

Teoretická východiska při tvorbě normativních textů v USA v kontrastu k teoretické bázi standardů IAS / IFRS – koncepční rámec

*Robert Mládek, * Lenka Krupová***

Úvod

V tomto příspěvku chtějí autoři shrnout základní teoretická východiska, která jsou obsažena v amerických Všeobecně uznávaných účetních principech (US GAAP) a porovnat je s východisky obsaženými v Mezinárodních účetních standardech IAS / IFRS. Primárně bude problematika nastíněna podle díky US GAAP, vzhledem k tomu, že Koncepční rámec US GAAP je v porovnání s Koncepčním rámcem Mezinárodních účetních standardů podle našeho názoru obsáhlejší a detailnější. V další části příspěvku autoři srovnávají jednotlivé části obou Koncepčních rámců.

Koncepční rámec US GAAP

Koncepční rámec US GAAP začal FASB tvořit v roce 1978. Od té doby vzniklo 7 vyhlášek SFAC (Statements of Financial Accounting Concepts). Obsahem těchto vyhlášek jsou následující oblasti:

SFAC 1	Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises	Cíle finančního vykazování obchodními společnostmi
SFAC 2	Qualitative Characteristics of Accounting Information	Kvalitativní charakteristiky účetních informací
SFAC 3	Elements of Financial Statements of Business Enterprises	Prvky finančních výkazů obchodních společností – tato vyhláška byla později nahrazena vyhláškou SFAC 6
SFAC 4	Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations	Cíle finančního vykazování neobchodními společnostmi
SFAC 5	Recognition and Measurement in Financial Statements of Enterprises	Rozeznávání a měření ve finančních výkazech společností
SFAC 6	Elements of Financial Statements	Prvky finančních výkazů
SFAC 7	Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurement	Použití cash flow informací a současná hodnota při měření v účetnictví.

* Robert Mládek je jednatelem společnosti North Beach Holding.

** Ing. Lenka Krupová, Ph.D., je odbornou asistentkou na Katedře finančního účetnictví Fakulty financí a účetnictví vysoké školy ekonomické v Praze.

Vyhláška APB 4 říká: „všeobecně uznávané účetní zásady jsou konvenční“. To znamená, že se stávají všeobecně uznávanými na základě dohody (často tiché dohody), místo toho, aby vyplývaly z formálního pravidla, nebo byly odvozeny z nějakých postulátů či právně vymezených konceptů.

Zásady, které se v USA všeobecně uznávají, se často vyvinuly na základě zkušenosti, aplikace vlastního rozumu, na základě zvyklostí a z velké míry z praktické potřeby.

Z tohoto všeobecného pohledu na problematiku vyplynul následující Koncepční rámec US GAAP:

Cíl US GAAP (SFAC 1)		
Poskytnout informaci: <ul style="list-style-type: none"> • která umožní rozhodování o investicích a / nebo poskytování úvěrů • která pomůže ohodnotit budoucí peněžní toky • která zobrazí stav majetku a závazků a změny v těchto položkách. 		
Kvalitativní charakteristiky (SFAC 2)		Prvky (SFAC 3, 6)
Prvotní charakteristiky: <ul style="list-style-type: none"> • Relevance informace: <ul style="list-style-type: none"> • umožňuje odhady budoucích okolností • poskytuje zpětnou vazbu • je včasná • Spolehlivost informace je: <ul style="list-style-type: none"> • prověřitelná • pravdivá • neutrální. • Vedlejší charakteristika informace je: <ul style="list-style-type: none"> • srovnatelná • neměnná 		Aktiva Závazky Kapitál Investice od majitelů Výplaty majitelům Tržby Náklady Zisky, přírůstky hodnoty Ztráty, úbytky hodnoty Úplný hospodářský výsledek
Koncepty pro uznání a měření (SFAC 2, 5)		
Předpoklady	Zásady	Omezení
<ul style="list-style-type: none"> • Ekonomická jednotka • Zásada nepřetržitého trvání podniku • Peněžní jednotka • Periodicita 	<ul style="list-style-type: none"> • Historická cena • Uznání tržeb • Uznání nákladů • Úplná informace 	<ul style="list-style-type: none"> • Cena oproti přínosu • Podstatnost • Průmyslové zvyklosti • Zásada opatrnosti

Cíl US GAAP (SFAC 1)

Základním cílem US GAAP je **poskytovat informace** investorům a věřitelům. Pokud se jedná o firmy, které emitují své cenné papíry na veřejných trzích, je základním cílem US GAAP poskytovat informace spíše drobným investorům a věřitelům (držitelům dluhopisů).

Tyto informace pak musí vždy být dostatečné a dostatečně spolehlivé, aby těmto investorům a věřitelům umožnily správně se rozhodovat.

Kvalitativní charakteristiky (SFAC 2)

Informace je **relevantní**, pokud uživatelům poskytne základ, na kterém mohou stavět odhady do budoucnosti. Relevantní informace by měla snížit nejistotu uživatele. Informace je relevantní, pokud poskytne znalosti, obsahující jak minulou skutečnost (hodnota zpětné vazby informace), tak možnost předvídání budoucích událostí (prediktivní hodnota informace).

Mezi investory a věřiteli však existují zásadní rozdíly. Investoři musí **odhadnout**, jestli společnost bude dostatečně zisková, aby vyplácela dividendy. Věřitele zajímá, jestli společnost bude mít dostatečné prostředky k vyplácení úroků a vrácení jistiny. US GAAP tak musí poskytnout informace, které umožní oba druhy odhadů. Zde je důležité zdůraznit, že se jedná o odhady ze strany uživatelů účetní informace. US GAAP neumožňuje firmám odhadovat hodnotu majetku, protože považuje za objektivní hodnotu pouze hodnotu proěřenou.

Finanční informace také poskytuje **zpětnou vazbu**. Například, pokud firma učiní důležité rozhodnutí (zvýší svou zadluženost nebo sníží své výnosy), finanční účetnictví musí umožnit investorům posoudit, zda jejich rozhodnutí koupit nebo dál vlastnit akcie firmy bylo správné.

Aby byla užitečná a použitelná, musí být finanční informace také zveřejněná **dostatečně brzy**. Například, výroční zpráva, která je vydaná šest měsíců po skončení roku je jistě méně užitečná, než výroční zpráva vydaná šest týdnů po konci roku. US GAAP nestanovuje, do kdy se musí zveřejnit informace (i když Komise pro cenné papíry vydala pravidla, která se týkají veřejně obchodovaných společností). Všeobecně by však měla být výroční zpráva vydána do konce prvního čtvrtletí, čtvrtletní výkazy do konce následujícího měsíce, a měsíční výkazy do konce následujícího týdne.

Informace musí být také **spolehlivá**. To znamená, že vždy musí existovat přesvědčivý důkaz o uskutečnění transakce a o její hodnotě. US GAAP však přesně nedefinuje „přesvědčivý důkaz“. V praxi je „přesvědčivý důkaz“ takový důkaz, který přesvědčí auditora. Pokud dojde k vyšetřování, musí firma přesvědčit Komisi pro cenné papíry, a pokud dojde k žalobě, musí přesvědčit porotu.

Informace musí být **pravdivá**. Zde je důležité zdůraznit, že vykazání nepravdivé informace je v USA chápáno jako trestný čin. Tento čin se podle amerického právního řádu nepovažuje pouze za porušení US GAAP (protože US GAAP není zákon), ale za podvod. Podvody jsou pak podle amerického trestního řádu trestnými činy.

Informace se považuje za **neutrální**, pokud není zkreslená osobními zájmy těch, kteří informace poskytli nebo zpracovali. Všeobecně US GAAP považuje za neutrální pouze objektivní informace. Objektivní je informace, která je měřitelná v penězích, a která je podložena důkazem, že opravdu došlo k transakci nebo jiné události. Z tohoto všeobecného postoje vyplývá, že US GAAP se dívá nedůvěřivě na všechny odhady, a všeobecně neumožňuje, aby odhad sloužil jako důkaz, který potvrzuje správnost zaúčtované částky (zejména pokud se jedná o tržbu a zisk, a spojení zvýšení majetku nebo poklesu závazků).

Informace také musí mít určité vedlejší vlastnosti. Musí umožnit investorům **porovnat** dvě nebo více firem navzájem a také konkrétní společnost(i) v průběhu času.

10 prvků finančních výkazů (SFAC 3, 6)

V úvodu je třeba zdůraznit, že US GAAP považuje pouze těchto 10 prvků za možnou součást účetních výkazů (vyhláška SFAC 5, odstavec 64 říká, že podmínkou k vykazání položky jako součástí účetních výkazů je splnění definice jednoho z těchto 10 prvků). To znamená, že pokud položka nesplní definici některého z těchto prvků, nesmí se objevit v účetních výkazech. To však neznamená, že se nesmí objevit v účetní závěrce. Určitá fakta a okolnosti, které nesplňují definici žádného prvku, se musí objevit buď v poznámkách (příloze) k účetním výkazům, v diskusi vedení nebo ve výroční zprávě.

Majetek – Aktiva

Aktiva jsou pravděpodobné budoucí ekonomické výhody, které určitá ekonomická jednotka obdržela, nebo kontroluje jako důsledek minulých transakcí nebo událostí.

Abychom mohli správně pochopit podstatu aktiv, je nutné se podívat na tuto definici podrobně. Nejprve je nutné si všimnout slova „pravděpodobné“. US GAAP slovo „pravděpodobnost“ přesně nedefinuje, nicméně bývá obvykle chápáno jako na 85 % až 90 % jisté.

Ekonomické výhody jsou chápány jako získání čistých peněžních přítoků v budoucnosti.

Je také nutné si všimnout, že v definici se neobjevuje slovo „vlastněný“. Místo toho je použito slovo „kontrolovaný“. Pro to, aby firma vykazovala aktiva, podle US GAAP stačí, aby tento majetek kontrolovala (aby byla schopná sama využít ekonomických výhod a zabránit jiným firmám v přístupu k ekonomickým výhodám, které je tento majetek schopen přinést).

Další součástí definice aktiv je „důsledek minulých transakcí nebo událostí“. Aby se položka mohla považovat za aktivum, je nutné, aby se transakce nebo událost, (která přinesla firmě kontrolu ekonomických výhod), už stala. Nestačí pouze příslib transakce. Musí se jednat o uskutečněnou transakci.

Závazky

Závazky jsou pravděpodobné budoucí oběti ekonomické výhody, které pocházejí ze současných povinností firmy převést majetek nebo poskytnout služby jiným jednotkám v budoucnosti, jako důsledek minulých transakcí nebo událostí.

Závazek je povinnost vzdát se majetku nebo poskytnout službu. Zde je však důležité zdůraznit, že povinnost nemusí být pouze právní nebo zákonná.

Pro vykazání položky jako závazku musí být splněny tyto 3 podmínky:

1. Závazek vyžaduje, aby společnost měla současnou povinnost pravděpodobného budoucího transferu určitých aktiv, pokud nastane určitá událost, nebo k určitému datu.
2. Závazku se společnost nemůže vyhnout.
3. Událost, která společnost zavazuje, již nastala.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál neboli čistá aktiva je zůstatkový podíl na majetku firmy, který zbývá poté, co se od aktiv odečtou závazky.

US GAAP definuje vlastní kapitál jako rozdíl mezi aktivy a závazky a neupravuje příliš podrobně způsob jeho vykazování. Hlavní důvod je ten, že v USA jsou právnické osoby registrované na státní, nikoliv na federální úrovni, a každý stát má jiná pravidla pro to, jakou strukturu má mít vlastní kapitál firem.

Investice od majitelů (Vklady majitelů)

Investice od majitelů jsou navýšení kapitálu obchodního subjektu, které vyplývají z transferů něčeho ocenitelného ze strany majitelů za účelem získání nebo zvýšení vlastnického podílu (nebo vlastního kapitálu) v tomto subjektu. Nejčastěji jsou získána jako investice od majitelů aktiva, avšak vklad může být také ve formě služeb nebo vyrovnání nebo konverze závazků společnosti.

Za vklad se nedá považovat nerekiproční převod (non-reciprocal transfer), kde majitel na obchodní subjekt převede majetek nebo něco cenného bez kompenzace (bez navýšení vlastnického podílu).

Zde je nutné dodat, že US GAAP sice považuje také jiné věci než převod majetku za možný kapitálový vklad, ale tento vklad se vždy musí měřit ve fair value. Pokud nelze stanovit fair value, může sice podnik vklad akceptovat, ale nemůže o něj navýšit kapitál.

Výplaty majitelům

Výplaty majitelům jsou snížení kapitálu obchodního subjektu, která vyplývají z transferu aktiv, poskytnutí služeb, odkupu nebo převzetí závazků majitelů společnosti. Výplaty majitelům snižují vlastnický podíl (nebo vlastní kapitál) ve společnosti.

Protože se jedná o podíl majitelů na zisku, není zde nutná stejná symetrie jako u vkladů. Jinak řečeno, zde se výměnou za přijaté peníze majitel nevzdává podílu ve společnosti. Pokud se majitel výměnou za výplatu vzdá podílu (nebo části podílu), nejedná se o výplaty majitelům, ale o odkup majitelského podílu (případně o likvidaci podniku, nebo jeho části). To také znamená, že pokud firma svým majitelům prodá zboží nebo výrobek nebo poskytne službu za menší částku je reálná hodnota (fair value) zboží, výrobku nebo služby, rozdíl mezi prodejní cenou a reálnou hodnotou zboží, výrobku nebo služby musí být považován za výplatu majitelům (nebo případně za kompenzaci majitelům, pokud majitel je zároveň zaměstnanec, člen vedení nebo člen dozorčí rady).

Tržby (výnosy)

Tržby jsou zvýšení nebo jiné zlepšení aktiv společnosti nebo snížení jejích závazků (nebo kombinace obou), pocházející z dodávek výrobků (zboží), z poskytování služeb nebo jiných činností představujících pokračující hlavní operace podniku.

Pro tržby platí tyto charakteristiky:

1. vyvrcholení (dokončení) výdělečného procesu,
2. skutečný nebo očekávaný přítok peněz vyplývajících z hlavních operací,
3. brutto vykazování přítoků.

Tržby jsou kulminací výdělečné činnosti (culmination of the earnings process). Výdělečná činnost podle US GAAP nemůže existovat bez transakce. Z toho vyplývá, že bez transakce nemůže existovat ani tržba.

Náklady

Náklady jsou odliv nebo jiná spotřeba aktiv nebo vznik závazků (nebo kombinace obou), které vyplývají z dodání nebo výroby výrobků (zboží), poskytování služeb nebo provádění jiných aktivit, které jsou součástí pokračujících hlavních ekonomických aktivit firmy.

Vyhláška to sice vysloveně neříká, ale z definice vyplývá, že náklady jsou oběť, ke které firma přistoupila proto, aby umožnila výdělečný proces (sacrifices incurred to enable the earnings process). Z tohoto pojetí nákladů vyplývají některé důsledky. Pokud náklad má umožnit tržbu, tak z toho logicky vyplývá, že než může vzniknout náklad, musí nejprve vzniknout tržba, která ho umožnila. Náklad tedy nemůže nastat bez tržby. Pokud ale vezmeme toto pojetí nákladů do důsledků, vyplývá z něj také, že bychom měli být schopni identifikovat, který konkrétní náklad umožnil konkrétní tržbu (matching princip).

Přírůstky a úbytky hodnoty (zisky a ztráty)

Zisky (ztráty) jsou zvýšením (snížením) vlastního kapitálu – čistých aktiv – z vedlejších činností společnosti a ze všech ostatních transakcí a ostatních událostí a okolností, které se týkají společnosti, s výjimkou těch, které vyplývají z tržeb (nákladů) nebo investic (výplat) od majitelů (majitelům).

Zisky a ztráty jsou zajímavý prvek US GAAP. Všeobecně se chápou jako výsledek událostí, nad kterými společnost a její vedení nemají kontrolu nebo se jedná o činnost, kterou se firma nezabývá jako hlavní činností. Příkladem vedlejších transakcí společnosti je prodej použitého zařízení, likvidace nepotřebných zásob, držení určitých cenných papírů jako investice, nerekiproční transfery, přírodní katastrofy, ztráty ze snížení hodnoty aktiv apod.

Úplný (souhrnný) hospodářský výsledek (Comprehensive income)

Úplný (souhrnný) hospodářský výsledek je změna v kapitálu obchodní firmy během období, z transakcí a jiných událostí a okolností, kromě transakcí majiteli. Zahrnuje všechny změny ve vlastním kapitálu kromě těch, které jsou výsledkem vkladů od majitelů nebo výplaty majitelům.

Jedná se tedy o běžný hospodářský výsledek plus ty nerealizované zisky a ztráty, které se do běžného hospodářského výsledku nezahrnují, a které jsou součástí položky „Accumulated Other Comprehensive Income“ ve vlastním kapitálu v rozvaze.

Teoretické pozadí Úplného hospodářského výsledku spadá do dávné minulosti. Úplný hospodářský výsledek byl součástí Koncepčního rámce US GAAP již před tím, než ho firmy poprvé musely začít vykazovat (v roce 1997 v souvislosti s vydáním vyhlášky SFAS 130). Důvodem k vydání této vyhlášky bylo rozhodnutí FASB, že všechen finanční majetek na rozvaze se bude vykazovat ve fair value (toto rozhodnutí bylo nutné, pokud měla vzniknout racionální pravidla pro účtování finančních investic a derivátů), a že je tudíž nutné vykazovat i nerealizované změny v této hodnotě. Vedení firem se však stavělo neochotně k promítání těchto změn (jako nerealizovaných zisků a ztrát) do hospodářského výsledku (net income). Mnoho účetních a auditorů také argumentovalo, že různé nerealizované zisky a ztráty mají různý charakter, a nerozlišování mezi nimi by zkreslovalo ekonomickou podstatu. Nakonec FASB rozhodl, že firmy budou muset vykazovat všechny nerealizované zisky a ztráty, ale že některé budou muset vykazovat jako součást běžného hospodářského výsledku (net income), a zbytek jako součást Úplného hospodářského výsledku. Aby

uspokojil vedení firem, FASB dal také značnou svobodu ve vykazování Úplného hospodářského výsledku. Proto mnohdy firmy ve svých výročních zprávách výraz „Úplný hospodářský výsledek“ ani nepoužívají.

Například ve výroční zprávě firmy IBM z roku 2000 se objevuje toto vysvětlení pro Úplný hospodářský výsledek, související s tržními cennými papíry: „Tržní cenné papíry, které firma vlastní, se klasifikují jako na prodej (available for sale) a jsou vykazované ve fair value s tím, že změny v nerealizovaných ziscích a ztrátách (po zdanění) se započítávají do kumulace zisků a ztrát, které neovlivňují hospodářský výsledek minulých let, a vykazují se ve vlastním kapitálu v rozvaze.“ Pokud tedy investor nezná přesné požadavky vyhlášky 130, nemůže vědět, že firma IBM zde hovoří o Úplném hospodářském výsledku, protože tento výraz se nikde v její závěrce neobjevuje.

Koncepty pro uznání a měření (SFAC 2, 5)

Předpoklady

Ekonomická jednotka (Economic Entity)

Základním předpokladem je, že ekonomická činnost se identifikuje podle ekonomických jednotek, které tuto činnost provozují. Zde je nutné zdůraznit, že US GAAP nevychází pouze z právních (vlastnických) forem. Podstatné je, že společnost má nad určitým majetkem kontrolu.

Zásada nepřetržitého trvání podniku (Going Concern)

Dalším předpokladem je, že ekonomická jednotka bude i nadále (v dohledné budoucnosti) vykonávat ekonomickou činnost. Pokud by tento předpoklad nebyl splněn, je nutno tuto skutečnost neprodleně zveřejnit. Tento předpoklad má také dopad na auditory. Pokud se auditor domnívá, že předpoklad nebude možné splnit, musí tento fakt sdělit jako součást své zprávy.

Peněžní jednotka (Monetary Unit)

Třetí předpoklad je, že se všechna aktiva, závazky a veškerá ekonomická činnost dají měřit v peněžních jednotkách.

Periodicita vykazování (Periodicity)

Poslední předpoklad je, že ekonomická činnost se dá rozdělit do period. Tvůrci US GAAP si však dali zajímavý cíl – aby firmy podávaly finanční informace v „reálném čase“, což je možné využitím internetu. Uživatel bude moci kdykoliv nahlédnout do účetnictví firmy a získat potřebné informace. V současné době, ačkoliv technicky je poskytování informací v reálném čase již možné, neexistuje však k tomuto kroku vůle ze strany firem.

Zásady

K těmto zásadám patří: **historická cena, uznání tržeb, uznání nákladů a úplná informace.** První tři zásady jsou popsány přímo vyhláškou SFAC 5, čtvrtá zásada (úplná informace) není vyhláškou definována, avšak vyplývá z tradice, na níž jsou US GAAP postaveny.

Zásady, které vytyčují US GAAP, jsou všeobecně uznávané v zemích, které používají podobné účetní systémy jako US GAAP. Jedná se o země bývalého tzv. G4 + 1 (Austrálie, Kanada, Nový Zéland a Spojené království). + 1 ve výrazu označuje IASC-B (International Accounting Standards Committee – Board) – tvůrce IAS (International Accounting Standards, Mezinárodní účetní standardy). Účetní systémy všech těchto zemí jsou srovnatelné (nejsou stejné, ale vycházejí ze stejných všeobecných zásad) a jejich tvůrci mají stejný cíl. Chtějí dosáhnout co možná největší podobnosti mezi těmito systémy, která by v budoucnu vedla až k odstranění všech významných stávajících rozdílů. Rozdíly mezi jednotlivými systémy řeší americká SEC v současné době tak, že požaduje tzv. srovnávací tabulku (reconciliation), v níž jsou uvedeny rozdíly mezi standardy, podle kterých byla závěrka sestavena, a US GAAP.

Většina zásad US GAAP je vysvětlena ve vyhlášce SFAC 5, která upravuje rozpoznání (recognize) a měření (measurement) položek účetní závěrky. Podle SFAC 5, odstavec 63 jsou zásadní kritéria pro rozpoznání a měření:

- Definice (definition): položka splňuje definici jednoho z 10 prvků.
- Měřitelnost (measurability): položka má relevantní vlastnost, která se dá spolehlivě změřit.
- Relevance (relevance): informace může ovlivnit úsudek uživatele.
- Spolehlivost (reliability): informace je pravdivá, bez chyb a předsudků, a je prověřitelná.

Zásada historické ceny

Tradiční zásadou, která se užívá při měření účetních případů, je zásada historické ceny. Tato zásada je v US GAAP považována za nejdůležitější, protože pokládá základ systému, na němž jsou US GAAP založeny. Historická cena se chápe jako množství peněz, nebo jejich ekvivalentů vyplacených k pořízení aktiva (historical cost...is the amount of cash, or its equivalent, paid to acquire an asset...). US GAAP jsou tedy systémem, který je založen na historických cenách. Protože tradice hraje v US GAAP silnou roli, zachovává se název „historical cost system“, i když samotná vyhláška říká, že vhodnější název by byl „transaction-based system“ (systém založený na transakci). Pojem „Historical cost system“ však jasně popisuje podstatu oceňování a způsobu stanovení výše ocenění v účetních výkazech.

Systém historických cen je prvotně založen na transakci. Položka se v účetních výkazech nesmí objevit, pokud nenastala transakce. Pod pojmem „transakce“ US GAAP chápou tzv. „transakci na délku paže“ (arm's length transaction). Arm's length transaction se definuje jako transakce, která proběhla dobrovolně a mezi nezávislými (nespřízněnými) stranami. US GAAP považují transakci za dobrovolnou, pokud k ní ani jedna ze stran nebyla donucena, tzn. není v konkurzu nebo např. pod nucenou správou a podobně.

Je také důležité vysvětlit, jak US GAAP chápou pojem „spřízněné strany“. US GAAP uvádějí příklady těchto stran (vedení, investoři, zaměstnanci, mateřská a dceřiná společnost), ale také poskytují všeobecnou definici. Za závislou (spřízněnou) stranu/strany (related party) US GAAP považují jakoukoli osobu (fyzickou nebo právnickou), která je schopná ovlivnit účetní jednotku a zabránit jí v tom, aby plně prosazovala své vlastní zájmy.

Modelem oceňování podle US GAAP je tedy historická cena při respektování zásady opatrnosti v účetnictví (zásady LCM – lower of cost or market). Model oceňování v USA je v podstatě nejpřísnějším oceňovacím modelem ze všech účetních systémů, protože záučet-

vané snížení hodnoty aktiv je podle US GAAP, na rozdíl od jiných systémů, nevratné. Výjimkou z tohoto oceňovacího modelu jsou položky, které upravují vyhlášky týkající se finančních nástrojů.

Zásada uznání tržeb (výnosů) a zisků

Podle vyhlášky SFAC 5 se tržby mohou uznat pouze pokud jsou a) realizované nebo realizovatelné a b) zasloužené. Pro uznání zisků (přírůstků hodnoty) není podstatné, zda jsou zasloužené, protože nevyplývají z výdělečné činnosti. Uznají se v momentě, kdy jsou realizované nebo realizovatelné.

Tržba nemůže existovat bez transakce která je arm's length (dobrovolná transakce mezi nezávislými stranami) a aby se transakce mohla zaúčtovat, musí být měřitelná v peněžních jednotkách. Jakmile je splněno toto kritérium, musí se zjistit, zda tržby byly realizovány (nebo realizovatelné) a zasloužené. Tržby jsou realizované, pokud firma obdržela peníze nebo příslib peněz (pohledávku, směnku a podobně). Tržby jsou realizovatelné, pokud firma získala něco jiného než peníze nebo příslib peněz (například cenný papír nebo průmyslovou komoditu).

Tržby jsou zasloužené, pokud firma splnila všechny své povinnosti vůči druhé straně (nebo stranám) transakce. Pod pojmem „splnila své povinnosti“ se rozumí, že firma dodala zboží nebo výrobek, nebo poskytla služby, nebo kombinace těchto situací. Zde je důležité si všimnout slova „dodala“ a „poskytla“. Všeobecně firma má právo na tržbu pouze v momentě dodání zboží (pozbytí kontroly nad zbožím) a poskytnutí služby. Z tohoto také vyplývá, že US GAAP se nezajímají o fakturaci. US GAAP se obvykle ani nezajímají o právní formy dohody. US GAAP vykazují tržby, pokud byly splněny podmínky k jejich vykázání, tj. na základě ekonomické skutečnosti.

Zásada přiřazování nákladů k výnosům – tržbám (matching)

Tradičně se této zásadě říká „matching princip“, protože hovoří o tom, jak se mají náklady přiřazovat k tržbám. Někdy se však o ní hovoří jako o zásadě uznání nákladů, protože v podstatě říká firmám, kdy se mohou ekonomické oběti (costs) považovat za náklady.

Náklady jsou obecně rozeznány pokud se ekonomické užítky projeví v dodávce nebo výrobě zboží, poskytnutí služeb nebo jiných aktivitách, které tvoří pokračující hlavní operace společnosti.

Jinak řečeno, cost (ekonomická oběť) se smí považovat a vykázat jako náklad ve stejném okamžiku jako tržba, která ho umožnila. Tento požadavek je ve většině situací zajištěn tím, že US GAAP nepoužívají druhovou výsledovku (neznají tedy pojmy „změna stavu a aktivace“). V účelové výsledovce jsou náklady na pořízení zboží, výrobu výrobků, popřípadě poskytnutí služeb účtovány přímo do aktiv, kde zůstávají až do momentu realizace. V momentě realizace (vzniku tržby) jsou pak tyto „costs“ vykázány jako náklad ve výsledovce, a tím je splněna zásada přiřazování nákladů k výnosům – tržbám (matching principle).

Zisky – přírůstky hodnoty a ztráty – úbytky hodnoty (Gains and losses)

Pro zisky a ztráty platí podobná všeobecná pravidla jako u tržeb a nákladů. Realizované zisky a ztráty se vykážou ve výsledovce v okamžiku realizace. Poněkud jiná pravidla se vztahují na nerealizované zisky a ztráty. Všeobecně se nerealizované zisky mohou zaúčtovat, pouze pokud se vztahují na finanční majetek (a je také nutné, aby tento majetek měl tržní hodnotu, neboli je to majetek, který se obchoduje na burze nebo jiném podobném –

aktivním a likvidním trhu). Nerealizované ztráty se však, v souladu se zásadou opatrnosti, mají zaúčtovat vždy, když je pravděpodobné, že majetek ztratil hodnotu, nebo že vzrostla hodnota závazku, a kdy je změna v hodnotě rozumně odhadnutelná.

Hlavní rozdíl mezi přírůstky a úbytky na jedné straně a výnosy – tržbami a náklady na straně druhé, spočívá v tom, že přírůstky a úbytky nejsou firmou zasloužené (firma sama nedělá nic pro to, aby je získala), popřípadě nevyplynou z hlavní činnosti formy.

Zásada úplné informace (Full disclosure)

Zásada full disclosure nevyplyná ze žádné konkrétní vyhlášky US GAAP, ale z toho, jak se všechny zúčastněné strany staví k US GAAP. Proto je často považována za součást tzv. „nepřepsaného GAAP“. Zásada full disclosure by se dala vysvětlit takto: informace, která je uživateli poskytnuta, má být dostatečně důležitá, spolehlivá a obsáhlá, aby umožnila informovanému uživateli vytvořit si rozumný názor ohledně finančního stavu firmy, a změn v tomto stavu.

Firma, její vedení, její odpovědní zaměstnanci a její auditoři jsou povinni zaručit, aby informace, která je uživateli poskytnuta, byla dostatečně důležitá, spolehlivá a obsáhlá, aby umožnila informovanému uživateli vytvořit si rozumný názor ohledně finančního stavu firmy a změn v tomto stavu.

Omezení

Materialita (významnost)

Položka je významná (material) a měla by být vykázána, pokud je dostatečně podstatná k tomu, aby ovlivnila rozhodování uživatele. Významnost je vždy předmětem úsudku. Závisí na velikosti položky, přesnosti, se kterou byla položka určena nebo odhadnuta, a podstatě položky. Podle vyhlášky SFAS 131 je chápána jako významná položka, jejíž rozsah přesahuje 10 % z určitého základu. Například firma musí zveřejnit, že 10 a více procent tržeb je od jednoho zákazníka, 10 a více procent nákupů je od jednoho dodavatele, 10 a více procent kapitálu firmy je z jednoho zdroje apod.

Auditoři obvykle používají hranici 5 až 10 % na položky výsledovky a hranici 1 až 5 % na položky rozvahy. K tomuto problému se v USA vyjádřila také SEC, která požaduje, aby se pro stanovení materiality nepoužívala pouze objektivní kritéria (procenta z nějaké základny), nýbrž také subjektivní kritéria (uvážít, jak by například určitá nepřesnost ovlivnila cenu akcií na burze, zda se případná nepřesnost netýká snah o ukrývání nezákonných transakcí nebo praktik kreativního účetnictví – zneužívání účetnictví).

Cena proti přínosu

Informace by měla přinést uživateli určitý užitek. Na druhé straně má každá informace svoji cenu. Proto má informace smysl pouze v případě, pokud její cena nepřevyší užitek z této informace.

Průmyslové zvyklosti

Toto omezení říká, že pokud společnost operuje ve specifickém odvětví, kde jsou léty vžitě určité normy a zvyklosti, je možné tyto zvyklosti aplikovat i přesto, že nejsou striktně podle pravidel US GAAP.

US GAAP má však velké množství vyhlášek, které se vztahují pouze na určitá konkrétní odvětví (banky, pojišťovny, investiční společnosti, penzijní fondy, rozhlasové a televizní společnosti atd.), takže většina sporných situací v těchto odvětvích upravena předpisy je. V případě, že se firma odkloní od pravidel, musí uvést vysvětlení v příloze. Od roku 2003 SEC zakazuje firmám předkládat pouze tzv. pro forma informace (výkazy, které se vzdalují od US GAAP) bez toho, aby současně vykazaly situaci striktně podle US GAAP. To se většinou řeší tabulkou, která vysvětluje rozdíly mezi zvoleným řešením a pravidly US GAAP.

Opatrnost

Zásada opatrnosti hraje v US GAAP velkou roli, vedou se však o ní rozsáhlé diskuse. Opatrnost je chápána jako reakce na otázky nejistoty v účetnictví a měla by vést k minimalizaci rizik, plynoucích z nejistot. Tato zásada požaduje, aby nejisté zisky nebyly vykazovány, avšak nejisté ztráty ano. Diskuse spočívají v chápání míry opatrnosti, neboť „nadměrné“ uplatňování této zásady vede k podhodnocování majetku v rozvaze a následně možnému vzniku tichých rezerv. V US GAAP je tato diskuse naprosto zásadní, protože zaúčtované snížení hodnoty aktiva (opravná položka) je nereverzibilní, tedy nevratné.

SFAC 7: Použití cash flow informací a současná hodnota při měření v účetnictví

Vyhláška SFAC 7 poskytuje rámec pro použití budoucích peněžních toků jako základny pro měření v účetnictví jak v rámci prvotního rozpoznání, tak pokud jsou aktiva oceňována ve fair value v rámci případného přecenění k datu rozvahy, pokud US GAAP toho přecenění umožňují. Obsahuje také rámec pro práci s úrokem. Týká se principů pro stanovení současné hodnoty, zvláště za situací, kdy je částka budoucích peněžních toků nebo jejich časové určení (popř. obojí) nejisté.

SFAC 7 uvádí, že jediným cílem používání současné hodnoty v účetnictví je správné stanovení fair value. Proto zavádí některé nové prvky do oblasti technik stanovování současné hodnoty. Výpočet současné hodnoty podle SFAC 7 bere v úvahu tyto skutečnosti:

1. Odhad budoucích peněžních toků v různých časech.
2. Očekávání možných změn v částkách nebo době peněžních toků.
3. Časovou hodnotu peněz, která je představována bezrizikovou úrokovou mírou.
4. Rizikovou premii – částku vyjadřující nejistotu spojenou s aktivem nebo závazkem.
5. Ostatní faktory, včetně nelikvidnosti nebo nedokonalostí trhu.

Tato vyhláška byla přijata v únoru 2000 a je tedy relativně nová. Její odlišnost od dříve používaných technik výpočtu současné hodnoty spočívá v tom, že dříve používané techniky shrnovaly body 2–5 do určení (volby) úrokové míry. Podle SFAS 7 se má do určení úrokové míry zahrnout pouze bod 3, ostatní faktory způsobují úpravy v očekávaných peněžních tocích.

Srovnání s Mezinárodními účetními standardy IAS / IFRS

Koncepční rámec Mezinárodních účetních standardů byl schválen v roce 1989. Jsou v něm uvedeny základní předpoklady, ze kterých vychází text Mezinárodních účetních standardů.

Koncepční rámec se týká:

- cílů účetní závěrky,
- kvalitativních charakteristik, které vyjadřují přínos informací účetní závěrky,
- obsahu, způsobu rozeznání a oceňování základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby

Jako hlavní uživatele účetních závěrek vymezuje Koncepční rámec tyto skupiny uživatelů:

- Investoři
- Zaměstnanci
- Poskytovatelé výpůjčního kapitálu
- Dodavatelé a jiní obchodní věřitelé
- Zákazníci
- Vlády a jejich orgány
- Veřejnost

Základní předpoklady pro přípravu účetní závěrky, uvedené v Koncepčním rámci:

- akruální báze
- předpoklad trvání podniku
- srozumitelnost
- relevance
- významnost, materialita
- spolehlivost
- důvěryhodné zobrazení
- přednost obsahu nad formou
- objektivita – nestrannost
- opatrnost
- úplnost
- srovnatelnost
- včasnost

- rovnováha mezi přínosy z informace a náklady na její získání
- rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami
- pravdivý a věrný obraz

Tyto charakteristiky jsou v Koncepčním rámci definovány nebo charakterizovány. Požadavky Koncepčního rámce dále přejímá IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, který je také (shodně s Koncepčním rámcem) podrobně popisuje.

Lze konstatovat, že základní předpoklady pro přípravu účetní závěrky, uvedené v Koncepčním rámci IAS (IFRS) jsou srovnatelné s požadavky, uvedenými v US GAAP.

Základní prvky účetní závěrky

Za základní prvky, které vyjadřují finanční pozici podniku v rozvaze jsou podle Koncepčního rámce aktiva, dluhy a vlastní kapitál. Za základní prvky pro měření výkonnosti ve výsledovce jsou považovány náklady a výnosy.

IAS definují základní prvky výkazů takto:

Aktiva (Assets) – jsou zdrojem, kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik.

Jako další požadavky na uznání aktiva uvádí koncepční rámec:

Budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý. Aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Lze konstatovat, že požadavky IAS (IFRS) a US GAAP na vymezení aktiv jsou téměř shodné. Autoři však shledávají, že by na tomto místě bylo vhodné upozornit na fakt, že ačkoliv jak IAS (IFRS) tak US GAAP v definicích operují pojmy pravděpodobnost (dostatečná jistota), je chápání těchto pojmů odlišné. Jestliže IAS (IFRS) chápou pojem pravděpodobnost jako „spíše pravděpodobné než nepravděpodobné“, což by se dalo interpretovat jako více než 50 %, US GAAP chápe pojem pravděpodobnost jako 85–90 % jistotu. Z toho vyplývá, že kritéria pro uznání majetku (aktiv) v rozvaze jsou podle US GAAP přísnější než podle IAS (IFRS). Rozdíl v chápání pojmu pravděpodobnost pak má dopady na rozdílné úpravy jednotlivých oblastí účetnictví a vykazování.

Závazek (Liability) je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch.

Jako další požadavky na uznání dluhu uvádí koncepční rámec:

Úbytek zdrojů, přinášejících ekonomický prospěch, je dostatečně jistý. Dluh je spolehlivě ocenitelný.

Porovnáme-li požadavky IAS (IFRS) a US GAAP na vykazování závazků, lze konstatovat, že přesto, že používají poněkud jiný pojmový aparát, jsou tyto požadavky v zásadě shodné. V této souvislosti existuje také rozdíl v interpretaci pojmu pravděpodobnost, avšak na straně závazků nevede k žádným podstatným rozdílům mezi IAS (IFRS) a US GAAP. Někteří autoři zde uvádějí, že existuje zásadní rozdíl mezi pojetím rezerv podle IAS (IFRS) a US GAAP (většinou ve smyslu, že US GAAP rezervy netvoří). Tento názor je však naprosto mylný, jedná se pouze používání odlišných pojmů pro srovnatelnou situaci. Jestliže IAS (IFRS) používají pojem „provision“ (rezerva), pak US GAAP používají po-

jem „contingent liability“ a jasně vymezují, za jakých podmínek se tato situace vykazuje v rozvaze. Požadavky na vykazování rezerv v účetnictví se v IAS a US GAAP prakticky neliší.

Vlastní kapitál (Equity) je zbytková část aktiv po odečtení všech dluhů podniku.

V definici vlastního kapitálu nejsou mezi IAS (IFRS) a US GAAP žádné rozdíly.

Výnosy (Income) jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví budžvýšením aktiv nebo snížením dluhů a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků.

Základní podmínkou vykazání výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty.

Náklady (Expenses) jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.

Základním principem vykazání nákladů je jejich souvislost s konkrétními výnosy (matching principle).

V definicích výnosů a nákladů existují mezi IAS (IFRS) a US GAAP rozdíly. Jestliže IAS definují pojem „Income“, pak US GAAP definují v této souvislosti pojmy dva: Revenues a Gains, pro pojem „Expenses“ definují US GAAP také dva pojmy: Expenses a Losses.

Mezinárodní účetní standardy uvádějí také pojmy zisky – přírůstky (gains) a ztráty – úbytky (losses). Pojem income zahrnuje na jedné straně pojem revenues (výnosy – tržby), na straně druhé pojem gains (výnosy – zisky). Pojem expenses zahrnuje jednak expenses (náklady), jednak losses (ztráty). Pojmy gains a losses standardy nedefinují samostatně, jejich popis je uveden v odst. 74–77 a v odst. 78–80 Konceptního rámce. Příkladem gains je podle Konceptního rámce IAS zisk z vyřazení dlouhodobých aktiv nebo nerealizované zisky, vyplývající z přecenění cenných papírů a ze zvýšení účetní hodnoty dlouhodobých aktiv. Příkladem úbytku (loss) je podle Konceptního rámce IAS požár nebo potopa a ztráty z vyřazení dlouhodobých aktiv, nerealizované ztráty, vyplývající např. ze zvýšení směnného kurzu cizí měny u půjček podniku (dlouhodobých investic) v této měně.

Při vykazování podle IAS se revenues a expenses vykazují hrubé a losses a gains čisté (kompenzují se).

V této souvislosti se autoři domnívají, že v rámci projektu Konvergence by bylo vhodné tyto definice sjednotit podle modelu US GAAP, protože i když IAS (IFRS) znají pojmy gains a losses, je v nich pojem Expense často ztotožňován s pojmem Loss. Například odstavec 31 Mezinárodního účetního standardu 2 – Zásoby říká, že odpis nepotřebných zásob se má vykazat jako náklad (expense). Standard v této souvislosti ani nespecifikuje, v které části výsledovky se tato položka má zobrazit. Uživatel účetních výkazů pak může dostat velmi zkreslenou informaci, neboť se může mylně domnívat, že se jedná o oběť, která byla vyvolána nějakým výnosem (tržbou), a přitom se ve skutečnosti jedná o situaci, kdy firma neefektivně hospodaří.

Další definice, obsažené v US GAAP – Vklady majitelů, Výplaty majitelům, Úplný hospodářský výsledek – IAS neobsahují. Pojem Úplný výsledek IAS nedefinují, i když obsah této položky je podle IAS součástí Výkazu o změnách ve vlastním kapitálu. V dodatku Mezinárodního účetního standardu 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky jsou uvedeny dva možné formáty Výkazu o změnách ve vlastním kapitálu. Jeden z nich je pak přímo výkazem o Úplném výsledku (Statement of Comprehensive income). US GAAP vy-

kazují Úplný hospodářský výsledek buďve výsledovce (tato varianta je preferovaná), v samostatném výkazu nebo ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu.

Oceňování prvků účetní závěrky

Další část Koncepčního rámce se týká oceňování prvků účetní závěrky. IAS používají tyto typy cen:

- **Historická cena.** Aktiva jsou účtována v částce zaplacených peněz nebo peněžních ekvivalentů, nebo v adekvátní (reálné) hodnotě majetku použitého k jeho pořízení v době jeho pořízení. Dluhy jsou účtovány v částkách „přínosu“, který byl získán při směně za závazek nebo v některých případech (např. daně ze zisku) v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které jsou potřeba na zaplacení dluhu za standardních okolností.
- **Běžná (reprodukční) cena.** Aktiva jsou vykazována v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, pokud by stejné nebo ekvivalentní aktivum bylo pořizováno v současnosti. Dluhy jsou vykazovány v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo zapotřebí k vypořádání závazku v současnosti.
- **Realizační (vyřazovací) cena.** Aktiva jsou vykazována v částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla obdržena při prodeji aktiva za obvyklých podmínek. Dluhy jsou vykazovány v částce potřebné na jejich úhradu, tj. nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, kterou je třeba zaplatit, aby byly dluhy vypořádány za standardních okolností.
- **Současná hodnota.** Aktiva jsou vykazována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které jsou od dané položky očekávány za standardních okolností. Dluhy jsou vykazovány v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které jsou zapotřebí k vypořádání dluhů za standardních okolností.

Za nejvíce užívanou cenu považují Mezinárodní účetní standardy historickou cenu. Koncepční rámec uvádí:

Měřicí základnou nejobecněji přijímanou podniky při přípravě jejich finančních výkazů je historická cena. Ta je obvykle kombinována s jinými měřicími základnami. Např. zásoby jsou obvykle vykazovány v nižší hodnotě z nákladů a čisté realizační hodnoty, obchodovatelné cenné papíry mohou být vykázány v tržní ceně a penzijní závazky jsou vykazovány v současné hodnotě. Některé podniky používají reprodukční cenu jako odpověď na neschopnost modelu oceňování v historické ceně reagovat na důsledky měnících se cen nepeněžních aktiv.

*Názor autorů na tuto část Koncepčního rámce Mezinárodních účetních standardů je takový, že odráží podmínky doby svého vzniku. Například v Koncepčním rámci není vůbec uvedena definice **Fair value**, se kterou pak běžně pracují další standardy. Bylo by tedy podle našeho názoru vhodné Koncepční rámec Mezinárodních účetních standardů přepracovat tak, aby odrážel situaci obsaženou zejména v nově přijatých standardech (IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování, IAS 40 – Investice do nemovitostí a IAS 41 – Zemědělství.*

Pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Kapitál lze chápat podle Koncepčního rámce IAS dvěma způsoby:

1. Finanční koncepce pojetí kapitálu. Při tomto pojetí je pojem kapitál synonymem pojmu čistá aktiva nebo vlastní kapitál podniku.
2. Fyzické pojetí kapitálu. V tomto pojetí je kapitál chápán ve smyslu produkční kapacity, která může být vyjádřena např. počtem výrobků za časové období.

Tato část Koncepčního rámce IAS spíše teoreticky vysvětluje řešení, která jsou dále obsažena v jednotlivých standardech, zejména ve standardu 15 – Informace, vyjadřující dopady měnících se cen a standardu 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách. Postupem času se na tyto standardy přestal klást tak velký význam jako v době jejich vzniku (podle návrhu IASB se má standard 15 zrušit), standard 29 se používá skutečně pouze v hyperinflačních ekonomikách a podle výzkumů podle něj téměř žádná z firem, které zhotovují závěrku podle IAS, nevykazuje.

US GAAP obsahují ve vyhláškách SFAC 3, SFAC 5 a SFAC 6 srovnatelné pojednání o problematice uchování majetkové podstaty podniku jako Koncepční rámec IAS, avšak vzhledem k tomu, že ve vyhlášce SFAS 89, která se týká Vykazování v prostředí měnících se cen, je uvedeno, že se tato vyhláška v US GAAP chápe stejně, jako požadavky uvedené v IAS 15, nepřikládají firmy v USA tomuto problému žádný praktický význam. Proto nebyla tato problematika ani zahrnuta do pojednání o zásadních bodech Koncepčního rámce US GAAP.

Literatura

- [1] *International Accounting Standards Board: International Financial Reporting Standards 2003.* (incorporating International Accounting Standards and Interpretations), London, 2003.
- [2] EPSTEIN, B. – MIRZA, A.: *IAS – Interpretation and Application of International Accounting Standards 2003.* New York, John Wiley and Sons, 2002.
- [3] DELANEY, P. – EPSTEIN, B. – NACH, R. – BUDAK, S.: *GAAP – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2003.* New York, John Wiley and Sons, 2002.
- [4] KIESO, D. – WEYGANDT, J.: *Intermediate Accounting.* New York, John Wiley and Sons, 1998.
- [5] Internetové stránky www.IASB.org.uk
- [6] SFAC (FASB Concept Statements) – Koncepční stanoviska vydaná FASB 1 – 7
- [7] MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví.* 2. vydání, Praha, Linde, 2002.
- [8] KRUPOVÁ, L.: *IAS v příkladech. 1. díl.* Praha, VOX, 2002.
- [9] KRUPOVÁ, L. – LOJA, R. – PELÁK, J.: *IAS v příkladech. 2. díl.* Praha, VOX, 2003.
- [10] KRUPOVÁ, L. – MLÁDEK, R. a kol.: *IAS v příkladech. 3. díl.* Praha, VOX, 2003.

Shrnutí

Pokud srovnáváme Koncepční rámec IAS / IFRS (Mezinárodní účetní standardy) a US GAAP (Americké všeobecně uznávané účetní zásady), lze konstatovat, že přístup obou systémů je konceptuálně srovnatelný. Naneštěstí tyto teoretické podobnosti jsou zakryty formou, která je na první pohled jiná.

Například v oblasti prvků účetních výkazů (které vzhledem k tomu, že tvoří základní pilíře účetnictví, by měly být totožné) Koncepční rámec US GAAP vymezuje a definuje 10 prvků, z nichž pouze tři (aktiva, závazky a vlastní kapitál) jsou v podstatě shodné s prvky, které vymezují a definují IAS / IFRS. Z tohoto však nevyplývá, že zbývajících sedm podle IAS / IFRS neexistuje. Pouze to znamená, že IAS / IFRS některé z nich (například revenues a gains) považují za jeden prvek (income), zatímco ty, které není nezbytně nutné definovat (jako například vklady vlastníků a výplaty vlastníkům), vysloveně neuvádí.

Poukazovat na takovéto rozdíly jako na nějaké fundamentální a nepřekonatelné překážky ve srovnatelnosti obou systémů, by však bylo chybné. Rozdíly jako takové neukazují na žádný konceptuální spor. Jsou pouze důkazem toho, že stejné povahové a lingvistické rozdíly, které vedou například k tomu, že evropská literatura a kinematografie se podstatně liší od americké, zároveň také ovlivňují text účetních standardů. Protože tyto rozdíly jsou však na jedné straně povrchní, a na druhé kulturní, bylo by naivní očekávat, že během probíhající konvergence účetních systémů zaniknou.

Klíčová slova: Koncepční rámec US GAAP, Vyhlášky SFAC 1 – 7, Koncepční rámec IAS / IFRS, prvky účetních výkazů

Summary

A comparison of the conceptual frameworks underlying International Financial Reporting Standards (IFRS / IAS) and American Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) reveals a striking theoretical similarity between the two. Unfortunately, this similarity is masked by an even more striking difference in their form and presentation.

For example, US GAAP defines 10 accounting elements and, apart from three (assets, liabilities and equity), none are directly comparable to the five defined by IFRS. It is not that the other seven do not exist under IFRS. It is just that IFRS chooses to express them differently by, for example, combining some (such as revenue and gains, which comprise income) and omitting others (such as contributions to owners and distribution to owners, whose explicit definition is not particularly useful anyway).

Pointing to such differences as evidence of a fundamental, conceptual rift would, however, be a serious error in judgment. These differences are neither fundamental nor conceptual. They are, at most, attributable to the same cultural and linguistic dissimilarities that make American literature and cinematography so unlike the European. Thus, given both the cause and the effect of these differences, it would be both naïve and unrealistic to expect their elimination simply for the sake of some international convergence. Or, to put it differently, both the IASB and FASB have far meatier issues on their plates than to allow themselves get sidetracked by rearranging the garnish.

Key words: Conceptual Framework US GAAP, SFAC 1 – 7, Conceptual Framework IAS / IFRS, elements of financial statements

JEL classification: M41