Tato literatura poskytuje přesné informace a upozorňuje jak na veškeré změny stávajících standardů, tak na vývoj nových standardů. [28]

Komise SEC určuje pravidla a podává zprávy Radě FASB, která vydává standardy Accounting Standards Codification (dále jen ASC). Komise SEC je pod dohledem federálních zákonů o cenných papírech a vydává tzv. Technické bulletiny Radě FASB, která se řídí těmito technickými zprávami. US GAAP se neustále vyvíjí a reaguje na změny v ekonomice. Obsahuje dva hlavní účetní principy:

- vykazování – určuje čas a způsob měření jednotlivých položek, které vstupují do účetnictví a ovlivňují účetní závěrku;
- zveřejnění – ne vždy se jedná o číselné zobrazení. Tyto principy obsahují kvalitativní informace, tvořící základní složku účetní závěrky. Pokud by tyto informace v účetní závěrce chyběly, stal by se tento výkaz nepoužitelným pro uživatele, kteří na základě tohoto výkazu dělají svá rozhodnutí. Jedná se o slovní vyjádření číselných informací uvedené v účetní závěrce. [7]

### **2.2.2 Teoretická východiska**

Koncepční rámec v roce 2016 obsahuje 5 Teoretických východisek (CON 4, CON 5, CON 6, CON 7, CON 8), vydaných Radou FASB. Tato východiska zvaná Statements of Financial Accounting Concepts (dále jen CON) slouží k popsání charakteru, funkčnosti

a limitů finančního účetnictví a jeho výkazů. Původně bylo těchto východisek 8. První CON 1 byl vydán v listopadu roku 1978, později byl nahrazen CON 8 z roku 2010. V roce 1980 vznikly další CON 2 a CON 3, kde obě tato východiska byla nahrazená CON 6, pocházející z prosince roku 1985. [20]

Teoretická východiska CON slouží jako návod a teoretický podklad pro standardy. Avšak samotná CON nevytváří standardy či postupy zveřejňování určitých položek. Konceptní rámec Rady FASB slouží jako podklad pro vytváření standardů tak, aby byly srozumitelné a soudržné. Tato skutečnost je zapsána v úvodu CON 8. Konceptní rámec má dále sloužit společnostem tak, aby lépe porozuměly a zároveň dokázaly aplikovat jednotlivé účetní standardy. Zpráva Rady FASB zvaná The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards z roku 1998 definuje, že Konceptní rámec má pomáhat řešit komplexní problémy finančního účetnictví a výkaznictví zejména tím, že:

- určuje přesnou terminologii;
- pomáhá klást přesné dotazy;
- limituje rozsah rozhodování tím, že vylučuje potencionální řešení, která by mohla být v konfliktu se standardy. [7]

Komponenty Konceptního rámce zahrnují cíle, elementy, kvalitativní charakteristiky, uznání, měření a zveřejnění. Elementy jsou komponenty, ze kterých se vytvářejí účetní závěrky. Jedná se například o aktiva, závazky, vlastní kapitál, investice, příjmy, tržby, náklady, zisky a ztráty. Aby tyto elementy mohly být obsaženy v účetní závěrce, musí splňovat kritéria pro uznání a mít určité vlastnosti, které mohou být měřeny. Výkaznictví se zabývá i tím, jaká informace má být poskytnuta, kým a kde má být zobrazena. Způsob jakým jsou účetní závěrky prezentovány, je hlavním bodem Konceptního rámce. Je možné, že US GAAP není přímo v souladu s principy uvedenými v Konceptním rámci. V takové situaci Rada FASB přehodnotí současné standardy. Dokud se tak nestane, CON nevyžaduje změnu stávajících US GAAP standardů. [28]

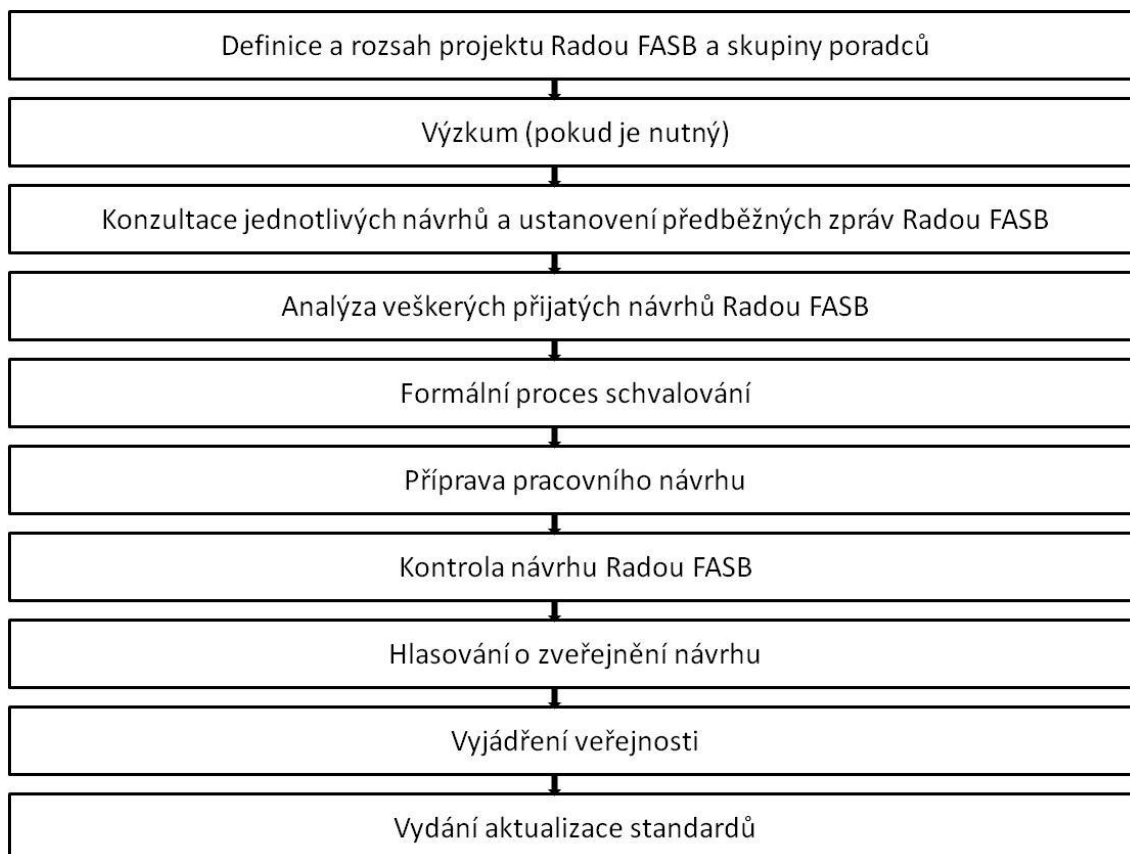
### **2.2.3 Vytváření standardů US GAAP**

Proces zabývající se tvorbou standardů je stejně, jako v případě IFRS, nazýván v zahraniční literatuře tzv. „Due Process“ [26]. Ten také bývá označován jako tzv.

spravedlivý proces. Cílem Rady FASB při tvorbě nových standardů je účast všech členů, kteří by mohli být ovlivněni nově vydaným standardem. Tento proces má vést k tomu, aby veškerá reportovaná ekonomická aktivita byla co nejvíce objektivní, bez toho aniž by nově vydané standardy ovlivňovaly chování jednotlivých subjektů. Standardy jsou výsledkem rozhodnutí Rady FASB, založeném na výzkumu, veřejném mínění a diskuzi. Rada FASB přijímá návrhy na vydání nových standardů od všech členů, kterými jsou například auditorské skupiny, členové průmyslu, Skupina EITF a Komise SEC. Tyto návrhy zahrnují jednak žádosti o vydání nových a také úpravu již existujících standardů. [7]

Následující obrázek znázorňuje jednotlivé kroky při tzv. Due Process. Dále jsou pak tyto jednotlivé kroky detailněji rozepsány.

Obrázek č. 3: Proces vytváření standardů US GAAP



Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [26]

Po diskuzi s jednotlivými členy Rady FASB a pod dohledem Organizace FAF, předseda Rady FASB rozhodne, zda zahrnout tyto žádosti do technického programu rady. Rada

FASB začne proces tím, že najme skupinu poradců, která je tvořena externími experty. Členové skupiny poradců jsou vybíráni tak, aby bylo zohledněno co nejširší spektrum úhlu pohledu. Celá skupina poradců se poté setkává s Radou FASB a pomáhá při přesné definici a rozsahu projektu. Dále se určuje, do jaké míry je nutné provést výzkum na dané téma. Rada FASB a její zaměstnanci prostudují dostupnou literaturu a pokud je to nutné dojde k samotné realizaci výzkumu. Nakonec Rada FASB konzultuje jednotlivé návrhy a ustanoví předběžné závěry. Veškeré schůze Rady FASB a zvolené skupiny odborníků jsou veřejně přístupné a zaznamenávané. [7]

Kdokoliv z veřejnosti se může přihlásit o slovo při veřejném slyšení, které je pořádáno Radou FASB během procesu vytváření nového standardu. Všichni, kdo se hlásí o slovo při tomto veřejném slyšení, zasílají předem své návrhy v tištěné podobě. Rada FASB poté analyzuje všechny přijaté návrhy a diskutuje se všemi zúčastněnými. Po kompletní analýze přijatých návrhů začíná formální proces schvalování. Rada se opět schází při veřejných schůzích, přičemž program každé schůze je dopředu oznámen. Před každou schůzí je vydána analýza jednotlivých bodů schůze a možná doporučení. Během schůzí jsou ústně prezentovány shrnutí těchto materiálů a poté probíhá diskuze. Rada se schází do té doby, než je daný problém vyřešen. [28]

Poté, co Rada FASB dosáhne předběžného závěru ohledně veškerých záležitostí daného projektu, je připraven tzv. pracovní návrh. Tento pracovní návrh vydává závěry k navrhovaným standardům finančního účetního výkaznictví, dále obsahuje předpokládaný datum účinnosti a způsob přechodu k těmto novým standardům. Rada FASB tento dokument znovu zkontroluje, a pokud je to nutné, provede úpravy. Poté probíhá hlasování ke zveřejnění daného dokumentu. [29]

Veřejnost může k danému dokumentu vyjadřovat své komentáře po dobu 60 dnů od data zveřejnění. Pokud během této doby jsou přijaty změny, Rada FASB vydá revidovanou verzi pracovního návrhu. K tomuto návrhu se opět může veřejnost vyjadřovat. Následně, co Rada FASB uváží, že veškeré možnosti byly adekvátně zváženy, jsou sepsána navrhovaná ustanovení. Tato ustanovení jsou schválena Radou FASB, která poté vydává aktualizaci standardů (Accounting Standards Update). Aktualizace se po uplynutí datu účinnosti stává standardem. [7]

## 2.2.4 Standardy ASC

Práce s kodifikací mezinárodního účetního systému US GAAP se liší od použití Koncepčního rámce IAS/IFRS. Proto je nezbytné vysvětlit, jak lze s takovým dokumentem pracovat. Jednotlivé standardy jsou číslovány a seřazeny do hlavních skupin.

Tabulka č. 1: Charakteristika hlavních skupin standardů ASC

Číslo skupiny	Název	Charakteristika
100	Obecné zásady	Poskytují základní informace o US GAAP, historii mezinárodního standardu a celkový přehled ASC.
200	Prezentace	Pojednává o výkazech US GAAP. Jedná se o rozvahu, výkaz zisku a ztráty, vykazování jednotlivých segmentů.
300	Aktiva	Tato skupina obsahuje US GAAP pro veškeré typy aktiv, jako například pohledávky, investice a nehmotný majetek.
400	Závazky	Obsahuje US GAAP pro veškeré závazky. Jedná se například o odpovědnost, garance a podmíněné závazky.
500	Vlastní kapitál	US GAAP pokrývá témata týkající se všech typů akcií, akcií v pokladně, či akciových dividend.
600	Tržby	Zde jsou například obsažena témata jako tržby za vlastní výrobky či tržby z prodeje služeb.
700	Náklady	Tato skupina je rozčleněna do pěti hlavních kategorií: - náklady prodaného zboží, - výzkum a vývoj, - škody, - daně z příjmu, - ostatní náklady.
800	Zahraniční transakce	Do této skupiny se řadí podnikové kombinace, deriváty a záležitosti týkající se cizí měny.
900	Odvětví	Specifikuje US GAAP pro konkrétní odvětví, kde se může jednat o podnikání, nemovitosti či software.

Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [7]

Dále se tyto hlavní skupiny dělí na podskupiny, které podávají bližší informace. Záleží na tom, co se uživatel snaží vyhledat. Například prezentace je obsažena pod číslem 200. Pokud jsou hledány informace o rozvaze, pak číslo podskupiny bude 210. Kdežto téma prozatímní závěrky lze nalézt pod číslem 270. Hlavní skupina pojednávající o prezentaci obsahuje 15 podskupin, číslované od 005 po 080. Seznam jednotlivých podskupin lze nalézt v hlavní skupině 100, která obsahuje informace o US GAAP a jednotlivých standardech. Tyto podskupiny tedy blíže specifikují konkrétní hlavní skupinu. Charakteristiku většiny podskupin lze nalézt v následující tabulce.

Tabulka č. 2: Charakteristika podskupin standardů ASC

<b>Číslo podskupiny</b>	<b>Název</b>	<b>Charakteristika</b>
05	Přehled a podklady	Popisuje přehled a podklady určitých položek.
15	Rozsah a rozsah výjimek	Udává hlavní rysy transakcí, událostí a dalších případů, které je či není možné najít v dalších podskupinách.
20	Slovník pojmů	Vysvětluje definice jednotlivých termínů.
25	Uznání	Definuje kritéria a čas (co a kdy) má být zaneseno v účetní závěrce.
30	Počáteční měření	Poskytuje detailnější informace o kritériích a částkách, které jsou měřeny na počátku dne Uznání (viz. podskupina č. 25).
35	Následné měření	Návod k následnému měření a uznání jednotlivých položek.
45	Ostatní záležitosti ohledně prezentace	Zde jsou zahrnuty informace, které nebyly zmíněny v předchozích podskupinách.
50	Zveřejnění	Udává, jak mají být informace zveřejněny v účetní závěrce.
55	Návod na realizaci a vysvětlivky	Obsahuje názorná vysvětlení, která nebyla zmíněna v předchozích podskupinách.
60	Odkazy	Poskytuje informace o dalších zdrojích, které by mohly být nápomocné při práci s jednotlivými podskupinami.
S99	Vybrané materiály Komise SEC	Vybraná témata Komise SEC týkající se veřejných společností.

Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [7]

Pokud uživatel ví přesné číselné vyjádření konkrétního standardu, je možné použít webovou stránku <http://asc.fasb.org/home>. Tato webová stránka je vytvořena Radou FASB a obsahuje kompletní interpretaci veškerých standardů.

### **2.3 Komparace účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP**

Tato kapitola se zaměřuje na jedny z největších rozdílů mezi těmito dvěma mezinárodními účetními standardy. Cílem je poukázat na stálé odlišnosti a proč by tedy mělo docházet k vytvoření celosvětově uznávaných jednotných standardů.

#### **Účetní výkazy**

Standard IAS 1 velmi detailně charakterizuje obraz účetní závěrky, co je obsahem a kdo by se měl tímto standardem řídit. U účetního systému US GAAP neexistuje žádné konkrétní ustanovení, které by pojednávalo o prezentaci účetní závěrky. Formát a obsah pro veřejné společnosti jsou popsány v pravidlech vydanými Komisí SEC. [2]

US GAAP se řídí jakým si nepsaným pravidlem „Best Practice“. [26] Tento výraz znamená, že pokud například již několik let je používána konkrétní osvědčená metoda, subjekty budou i nadále danou metodu používat, bez ohledu na jiné možnosti. Velice často se lze totiž setkat s tím, že to co je předepsáno u IFRS, není zmíněno či využíváno u US GAAP, právě díky této skutečnosti.

IFRS vyžaduje dvouleté informace při prezentování Výkazu zisku a ztráty. Pokud se jedná o požadavek ze strany Komise SEC, informace musí zahrnovat období tří let. Názvy jednotlivých výkazů nejsou nijak definované u IFRS a US GAAP. Avšak pro výkaz pojednávající o aktivech a pasivech je ve Spojených státech nejvíce používán pojem Rozvaha (Balance Sheet), u IFRS se spíše jedná o Výkaz o finanční pozici (Statement of Financial Position). Prezentování výkazu peněžních toků dle US GAAP je velice podobné jako je tomu u IFRS. Nicméně požadavky na zveřejňování informací, souvisejících s tímto výkazem, jsou mnohem rozsáhlejší pod US GAAP. [3]

#### **Dlouhodobá aktiva**

IFRS povoluje u IAS 16 (pojednávající o budovách, pozemcích a zařízeních) jak nákladový model, tak model přecenění. Nákladový model lze označit za více

srozumitelný a snadněji ověřitelný, s menšími náklady na realizaci než model přecenění. Na obhajobu druhého modelu lze však říci, že model je vhodnější pro poskytovatele kapitálu při posuzování ocenění firmy, neboť poskytuje lepší predikci hodnoty ceny akcií jako reálnou hodnotu. Neboť oba tyto modely mají své klady a zápory, IFRS povoluje subjektům, aby si samy vybraly jeden z těchto modelů na základě konceptu významnosti a omezení a porovnaly si náklady s přínosy. Výsledky průzkumu KPMG a Keitz ukazují, že většina firem z různých 16 zemí více používá nákladový model, právě kvůli menším nákladům na realizaci. Co se US GAAP týče, musí se používat nákladový model tzv. cost. Model přecenění není u US GAAP popsán a pravidla tak odkazují na použití cost. [6]

Pod IFRS vzniká položka Fond z přecenění, neboť společnostem je povoleno přecenit budovy, pozemky a zařízení na reálnou hodnotu za určitých okolností. Tento účet je součástí vlastního kapitálu a nepovažuje se za splacený kapitál. Účetní systém IFRS umožňuje přecenění nehmotných aktiv (vyjma goodwillu). [3]

IFRS určuje, že hodnota aktiv může být snížena, pokud jejich stávající účetní hodnota překračuje její zpětně ziskatelnou částku. Zpětně ziskatelnou částku lze vyjádřit jako reálnou hodnotu majetku, od které jsou odečteny náklady na jeho prodej nebo náklady na jeho užívání, podle toho co je vyšší. Jestliže je hodnota používaných aktiv vyšší než jejich čistá prodejní cena, pak vedení si raději tyto aktiva ponechá. Naopak pokud je čistá prodejní cena aktiv vyšší než hodnota používaných aktiv, pak vedení tato aktiva poskytne k prodeji. Tento postup dělá z IFRS lépe srozumitelný účetní systém, než je US GAAP. Například u US GAAP, pokud je reálná hodnota aktiv nižší než její stávající účetní hodnota a výsledná hodnota nediskontovaného cash flow je větší než stávající účetní hodnota aktiv, pak ztráty nebudou uznány. [6]

### **Investice do nemovitosti**

IFRS obsahuje přesnou definici, co spadá pod pojem „Investment property“. [26] Jedná se o takovou nemovitost (pozemek či budovu), která je držena za účelem dosažení zisku z nájemného nebo zhodnocení kapitálu. Investice do nemovitosti je oceněna pořizovací cenou, poté může být účtována v historické pořizovací ceně a odpisovat nebo na základě reálné hodnoty s pravidelným přeceněním. Účetní jednotka si sama zvolí, podle kterého



pravidla bude účtovat. Pokud zvolí ocenění na základě reálné hodnoty, pak je zisk či ztráta (vyplývající ze změn reálné hodnoty) vykázána ve výkazu zisku a ztráty, kde aktiva se neodpisují. U pronajatého majetku je možné použít reálnou hodnotu, kde pronajatým majetkem se rozumí například budova, která je celá pronajata jednomu nájemci a ten dále jednotlivé byty v této budově pronajímá. Daná problematika je řešena standardem IAS 40. [26]

US GAAP neobsahuje žádnou konkrétní definici pro položku Investice do nemovitosti. U realitních a provozních společností se většinou používá historická pořizovací cena. Investiční subjekty uvádějí své investice v reálné hodnotě. Možnost použít reálnou hodnotu u pronajatého majetku, jako je tomu u IFRS, neexistuje. [26]

### **Zásoby**

Nákladový vzorec LIFO (last-in, first-out) je u IFRS (konkrétně u standardu IAS 2) zakázáno používat, kvůli nedůvěřivosti k výsledkům ze strany Rady IASB. Při dlouhodobém růstu cen by totiž mohlo dojít k podhodnocení hodnoty konečných zásob. Management používá metody, které jsou povoleny IFRS, pro operativní a strategické rozhodování, jež ovlivňuje budoucí cash flow. Tento krok se může stát rozhodujícím a užitečným jednak pro poskytovatele kapitálu, tak pro predikci budoucího cash flow. Pro ocenění zásob se používá metoda LCM (Lower of Cost or Market), kde IFRS definuje Market jako čistou realizovatelnou hodnotu (Net Realisable Value), jak je definováno ve standardu IAS 2. [6, 26]

Na rozdíl od IFRS, US GAAP povoluje nákladový vzorec LIFO, který je v souladu s daňovými pravidly. Jakmile je tato metoda použita u daňového přiznání, musí být dále aplikována pro účetní výkaznictví. Při růstu cen metoda LIFO vede k nižším daňovým příjmům a daňové povinnosti, kde výsledkem jsou vyšší náklady na prodané zboží. Peníze ušetřené díky nižším daním mají pozitivní dopad na cash flow společnosti a cenu akcie. U metody LCM je Market definován Radou FASB jako reprodukční pořizovací cena, což je více objektivní a lépe ověřitelné, než čistá reálná hodnota definována Radou IASB. [6, 26]

## Úroky, dividendy, daně

Následující tabulka podává stručný přehled o rozdílech v členění úroků, dividend a daní ve výkazu cash flow.

Tabulka č. 3: Členění úroků, dividend a daní dle IFRS a US GAAP

<b>Položka</b>	<b>IFRS</b>	<b>US GAAP</b>
Zaplacené úroky	provozní či finanční	provozní
Přijaté úroky	provozní či investiční	provozní
Vyplacené dividendy	provozní či finanční	finanční
Přijaté dividendy	provozní či investiční	provozní
Zaplacené daně	provozní (pokud se nejedná o konkrétní případ finanční či investiční činnosti)	provozní

Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [3]

US GAAP má jasně definované členění jednotlivých položek ve výkazu cash flow. Na rozdíl od toho, IFRS dává účetním jednotkám větší volnost a možnost výběru.

### **3 Vývojové tendence účetních systémů**

#### **3.1 IAS/IFRS**

##### **3.1.1 Období před rokem 2002**

Jak již bylo zmíněno, Výbor IASC byl založen v roce 1973. V té době vydal více než 40 standardů a pracoval na jejich akceptování. Nicméně standardy IAS byly kritizovány, neboť povolovaly příliš mnoho alternativních přístupů, s cílem uspokojit všechny členy. Účelem standardů není přepisovat místní zákony a ovládat přípravu účetních výkazů v jednotlivých zemích. Výbor IASC začal pracovat na revizi stávajících standardů s cílem vytvořit základní standardy, které by povolovaly méně alternativ. [8]

Ačkoli Francie, Německo, Nizozemsko a Velká Británie patřily mezi členy původního Výboru IASC a stále jsou ve spojení s Radou IASB, Evropská komise (dále jen EC) se však často rozchází s názory tvůrců mezinárodních účetních standardů. EC se stala pozorovatelem na schůzkách Rady IASB v roce 1990. V období před tímto rokem se nikterak významně neangažovala. Komise měla svůj vlastní regionální program harmonizace od roku 1960. Tento program EC oficiálně opustila v roce 1995 a vydala dokument doporučující členským státům, aby usilovaly o sjednocení jejich pravidel pro konsolidované účetní výkazy se standardy IFRS. [10]

Zlomový okamžik nastal v roce 2002. Komise výrazně posílila Radu IASB, když v červnu roku 2002 požadovala u vybraných společností v rámci Evropské unie, aby od roku 2005 začaly používat standardy IFRS jako součást jejich iniciativy k vytvoření jednotného Evropského finančního trhu. Tento záměr byl schválen Evropskou Radou Ministrů v červnu v roce 2002. Tato legislativa se týkala přes 8 000 společností ve 30 zemích, zahrnující Francii, Německo, Itálii, Španělsko a Spojené království. [10, 30]

##### **3.1.2 Období po roce 2002**

Nejen země v Evropě se rozhodly používat IFRS. V roce 2005 se IFRS stalo povinným také v jiných regionech jako je Afrika, Asie a Latinská Amerika. V dalších zemích jako například v Austrálii, Hong Kongu, Novém Zélandu, Filipínách a Singapuru byly přijaty vnitrostátní účetní standardy, které byly založeny na IFRS. Z odhadů vyplývá, že

asi 80 zemí vyžadovalo po jejich kótovaných společnostech, aby uplatnily IFRS k přípravě a prezentaci účetní závěrky od roku 2008. [12]

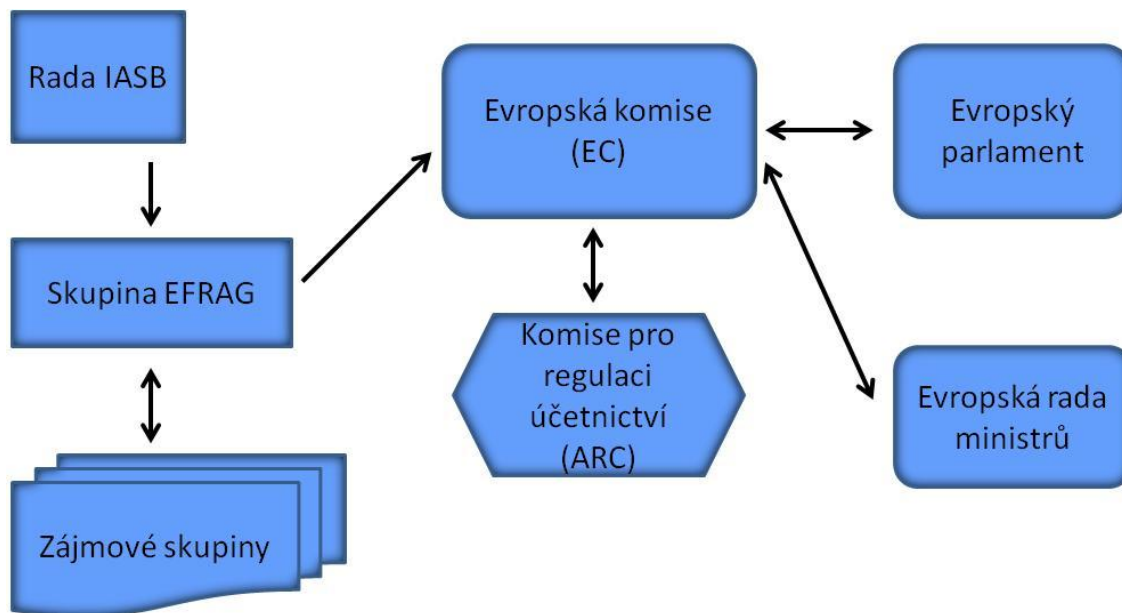
EU vydala rozhodnutí, že IFRS musí být zakotveno v právním systému EU. Tímto se však EU dostala do situace, kdy schvalované zákony jsou v podstatě založeny na souboru pravidel vytvářených relativně malou organizací působící v soukromém sektoru. Politici se ocitli pod palbou kritiky za to, že v podstatě schvalují zákony, nad kterými nemají žádnou kontrolu. Krátce na to čelili útoku skupin lobbistů hájících soukromé zájmy. Tyto skupiny již dříve neuspěli v ovlivnění Rady IASB, a tak se snažili využít nové příležitosti. Celý proces přijímání IAS Evropskou unií vystavil Radu IASB silnému politickému tlaku podobnému tomu, kterému čelila Rada FASB v 90. letech týkající se manipulací v americkém Kongresu. [10]

EU vytvořila propracovanou techniku spolupráce a zprostředkování styku s Radou IASB. Za tímto účelem byla vytvořena Skupina European Financial Reporting Advisory Group (dále jen Skupina EFRAG), která představovala formální spojení EU s Radou IASB. Skupina EFRAG byla založena v roce 2001 společenstvím evropských organizací včetně Evropské účetní federace European Accounting Federation (dále jen FEE) a Evropské zaměstnavatelské organizace European Employer Organization (dále jen UNICE). [30]

Skupina EFRAG dále vytvořila menší Technickou expertní skupinu Technical Expert Group (dále jen TEG), která provádí detailní analýzy návrhů Rady IASB. Skupina EFRAG diskutuje v rámci EU a zejména pak s národními tvůrci standardů. Dále také komunikuje s EC, aby získala její pohled na jednotlivé návrhy Rady IASB. Na základě těchto diskuzí Skupina EFRAG poskytuje zpětnou vazbu přímo Radě IASB. Skupina EFRAG se formálně vyjadřuje ke všem diskusním článkům a pracovním návrhům Rady IASB. [30]

Jedním z velmi důležitých procesů, je tzv. „Endorsement Process“ [27], jehož výsledkem je uznaný standard.

Obrázek č. 4: Endorsement Process



Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [27]

Jakmile je vydána konečná verze standardů, EC požaduje zprávu, která je zhotovená Skupinou EFRAG. Tato zpráva pojednává o tom, zda vydaný standard je v souladu s evropskými právními směrnici. EC dále požádá Komisi pro regulaci účetnictví Accounting Regulation Committee (dále jen ARC), zda má být daný standard přijat. ARC je složena z permanentních zástupců vlád členských států. Komise ARC nepřijme IFRS pouze v případě, uzná li, že není v souladu s celkovým rámcem evropského práva. Pokud dojde k této situaci a ARC se rozhodne nepřijmout standard, EC může požádat Evropskou radu ministrů, aby přehlasovali toto rozhodnutí. Pokud není standard schválen Evropským parlamentem, nesmí být tento standard používán subjekty, které spadají pod EU. [27]

Zkušenosti ukazují, že celý systém trpí řadou problémů. Přestože účelem Skupiny EFRAG je zlepšit komunikaci EU s Radou IASB, ve skutečnosti však může naopak izolovat lidi z Rady IASB od EU. Například když Rada IASB plánovala vydat nový standard ohledně akciových opcí, přijala téměř sto komentujících dopisů od amerických společností (vykazujících pod US GAAP), ale pouze jeden od Skupiny EFRAG.

Skupina EFRAG je často vnímána jako jediný respondent Rady IASB. Kritici často zmiňují, že komentáře směřující k Radě IASB jsou filtrovány Skupinou EFRAG ještě před tím, než se dostanou ke svému původnímu adresátovi. [10]

V době kdy EC vydala rozhodnutí přijmout IFRS probíhala ostrá diskuse ohledně již existujících standardů IAS 32 a IAS 39. Na dané téma Rada IASB vedla debaty už dávno předtím. Primárním úkolem Skupiny EFRAG a ARC bylo podpořit standardy vydané Radou IASB. Veškeré standardy byly podpořeny až na IAS 32 a IAS 39. Tyto dva standardy byly vedeny jako součástí tehdy probíhajícího projektu zaměřujícího se na vylepšení standardů. V době, kdy se přijímaly návrhy na zlepšení standardů, Evropská bankovní federace lobbovala Radu IASB, aby standard IAS 39 byl změněn a bylo použito speciální účtování pro makro hedging. Rada IASB s tímto návrhem souhlasila, i když to znamenalo vydání dalšího pracovního návrhu a novelizace standardu IAS 39 (který byl nakonec vydán v březnu roku 2004). [30]

Bankéři však kritizovali dotyčné změny, přestože byly stále v procesu projednávání, apelovali na francouzského prezidenta a přesvědčili ho, aby zasáhl. Ten pod nátlakem bankéřů napsal dopis adresován EC v červenci v roce 2003. Dopis se zmiňoval o finančních nástrojích standardů. Tyto nástroje pravděpodobně způsobily, že vykazované bankovní zisky byly více nestabilní, což vedlo k celkové nestabilitě evropské ekonomiky. Dále také francouzský prezident argumentoval, že EC nedostatečně působila při procesu stanovení standardu. [10]

Úsilí pozměnit IAS 39 bylo zintenzivněno, když Evropská centrální banka začala v únoru roku 2004 kritizovat tzv. variantu reálné hodnoty (Fair Value Option), zavedenou do IAS 39 v prosinci v roce 2003. Tato konkrétní změna však přinesla obavy, že banky by mohly manipulovat s jejich tzv. obezřetnostními poměry (Prudential Ratios). Jedná se o poměr kapitálu a aktiv, které slouží k ohodnocení bezpečnosti bank. [30]

Dále Centrální banka požádala Radu IASB, aby nastavila limity pro možnosti použití varianty reálné hodnoty. Rada IASB souhlasila i přesto, že to znamenalo vydání nového pracovního návrhu a novelizaci IAS 39. Vše bylo dokončeno až v druhé polovině roku 2005. Tento vývoj se nelíbil ostatním členům Rady IASB, neboť se nejednalo o kompromisní řešení, ale o čisté odsouhlasení návrhu Evropské centrální banky.

Například Rada pro vydávání účetních standardů v Japonsku (Accounting Standards Board of Japan) podala formální protest. [10]

Nakonec ARC odsouhlasila standardy IAS 32 a IAS 39 s vyjmutím varianty reálné hodnoty. Tato situace prokázala jaký silný politický vliv má EU na IFRS. Zapojení EU tedy vystavuje Radu IASB silným politickým tlakům, které výrazně ovlivňují schvalovací proces. Tímto způsobem vzniklo jakési Euro-IFRS s vyjmutými částmi podle požadavku Evropské centrální banky. Komise SEC vydala prohlášení, že povolí sloučení US GAAP pouze těm zahraničním emitentům, kteří vedou účetní výkaznictví podle nepozměněného IFRS. Všichni ostatní, kteří používají jinou formu IFRS včetně Euro-IFRS, musí podávat zprávu o souladu s US GAAP. Předpokládalo se, že tento krok povede k tlaku vykazovat podle původního IFRS, a že by i EU se mohla vrátit zpět k původní verzi IFRS. [10]

V roce 2005 byl nahrazen standard IAS 35 Ukončované činnosti, standardem IFRS 5 pojednávající o dlouhodobých aktivech držených k prodeji a ukončené činnosti. [2]

Komise SEC, v roce 2007, snížila svůj původní požadavek týkající se neamerických společností. Tyto společnosti již nemusely dále přepracovávat jejich účetní závěrky dle IFRS do podoby US GAAP. [12]

Po delší době bez jakýchkoli výrazných změn, Rada IASB vydala čtyři nové standardy IFRS v roce 2011. Těmito standardy jsou IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 a IFRS 13. Standard IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka zcela nahrazuje IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka. IFRS 10 navazuje na již stávající principy a řeší, zda má být daný subjekt zahrnut do konsolidované účetní závěrky mateřského podniku. IFRS 11 Společná ujednání plně nahrazuje IAS 31 Účasti ve společných podnicích. Jednak tento nový standard poukazuje na jádro právních vztahů mezi dvěma stranami, což má vést k realističtější interpretaci. Dále byla z IFRS 11 vyňata možnost volby metody pro účtování pro společná ujednání. Následkem je použití ekvivalenční metody pro veškeré společné podniky. [21]

Standard IFRS 12 Zveřejnění účasti v jiných subjektech představuje zcela nový standard, který pokrývá problematiku týkající se všech forem účasti v jiných subjektech, zahrnující společné a přidružené podniky. Posledním zmíněným standardem je IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou, který je označován za jeden z hlavních konvergenčních

projektů mezi IFRS a US GAAP. Veškeré tyto nově vydané standardy v roce 2011 prošly později aktualizací a jejich změny jsou dále popsány v kapitole 5.1.2 Změny standardů IAS a IFRS. [21]

Rada IASB v květnu 2014 uveřejnila IFRS 15, který má nahradit IAS 11 a IAS 18 počínaje 1. ledna 2018. Nový standard vydán 1. ledna 2016 tzv. IFRS 16 by měl vstoupit v platnost 1. ledna 2019. O veškerých nově vydaných standardech s účinností od roku 2016 a dále, je zmíněno v poslední kapitole této práce.

V minulosti slabé a nekonzistentní účetní standardy velmi ovlivňovaly globální ekonomiku. Avšak v letech 2015/2016 existuje osvědčený a otevřený proces, založený na silných účetních zásadách, které slouží k neustálé aktualizaci a zlepšování účetních standardů. V období 2015/2016 IAS obsahuje 28 standardů a IFRS 15 standardů. K jednotlivým standardům patří interpretace, kde v případě IAS je jedná o SIC, u standardů IFRS jde o IFRIC.

### **IFRS SMEs**

International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities pojednává o Mezinárodních standardech finančního výkaznictví pro malé a střední podniky. Před vznikem tohoto standardu se vedly rozsáhlé debaty mezi profesionály, kteří zastávali názor toho, že by měla existovat jakási forma finančního výkaznictví určená jen pro malé a střední podniky nebo pro subjekty, které nemají veřejnou zodpovědnost. [30]

IFRS SMEs bylo založeno Radou IASB 9. července roku 2009 za účelem snížit náročnost finančního výkaznictví právě pro malé a střední podniků. Mnoho principů vykazování a oceňování, které jsou obsaženy v úplném IFRS, bylo zjednodušeno, výrazně se snížil počet zveřejnění a některá relevantní témata jsou vynechána pro IFRS SMEs. Tyto standardy jsou samostatným dokumentem pouze s jedním volitelným odkazem na úplnou verzi IFRS pro finanční nástroje a všeobecně jsou vhodné pro sestavení účetní závěrky. Účetní závěrky poskytují běžné informace, které jsou zaměřeny na potřeby uživatelů, jako například akcionářů, věřitelů, zaměstnanců a široké veřejnosti. [10]



Ve Spojených státech bylo již předneseno několik návrhů pojednávajících o standardech pro malé a střední podniky, avšak žádný z těchto návrhů nebyl přijat. Jiné standardy určené malým a středním podnikům (veřejně neobchodovatelným společnostem), jsou ve Spojených státech vnímány jako koncepčně neatraktivní a zahrnují odlišné zveřejnění. Kromě malého počtu témat týkajících se zveřejnění, jako například výnosy na akcii nebo penzijní závazky, žádné významné změny nebyly nikdy přijaty či dokonce navrženy. IFRS SMEs však nebylo nijak zamítnuto a subjekty ho mohou používat. [26]

Ve Spojeném království je však IFRS SMEs vnímáno jinak. Před více než deseti lety byly úspěšně realizovány standardy Financial Reporting Standards for Smaller Entities (dále jen FRSSE). Na rozdíl od IFRS SMEs, které má rozdílné vykazovací a oceňovací koncepty u menších podniků, u FRSSE se jednalo o jakési zeštíhlení standardů, které byly používány u úplné verze UK GAAP. Neboť standardy FRSSE měly úspěch, Rada IASB se rozhodla je napodobit. Vše začalo sepsáním tzv. Discussion Paper v roce 2004 a pokračovalo dále na začátku roku 2007 vytvořením pracovního návrhu a nakonec vydání finální podoby standardů v polovině roku 2009. Rada UK FASB vydala dokument v srpnu roku 2009 pojednávající o přijetí IFRS SMEs ve Spojeném království. V březnu roku 2013 byl úspěšně vydán FRS 102 Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland (dále jen FRS 102). FRS 102 je odvozen od IFRS SMEs, avšak výrazně rozšiřuje rozsah standardu a obsahuje tak data, které lze nalézt u úplné verze IFRS. Jedná se o samostatný soudržný standard účetního výkaznictví, který zcela nahrazuje starý účetní systém UK GAAP. [26]

Například v roce 2005 více jak 7 000 společností zapsaných v EU zavedlo IFRS. Avšak více jak 5 milionů malých a středních podniků bylo povinno sestavit své účetní závěrky v souladu s různými národními GAAP. Tato situace vedla k nedostatečné porovnatelnosti subjektů finančního výkaznictví. V roce 2014 ve 27 zemích EU existovalo více než 50 rozdílných standardů, které spravovaly své vlastní výkaznictví. IFRS SMEs má jak své příznivce, tak své oponenty. Na jednu stranu jsou standardy vnímány pozitivně díky menším nákladům na přípravu účetních závěrek malých a středních podniků. Oponenti však tvrdí, že všechny subjekty by měly následovat stejné účetní principy pro přípravu účetních závěrek, dle toho jestli se jedná o IFRS či US GAAP. [10]

IFRS SMEs je určeno pro subjekty, které nemají veřejnou zodpovědnost. Subjekty, které mají veřejnou zodpovědnost, mohou používat IFRS SMEs pouze pokud splňují jednu ze stanovených podmínek:

1. subjekt vydal dluhopisy či majetkové cenné papíry na veřejném trhu;
2. subjekt drží aktiva ve funkci zmocněnce, kde tato funkce je hlavním účelem podnikání pro širokou skupinu externích uživatelů. Do této kategorie se řadí například banky, pojišťovny, obchodníci s cennými papíry, penzijní fondy, podílové fondy a investiční banky. [30]

Rada IASB nemá pravomoc požadovat po jakékoli společnosti, aby používala IFRS SMEs a je tedy na každé zemi, aby se rozhodla. Každá jurisdikce je zodpovědná za určení, které subjekty mohou používat IFRS SMEs. V každé zemi budou muset stanovit kritéria, určující způsobilost účetní jednotky, která se bude snažit kvalifikovat pod tímto standardem jako malý a střední podnik. Uživatelé zmínili obavy z časté změny standardů a jejich komplikovanosti. Na základě toho Rada IASB uvedla, že dané standardy mohou být aktualizovány vždy po třech letech. Uživatelé tak budou vždy připraveni a včas informováni o změnách, které nebude možno použít dříve, jak rok po jejich vydání. V červnu v roce 2012 IASB vydala tzv. Komplexní přezkoumání IFRS SMEs, jako první krok v procesu kontroly. [30]

Většinu nařízení obsažených v úplné verzi IFRS lze nalézt také pod IFRS SMEs. Při porovnávání celkové délky standardů, co se počet slov týče, byla snížena o 90 % u IFRS SMEs. Tento výsledek byl dosažen díky eliminaci všech témat, která nejsou relevantní pro malé a střední podniky, vyloučením určitých způsobů účtování a také zjednodušením postupů pro účtování a oceňování. Podle Rady IASB jsou standardy obsažené v IFRS SMEs vhodné pro společnost, která má kolem 50 zaměstnanců a dále pro tzv. mikropodniky, které tvoří pouze jeden a více zaměstnanců. [10]

Nicméně, žádná omezení pojednávající o velikosti subjektu nejsou obsažena ve standardu, a tedy i velké společnosti by se teoreticky mohly rozhodnout používat IFRS SMEs. Samozřejmě za předpokladu, že nemají veřejnou zodpovědnost, jak je definováno ve standardu, a dále že nejsou vzneseny žádné námitky ze strany ostatních stakeholderů jako například od věřitelů, zákazníků, prodejců či partnerů společného podniku. [10]

Původně, při vydání pracovního návrhu IFRS SMEs, byly zachovány odkazy na úplnou verzi IFRS, tak že malé a střední podniky nebyly vyloučeny z použití některých ze standardů účetního výkaznictví a metod obsažených v IFRS. V podstatě, společnosti se mohly zcela dobrovolně rozhodnout, zda budou používat metody obsažené v IFRS SMEs. Nicméně, veškeré tyto odkazy byly odstraněny z finální verze IFRS SMEs s výjimkou odkazu na IAS 39, čímž je verze pro malé a střední podniky samostatný dokument, který není použit ve spojení s úplnou verzí IFRS. Společnost se tak musí výhradně rozhodnout, zda použít IFRS či IFRS SMEs. Níže jsou uvedena témata, která jsou zcela vynechána z IFRS SMEs, avšak jsou obsažena v úplné verzi IFRS:

- zisk na akcii,
- průběžné zprávy,
- vykazování podle segmentu,
- zvláštní účtování o majetku určeného k prodeji,
- pojištění. [30]

Znamená to tedy, že pokud například subjekt dospěje k závěru, že stakeholdeři chtějí prezentovat informace o vykazování podle segmentu a vedení tohoto subjektu chce stakeholderům vyhovět, subjekt připraví účetní závěrku v souladu s úplnou verzí IFRS. Samozřejmě může dojít k situaci, kdy IFRS SMEs u finančního účetnictví či výkaznictví nebude poskytovat komplexní návod. Tento standard poskytuje dodatečnou literaturu, na kterou se lze obrátit v případě absence v konečných pravidel IFRS SMEs. Správci Nadace IFRS jmenovali Skupinu SME Implementation Group (dále jen Skupina SMEG) v září roku 2010. Účelem této Skupiny SMEG je podporovat mezinárodní osvojení IFRS SMEs a dále zaznamenávat jeho realizaci. Skupina SMEG je zodpovědná za tyto dva hlavní body:

1. shromažďuje otázky od uživatelů IFRS SMEs, navrhuje a rozvíjí formulář otázek a odpovědí, který by měl být veřejně dostupný;
2. zvažuje a zpracovává doporučení pro Radu IASB, týkající se potřebných změn IFRS SMEs. [10]

V říjnu 2014 více jak 80 zemí začalo užívat nebo plánovalo implementaci IFRS SMEs. Níže jsou vypsány příklady některých zemí:

- Jižní Amerika: Argentina, Brazílie, Peru, Venezuela, Ekvádor, Kolumbie, Bolívie, Chile, Guyana.
- Střední Amerika: Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Belize, Panama, Nikaragua.
- Severní Amerika: IFRS SMEs není přijato v USA a Kanadě, avšak účetní jednotky ho mohou používat.
- Karibik: Antigua a Barbuda, Aruba, Bermudy, Bahamy, Barbados, Dominikánská republika, Jamajka, Montserrat, Cayman.
- Afrika: Jihoafrická republika, Egypt, Etiopie, Ghana, Keňa, Nigérie, Mauritius, Namibie, Uganda, Zambie, Zimbabwe.
- Asie: Kambodža, Bangladéš, Fidži, Hong Kong, Malajsie, Nepál, Filipíny, Singapur, Srí Lanka.
- Eurasie: Ázerbájdžán, Moldavsko, Turecko.
- Střední východ: Jordánsko, Libanon, Palestina, Katar.
- Evropa: Bosna, Estonsko, Makedonie. Velká Británie a Irsko přijaly IFRS SMEs s jistými modifikacemi a ve Švýcarsku je možné použít tento standard. [22]

IFRS SMEs se dá stručně popsat jako samostatný účetní systém pro malé a střední podniky. Po dobu působení tohoto systému se nenaskytly žádné větší problémy, a tak lze IFRS SMEs považovat za skvěle fungující systém. Rada IASB se rozhodla po několika konzultacích upravit pár zásad, a tak v květnu 2015 vydala novelizaci IFRS SMEs. Nově bude umožněno malým a středním podnikům používat model přecenění pro pozemky, budovy a zařízení. Další změna se týká srovnání požadavků na uznání a měření odložené daně z příjmů s plnou verzí IFRS.

## **3.2 US GAAP**

### **3.2.1 Období před rokem 2002**

Během roku 1990 byl představen druhý způsob měření výkonu tzv. úplný výsledek, který lépe měří výkon než výsledek hospodaření. Úplný výsledek zahrnuje veškeré

rozpoznané změny ve vlastním kapitálu, ke kterým dochází během období, s výjimkou těch změn, které vyplývají z investic ze strany vlastníků a rozdělování vlastníkům. Neboť úplný výsledek obsahuje do značné míry účinky ekonomických událostí, které jsou mimo kontrolu vedení, lze tvrdit, že výsledek hospodaření je měřítko výkonu vedení, kdežto úplný výsledek je měřítkem výkonu subjektu. [7]

Principy týkající se uznání tržeb v účetním výkaznictví mají zásadní význam pro US GAAP a jsou ve většině případů jednoznačné a přímočaré. Nicméně ne vždy tomu tak bylo. Od roku 1995 velké procento podvodů v účetním výkaznictví bylo důsledkem nesprávného používání uznání tržeb popsáním v US GAAP. Avšak od roku 2013 se základní principy dají označit za efektivní a nekomplikované. [7]

Po velkém počtu korporačních skandálů se Kongres Spojených států v roce 2002 rozhodnul pro federální zákon zvaný Sarbanes-Oxley Act (dále jen SOX). Tento zákon požaduje, aby veškeré veřejně obchodovatelné společnosti zachovaly odpovídající systém vnitřní kontroly. Rady a ředitelé společností zodpovídají za kontrolu tohoto systému, který musí být efektivní a spolehlivý. Kromě toho nezávislí externí auditoři musí zhodnotit, zdali je zvolený systém vnitřní kontroly vhodný pro danou společnost. SOX založil radu Public Company Accounting Oversight Board (dále jen PCAOB), která vytváří auditorské standardy a reguluje činnost auditora. Rada FASB, jako nezávislý orgán, je tedy považována za autoritativní dle Komise SEC, schválenou dle zákona SOX a AICPA. [3]

### **3.2.2 Období po roce 2002**

US GAAP se členilo na nevládní a vládní účetní zásady. Nevládní US GAAP bylo rozděleno do čtyř kategorií A, B, C, D. Každá z kategorií obsahovala jednotlivé materiály (standardy, bulletiny, příručky, prohlášení, směrnice, interpretace). To však z US GAAP dělalo velmi složité a nepřehledné standardy. Proto Rada FASB v červenci roku 2009 zavedla tzv. kodifikaci účetních standardů Accounting Standards Codification (dále jen ASC). ASC zcela nahradila kategorie A až D a vytvořila tak snáze pochopitelný model obsahující jednotlivá témata. Cílem kodifikace je zjednodušit práci s US GAAP. [23]

V každém roce jsou vydány Radou FASB aktualizace Accounting Standards Update (dále jen ASU) již existujících standardů. Tyto aktualizace mají za cíl sblížit účetní systém US GAAP se systémem IFRS. Aktualizace vydané v roce 2016 lze nalézt v kapitole 5.2 Změny v US GAAP. Neboť aktualizace ASU hrají důležitou roli při vývoji US GAAP, je nezbytné zmínit činnosti, za které jsou tyto aktualizace zodpovědné.

- Objasnění, jak je stanoven hlavní trh.
- Ocenění finančních aktiv a pasiv reálnou hodnotou.
- Požadavek dodatečného zveřejnění.
- Prodloužení zákazu používání tzv. „blockage factors“ [7].

Faktory zmíněné v posledním bodě představují slevu aplikovanou na hodnotu cenných papírů. Tyto faktory ukazují, jaký je vliv na hodnotu při prodeji velkého množství cenných papírů. Velké množství je označováno jako blok, kde tento blok představuje typicky 10 tisíc cenných papírů v hodnotě přes 200 tisíc dolarů. Obchodníci jsou limitováni velikostí objemu trhu a tak, aby dokázali vše najednou a rychle prodat, musí nabídnout slevu tzv. „blockage factor“. [7]

Rada FASB dne 24. září roku 2015 vydala dva zveřejněné návrhy. První návrh pojednává o používání významnosti vykazujících subjektů, druhý návrh doplňuje informace při definování významnosti ve výkaznictví. Datum nabytí jejich účinnosti byl stanoven na 8. prosince roku 2015. Představenstvo vždy, při tvorbě návrhů, bere v úvahu veškeré komentáře od zúčastněných stran. [9]

## 4 Konvergenční proces v datech

Mezi veřejností a i v odborných kruzích panuje obecný názor, že oba tyto systémy by měly používat pouze jedny univerzální mezinárodní účetní standardy. [3, 26] Mezi hlavní důvody patří:

- nadnárodní organizace – společnosti vidí své příležitosti v celém světě. Velké společnosti mají více, než 50 % jejich prodejů mimo zemi, ve které byly původně založeny;
- fúze a akvizice – dle vývoje do roku 2015 lze konstatovat, že bude stále přibývat sloučení a převzetí společností. Příkladem můžou být společnosti Fiat a Chrysler, či Vodafone a Mannesmann na americkém trhu;
- informační technologie – komunikační bariéry se pomalu zmenšují díky pokrokům v technologii. Pro společnosti a trhy z různých zemí se tak nákup a prodej výrobků a služeb do jiných zemí stává více dostupný;
- finanční trhy – finanční trhy mají mezinárodní význam. Může se jednat o měnu, vlastní kapitál, dluhopisy či deriváty. Obchodování s těmito finančními nástroji vytváří aktivní trhy po celém světě.

Teoreticky je analýza jednotlivých účetních transakcí stejná pod IFRS a US GAAP. Rozdílem je však zaznamenávání těchto transakcí skrze rozdílné standardy. Tyto rozdílné standardy jsou výsledkem toho, na čem jsou jednotlivé systémy založeny. IFRS je založen na principech (principles-based), kdežto US GAAP na pravidlech (rules-based). [3]

Pro přehlednost vývoje konvergenčního procesu je vytvořena následující časová osa, která znázorňuje hlavní milníky v určitých letech.

Obrázek č. 5: Časová osa od roku 2002 do roku 2015/2016



Zdroj: vlastní zpracování 2016

### Norwalská dohoda – rok 2002

Proces konvergence mezi IFRS a US GAAP se značně vyvinul od roku 2002, avšak pro většinu uživatelů systémů je proces velmi pomalý podle jejich názoru až frustrující. Vše začalo v roce 2002 kdy Rady IASB a FASB uzavřely tzv. Norwalskou dohodu (Norwalk agreement). V této dohodě se rady zavázaly, že se zaměří na krátkodobé projekty týkajících se odstranění jednotlivých rozdílů mezi těmito systémy. Prostřednictvím koordinace svých pracovních programů a vzájemnou spoluprací při řešení podstatných projektů, se obě rady zavázaly odstranit jiné rozdíly, které by přetrvávaly do 1. ledna 2005. Dalším cílem bylo zvýšení celkového počtu společných projektů, jako například podnikové kombinace, a také podpora vlastních orgánů ke zlepšení koordinace jejich aktivit. [2]



## **Memorandum o Porozumění – rok 2006**

Po vynaloženém úsilí se brzy dostavily první výsledky, týkajících se redukce rozdílů mezi IFRS a US GAAP. Rady pochopily, že k dosažení stanoveného cíle, jímž byly vysoce kvalitní a globálně přijatelné účetní standardy, musí spolu velmi úzce spolupracovat. Na tomto základě v únoru roku 2006 Rady vstoupily do tzv. Memoranda o Porozumění (Memorandum of Understanding, dále jen MoU), které pojednávalo o celkovém počtu projektů, tvořící základ procesu konvergence. Poté proběhla aktualizace MoU v roce 2008, kde byly definovány cíle, kterých by mělo být dosaženo co nejdříve. MoU bylo založeno na třech základních principech:

- konvergence účetních standardů může být nejlépe dosažena pomocí neustálého vývoje vysoce kvalitních běžných standardů;
- snaha eliminovat rozdíly mezi IFRS a US GAAP nemusí vždy znamenat jednoznačné zlepšení používání zdrojů Rady IASB a Rady FASB. Na místo toho vývoj běžných standardů by mohl vést ke zlepšení finančních informací poskytovaných investorům;
- konvergence mezi zlepšovanými nahrazenými standardy s vývojem nových standardů, by měla splňovat potřeby investorů. [5]

## **Převzetí IFRS Komisí SEC a Radou FASB – rok 2008**

Komise SEC vytváří účetní pravidla jak pro veškeré americké, tak i neamerické společnosti, které chtějí působit na americkém kapitálovém trhu. US GAAP má svou dlouholetou historii, a i když se jedná pouze o národní účetní systém, nebude lehké jej přestat používat a přijmout mezinárodní účetní systém IFRS. Komise SEC, která navrhla strategický plán o převzetí IFRS americkými veřejnými společnostmi, se začala zajímat deskripcí procesu konvergence v listopadu v roce 2008. V zápětí Komise SEC obdržela 240 dopisů, kde se prakticky všechny společnosti shodly na tom, že vývoj jednotlivých vysoce kvalitních globálních standardů by mohly zlepšit informace směřující na kapitálové trhy do celého světa.

Vše začalo v roce 2005, kdy Komise SEC povolila neamerickým společnostem sestavit účetní výkazy dle IFRS s dodatkem tzv. „reconciliation“. [26] Do té doby musely dané společnosti své účetní závěrky, tvořené podle IFRS či jiných lokálních účetních

standardů, překládat dle standardů US GAAP. Reconciliation zobrazovaly 2 dokumenty, které překládaly část účetních závěrek tvořených dle IFRS do podoby US GAAP. Poté následovalo přezkoumání účetních závěrek sestavené dle IFRS a vyhodnocení. Komise SEC byla s výsledky spokojena a dne 11. července 2007 vydala návrh o zrušení reconciliation. [26]

Konvergence se stala hlavním milníkem v přijímání IFRS ve Spojených státech, a také byla jedním z řídicích prvků plánu Rady FASB v posledním desetiletí. Co tedy chápe Rada FASB pod pojmem konvergence? Jedná se o stanovení stejných standardů pod IFRS a US GAAP, či sblížení mezinárodních standardů na základě stejných principů? Úhly pohledů jednotlivých členů Rady FASB se velice liší. Jedni tvrdí, že by se mělo zakládat na stejných obecných principech a druzí se přiklánějí k užívání identických standardů. Tyto úhly pohledu jsou důsledkem odlišného chápání pojmu konvergence. [5]

### **Společné projekty: finanční nástroje a nehmotná aktiva – rok 2009**

Obě Rady IASB a FASB věří, že účetní výkazy mohou být více srozumitelné a transparentní, pokud společnosti budou veškeré finanční nástroje zaznamenávat v reálné hodnotě. V roce 2009 Rada IASB vytvořila model, kde některé finanční nástroje jsou zaznamenávány v reálné hodnotě, avšak některá finanční aktiva jako půjčky a pohledávky mohou být účtovány v zůstatkové hodnotě, jsou-li splněna určitá kritéria. Standard IFRS 9 pojednávající o této situaci byl značně kritizován. Rada FASB přišla s návrhem, aby prakticky veškeré nástroje vlastního kapitálu byly zaznamenávány v reálné hodnotě, a dluhové nástroje můžou či nemusí být zaznamenány v reálné hodnotě, což závisí na jednotlivých kritériích. Bylo navrženo, že standard IFRS 9 bude změněn či nahrazen a obě Rady IASB a FASB budou dále projednávat způsob zaznamenávání finančních nástrojů. Jeden z bývalých členů Rady IASB prohlásil, že společnosti by měly ignorovat IFRS 9 a dále používat zaznamenávání finančních nástrojů dle starého standardu. Podle tohoto člena bylo velmi pravděpodobné, že tento standard bude nahrazen ještě před datem nabytí jeho účinnosti. [3]

Rady IASB a FASB dále vytvořily projekt, který by zohledňoval rozšířené uznání vlastních nehmotných aktiv. Všeobecně IFRS s porovnáním US GAAP, více povoluje

uznání nehmotných aktiv. To znamená, že změna standardů pro nehmotná aktiva bude větší výzvou spíše pro US GAAP. [3]

Proces konvergence, jak již bylo řečeno, se zabývá vytvořením společných mezinárodních standardů užívaných IFRS a US GAAP. Na stejném principu je založen proces týkající se zlepšení mezinárodních auditorských standardů. Funkci nezávislého orgánu stanovující tyto standardy plní Rada International Auditing and Assurance Standards Board (dále jen Rada IAASB). Rada IAASB pracuje na vytvoření vysoce kvalitního auditu a kvalitních standardů kontroly, používaných po celém světě. Zda Rada IAASB přijme ustanovení o vnitřní kontrole podobným jako zákon SOX se ukáže až časem. [3]

V listopadu roku 2009 došlo k opakovanému potvrzení závazku oběma radami, pojednávající o neustálém zlepšování IFRS a US GAAP a dosažení jejich konvergence. Rady se shodly, že je nezbytné zvýšit úsilí k dosažení hlavních společných projektů, které byly definovány v MoU z roku 2006. Konkrétně se dohodly zdvojnásobit své snahy k získání společných řešení do června roku 2011. Při aktualizaci MoU mezi roky 2008 a 2011 se rady rozhodly zúžit své zaměření na 10 dlouhodobých projektů. Nyní se píše rok 2016 a stále zbývá mnoho práce k dosažení stanoveného cíle. [5]

### **Společné projekty: konsolidovaná účetní závěrka, ocenění reálnou hodnotou – rok 2011**

Společný standard IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka byl společným projektem Rady IASB a Rady FASB a byl vydán v roce 2011. IFRS 11, pojednává o úpravě standardu směrem k US GAAP. Dalším společným standardem je IFRS 12, který byl vydán 1. ledna 2012. Základní konsolidace a účetní principy vlastní kapitálu však zůstávají stejné. [26] Od roku 2011 došlo k aktualizacím daných standardů. Informace o změnách vydaných Radou IASB v roce 2016 lze nalézt v poslední kapitole této práce.

Standard IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou (Fair Value Measurement) byl vydán v květnu roku 2011 a je výsledkem spolupráce Rady IASB a Rady FASB. Tento standard definuje reálnou hodnotu, obsahuje návod jak určit reálnou hodnotu a poskytuje informace o zveřejňování a oceňování reálnou hodnotou. Reálná hodnota je definována jako hodnota, která by byla obdržena při prodeji aktiva nebo při splacení

transferu závazku mezi účastníky trhu ke dni ocenění. Definice zdůrazňuje, že reálná hodnota je stanovena trhem, nikoliv účetní jednotkou. [24]

### **Společné projekty: tržby, účetní výkazy – rok 2014**

V květnu roku 2014 Rady IASB a FASB dokončily společný projekt pojednávající o účtování tržeb. Účelem tohoto projektu bylo vyvinout rozsáhlé zásady o tom, kdy účtovat o tržbách. Tento přístup se zaměřuje na změny u základů pro účtování, tedy změny u aktiv a pasiv. Cílem by mělo být více důsledné účtování v této oblasti a použití stejného formátu. [3]

Dále Rady IASB a FASB společně pracují na projektu, který má přepracovat strukturu finančních výkazů. Tento projekt se hlavně zaměřuje na způsob dělení a řazení jednotlivých položek do Výkazu zisků a ztrát. Výsledkem tohoto nového přístupu by mělo být lepší poskytnutí informací o tom, jak daný subjekt provozuje svou činnost. Kromě toho by měl daný přístup odpoutat pozornost od čistých výnosů, které jsou prezentovány jedním číslem. Členění by bylo podobné, jako je tomu u Výkazu peněžních toků, tedy provozní, finanční a investiční. Členění by vedlo ke snazšímu dohledání čísel ve výkazech. Nový formát finančních výkazů byl silně ovlivněn názory finančních analytiků. [3]

### **Konvergenční proces v letech 2015/2016**

Na přelomu roku 2015/2016 přes 120 zemí v Evropě, Asii, Severní a Jižní Americe vyžadují či povolují použití IFRS pro účetní výkaznictví. V těchto zemích zahraniční soukromí emitenti mají dovoleno podat své účetní závěrky s použitím IFRS, bez jakékoliv harmonizace s US GAAP. Výsledkem globalizace na kapitálových trzích je fakt, že dominují dva finanční standardy IFRS a US GAAP. Čím blíže jsou si tyto dva standardy, tím lehčí je pro poskytovatele kapitálu provádět analýzy. Nicméně pokud Rady IASB a FASB budou dále pracovat na konvergenci těchto dvou mezinárodních standardů, výsledkem by mohlo být snížení nákladu kapitálu pro zájemce o kapitál. [5]

Používání standardů IFRS přináší subjektům tři základní klíčové výhody uvedené níže.

- Transparentnost – pomáhá při investičním rozhodování, umožňuje získat vysoce kvalitní a porovnatelné informace.
- Efektivnost – poskytuje jednotné standardy pro společnosti a trh, které se týkají finančních informací. Dále se zaměřuje na snížení nákladů na účetní výkaznictví.
- Odpovědnost – zlepšení odpovědnosti ve vedení společnosti.

Výše uvedené výhody společně přispívají k růstu, důvěryhodnosti a dlouhodobé finanční stabilitě globální ekonomiky. Rady IASB a FASB se při tvorbě společného koncepčního rámce zabývají odpověďmi na následující otázky.

- Jaké kvalitativní charakteristiky jsou užitečné pro účetní informace?
- Co je hlavním cílem finančního výkaznictví?
- Jaký přístup by měl být zvolen pro základ měření a vykazování? Historické náklady či reálná hodnota?
- Jaká kritéria by měla být použita k uznání tržeb a vynaložení nákladů?
- Jaké zásady by měly být stanoveny pro zveřejňování finanční informací? [3]

Spolupráce Rady IASB a FASB je zaznamenána v následujících krátkodobých a hlavních společných projektech. Rada IASB na základě každého uvedeného projektu vydala konkrétní standard, který je uveden v závorkách společně s datem vydání.

Tabulka č. 4: Krátkodobé konvergenční projekty

<b>Jednostranné úkoly</b>		<b>Společný projekt</b>
<b>Rada IASB</b>	<b>Rada FASB</b>	
Výpůjční náklady (IAS 23, rok 2008)	Volba reálné hodnoty pro finanční nástroje	Státní dotace
Ukončené činnosti (IFRS 5, rok 2004)	Investice do nemovitostí	Snížení hodnoty
Společné ujednání (IFRS 11, rok 2011)	Výzkum a vývoj	Daň z příjmů
Vykazování dle segmentů (IFRS 8, rok 2008)	Následné události	

Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [25]

Konvergenční proces nespočívá pouze v plnění společných projektů. Obě rady mají své konkrétní projekty, které zajistí přiblížení se k druhému účetnímu systému. Výsledkem těchto jednostranných úkolů je tak vytvoření buď zcela nových standardů, nebo novelizace již existujícího standardu, jak lze spatřit ve výše uvedené tabulce.

Následující tabulka znázorňuje oblasti, které stanovila Evropská komise a Komise SEC. Tyto společné projekty se zaměřují na tvorbu nových upravených pravidel, které jsou platné pro oba mezinárodní účetní systémy, tedy IFRS a US GAAP.

Tabulka č. 5: Hlavní společné projekty

<b>Projekt</b>	<b>Stav</b>
Podnikové kombinace	V roce 2008 vydán společný standard.
Koncepční rámec	Částečně dokončený projekt. Práce na dalších částech byla přerušena a Rada IASB převzala pouze IASB projekt.
Konsolidovaná účetní závěrka	V roce 2011 vydán společný standard.
Odúčtování	Společné řešení nebylo dosaženo, došlo pouze k implementaci doplňujících informací.
Ocenění reálnou hodnotou	US GAAP již od roku 2007 řešil danou problematiku. V roce 2011 vydán společný standard.
Finanční nástroje	Rada IASB dokončila standard IFRS 9. V dohlednu žádná spolupráce.
Prezentace účetní závěrky	Spolupráce byla ukončena. Změny o předložení výkazu o úplném výsledku byly provedeny.
Pojistné smlouvy	Spolupráce byla ukončena.
Nehmotný majetek	V roce 2007 rozhodnutí o vynechání tohoto projektu ze společné agendy.
Leasingy	Rada IASB vydala standard IFRS 16 v roce 2016.
Závazky a vlastní kapitál	Spolupráce byla ukončena.
Penzijní požitky	Spolupráce byla ukončena.
Uznání výnosů	V roce 2014 vydán standard IFRS 15. Tento standard je zcela obsažen v aktualizaci ASU 2014-09.

Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [25]

V jistém slova smyslu lze Spojené státy a Japonsko označit za nejvýznamnější zbývající výjimky v celosvětově uznávaném IFRS. V těchto zemích některé subjekty stále musí dodržovat místní účetní standardy. Nicméně významnost IFRS v těchto zemích stále narůstá a v budoucnu lze zde předpokládat jeho působení. Rada IASB a Rada Accounting Standards Board of Japan (dále jen Rada ASBJ) se snaží od roku 2005 dosáhnout konvergence standardů IFRS a Japanese GAAP. Tato spolupráce byla zformována dohodou tzv. Tokyo Agreement v roce 2007. Jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách, spolupráce Rady IASB a Rady FASB má za sebou jisté výsledky z období procesu konvergence. V souhrnu lze říci, že ve většině společných projektů dosáhly sblížení IFRS a US GAAP, avšak stále nedosáhly cíle, kterým jsou identické standardy. [26]

## 5 Analýza změn standardů IAS/IFRS a US GAAP

Nejen proces konvergence, ale i další politicko-ekonomické důvody vedly k vydání zcela nových standardů či k novelizacím těch stávajících. Je zcela běžné, že určitý standard je upravován již po několikáté v řadě. Následující podkapitoly řeší danou problematiku týkající se účetních standardů IAS/IFRS a ASC.

### 5.1 Změny v IAS/IFRS a jejich vliv na účetní výkaznictví podniků EU

Cílem této kapitoly není zabývat se všemi změnami, ke kterým došlo, ale zaměřit se na nedávné významné aktualizace, kdy mají vstoupit v platnost a jaký vliv budou mít tyto změny na účetní výkaznictví. Dále tato kapitola řeší problematiku nových standardů IFRS včetně analýzy vlivu na finanční pozici a výkonnost podniku.

#### 5.1.1 Nové standardy IFRS

Rada IASB 18. března 2016 aktualizovala zprávu, pojednávající o nových standardech IFRS včetně data jejich platnosti. Tyto informace jsou znázorněny v následující tabulce.

Tabulka č. 6: Nově vydané IFRS s odpovídajícím datem účinnosti

Datum vydání	Datum platnosti	Název standardu	Důsledek
leden 2014	1. ledna 2016	IFRS 14	jednostranná práce Rady IASB
květen 2014	1. ledna 2018	IFRS 15	proces konvergence
červenec 2014	1. ledna 2018	IFRS 9	proces konvergence (kromě modelu znehodnocení)
leden 2016	1. ledna 2019	IFRS 16	proces konvergence

Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [17]

Poslední sloupec ve výše uvedené tabulce popisuje, co je příčinnou vytvoření nového standardu IFRS. Většina standardů je důsledkem procesu konvergence. V následujícím textu je vždy nejdříve popsán jednotlivý standard pro pochopení dané problematiky, poté je uvedena analýza vystihující dopad na účetní výkaznictví.



## **IFRS 14**

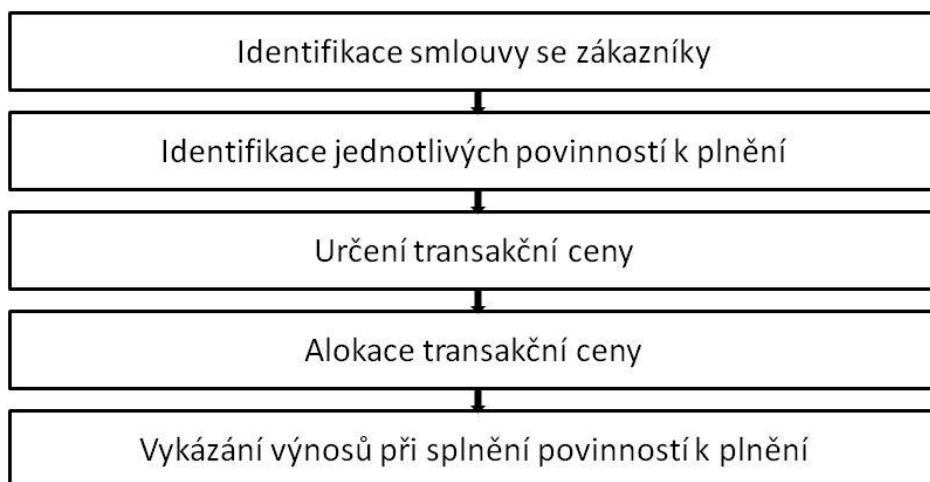
Standard IFRS 14 směřuje ke společnostem, které provádějí účetní výkaznictví v takovém odvětví, které je předmětem státní regulace. Jedná se o vládní regulaci při dodávce a stanovení cen u soukromých subjektů, jako například poplatky za plyn, elektřinu a vodu. Subjekty, které již vykazují dle IFRS, nejsou oprávněny začít aplikovat tento standard. Subjekty, které teprve začínají se standardy IFRS, se musí rozhodnout, zda IFRS 14 zakomponují do jejich účetní závěrky. Tento standard je prozatímni, dosud nebyl schválen k použití v Evropské unii (stav k 10. dubna 2016), a tak se tedy netýká evropských podniků (problematika procesu schvalování je uvedena výše v kapitole 3.1.2 viz. Endorsement Process). [26]

IFRS 14 lze označit za standard vytvořený spíše pro země mimo EU. Například Kanada by bez použití tohoto standardu musela odbourat řadu aktiv a pasiv z rozvahy. Změna požaduje po uživatelích IFRS, aby samostatně vykazovali zůstatky na účtech časového rozlišení a to jednak ve výkazu pojednávající o finanční pozici podniku, dále ve výkazu zisků a ztrát a také k ostatnímu úplnému výsledku.

## **IFRS 15**

Standard IFRS 15 by měl vstoupit v platnost 1. ledna 2018 a nahradí IAS 11 Smlouvy o zhotovení a IAS 18 Výnosy. [17] Změny jsou viditelné při zaznamenávání výnosů a to v jiném čase a struktuře. Nový standard IFRS 15 přináší jednotný přístup k vykazování výnosů tzv. 5 krokový model, kterým by se subjekty měly vždy řídit.

Obrázek č. 6: 5 krokový model pro vykazování výnosů dle IFRS 15



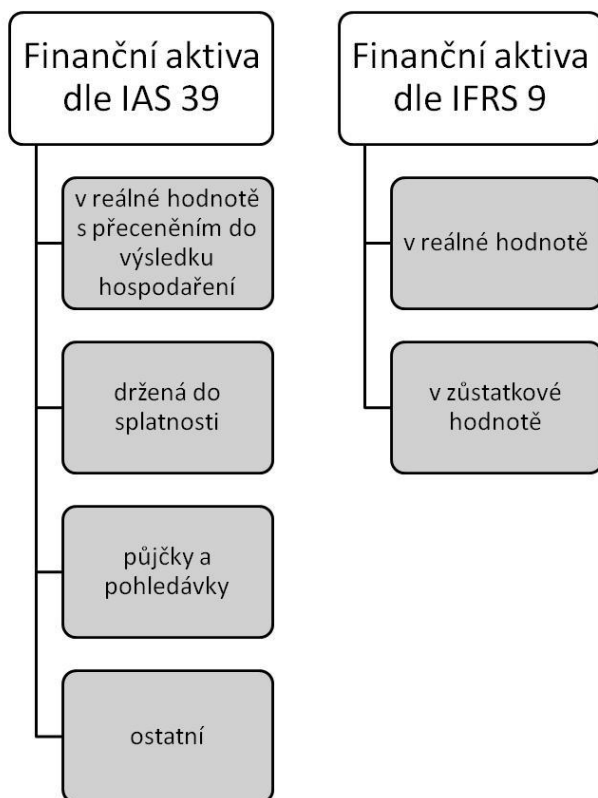
Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [26]

Tento standard ovlivní zejména developery a společnosti zabývající se telekomunikací. Dopad to však bude mít na každý subjekt, jen v různém rozsahu. Zvýšeny jsou požadavky na zveřejnění informací a očekává se zvýšení nákladů na školení zaměstnanců či změnu nastavení informačního systému. Danou problematiku lze vysvětlit na následujícím praktickém příkladu. Telekomunikační společnosti nabízejí svým zákazníkům výhodnou koupi telefonu za 1 Kč, při podepsání smlouvy na paušální službu na určitou dobu. Dříve tak společnosti zaúčtovaly hodnotu telefonu, tedy 1 Kč a poté účtovaly o plné sazbě poskytované paušální služby. Dle nového standardu IFRS 15 takové společnosti zaúčtují plnou výši hodnoty telefonu a poté budou účtovat o nižší hodnotě paušální služby.

## **IFRS 9**

Finální verze nového standardu IFRS 9 má zcela nahradit již existující IAS 39. Nový IFRS 9 pojednává o finančních nástrojích a zahrnuje témata jako klasifikaci, měření, snížení hodnoty a způsob účtování. IFRS 9 mění přístup k finančním aktivům a způsobu jejich klasifikace. [17]

Obrázek č. 7: Klasifikace finančních aktiv dle IAS 39 a IFRS 9



Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [26]

Z výše uvedeného obrázku je patrné, že nový standard člení finanční aktiva pouze do dvou možných skupin, kdežto IAS 39 poskytoval 4 klasifikační skupiny.

Co se závazků týče, změny nejsou až tak výrazné. Tento standard je postaven na logickém přístupu pro finanční aktiva, která ovlivňují podnikatelský model. Model je řízen charakteristikou cash flow těchto finančních aktiv. Kromě toho se standard IFRS 9 zabývá i problémem tzv. vlastního kreditu, kdy banky, používající reálnou hodnotu pro měření jejich dluhu, vlivem klesající hodnoty jejich vlastního dluhu zaúčtují své zisky prostřednictvím výkazu zisků a ztrát. [17] Tento proces bude mít tedy vliv na výkonnost podniku.

Na rozdíl od IAS 39, kde model znehodnocení je založen na již vzniklých ztrátách, u IFRS 9 je tento nový model založen na očekávaných ztrátách. Znehodnocení má stejný základ ocenění u všech položek při použití nového standardu IFRS 9. Tím se výrazně liší od IAS 39, kde znehodnocení je vypočteno odlišně podle toho, zdali jsou aktiva oceněna v zůstatkové hodnotě či reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku. Nový standard IFRS 9 bude mít nejvýraznější dopad zejména na finanční instituce

(například banky). IFRS 9 má datum platnosti stanoven k 1. lednu 2018. Pokud však do této doby bude standard schválen Evropským parlamentem pro podniky EU a účetní jednotka bude splňovat podmínky pro použití nového standardu, je možné použití IFRS 9 ještě před datem platnosti. [26]

## **IFRS 16**

Standard IFRS 16 zahrnuje problematiku zásad pro uznání, měření, prezentování a zveřejnění nájemních smluv, a to jak ze strany zákazníka (nájemce), tak ze strany dodavatele (pronajímatele). IFRS 16 nahrazuje standard IAS 17. Rozdílem mezi těmito standardy je možnost u IFRS 16 oddělovat jednotlivé části smlouvy na leasingovou či neleasingovou část. IFRS 16 vede k podání věrnějšího obrazu aktiv a pasiv jednotlivých subjektů. [16]

U standardu IAS 17 ze strany nájemce dochází k členění leasingu na finanční či operativní a vše je zahrnuto do aktiv nebo pasiv rozvahy. Členění je definováno tak, že proto, aby byl leasing identifikován jako finanční, musí se podobat z ekonomického hlediska koupi pronajatého aktiva. Ostatní leasingy, neidentifikované jako finanční, se tak automaticky řadí do operativních a nejsou vykázány v rozvaze. Leasing, který není vykázán v rozvaze, je účtován jako o smlouvách o poskytování služeb, kde náklady související s pronájmem jsou vykázány nájemcem ve výkazu zisků a ztrát. Dle nového standardu IFRS 16 však nájemce není povinen dále členit leasing na operativní a finanční. Pronajímatel i nadále, jako tomu je u IAS 17, zaznamenává tyto dva druhy leasingu v účetnictví. Nájemci jsou tedy přímo povinni velkou část aktiv a pasiv spojených s leasingem promítnout v rozvaze. [16] Příklad této skutečnosti znázorňuje obrázek níže.

Obrázek č. 8: Členění smluv u standardu IAS 17 a nového standardu IFRS 16

	Standard IAS 17		Standard IFRS 16
	Operativní leasing	Finanční leasing	Leasing
Aktiva	✈️ 🏠	...	✈️ ✈️ 🚗 🚚 🏠 🏠 🏠
Pasiva	\$\$	...	\$\$\$\$\$\$\$
Mimobilanční položky	...		...

Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [16]

Změna tedy proběhne v klasifikaci leasingu. Z dřívějšího členění na operativní a finanční leasing musí nájemce jasně rozlišovat, zdali se jedná o leasing nebo službu. Z obrázku č. 8 je také patrné, že dojde k zařazení dřívějších mimobilančních položek.

IFRS 16 bude mít dopad na strukturu výsledku hospodaření z důvodu členění odpisů aktiv na leasing a úroků vyplývajících ze závazků z leasingu. Tato skutečnost může vést ke zlepšení provozního výsledku hospodaření, tedy ke zvýšení zisku před úroky a odpisy. Nový standard také ovlivní výkaz cash flow, kde díky přemístění jednotlivých položek ve struktuře se očekává zvýšení provozního cash flow.

Důsledkem tohoto nového standardu je navýšení leasingových aktiv a finančních závazků subjektů, které jsou specifické velkým počtem operativních leasingů. Jedná se například o letecký průmysl, maloobchodní prodej či cestovní ruch. U těchto subjektů se mluví o činnostech jako například pronájem letadla, prodejních a skladovacích prostor a dopravních prostředků. Vliv tohoto standardu působí i na finanční ukazatele jako například zadluženost, která se zvýší díky poklesu vlastního kapitálu a zvýšení závazků. U běžné likvidity se předpokládá, že dojde k jejímu snížení způsobenému nárůstem závazků. Posledním příkladem je ukazatel obratu aktiv, kde zvýšení počtu aktiv povede ke snížení obratu.

Standard IFRS 16 vstoupí v platnost 1. ledna v roce 2019, avšak pokud bude daný standard schválený Evropským parlamentem před datem platnosti, subjekty mohou aplikovat tento standard dříve s podmínkou, že také budou aplikovat IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky. [16]

## 5.1.2 Novelizace standardů IAS/IFRS

Rada IASB dne 18. března 2016 aktualizovala zprávu nejen o nových standardech, ale i o změnách již stávajících standardů s datem jejich platnosti. Pro přehled je vytvořena následující tabulka.

Tabulka č. 7: Změny standardů IAS/IFRS s menším rozsahem působnosti

Vydání	Platnost	Standard	Důsledek
září 2014	-	IFRS 10, IAS 28	jednostranná práce Rady IASB. Díky novelizacím se dané standardy přibližují k vyhlášce Rady FASB. Novelizace jsou tedy krokem ke zlepšení již existujících standardů, kde některé z nich jsou výsledkem procesu konvergence, jako například společný standard týkající se Konsolidované účetní závěrky.
září 2014	1. ledna 2016	IFRS 5, IFRS 7, IAS 19, IAS 34	
květen 2014	1. ledna 2016	IAS 16, IAS 38	
květen 2014	1. ledna 2016	IFRS 11	
červen 2014	1. ledna 2016	IAS 16, IAS 41	
srpen 2014	1. ledna 2016	IAS 27	
prosinec 2014	1. ledna 2016	IAS 1	
prosinec 2014	1. ledna 2016	IFRS 10, IFRS 12, IAS 28	
leden 2016	1. ledna 2017	IAS 7	
leden 2016	1. ledna 2017	IAS 12	

Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [17]

Veškeré změny v již existujících standardech musí zcela objasnit, jaké jsou požadavky k použití nově upraveného standardu. Může se jednat o zkrácení některých ilustrativních příkladů či změnu obsahu textu.

### IFRS 10, IAS 28

Novelizace standardu IFRS 10 řeší jak v účetní závěrce investora zobrazit výsledek z prodeje či vkladu dceřiného podniku (případně přidruženého či společného podniku). Úpravy standardu IAS 28 pojednávají o prodeji či vkladu dceřiného podniku. Oba tyto standardy byly dále aktualizovány (viz. novelizace IFRS 10, IFRS 12, IAS 28). Rada IASB v prosinci 2015 odložila datum účinnosti této novelizace na dobu neznámou, dokud nebude dokončen výzkumný projekt týkající se ekvivalenční metody. [17]

## **IFRS 5, IFRS 7, IAS 19, IAS 34** tzv. Výroční projekt zlepšení IFRS 2012-2014

Tento výroční projekt se týká drobnějších novelizací a doplnění textu v následujících standardech:

- IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti;
- IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejnění;
- IAS 19 Zaměstnanecké požitky;
- IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví.

Novelizace IFRS 5 se zaměřuje na klasifikaci aktiv, zdali jsou držena k prodeji nebo k distribuci. Jedna z úprav IFRS 7 řeší problematiku servisních smluv. Konkrétně se zabývá pokračující účastí v servisním kontraktu, po převedení finančního aktiva na jiný subjekt, a s tím spojené zveřejňování informací. Druhou změnou je odstranění požadavku zveřejnění o vyrovnání finančních aktiv a závazků pro všechna mezitímní období. Informace jsou zahrnuty do mezitímní účetní závěrky, pokud je tak požadováno dle standardu IAS 34. Novelizace IAS 19 řeší definici a použití diskontní sazby u závazků z penzijních plánů a to na trhu, který se skládá z několika zemí se stejnou měnou (například Eurozóna). Úprava IAS 34 vyjasňuje požadavek tzv. ostatního zveřejnění v mezitímní účetní závěrce. Pokud není informace uvedena přímo v účetní závěrce, je nezbytné uvést odkaz, kde lze danou informaci nalézt v mezitímní zprávě. [26]

## **IAS 16, IAS 38**

Úprava standardů IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 Nehmotný majetek spočívá v objasnění přijatelných metod při odepisování a amortizaci. Oba tyto standardy se snaží vysvětlit problematiku tzv. očekávaného budoucího snížení u prodejních cen výstupů. Účetní jednotky získají tyto výstupy při používání aktiva, což může vést k úbytku budoucích ekonomických užitků daného aktiva. [17]

Změněný IAS 16 zakazuje pro veškerá dlouhodobá aktiva používání odpisové metody na bázi výnosů. Odpisy by měly odrážet očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických přínosů daného aktiva. Stejně tomu je i u IAS 38, kde však úprava

tohoto standardu uvádí vyvratitelnou domněnku, že výnos nelze vnímat jako vhodný základ pro amortizaci nehmotného majetku. Danou domněnku lze vyvrátit pouze ve dvou případech. V prvním případě je nehmotný majetek vyjádřen jako míra výnosu, ve druhém případě výnos a spotřeba ekonomických benefitů nehmotného majetku spolu značně souvisejí. [17]

Novelizace těchto standardů je přímou podporou k používání rovnoměrného odepisování. Účetní jednotky s nerovnoměrným odepisováním by měly zvážit změnu. Problematiku lze vysvětlit například na nově vydaném filmu. Podle dřívějšího standardu by film byl odepisován zrychleně na bázi získaných výnosů v důsledku sledovanosti, popularity. Dle nového standardu je film odepisován po určitou dobu rovnoměrně a není tedy použito odepisování na základě výnosové metody.

## **IFRS 11**

Standard IFRS 11 Společná ujednání plně nahradil IAS 31, dne 1. ledna 2016. Novelizace standardu vysvětluje metodiku, jak účtovat při koupi podílu ve společném ujednání do svých výkazů. Spoluprovozovatel dané společné činnosti má povinnost dle IFRS 11 vykázat svůj podíl na souvisejících aktivech, pasivech, výnosech a nákladech. Avšak nesmí být opomenuty veškeré zásady účtování o podnikových kombinacích, obsažené ve standardu IFRS 3, pokud společná činnost tvoří podnik. [17] Tento upravený standard umožňuje uživateli získat lepší informace o účetním přístupu, jako například v případě akvizice.

## **IAS 16, IAS 41**

Veškerá problematika týkající se zemědělství byla dříve prezentována pod standardem IAS 41. Změny účtování v oblasti zemědělství se konkrétně týkají biologických aktiv užívaných k zemědělské činnosti a jsou zobrazeny pod standardy IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 41 Zemědělství. Bodem zlomu je definice, která určuje, co patří do těchto biologických aktiv a kam se tato aktiva řadí. K biologickým aktivům spadající pod IAS 16 se řadí například vinná réva, olejové palmy či kaučukovník. Pod standard IAS 41 jako plody rostoucí na plodících rostlinách, dle definice spadají čajové lístky, hrozny, plody olejových palem. [17]



IAS 41 vyžaduje, aby veškerá biologická aktiva, spadající pod tento standard, byla oceněna reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej s přeceněním do výsledku hospodaření. Účetní jednotka si v rámci IAS 16 může zvolit, zdali biologická aktiva tzv. plodící rostliny, ocení pořizovacími náklady či v přeceněné částce s odepisováním. [17] Tento postup se samozřejmě odráží v účetním výkaznictví, kde výsledek je zahrnut do zisku či ztráty v období, ve kterém vzniká. Dopad této novelizace se promítne v zemědělství, u podniků EU, a to kvůli nastavení oceňování a odepisování místo přeceňování biologických aktiv.

### **IAS 27**

Upravený standard IAS 27 Individuální účetní závěrka umožní subjektům používat metodu ekvivalence k ocenění investic v dceřiných, společných a přidružených podnicích ve své individuální účetní závěrce. To znamená, že subjekty mohou ocenit investice v pořizovací ceně, za použití standardu IFRS 9 (nebo IAS 39 používaný účetními jednotkami, které ještě nepřijaly IFRS 9) nebo s použitím již zmíněné metody ekvivalence, která je pro subjekty více popsána ve standardu IAS 28. [17] Metoda ekvivalence pojednává o ocenění majetkové účasti výší podílové účasti na vlastním kapitálu dceřiné společnosti, přidruženého či společného podniku. Dopad této novelizace může být pozitivní pro podniky, kde dceřiné společnosti jsou ziskové, což povede k promítnutí do mateřského podniku.

### **IAS 1**

Pro standard IAS 1, pojednávající o prezentaci účetních výkazů, jsou navrženy změny vstupující v platnost 1. ledna 2016. Jedna z těchto změn řeší zveřejňování informací daným subjektem. Cílem je vyjasnit stávající pravidla s dopadem na zveřejňování informací v účetní závěrce. Jelikož si společnosti čím dál tím více stěžují na složitost účetních závěrek, novelizace řeší pojem „Materiality“ (v překladu se jedná o závažnost, významnost) zveřejňovaných informací. Tyto informace nesmějí být zastírány dělením či poskytováním nevýznamných dat. K řešení dané problematiky jsou vytvořeny jednotlivé fáze, které se zaměřují na úpravu požadavků pro zveřejňování informací. [26]

Obrázek č. 9: Fáze úprav požadavků pro zveřejňování informací



Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [26]

Veškeré tyto změny pomohou k lepší orientaci a vypovídací schopnosti sestavených účetních výkazů. Dopadem této novelizace může být změna struktury účetní závěrky a přílohy.

### **IFRS 10, IFRS 12, IAS 28**

Dne 1. ledna 2016 vstoupila v platnost úprava standardů IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28. Veškeré tyto standardy spolu velmi úzce spolupracují. Změna standardu IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka má objasnit, které dceřiné společnosti daného investičního subjektu jsou povinny připravit konsolidovanou účetní závěrku, pokud splňují definici investiční společnosti a oceňují své investice na základě reálné hodnoty. Pozměněn je také IFRS 12 pojednávající o zveřejnění účastí v jiných subjektech, jako například v dceřiné společnosti, společných a přidružených podnicích či ve strukturovaných subjektech, které účetní jednotka nemá pod kontrolou. [26]

Dle IFRS 12 je investiční jednotka povinna prezentovat dodatečné zveřejnění týkající se investičních subjektů, pokud sestavovaná účetní závěrka obsahuje veškeré její dceřiné společnosti, které oceňují své investice reálnou hodnotou. Standard IFRS 12 stanoví, zda by měl být použit IAS 28 Investice do přidružených a společných podniků. Úprava

IAS 28 pojednává o použití ekvivalenční metody investorem na přidruženém či společném podniku. Investor použije metodu na výsledky investiční společnosti oceněné na základě reálné hodnoty investic. [17]

## **IAS 7**

Změna IAS 7 Výkaz peněžních toků umožní všem uživatelům účetní závěrky vyhodnotit změny v závazcích, které vyplývají z finanční činnosti. Novelizace standardu bude mít dopad na zveřejnění informací. Informace o závazcích se nacházejí na různých místech v příloze a hodnocení závazků je tedy velmi obtížné a nepřehledné. Novelizace požaduje vytvoření tabulky o zaznamenávání závazků v příloze. Subjekty tedy budou povinny poskytovat zmíněné zveřejnění a investoři tak budou moci vyhodnotit danou skutečnost včetně změn, které vyplývají z výkazu peněžních toků a bezhotovostních změn. [26] Tyto informace slouží investorům ke zhodnocení stavu účetní jednotky a také při sestavování účetních výkazů.

## **IAS 12**

Novelizace standardu IAS 12 Daně ze zisku vstoupí v platnost 1. ledna roku 2017. Obsahuje názorný příklad aplikace veškerých principů, na kterých je IFRS založeno. Úpravy standardu ovlivňují účetní závěrku v několika bodech. Prvním bodem je vyjasnění odložených daňových pohledávek (při nevyužití daňových ztrát či odpočtů). Druhým bodem je účtování transakcí a ostatních událostí, které se odrážejí v zisku či ztrátě. [17] Dopad změn IAS 12 bude v každé zemi jiný, neboť záleží na konkrétním daňovém systému, který je používán v dané oblasti. U České republiky se žádný zásadní dopad neočekává.

## 5.2 Aktualizace standardů ASC v US GAAP

Změny ve standardech US GAAP nemají vliv na účetní výkaznictví podniků Evropské unie. Avšak pro zachování konzistentnosti této práce, jsou zmíněny aktualizace standardů ASC pro rok 2016, které jsou každým rokem vydávány Radou FASB. Pro přehlednost jsou tyto aktualizace uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 8: Aktualizace standardů ASC pro rok 2016

Aktualizace	Standard	Důsledek
2016-02	ASC 842	jednostranná práce Rady FASB.
2016-03	ASC 350, ASC 805, ASC 810, ASC 815	Cílem aktualizace je zjednodušit a konkretizovat použití standardů.
2016-05	ASC 815	Některé standardy mohou být
2016-06	ASC 815	důsledkem přiblížení se k IFRS,
2016-07	ASC 323	jako například ASC 842
2016-08	ASC 606	(podobnost s IFRS 16) a ASC 606 (podobnost s IFRS 15).

Zdroj: vlastní zpracování 2016, dle [18]

### ASC 842

Po vydání IFRS 16 Rada FASB rozhodla o novém standardu ASC 842 pojednávající o leasingu. I když již několik let dochází ke konvergenci, tento standard se nadále liší od nově vydaného IFRS 16. US GAAP stále rozlišuje mezi operativním a finančním leasingem, kde největší dopad nového standardu je znát v rozvaze. Jak u výkazu zisků a ztrát, tak u přehledu cash flow nedochází k nijak převratným změnám. Rozdílem mezi IFRS 16 a ASC 842 je způsob, jakým tyto standardy řadí nehmotný majetek. [18, 26]

Účtování leasingu na straně nájemce spočívá ve vykázání aktiv a závazků z leasingové povinnosti v rozvaze, a to v případě jak operativního tak finančního. Pronajímatel postupuje stejně při účtování leasingu bez jakýchkoli významných úprav. Pro veřejné podnikatelské subjekty tyto úpravy vstoupí v platnost pro účetní závěrky zpracované pro roční účetní období začínající od 15. prosince 2018. Pro ostatní subjekty je tato aktualizace platná od 15. prosince 2019. [18]

## **ASC 350, ASC 815, ASC 810, ASC 805**

Tato aktualizace se zaměřuje na standardy ASC 350 Nehmotný majetek – goodwill a jiné, ASC 805 Podnikové kombinace, ASC 810 Konsolidace a ASC 815, který řeší problematiku derivátů a hedgingu. Obecně se aktualizace 2016-03 zaměřuje na datum účinnosti a přechod na dřívější aktualizace týkajících se těchto standardů. Veškeré změny okamžitě vstupují v platnost. [18]

## **ASC 815**

Aktualizace 2016-05 pojednává o vlivu inovací v derivátových smlouvách na stávající vazby v účtování o hedgingu. Tato úprava vyjasňuje, že změna v protistraně k derivátu, která byla označena jako hedgový nástroj dle standardu ASC 815, nevyžaduje ukončení hedgingového vztahu. Vše platí za předpokladu, že všechna ostatní kritéria týkající se hedgového účtování jsou stále splněna. Pro veřejné podnikatelské subjekty tyto úpravy vstoupí v platnost pro účetní závěrky zpracované pro roční účetní období od 15. prosince 2016. Pro ostatní subjekty je tato aktualizace platná od 15. prosince 2017. [18]

Aktualizace 2016-06 konkrétně poukazuje na opce ke koupi a na prodej v dluhových nástrojích. Změna v této aktualizaci se zaměřuje na dva možné přístupy, které lze u ASC 815 použít. První přístup posuzuje, zda podmíněné opce jsou jasně a úzce související s jejich dlužnou hodnotou. V tomto případě se vyžaduje analýza za pomoci metody tzv. čtyřstupňové sekvence. Tato metoda požaduje po účetní jednotce, aby posoudila následující body, zda:

- výnos je upraven na základě změn indexu;
- index, který je používán u výnosu, má jiný podklad než úrokovou sazbu či úvěrové riziko;
- úvěr zahrnuje značnou slevu nebo prémii;
- opce je podmíněně uplatnitelná.

Druhý přístup vyžaduje, vedle již zmíněné čtyřstupňové metody, dodatečné hodnocení události, která vede k možnosti uplatnění opce. Požadované hodnocení má vyjádřit, zda tato událost je indexována podle úrokových sazeb nebo podle úvěrového rizika. [30]

Změny v této aktualizaci vyjasňují požadavky k hodnocení a subjekt provádějící hodnocení musí podle této úpravy postupovat výhradně v souladu se čtyřstupňovou metodou. Díky této změně při hodnocení události, jež umožní uplatnění opce, nemusí být tato událost dále hodnocena, zda úzce souvisí s úrokovými sazbami či úvěrovým rizikem. Pro veřejné podnikatelské subjekty tyto úpravy vstoupí v platnost od 15. prosince 2016. Pro ostatní subjekty je tato aktualizace platná od 15. prosince 2017. [18]

### **ASC 323**

ASC 323 pojednává o ekvivalenční metodě a společných podnicích. Aktualizace má zjednodušit přechod subjektu na ekvivalenční metodu. Tato změna odstraňuje požadavek na zpětnou úpravu investic, provozního výsledku a nerozděleného zisku. K tomuto procesu docházelo u takových investic, které v určitý moment vlivem zvýšeného vlastnického zájmu splnily kritéria pro použití ekvivalenční metody. Investor pak musel vše zpětně upravit tak, jakoby se ekvivalenční metoda používala v předchozích letech. Pro veškeré subjekty je tato aktualizace platná od 15. prosince 2016. [18]

### **ASC 606**

Tento standard účetního systému US GAAP řeší stejnou problematiku jako standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky. Aktualizace ASC 606 nijak nemění hlavní zásady, pouze se zaměřuje na implementaci tohoto standardu. Subjekty by díky této aktualizaci měly snáze pochopit, jak by měly vykazovat výnosy, které očekávají z dodání zboží či služeb zákazníkům. Aktualizace 2016-08 je odložena o jeden rok a vstoupí v platnost spolu s předešlou aktualizací 2014-09. [18]

## **Závěr**

Ke stabilitě světové ekonomiky mohou přispět důvěryhodné a veřejně dostupné informace, které jsou využívány nejen investory. Sjednocení účetních standardů na globální úrovni může tím pádem výrazně přispět k rovnováze světových trhů a vnést významnou transparentnost ve způsob, jakým jsou finanční data prezentovány. Rozdílná interpretace dat a používání odlišných standardů může na finančních trzích vést k zvýhodnění či naopak znevýhodnění daných subjektů. Sjednocení účetních standardů tedy zcela jednoznačně přispěje k lepší orientaci investorů na globálních trzích.

Rada IASB a Rada FASB se snaží vytvořit celosvětově akceptovatelné standardy, které by subjektům usnadnily přípravu účetních výkazů. Dále by také pomohly investorům lépe se orientovat v informacích, které jsou zveřejňovány v účetních výkazech. Investoři by tak mohli snadněji provádět porovnání subjektů, o které projevují zájem. Největší překážkou ve sloučení IFRS a US GAAP v jeden globální účetní systém je jejich dlouhodobá paralelní existence v praxi. Oba systémy jsou již natolik zavedené, že je obtížné je zcela a okamžitě nahradit.

Jednotlivé aktualizace systémů nemají, až tak razantní dopad na účetní výkaznictví podniků EU. Avšak při tvorbě zcela nových standardů, které vznikly při spolupráci obou rad, dochází k podstatnému vlivu na výkaznictví podniků EU. Jedním z nových společných standardů je IFRS 15, který přináší jednotný přístup k vykazování výnosů. IFRS 15 bude mít vliv na každý subjekt, avšak v různém rozsahu. Další společný standard IFRS 9 mění přístup k finančním aktivům a způsobu jejich klasifikace. Tento standard bude mít výrazný dopad hlavně na finanční instituce. Posledním analyzovaným společným standardem je IFRS 16. Tento standard způsobí zahrnutí položky, které byly dříve mimobilanční, což ovlivní strukturu výsledku hospodaření. Podniky EU tak mohou očekávat zlepšení provozního výsledku hospodaření.

Konvergence US GAAP a IAS/IFRS má zcela jistě smysl a její přínos nelze popřít. Jedná se o velmi komplexní problematiku, která zasahuje tisíce společností, investorů, vlád, orgánů, uživatelů a dalších subjektů po celém světě. Přestože v posledních letech byla vydána celá řada nových společných standardů a novelizací, cesta ke zcela jednotným a globálním účetním standardům bude ještě pravděpodobně dlouhá.

## Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Charakteristika hlavních skupin standardů ASC .....	21
Tabulka č. 2: Charakteristika podskupin standardů ASC .....	22
Tabulka č. 3: Členění úroků, dividend a daní dle IFRS a US GAAP .....	26
Tabulka č. 4: Krátkodobé konvergenční projekty .....	45
Tabulka č. 5: Hlavní společné projekty .....	46
Tabulka č. 6: Nově vydané IFRS s odpovídajícím datem účinnosti.....	48
Tabulka č. 7: Změny standardů IAS/IFRS s menším rozsahem působnosti.....	54
Tabulka č. 8: Aktualizace standardů ASC pro rok 2016 .....	60



## Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Struktura orgánů IFRS.....	14
Obrázek č. 2: Struktura orgánů US GAAP .....	16
Obrázek č. 3: Proces vytváření standardů US GAAP.....	19
Obrázek č. 4: Endorsement Process.....	29
Obrázek č. 5: Časová osa od roku 2002 do roku 2015/2016 .....	40
Obrázek č. 6: 5 krokový model pro vykazování výnosů dle IFRS 15 .....	50
Obrázek č. 7: Klasifikace finančních aktiv dle IAS 39 a IFRS 9 .....	51
Obrázek č. 8: Členění smluv u standardu IAS 17 a nového standardu IFRS 16 .....	53
Obrázek č. 9: Fáze úprav požadavků pro zveřejňování informací .....	58

## Seznam použitých zkratek

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Accounting Principles Board
ARC	Accounting Regulation Committee
ASBJ	Accounting Standards Board of Japan
ASC	Accounting Standards Codification
ASU	Accounting Standards Update
CAP	Committee on Accounting Procedure
EC	European Commission
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EITF	Emerging Issues Task Force
EU	European Union
FAF	Financial Accounting Foundation
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	European Accounting Federation
FRSSE	Financial Reporting Standards for Smaller Entities
GASB	Governmental Accounting Standards Board
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standard Committee
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards

IFRS SMEs	IFRS for Small and Medium-Sized Entities
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
LCM	Lower of Cost of Market
LIFO	Last-in, first-out
MoU	Memorandum of Understanding
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SEC	Securities and Exchange Commission
SMEG	SME Implementation Group
SOX	Sarbanes-Oxley Act
TEG	Technical Expert Group
UNICE	European Employer Organization
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

## Seznam použité literatury

- [1] VAN MOURIK, Carien, WALTON, Peter J. *Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation*. 1. vyd. Routledge, 2013. 546 s. ISBN 978-11-362-4350-9.
- [2] PKF, International Ltd. *Wiley IFRS 2015: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons, Inc., 2015. 1032 s. ISBN 978-11-188-8954-1.
- [3] WEYGANDT, Jerry J., KIMMEL, Paul D., KIESO, Donald E. *Financial Accounting: IFRS edition*. 3. vyd. Hoboken, NJ: Wiley, 2015. 856 s. ISBN 978-11-189-7808-5.
- [4] FAF. Overview: Accounting & Standards. *What We Do: GASB* [online]. Norwalk: FAF, 2016. Aktualizace 04.02.2016 [cit. 07.02.2016]. Dostupné z: <http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1351027541296>
- [5] HOLZMANN, Oscar J., MUNTER, Paul. Convergence: What Do We Have After 10-Plus Years? *Journal of Corporate Accounting & Finance* [online časopis]. 2014, **25**(6), 7-12 [cit. 28.01.2016]. ISSN 1097-0053. DOI: 10.1002/jcaf.21982.
- [6] PERSONS, Obeua. A principles-based approach to teaching International Financial Reporting Standards (IFRS). *Journal of Instructional Pedagogies* [online časopis]. 2014, **13**, 1-13 [cit. 29.01.2016]. ISSN 1941-3394. Dostupné z: <http://www.aabri.com/manuscripts/131593.pdf>
- [7] FLOOD, Joanne M. *Wiley GAAP 2013: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. John Wiley & Sons, Inc., 2013. 1321 s. ISBN 978-11-182-7725-6.
- [8] NEEDLES, Belverd, POWERS, Marian. *International Financial Reporting Standards: An Introduction*. 3. vyd. Cengage Learning, 2012. 96 s. ISBN 978-11-337-0929-9.
- [9] FASB. Project. *Disclosure Framework* [online]. Norwalk: FASB, 2016. Aktualizace 04.02.2016 [cit. 10.02.2016]. Dostupné z: [http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1176163875549#section\\_5](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1176163875549#section_5)

- [10] MACKENZIE, Bruce et al. *Wiley IFRS 2014: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons, Inc., 2014. 1055 s. ISBN 978-11-187-3409-4.
- [11] BENSTON, George J., et al. *Worldwide Financial Reporting: The Development and Future of Accounting Standards*. 1. vyd. Oxford University Press, 2006. 336 s. ISBN 978-01-980-4169-6.
- [12] MIRZA, Abbas A., ORRELL, Magnus, HOLT, Graham. *Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*. 2. vyd. John Wiley & Sons, Inc., 2008. 496 s. ISBN 978-04-701-7022-9.
- [13] BURTON, Greg F., JERMAKOWICZ, Eva K. *International Financial Reporting Standards: A Framework-Based Perspective*. Routledge, 2015. 842 s. ISBN 978-11-340-7042-8.
- [14] FASB. Advisory Groups. *Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)* [online]. Norwalk: FASB, 2016. Aktualizace 14.03.2016 [cit. 15.03.2016]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/fasac/>
- [15] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 142 s. ISBN 978-80-871-9765-3.
- [16] IFRS. Leases. *IFRS Foundation and the IASB* [online]. IFRS Foundation, 2016 [cit. 17.03.2016]. Dostupný z: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS\\_16\\_project-summary.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_project-summary.pdf)
- [17] IFRS. Work plan for IFRS. *IFRS Foundation and the IASB* [online]. IFRS Foundation, 2016 [cit. 17.03.2016]. Dostupný z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>
- [18] FASB. Accounting Standards Updates Issued. *Standards* [online]. Norwalk: FASB, 2016. Aktualizace 22.03.2016 [cit. 25.03.2016]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156316498#2016>
- [19] IFRS. How we are structured. *IFRS About us* [online]. IFRS Foundation, 2016 [cit. 02.04.2016]. Dostupný z: <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/How-we-are-structured.aspx>

- [20] FASB. Concepts Statements. *Standards* [online]. Norwalk: FASB, 2016. Aktualizace 01.04.2016 [cit. 02.04.2016]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1176156317989>
- [21] AACCA. IFRS 10, 11, 12 and 13 issued. *Corporate reporting* [online]. London: The Association of Chartered Certified Accountants, ©2011-2016. Aktualizace 01.04.2014 [cit. 03.04.2016]. Dostupné z: <http://www.accaglobal.com/my/en/discover/ab-articles/corporate-reporting/ifrs-10to13.html>
- [22] IFRS. Presentations about the IFRS for SMEs. *IFRS for SMEs* [online]. UK: IFRS Foundation, 2014. Aktualizace 03.10.2014 [cit. 03.04.2016]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs-Managua-October-2014.pdf>
- [23] JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2013. 448s. ISBN 978-80-2478-430-4.
- [24] IFRS. Documents. *IFRS 13* [online]. IFRS Foundation, 2016. Aktualizace 14.08.2012 [cit. 04.04.2016]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/IFRS13.pdf>
- [25] IAS PLUS. Projects. *IASB-FASB convergence* [online]. Deloitte Global Services Limited, 2016. Aktualizace 03.04.2016 [cit. 05.04.2016]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/projects/completed/other/iasb-fasb-convergence>
- [26] Ing. Libor VAŠEK, Ph.D. *Novelizace s účinností od 01.01.2016*. Praha VŠE, 04.2016. Předseda Komory certifikovaných účetních, výuková a publikační činnost na Katedře finančního účetnictví a auditingu na VŠE v Praze, člen Metodické rady Svazu účetních ČR.
- [27] EUR-LEX. *EU law and publications* [online]. European Commission. Aktualizace 18.06.2015 [cit. 11.03.2016]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52015SC0120#document1>

[28] BRAGG, Steven M. *Wiley GAAP 2012: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. John Wiley & Sons, Inc., 2011. 1344 s. ISBN 978-11-181-5627-8.

[29] EPSTEIN, Barry J., SAAFIR, Nadira M. *Wiley GAAP: Practical Implementation Guide and Workbook*. John Wiley & Sons, Inc., 2010. 496 s. ISBN 978-04-706-4588-8.

[30] PKF, International Ltd. *Wiley IFRS 2016: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons, Inc., 2016. 1008 s. ISBN 978-11-191-0438-4.

## **Abstrakt**

VALTOVÁ, Monika. *Vývojové tendence Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a US GAAP*. Plzeň, 2016. 71 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

**Klíčová slova:** IAS, IFRS, US GAAP, konvergence, standardy, IASB, FASB, novelizace, společné projekty, EU

Předložená diplomová práce je zaměřena na účetní systémy IAS/IFRS a US GAAP. První část práce charakterizuje oba účetní systémy, jejich vznik, vývoj a představuje hlavní orgány, které se podílely či stále podílejí při tvorbě standardů. Druhá část práce analyzuje vývojové tendence před rokem 2002 a následně po roce 2002. Dále definuje jednotlivé společné projekty Rad IASB a FASB vzniklých během procesu konvergence. Poslední část práce přináší přehledné zpracování nových standardů a novelizací včetně možného vlivu na účetní výkaznictví podniků Evropské unie. Závěr shrnuje problematiku světových účetních systémů a posuzuje nejvýznamnější nově vydané standardy IFRS a jejich dopad na subjekty v Evropské unii.



## **Abstract**

VALTOVÁ, Monika. *Trends in Development of International Accounting Standards IAS/IFRS and US GAAP*. Pilsen, 2016. 71 s. Diploma Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

**Key words:** IAS, IFRS, US GAAP, convergence, standards, IASB, FASB, amendments, joint projects, EU

The diploma thesis is focused on international accounting standards IAS/IFRS and US GAAP. The first part of the work describes both accounting systems including their origin, evolution over time and the main bodies which have participated in creating standards. The next part analyzes development trends in the aforementioned standards before 2002 and after 2002. The thesis further defines the most important joint projects of IASB and FASB that emerged during the convergence process. The last part of the thesis provides a complex overview of all recently new standards and amendments and assesses their possible impact on financial reporting of European Union companies. The conclusion discusses the main challenges of the international accounting systems and provides summary of the most important recently issued IFRS standards which have the strongest influence on financial reporting of European Union companies.