

Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů)

*Libuše Müllerová**

Úvod

Každý, kdo se profesně zabývá účetnictvím (účetní, auditoři, daňoví poradci), určitě vnímá, v jakém pohybu je účetní legislativa v poslední době. Důvodem těchto změn je především harmonizace účetnictví v rámci příprav naší republiky na vstup do Evropské unie, jejímž důsledkem by mělo být nejen zabezpečení srovnatelnosti účetního prostředí s podmínkami v EU, ale především zkvalitnění účetnictví, účetního výkaznictví a tím účetních informací poskytovaných externím uživatelům..

Novela zákona o účetnictví (zákon č. 353/2001 Sb.), která vstoupila v platnost k 1. 1. 2002, znamenala velký kvalitativní posun účetnictví v naší zemi směrem k mezinárodním účetním normám. Umožnila účetním jednotkám sestavovat konsolidované účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů. Připravovaná další novela zákona o účetnictví, která vstoupila v platnost od 1. 1. 2004, jde ještě dál. Ukládá účetním jednotkám, jejichž akcie jsou kótované na burzách v zemích Evropské unie, sestavovat podle mezinárodních účetních standardů i individuální účetní závěrky. Pro ostatní účetní jednotky však zůstává povinnost sestavovat účetní závěrky podle domácích pravidel, tj. národních účetních standardů.

Prováděcími předpisy zákona o účetnictví, které suplovaly roli národních účetních standardů, byla dosud Opatření Ministerstva financí ČR, která následně (od roku 2003) nahradily Vyhlášky MF. Tvorba národních účetních standardů, které by dále rozpracovávaly rámcová pravidla stanovená ve vyhláškách, je zatím v počátcích. Není bez zajímavosti podívat se pro načerpání zkušeností jak tento proces probíhá v oblasti jiných uznávaných mezinárodních norem, kterými jsou vedle mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví praktikované v evropském teritoriu (IFRS – International Financial Reporting Standards) americké obecně uznávané účetní zásady (US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles).

1. Finanční účetnictví v USA

Finanční účetnictví hraje nezastupitelnou úlohu v americké ekonomice, protože podporuje efektivní fungování kapitálových trhů a tím i ekonomiky jako celku. Jeho úkolem je poskytování účetních informací o účetní jednotce uživatelům, kteří se aktivně nepodílejí na jejím řízení. Neslouží proto primárně manažerům, kteří mají snadnější přístup k účetním informacím, ani neposkytuje informace pro daňové účely, jak je tomu v některých zemích kontinentální Evropy.

* Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., je vedoucí Katedry finančního účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Vyspělá ekonomika, kterou bezesporu americká ekonomika je, potřebuje ke svému fungování zdroje kapitálu, jež jsou alokovány na kapitálových trzích. Efektivní alokace zdrojů je založena na mnoha vazbách mezi poskytovateli a uživateli kapitálových zdrojů a na jejich rozhodování. Důležitým zdrojem pro všechna tato rozhodování jsou právě informace obsažené v účetních výkazech. Finanční účetnictví, tak jak je chápáno americkými uživateli účetních informací, lze definovat jako proces, ve kterém se veškeré důležité účetní informace transformují do účetních výkazů. Ve svém důsledku to znamená, že pravidla pro finanční účetnictví (účetní standardy) se primárně zabývají tím, jak mají být účetní informace vykazovány, více než o to, jaké mají být postupy účtování v průběhu účetního období. I v tomto směru můžeme vysledovat odlišný přístup k finančnímu účetnictví od naší účetní praxe.

Finanční účetnictví poskytuje informace pro širokou škálu uživatelů, z nichž někteří se současně snaží zpětně ovlivnit proces tvorby účetních standardů. Jedná se především o následující skupiny uživatelů:

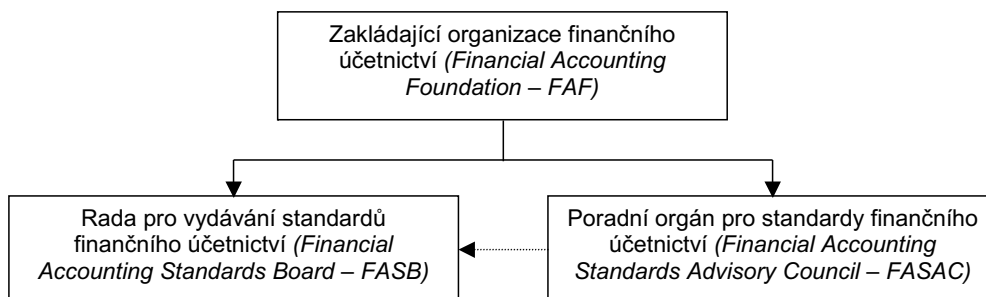
- **Investoři**, kteří zajišťují efektivní fungování kapitálového trhu a spoléhají na informace z účetních výkazů.
- **Orgány regulace na vládní úrovni**, které nesou faktickou odpovědnost za fungování kapitálového trhu (zejména pak SEC (*Securities and Exchange Commission*), v určitých oborech i Komise vnitřního obchodu (*Interstate Commerce Commission*) a dále Komise pro regulaci v energetickém průmyslu (*Federal Energy Regulatory Commission*).
- **Finanční analytici**, kteří podporují zveřejňování co největšího množství účetních informací pro ostatní uživatele.
- **Manažeři účetních jednotek**, kteří se snaží mít kontrolu nad společností, přístup k finančním zdrojům přes kapitálový trh, a zveřejňované množství informací se snaží naopak minimalizovat..
- **Nezávislí auditoři**, kteří ověřují účetní výkazy a garantují jejich spolehlivost, čímž zajišťují i zpětnou vazbu od uživatelů účetních informací na proces tvorby účetních standardů.
- **Vysokoškolští učitelé**, kteří jsou pravděpodobně nejobektivnější skupinou podílející se na tvorbě standardů, paradoxně jsou však v orgánech pro tvorbu standardů minimálně zastoupeni.

Jednotlivé skupiny uživatelů mají odlišné zájmy, rozdílný vliv a úhel pohledu, což způsobuje vzájemnou rozpornost. Základními požadavky prostupujícími tvorbu účetních standardů již od hospodářské krize ve třicátých letech jsou spolehlivost a vzájemná srovnatelnost účetních výkazů jednotlivých účetních jednotek, což je zajištěno vykazováním účetních informací podle stejných pravidel. Důvodem těchto požadavků je snaha umožnit porovnání různých variant při investování a zabránit vědomému uvádění nepravdivé finanční situace manažery firem, které by mohlo oklamat investory na kapitálových trzích.

2. Orgány zajišťující vydávání US GAAP

Na scéně finančního účetnictví existují různí uživatelé s odlišnými zájmy a požadavky na dílčí účetní standardy. Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví (*Financial Accounting Standards Board – FASB*) zčásti zastřešuje proces tvorby standardů a výsledkem jejího snažení je GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*). Základní struktu-

ra orgánů garantující tento proces se skládá ze tří orgánů (viz následující schéma), z nichž každý má svá práva, povinnosti a postavení v rámci této struktury.



Zdroj: Miller, P. B. W. – Redding, R. J. – Bahnson, P. R.: *The FASB The People, The Process, and the Politics*. 3. vydání, Homewood, Richard D. Irwin, 1994, s. 18.

2.1. FAF – Zakládající organizace finančního účetnictví

Zakládající organizace finančního účetnictví (*Financial Accounting Foundation – FAF*) je neziskovou organizací. FAF je mateřskou organizací FASB a FASAC. 16 členů FAF představuje nejvyšší orgán celé organizační struktury a je odpovědný za plnění všech jemu zákonem svěřených funkcí. Podle zákona je jeho úkolem zejména podpora vzdělávání všech uživatelů finančního účetnictví, tj. veřejnosti, investorů, věřitelů, osob způsobilých připravovat účetní výkazy, účetních jednotek a v neposlední řadě i certifikovaných účetních. Kromě vzdělávání FAF usiluje o zdokonalování standardů finančního účetnictví a jejich uvádění v platnost. Úkolem členů FAF je opatřit finanční prostředky nutné pro fungování celé organizace a jmenovat členy FASB a FASAC. Stanovy FAF zakazují, aby její členové jakýmkoliv způsobem zasahovali do tvorby účetních standardů. Tvorba účetních standardů spadá do působnosti FASB.

Všech 16 členů se schází minimálně čtyřikrát ročně. Svou funkci mohou členové plnit maximálně po dobu dvou po sobě jdoucích tříletých funkčních období. Volí vlastního prezidenta, každodenní provoz organizace však zajišťuje placený výkonný orgán. Třináct ze šestnácti členů je voleno osmi sponzorujícími organizacemi. Zbývají tři členové jsou doplnění podle výběru již zvolených 13 členů.

V současné době existuje osm organizací, které financují FAF, a tedy zprostředkovávají i FASB a FASAC. Tyto organizace mají zvláštní postavení ve vedení a kontrole FAF. Jsou to:

- Americký svaz účetních (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA),
- Asociace pro cenné papíry (Securities Industry Association – SIA),¹
- Asociace výzkumu, investic a řízení (Association for Investment, Management and Research – AIMR),²

1 Nevládní organizace sdružující investiční bankéře.

2 Nevládní organizace sdružující investiční poradce.

- Finanční výkonný institut (Financial Executives Institute – FEI),³
- Institut manažerského účetnictví (Institute of Management Accountants – IMA),⁴
- Americká účetní asociace (American Accounting Association – AAA),⁵
- Asociace finančníků na vládní úrovni (Government Finance Officers Association),
- Národní asociace auditorů a finančních ředitelů (National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers).

2.2. FASB – Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví

FASB představuje první rameno organizační struktury složené ze tří orgánů. FASB je odpovědná za tvorbu účetních standardů. Její struktura je velmi neobvyklá, protože poukazuje na závažný paradox – musí být nezávislá na jakémkoli orgánu či jednotce, aby uchránila objektivní přístup tvorby standardů, zároveň však musí respektovat zájmy všech skupin uživatelů, aby si udržela svoji přirozenou autoritu.

Základním důvodem, proč jsou členové FAF odpovědní za financování celé organizace je, aby se sedmičlenné vedení FASB nedostalo do rozporu s objektivitou, nezávislostí nebo financováním. Jednotliví členové jsou jmenováni na sedm let s možností opětovného jmenování. Členové rady jsou jmenováni členy FAF podle přísných kritérií a požadavků. V čele rady FASB stojí předseda se speciální odpovědností.

V rámci FASB působí 40 až 50 odborníků ve Výzkumně-technickém oddělení (*Research and Technical Activities – RTA*), kteří odvádějí významnou část práce FASB. Podílejí se na výzkumu, přípravě návrhů, přípravě analýz, komentářů a PR (Public Relations) aktivitách. V čele oddělení RTA stojí ředitel, který je na stejné hierarchické úrovni, jako členové FASB.

Struktura FASB je konstruována tak, aby využila výhod demokratických, ale i autokratických přístupů. Během procesu přijímání účetních standardů má každý uživatel možnost hájit své zájmy, ale neznamená to, že se jeho názor zohlední při hlasování. Členové FASB mají samozřejmě vrcholnou pravomoc a „poslední slovo“ v celém rozhodovacím procesu. Jsou však omezeni potřebou získat podporu účastníků, zejména pak SEC, vlivných osobností v jednotlivých oborech a světa obchodu. Nesmíme zapomenout ani na vazbu k členům FAF a FASAC, ani na ty, kteří celou nevládní organizaci financují. Díky integritě a propracovanosti celého systému plní FASB svou funkci velmi dobře.

Je nutné poznamenat, že SEC má jednoznačně největší vliv v rámci celého procesu, a proto musí být věnována speciální péče právě jejím potřebám ve vztahu k burze cenných papírů. Mínulo by se totiž účinkem, kdyby SEC daný standard neakceptovala. Proto tyto dvě instituce velmi úzce komunikují.

2.3. FASAC – Poradní orgán pro standardy finančního účetnictví

Druhým ramenem organizační struktury je Poradní rada pro standardy finančního účetnictví (*Financial Accounting Standards Advisory Council – FASAC*). Jedná se o orgán čítající okolo 30 vlivných osobností. Jejich počet se sice rok od roku mění, ale podle stanov

3 Nevládní organizace sdružující podnikové účetní na nejvyšších úrovních.

4 Nevládní organizace sdružující podnikové účetní na všech úrovních.

5 Nevládní organizace sdružující účetní specialisty z různých oborů, ale zejména profesory.

je minimální počet jmenovaných členů stanoven na 20. Hlavním posláním rady je radit FASB ve dvou hlavních oblastech: v otázkách finančního účetnictví a v určení priority projektů určených k projednávání. Členové FASAC jsou jmenováni členy FAF a nepobírají žádnou odměnu za vynaložené úsilí. Jedná se o čestnou funkci. Cestovné a ostatní výdaje vynaložené v rámci výkonu jejich funkce hradí jejich současní zaměstnavatelé.

3. Zdroje autority FASB

Kde bere FASB svou autoritu na vydávání standardů, jedná-li se o nevládní, soukromě financovanou instituci? Autorita vychází z jejího uznání vládními institucemi, speciálně pak SEC. Kromě SEC však existuje řada institucí, které FASB uznávají, a přímo tak posilují její moc na poli finančního účetnictví. Instituce můžeme rozdělit do 5 skupin a to:

1) *Instituce vládní regulace a dohledu (Government Regulators):*

- Komise pro cenné papíry a burzu (Securities and Exchange Commission – SEC),
- Státní účetní rada (State Board of Public Accountancy).⁶

2) *Uživatelé:*

- Asociace pro cenné papíry (Securities Industry Association – SIA),⁷
- Asociace výzkumu, investic a řízení (Association for Investment, Management and Research – AIMR),⁸
- Sdružení Roberta Morrisa (Robert Morris Associates),⁹

3) *Organizace pro výuku:*

- Americká účetní asociace (American Accounting Association – AAA),¹⁰

4) *Organizace zainteresované na přípravě účetních výkazů:*

- Finanční výkonný institut (Financial Executives Institute – FEI),¹¹
- Institut manažerského účetnictví (Institute of Management Accountants – IMA),¹²
- Obchodní komory (Trade Associations),
- Jednotlivé účetní jednotky.

5) *Auditoři:*

- Americký svaz účetních (American Institute of Certified Public Accountants),

6 Rada certifikuje účetní specialisty, jedná se o dodatečný vládní regulační orgán pro FASB.

7 Nevládní organizace sdružující investiční bankéře.

8 Nevládní organizace sdružující investiční poradce.

9 Nevládní organizace složená z úředníků bank úvěrových oddělení.

10 Nevládní organizace sdružující účetní specialisty z různých oborů, zejména univerzitní profesory.

11 Nevládní organizace sdružující podnikové účetní na nejvyšších úrovních.

12 Nevládní organizace sdružující podnikové účetní na všech úrovních.

- Sdružení certifikovaných účetních (State Societies of CPAs – Certified Public Accountants),
- Významné auditorské firmy.

FASB tedy odvozuje svoji autoritu od delegování pravomocí vládními orgány, a to SEC a Státních účetních rad (*State boards of public accountancy*), ale finančně i řízením je závislá na nevládních organizacích. FASB je koncipována jako nezávislý orgán, který však zároveň na celém okolí závisí.

4. Předchůdci FASB a její vývoj

4.1. SEC (Securities and Exchange Commission)

Pravomoc k vydávání účetních standardů byla svěřena SEC v roce 1933 po velké hospodářské krizi. Standardy vydávané SEC platily pro účastníky burzy, kteří splňovali určité kritérium velikosti a měli akcionáře ve více než jednom členském státě. Takové společnosti pak musely registrovat své cenné papíry (akcie a obligace) ještě před veřejnou emisí u SEC.

Jedni z prvních komisařů rozhodli, že SEC nebude vydávat úplně nové standardy, ale že převezme dosud používané, vydané Americkým svazem účetních (*American Institute of Accounting – AIA*). SEC pak přenesla odpovědnost určování pravidel na Americký svaz účetních AIA, dnes známý jako Americký svaz certifikovaných účetních (*American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*), který delegoval pravomoc na svou Komisi pro účetní postupy (*Committee on Accounting Procedure – CAP*).

4.2. Komise pro účetní koncepci (Committee on Accounting Procedure – CAP)

Komise byla založena v roce 1934 Americkým svazem účetních (*American Institute of Accountants – AIA*). Její pravomoc byla podpořena SEC na základě rozhodnutí (*Accounting Series Release No. 4*), které stanovilo, že účetní standardy používané ve vazbě na SEC budou považovány za obecně uznávané, pokud budou mít dostatečně velkou autoritativní podporu.

Komise měla během svého fungování v průměru asi 20 členů, kteří byly zároveň členy AIA a pracovali pro komisi na poloviční úvazek bez nároku na odměnu. CAP neměla široce koncipovanou autoritu, jaká byla později přiznána FASB, a její prohlášení (*Pronouncements*) nebyla závazná ani pro členy AIA. Byla však alespoň pomocným vodítkem.

Během 21 let působení vydala CAP 51 čísel Bulletinu o výzkumu v účetnictví (*Accounting Research Bulletins – ARB*). CAP vydávala velmi obecné bulletiny bez bližšího vysvětlení postupů, avšak i navzdory všem nedostatkům jsou, až na výjimky, které byly nahrazeny či odstraněny, ARB uznány FASB jako GAAP. CAP byla oficiálně zrušena v roce 1959. V témž roce byla nahrazena jiným orgánem spadajícím pod AICPA – Radou pro účetní standardy (*Accounting Principles Board – APB*).

4.3. Rada pro účetní standardy (Accounting Principles Board – APB)

Stejně jako její předchůdce CAP, i APB byla orgánem AICPA. Byla založena roku 1959 a působila až do roku 1973. Vznikla jako důsledek nespokojenosti účetní veřejnosti s úrovní práce CAP. Výzkum, který prováděla CAP nebyl dostatečně systematický, jelikož

komise zaměstnávala odborníky působící ve více komisích a orgánech v rámci AICPA. Z tohoto důvodu byla zřízena APB, aby se s těmito i dalšími nedostatky vyrovnala. Do vínku získala šest výzkumných odborníků zaměstnaných na plný úvazek v čele s ředitelem výzkumu.

Zpočátku byli členy APB nejzkušenější partneři hlavních auditorských firem, tehdy ještě tzv. „Velké osmičky“. Strategie obsadit APB takovými odborníky byla jednoduchá – získání autority pro Prohlášení komise (*APB pronouncements*).

Během čtrnáctileté historie vydala rada 31 Názorů (*Opinions*), které FASB později také schválila jako GAAP, opět až na výjimky, které byly pozměněny nebo odstraněny.

APB byla zrušena roku 1973, několik měsíců po založení FASB. Nejvýznamnějším důvodem pro její zrušení byl pravděpodobně nedostatek autority. Je nutné podotknout, že SEC nikdy během své existence oficiálně nezískala mandát k vydávání prohlášení APB, ale i přesto byla prohlášení APB dodatečně přijata.

APB trpěla i celou řadou jiných nedostatků, z nichž lze jmenovat např. relativní velikost rady – čítala 17–20 odborníků, ne zcela nezávislých na svých zaměstnavatelích. Nynější rada (FASB) je mnohem menší a současní členové rady jsou skutečně nezávislí na svých předchozích zaměstnavatelích.

SEC v roce 1973 uznala FASB jako oficiálního tvůrce obecně uznávaných účetních zásad. V praxi to znamená, že FASB má odpovědnost za tvorbu účetních standardů, SEC však nadále zůstává hlavním orgánem dohledu a regulace. Je nutné zdůraznit, že FASB má jen velmi omezenou pravomoc vydávat účetní standardy – SEC totiž může přijímat své vlastní standardy, pokud danou problematiku FASB neřeší, nebo pokud jsou členové SEC toho názoru, že vlastní standardy lépe vyhovují požadavkům burzy a zajistí zlepšení účetních výkazů po stránce obsahové. V praxi se však tato situace téměř nevyskytuje.

Lze diskutovat, zda by SEC neměla mít výhradní pravomoc vydávat účetní standardy namísto pouhého dozoru. Částečným delegováním pravomoci vydávat účetní standardy SEC získala možnost ovlivnit, co bude FASB projednávat, zajistila, že jsou účetní standardy vydávány a kontroverzní otázky diskutovány. SEC si i nadále ponechala právo ovlivnit vydávaný standard tím, že v její působnosti zůstává pravomoc vydávat vlastní standardy. Právo veta ze strany SEC nepřímo nutí FASB, aby vydávala standardy ve vzájemné shodě obou orgánů. Pokud vyvstanou problémy, má SEC možnost přesunout potenciální kritiku účetní veřejnosti na FASB. V neposlední řadě SEC ušetří velké množství finančních prostředků, které by byla nucena vynaložit při dlouhém přijímacím procesu účetních standardů, protože žádný z finančních zdrojů FAF nepochází z SEC nebo jiné vládní agentury. FASB má navíc možnost zaměstnat takové odborníky, kteří by nepracovali ve státní správě za daných platových podmínek.

Shrme-li tyto výhody současného systému, je velice nepravděpodobné, že by se SEC dobrovolně zavázala sama vydávat účetní standardy.

5. Postup při tvorbě účetních standardů

FASB používá řadu nástrojů a procedur, aby zajistila, že budou při tvorbě účetního standardu nebo jiných prohlášení zváženy zájmy všech uživatelů. Snaží se při jejich tvorbě dodržovat následující strukturu:

- identifikace účetního problému,

- identifikace účetního řešení týkajícího se daného problému a setřídění otázek podle důležitosti,
- identifikace alternativních řešení,
- ohodnocení a zvážení alternativ podle preferencí,
- výběr výsledného řešení.

Celý proces přijímání je koncipován na základě systematického přístupu. Je nutné vytvořit takové prostředí, aby všichni zúčastnění měli pocit, že měli alespoň teoretickou možnost standard ovlivnit. Ačkoli nemusí souhlasit s jeho zněním, mohou věřit, že se k jejich potřebám alespoň přihlédlo.

5.1. Obecně uznávané účetní zásady (Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) – pojem a hierarchie

Význam termínu GAAP se mnohokrát měnil. Nejdříve byl chápán jako účetní praktikum běžně rozšířené v praxi. Postupným vývojem byly do procesu formování GAAP zahrnuty různé organizace (*CAP*, *APB*) a GAAP v tuto dobu znamenal spíše prohlášení jednotlivých komisí. Do dnešní doby bylo vydáno mnoho prohlášení a doporučení jako např. Názory rady pro účetní postupy (*APB Opinions*) nebo Bulletin svazu účetních, týkající se výzkumu v účetnictví (*AICPA Accounting Research Bulletins*). Další jsou naopak publikovány jinými organizacemi zabývajícími se účetnictvím, jako např. Standardy a interpretace rady pro účetní standardy (*FASB Statements and Interpretations*).

Hierarchii GAAP je třeba vysvětlit, aby bylo zřejmé, jakou hrají standardy, prohlášení nebo bulletinů roli a jakou mají váhu při sestavování účetních výkazů.

Auditorská směrnice 69 (*Statement on Auditing Standards – SAS*) zavedla strukturu, která je obecně nazývána hierarchií GAAP (*GAAP hierarchy*). Jejím účelem je instruovat účetní, auditory a uživatele účetních výkazů o struktuře a prioritách užití zdrojů GAAP používaných auditory k posouzení věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetních výkazech. Ačkoliv je hierarchie GAAP popsána v auditorské směrnici, její důležitost pro široké spektrum uživatelů při sestavování účetních výkazů je nesporná.

Auditorská směrnice 69 (*SAS-69*) definuje hierarchii GAAP pomocí čtyř, teoreticky pěti, kategorií účetních principů. Poněvadž tyto standardy vznikly a byly vydány různými organizacemi během více než 50 let, dochází k určitým překryvům či vzájemným nesrovnalostem. Dojde-li k významovému rozporu mezi jednotlivými úrovněmi, uplatňují se účetní zásady náležející do vyšší kategorie přednostně, protože mají větší váhu. Pokud dojde k nesouladu předpisů v rámci jedné kategorie, posuzuje se daná transakce podle takového klíče, který lépe zobrazí její podstatu. Kromě výše uvedených čtyř kategorií, existuje ještě kategorie účetní literatura. Ta může být užitečná pro řešení problémů, pokud daná problematika není zohledněna v dosud publikovaných standardech a souvisejících předpisech GAAP.

Hierarchie obecně uznávaných účetních zásad (GAAP) je zachycena v následující tabulce:

Kategorie A	<ul style="list-style-type: none"> • Standardy finančního účetnictví vydané FASB (<i>FASB Statements of Financial Accounting Standards – SFAS</i>) • Interpretace vydané FASB (<i>FASB Interpretations – FIN</i>) • Názory vydané APB, resp. AICPA (<i>APB Opinions</i>) • Bulletin výzkumu v účetnictví vydané CAP, resp. AICPA (<i>Accounting Research Bulletins – ARB</i>)
Kategorie B	<ul style="list-style-type: none"> • Technické zprávy vydané FASB (<i>Technical Bulletins – FTB</i>) • Směrnice odvětvového auditu a účetní směrnice vydané AICPA (<i>AICPA Industry Audit and Accounting Guides</i>) • Prohlášení o pozici vydané AICPA (<i>AICPA Statements of Position – SOP</i>)
Kategorie C	<ul style="list-style-type: none"> • Konsensus orgánu řešícího naléhavé otázky (<i>Consensus Positions of the Emerging Issues Task Force – EITF</i>) • Bulletin k aplikaci účetní problematiky vydaný AICPA (<i>AICPA Accounting Practice Bulletins – APB</i>)
Kategorie D	<ul style="list-style-type: none"> • Interpretace vydané AICPA (<i>AICPA Interpretations – AIN</i>) • Prováděcí směrnice vydané FASB (<i>FASB Implementation Guides – FIG</i>) • Převládající a rozšířené odvětvové zvyklosti (<i>Industry Practices Widely Recognized and Prevalent</i>)
Další účetní literatura	<ul style="list-style-type: none"> • Koncepční stanoviska vydaná FASB (<i>FASB Concepts Statements – CON or SFAC</i>) • Prohlášení vydané APB (<i>APB Statements</i>) • Oběžníky vydané AICPA (<i>AICPA Issues Papers</i>) • Prohlášení Mezinárodní komise pro účetní standardy (<i>International Accounting Standards Committee Statements</i>) • Přehledy, interpretace a technické zprávy GASB (<i>GASB Statements, Interpretations, and Technical Bulletins</i>) • Prohlášení jiných profesionálních organizací a orgánů regulace a dohledu (<i>Pronouncements of Other Professional Associations and Regulatory Bodies</i>) • Pomocná technická praktika vydaná AICPA (<i>AICPA Technical Practice</i>) • Učebnice, příručky a články týkající se účetnictví (<i>Accounting Textbooks, Handbooks, and Articles</i>)

Zdroj: Miller, M.: *GAAP from the Emerging Issues Task Force 1998: Explanation and Analysis of EITF Issues & Consequences*. Harcourt Brace, 1998, s. 14.

Kategorie A obsahuje standardy nejvyšší úrovně, které jsou vydávány organizacemi definovanými AICPA jako autoritativní. Jedná se o FASB, GASB, Radu pro vydávání standardů auditingu (*Auditing Standards Board – ASB*) a ve zvláštních případech výjimečně i o

další orgány. Tato kategorie obsahuje také prohlášení vydaná předchůdci FASB: APB a CAP. Z prohlášení FASB sem patří SFAS a FIN.

Kategorie B obsahuje prohlášení, směrnice a bulletiny připravované účetními experty, kteří prodiskutují účetní otázky a zváží i vyjádření veřejnosti. Tato prohlášení musí být schválena příslušnými orgány jako v kategorii A. Jedinými prohlášeními FASB náležejícími do této skupiny jsou FTB.

Kategorie C také obsahuje prohlášení připravovaná účetními experty, avšak k těmto prohlášením se veřejnost nemá možnost vyjádřit. Z publikací FASB sem spadá pouze konsensus EITF.

Důvodem pro založení EITF bylo doporučení jedné z komisí FAF. EITF se výrazně odlišuje od uskupení podobného druhu. Má trvalý a systematický charakter a není zřízen jen jako poradní institut FASB k určitému projektu. Skládá se ze 14 členů a zahrnuje odborníky z rozhodujících auditorských a účetních firem.

Základním účelem EITF je zjišťování účetních oblastí, které se vztahují k novým typům transakcí. Navzdory tomu, že EITF zosobňuje velké možnosti pro poskytování rychlé odborné pomoci radě, jeho autorita v rámci procesu přijímání účetních standardů byla v historii velmi kontroverzní. V současné době jsou konsensy EITF zařazeny v této kategorii GAAP a problém byl jednou provždy vyřešen. Navíc je tento účetní systém v současné době povinný pro nově vzniklé účetní jednotky i pro účetní jednotky měnící účetní postupy, ať už registrované u SEC, či nikoliv, a to ho teoreticky posouvá až do kategorie D. Další problém, který byl tímto orgánem spojen v minulosti, byla skutečnost, že výsledky jeho činnosti nebyly publikovány. Dnes už jsou však rozhodnutí EITF publikována.

Nutno podotknout, že ač v minulosti existovaly velké pochybnosti o dlouhodobém přežití tohoto orgánu, stal se nedílnou součástí procesu tvorby účetních standardů.

Kategorie D: obsahuje residuum, které nebylo popsáno v předchozích kategoriích. Tato část byla zkušenými odborníky v oboru účetnictví uznána jako GAAP a obsahuje rozšířené a užitečné účetní metody. FASB pak v této oblasti vydává návody při implementaci některých standardů (*Implementation guidance*), obvykle ve formě otázek a odpovědí. Veřejnost se opět v této publikaci neangažuje.

Poslední kategorie, tj. *ostatní účetní literatura* obsahuje všechny ostatní účetní postupy, které jsou nebo by mohly být obecně uznávané. Jediná prohlášení FASB, spadající do poslední kategorie, jsou SFAC, která byla vydána v rámci projektu přijetí koncepčního rámce US GAAP. Dále obsahuje standardy vydané IASB.¹³

5.2. Opatření na podporu GAAP

Prvním krokem FASB na podporu institutu obecně uznávaných účetních zásad (GAAP) bylo, krátce po založení v roce 1973, schválení prohlášení (*Pronouncements*) jejich předchůdců, tj. CAP a APB. Pak následovala už vlastní prohlášení – standardy finančního účetnictví (*FASB Statements of Financial Accounting Standards – SFAS or FAS*), Interpretace (*FASB Interpretations – FIN*), Koncepční stanoviska (*FASB Statements of Financial Accounting Concepts – SFAC*), Technické bulletiny (*Technical Bulletins – FTB*).

13 IASC (International Accounting Standards Board) – Rada pro mezinárodní účetní standardy.

a) Standardy finančního účetnictví (FASB Statements of Financial Accounting Standards – SFAS)

SFAS tvoří obecně uznávané účetní principy, podle kterých jsou účetní jednotky „povinny“ postupovat při sestavování svých účetních výkazů. Přesněji řečeno certifikovaný auditor nemůže ve svém výroku zmínit, že klient účtuje v souladu s GAAP, pokud není v souladu se všemi vydanými standardy SFAS. Odchýlit se lze pouze ve výjimečných případech, pokud by striktní aplikace některého ze standardů měla za následek nepřesnosti v účetních výkazech. Všechny účetní jednotky, které mají registrovány cenné papíry u SEC, jsou při sestavování účetních výkazů povinny dodržovat veškeré standardy SFAS. Podle pravidel FASB může být standard vydán, hlasuje-li pro něj dvoutřetinová většina členů rady. Do roku 2002 bylo vydáno 147 standardů.

Většina standardů ovlivňuje všechny účetní jednotky. Existují však i standardy, které jsou velmi úzce specializované a řeší velmi úzce definovaný účetní problém nebo problém určitého odvětví.

b) Interpretace (FASB Interpretations – FIN)

Jak již bylo uvedeno, FIN jsou také součástí GAAP. Jejich účelem je ozřejmit nebo vyloučit existující standard SFAS, případně dříve vydané názory APB nebo výzkumné bulletiny CAP. Návrh interpretace je distribuován všem předplatitelům publikací FASB a ti mohou danou interpretaci do 30 dnů komentovat. Poté musí být schválena dvoutřetinovou většinou hlasů členů FASB, celý proces přijímání interpretací je však oproti přijímání SFAS zjednodušen. Do roku 2002 jich bylo vydáno 44. Nikdy však nebyla vydána interpretace k příslušným SFAC, ačkoliv je to přípustné.

c) Koncepční stanoviska (FASB Statements of Financial Accounting Concepts – SFAC)

FASB využila své kompetence a zpracovala soubor základních koncepčních východisek (*Statements of Financial Accounting Concepts 1–6*), která plní funkci teoretického základu účetního výkaznictví.

Na rozdíl od standardů SFAS netvoří koncepty SFAC GAAP. Ačkoliv nemají status GAAP, prošly velmi podrobným schvalovacím procesem, protože mají pro budoucí rozvoj GAAP zásadní význam.

Při podrobnějším rozboru lze najít tři hlavní důvody pro jejich vydání – pomáhají FASB při tvorbě účetních standardů, pomáhají účetním při řešení sporných účetních otázek, které zatím nejsou publikovány v literatuře a v neposlední řadě pomáhají vzdělávat neúčetní veřejnost.

d) Technické bulletiny (Technical Bulletins – FTB)

Jak již bylo uvedeno, FTB patří v hierarchii GAAP do druhé kategorie, pod SFAS a FIN. Je to proto, že FTB nejsou formálně odhlasované FASB, ale jsou po veřejném připomínkování vydané RTA (*Research and Technical Activities Staff*). Lhůta určená pro veřejné připomínky není kratší 15 dnů. Jednodušší proces přijímání je namístě, protože problematika publikovaná jako FTB není nijak kontroverzní. Tématika zásadně neovlivňuje současnou účetní praxi velkého množství uživatelů a není v rozporu s fundamentálními principy. FTB je velmi rychlé a levné vodítko ve finančním účetnictví. Do roku 2002 bylo vydáno 52 FTB.

e) Ostatní publikace (Other Publications)

FASB vydává i celou řadu jiných dokumentů, jako doplněk svého přijímacího procesu a ostatních PR aktivit.

6. Kroky přijímacího procesu

FASB řeší velmi různorodé problémy, snaží se proto proces přijímání upravit přiměřeně potřebám individuálních projektů. Některé kroky jsou však systematické, a aby bylo dosaženo stanoveného cíle, aplikují se na všech projektech bez výjimky.

Základní schéma aktivit a publikací v přijímacím procesu FASB ukazuje následující tabulka:

	Fáze v procesu	Činnost	Případné publikace
1)	Předběžné zhodnocení problému	Doporučení EITF Monitorování tisku Vzájemná komunikace Doporučení SEC	Výzkumné studie Dokumentace k projektu
2)	Přijetí k projednávání	Jednání FASB	–
3)	Počáteční úvahy	Vyhledávání v literatuře Dotazování se k projektu Poradenství k projektu Veřejná rozprava Jednání FASB	Memorandum z diskuse Výzva ke komentáři
4)	Navrhované řešení	Jednání FASB Hlasování	Zkusmé závěry Předběžný návrh Návrh
5)	Následné úvahy	Jednání FASB Veřejná rozprava Situační testování	Upravený návrh
6)	Výsledné řešení	Jednání FASB Hlasování	Stanoviska Interpretace

Zdroj: Miller, P. B – W., Redding, R. J. – Bahnson, P. R.: *The FASB – The People, The Process, and the Politics*. 3. vydání, Homewood, Richard D. Irwin, 1994, s. 67.

6.1. Předběžné zhodnocení problému

Klíčovým úkolem RTA je monitorování odborného tisku a periodik, zejména pak neobvyklých transakcí, podmínek nebo událostí, které tvoří účetní problematiku. Jakmile je potenciální účetní problém zaznamenán, je podroben detailnímu posouzení. Pokud se ukáže, že se jedná o problém zásadního charakteru, začíná práce s identifikací a posuzuje se přijetí k projednávání. Dalším úkolem RTA je zodpovídání technických dotazů uživatelům a auditorům.

FASB je stále v kontaktu s profesními odborníky a orgány, jako jsou AICPA (speciálně pak AcSEC) a FEI, díky kterým jsou informováni o naléhavých problémech. Samozřejmě existuje komunikační linka i mezi radou a SEC.

6.2. Přijetí k projednávání

Pouhé zjištění, že se vyskytl určitý účetní problém, není ještě důvodem, aby byl zařazen do projednání v rámci celého přijímacího procesu FASB. Přijetí problému k projednávání je vázáno na řadu dalších podmínek. Účetní problém musí být dostatečně významný a musí účetním jednotkám způsobovat výrazné nesnáze, jinak by se nevyplatilo vynaložit finanční prostředky na zdoluhavý a nákladný přijímací proces. Alternativní řešení problému musí být navíc kontroverzní. Chybí-li totiž vzájemně protichůdné názory na řešení problému, není nutné vydávat autoritativní prohlášení a řešení lze dovodit na základě již existujících zásad a standardů. V neposlední řadě musí existovat vysoká pravděpodobnost, že rada může problém vyřešit v podobě přijatelné pro všechny zúčastněné.

V návaznosti na závažnost a obsah problému FASB určuje, o jaký typ prohlášení se bude jednat. Pro základní vymezení problematiky je přijat koncepční rámec, tj. SFAC. Forma SFAS se publikuje, pokud určité transakce, podmínky a skutečnosti dosud nebyly publikovány v literatuře spadající pod GAAP. V případě, že je problém velmi specifický nebo je podobný problematice, která již byla v minulosti řešena, vydává se zpravidla FIN nebo FTB.

6.3. Počáteční úvahy

Fáze počátečních úvah zahrnuje zejména shrnutí existující odborné literatury včetně všech dosud vydaných standardů. V některých případech je jmenován zvláštní poradní orgán složený z odborníků, kteří provedou podrobnou analýzu a dále pak pomáhají při vydávání různých dokumentů, jejichž úkolem je podnítit diskusi a identifikovat a ohodnotit jednotlivé postoje. Takovými dokumenty jsou například memorandum z diskuse (*Discussion Memorandum – DM*) nebo výzva ke komentáři (*Invitation to Comment – ITC*). DM je navrhováno uvnitř FASB a je velmi obecné. ITC je částečně navrženo externími konzultanty a je mnohem úžeji zaměřené.

Je-li projekt významný nebo chtějí-li se členové FASB více informovat o problému, jsou na dané téma organizovány veřejné rozpravy. Rozpravy následují po vydání diskusních dokumentů. V rámci celého přijímacího procesu jsou reakce a připomínky k DM a ITC analyzovány a tříděny. Sumáře jsou pak prezentovány členům FASB.

6.4. Navrhované řešení

Po předběžné diskusi účetního problému je třeba sestavit formálnější sumář stanovisek jednotlivých členů FASB a identifikovat potenciální konsensus. Mimo jiné jsou zkoumány připomínky těch zúčastněných, kteří se nemohli podílet na předcházejících fázích procesu. Na základě těchto podmínek je možné u velkých a kontroverzních projektů vydat zkusmé závěry (*Tentative Conclusions*) nebo předběžné názory (*Preliminary Views*). Nutno podotknout, že takové případy se v historii vyskytly jen dvakrát. Pro všechny projekty, které povedou k vydání SFAS nebo SFAC, má FASB povinnost vydat návrh (*Exposure Draft – ED*). Návrh může být vydán i pro případ interpretace (*Interpretations*). Návrh je de facto pro-forma konečného dokumentu, a obsahuje i prezentace řešení problému i diskusi, která k nim vedla. Aby mohl být publikován, musí být návrh (ED) schválen dvoutřetinovou většinou členů FASB.

6.5. Následné úvahy

Připomínky z diskuse k navrhovanému řešení je třeba analyzovat. Dále je nutné znovu přezkoumat, zda se neobjevily některé nové skutečnosti, které by vedly ke změně předchozího názoru. V některých případech se mohou konat i dodatečné veřejné rozpravy. Někdy jsou aplikovány také situační testy navrhovaných účetních postupů a procedur, aby se zhodnotila jak obtížnost, tak i potenciální dopad na finanční situaci a hospodaření vykazovaných respondentů. Většinou jsou testy prováděny ve spolupráci s několika vybranými účetními jednotkami. Testy se dosud ukázaly jako velmi užitečný nástroj při tvorbě účetních standardů. Je velmi pravděpodobné, že budou v rámci procesu přijímání v budoucnu aplikovány častěji.

Tato fáze vyústí buď ukončení přijímacího procesu, nebo ve vydání nového návrhu, a nebo ve vydání výsledného řešení. Projekt může být předčasně ukončen, jestliže výsledky ukazují, že se jedná o problém nepříliš podstatného charakteru, nebo pokud FASB není schopna problém vyřešit způsobem, který by byl akceptovatelný pro všechny zúčastněné, nebo pokud členové FASB nedojdou k jednoznačnému řešení. Velmi málo projektů však bylo v historii plně staženo z jednání.

6.6. Výsledné řešení

Po vzájemné diskusi členů FASB a po projednání na veřejných schůzkách je připraven interní návrh konečného řešení pro účely hlasování členů FASB. Je-li interní návrh schválen dvoutřetinovou většinou hlasů, je publikován jako standard nebo interpretace. Názory členů hlasujících proti vydání tvoří součást nového dokumentu.

6.7. Zpětná vazba

Ne vždy celý proces končí vydáním standardu, zejména ne ve velmi sporných případech. FASB se snaží neformálně monitorovat jeho přijímání pomocí dialogu všech zúčastněných stran. FASAC též analyzuje a zkoumá nový standard a informuje FASB, vystanou-li jakékoli nové či objeví-li se opomenuté otázky.

Krokem k řešení problému může být pak vydání FTB nebo FIN. V některých případech je nutné rozpracovat nový standard, který daný problém vysvětlí. Ve velmi málo případech v historii vydala rada nové prohlášení, které dramaticky změnilo to předešlé.

7. Vztahy s veřejností

Během celého procesu přijímání účetních standardů FASB udržuje poměrně rozsáhlé vazby na odbornou veřejnost. FASB se však snaží o komunikaci s veřejností, především prostřednictvím celé řady odborných publikací:

Action Alert – v tomto týdeníku probíhá například diskusní forum spadající do fáze počátečních úvah v procesu přijímání standardů, mimo jiné podává i souhrnný přehled o současných i budoucích jednáních FASB.

Status Report – je vydáván nepravidelně (okolo 15 výtisků ročně). Monitoruje jiné dosud nepopsané činnosti vztahující se k FASB a přináší také nová a navrhovaná prohlášení (*Pronouncements*).

Viewpoints – poskytuje přehled neoficiálních osobních názorů členů rady a jejich pracovních týmů (RTA).

8. Jednání v rámci FASB

Jednání FASB se většinou konají jedenkrát týdně, každé je oznámeno prostřednictvím týdeníku *Action Alert*. Veřejnost může jednání navštěvovat až do naplnění kapacity místnosti, avšak na samotné diskusi se nepodílí. Jednání FASB většinou navštěvují účetní velkých korporací, zástupci SEC a další odborníci z oboru.

Čtrnáct dní před každým jednáním obdrží členové rady memoranda obsahující program jednání a seznam otázek, které je třeba na jednání vyřešit. Stručné závěry každého jednání jsou opět publikovány v *Action Alert*.

9. Kritika přijímacího procesu a reakce FASB

Stejně jako všechny podobné organizace musí i FASB najít kompromis ohledně množství vydávaných standardů. Pokud by vydávala mnoho standardů, ztratila by se flexibilita a operativnost stávajících norem, které tak umožňují účetním vyřešit zvláštní, specifické a dosud neupravené případy v různých situacích a odvětvích. Naopak malé množství vydaných standardů však může způsobit nadměrnou volnost, čímž by se ztratila srovnatelnost v rámci odvětví, ale i celé ekonomiky. Navíc by se zvýšilo i riziko obcházení stávajících předpisů účetními experty a auditory.

Mnohým expertům se zdá, že bylo vydáno mnoho standardů, které se velmi úzce specializují na potřeby SEC, a tedy zprostředkovaně na společnosti, které jsou na burze registrovány. Pro firmy, takzvaně neregistrované u SEC, je pak nadbytek předpisů zbytečný.

Jiní zase poukazují na problém, že FASB vydává málo specializovaných předpisů a namísto toho vydává obecné standardy, které mohou být volně dovozeny účetními experty nebo auditory na základě posouzení konkrétní situace podle již existujících úprav.

Zdrojem kritiky FASB však mohou být i uživatelé GAAP. Mnoho z nich si stěžuje na velmi dlouhý schvalovací proces, během kterého ztrácí vydávaný standard na aktuálnosti a navíc do doby jeho vydání dochází k obcházení základních požadavků na účetní výkaznictví.

Urychlení procesu by ale na druhou stranu vedlo k oslabení důvěryhodnosti konsensu, kterého musí členové FASB před vydáním prohlášení dosáhnout. Jasným argumentem pro podrobný a tudíž zdlouhavý proces je také skutečnost, že by auditoři měli být schopni vyřešit účetní problém bez jakýchkoli zvláštních ustanovení nebo prohlášení.

FASB si je vědoma vzájemně protichůdných potřeb jednotlivých uživatelů, což by mohlo vést k pokusu vyvinout dvě odlišné skupiny účetních standardů; komplexnější pro společnosti registrující se u SEC („velký“ GAAP) a pro neregistrované společnosti („malý“ GAAP). Rada se pokusila zahrnout různé modifikace tohoto přístupu do některých již vydaných standardů se snahou omezit jejich použitelnost pouze na některé uživatele. Bohužel však aplikace „malého/velkého“ GAAP může rozvinout samostatný okruh problémů, jako například případ, kdy menší společnost začne splňovat podmínky pro registraci u SEC a musí konvertovat „malý“ GAAP na „velký“. Je navíc dosti pravděpodobné, že uživatelé účetních informací budou mít menší důvěru pro výkazy podporované „malým“ GAAP.

Právě díky výše zmiňovaným problémům aplikace tohoto přístupu se FASB rozhodla dále obecně nepodporovat tento přístup. Na místo toho se rada zavázala ve větší míře vydávat FTB, aby proces přijímání standardů zkrátila. Děje se tak však pouze v případech, kdy daná problematika neovlivňuje mnoho účetních jednotek.

10. Budoucnost FASB

V roce 1973 se vedoucí profesionální účetní organizace nejvýznamnějších ekonomik rozhodly založit Komisi pro mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Committee – IASC*); která měla za úkol řešit problémy harmonizace a mezinárodního účetnictví. Snahou IASC byla identifikace nejvhodnějších účetních principů založených na širokém konsensu.

Snaha o vydávání mezinárodních standardů IAS (*International Accounting Standards*) byla, a stále je vnímána jako ohrožení vlivu amerického GAAP a potažmo působnosti FASB. Objevila se myšlenka, že pokud by orgány regulující kapitálový trh v jednotlivých ekonomikách, včetně SEC, akceptovaly pro nadnárodní výkaznictví mezinárodní standardy vydané IASC, úloha FASB by výrazně poklesla. Tato vize je však zmírněna skutečností, že IASC a jiné odborné organizace respektují FASB a SEC jako špičkové odborné organizace. Standardy vydané IASC navíc v některých případech nesplňují stejně vysoké požadavky jako standardy vydávané FASB. Tato skutečnost je způsobena především metodikou a způsobem přijímání účetních standardů.

V této souvislosti je třeba zmínit, že FASB by mohla rozšířit svoji působnost a vliv i mimo území USA. Bez ohledu na obrovskou příležitost spojenou s takovým krokem se FASB a SEC snaží spolupracovat s IASC a jednotlivými orgány regulace kapitálových trhů ve světě. Rozšíření působnosti a vlivu FASB by s sebou samozřejmě neslo i určitá rizika.

O relevanci existence FASB není v současné době sporu. Otázka, zda bude existovat i v budoucnosti, zůstává zatím nezodpovězena. FASB velmi flexibilně reaguje na změny v ekonomice, pružně implementuje změny a novinky v účetnictví. To jí předurčuje vedoucí postavení v oboru a dává jí vynikající předpoklady k rozvoji a postavení v budoucnosti.

Ed Jenkins, předseda US FASB, ohledně otázky budoucnosti FASB napsal na adresu IASC v roce 1999: „Pokud se IASC výrazně nereformuje, nebude jako tvůrce mezinárodních účetních standardů akceptovatelná.“¹⁴ Ed Jenkins zdůrazňoval, že mezinárodním tvůrcem účetních standardů musí být plně nezávislá organizace s transparentním procesem přijímání účetních standardů – to splňuje právě FASB. Je pochopitelně velmi nepravděpodobné, že by FASB byla přijata celosvětově pro tvorbu mezinárodních účetních standardů. Nicméně spolupráce FASB a IASC může překonat vzájemnou rivalitu obou organizací a vést tak k vytvoření skutečně mezinárodních účetních standardů.

IASC sama o sobě poukázala na nutnost reformovat svoji organizační strukturu a proces přijímání účetních standardů, FASB nicméně označila její návrh reformy za nedostatečný. Počátkem února roku 2000 byla Komise pro cenné papíry (SEC) zahájena veřejná diskuse ohledně akceptace mezinárodních účetních standardů (IAS) a rozšíření jejich vlivu v rámci globalizace kapitálových trhů. Tato otázka se stala pro budoucnost IASC a FASB a tvorbu účetních standardů zásadní. Svoji roli v tomto procesu sehrává i Evropská komise se svými direktivami EU a se snahou o jejich harmonizace s IAS.

14 Jenkins, E.: *One step ahead of the game*. Accountancy international, May 1999.

Evropská komise na svém zasedání v Lisabonu na jaře 2000 zdůraznila význam budování jednotného finančního trhu pro podporu hospodářského růstu v zemích Evropské unie. Jednou z podmínek pro dosažení tohoto cíle stanovila Evropská komise zdokonalování srovnatelnosti účetních výkazů obchodních společností, které by měly být sestavovány podle jednotných standardů tak, aby byly transparentní a srozumitelné pro investory. Rozvoj informačních technologií mění způsob šíření účetních informací, internetové účetní výkaznictví usnadňuje investorům přístup k informacím. Zájmům investorů z různých členských států EU nesvědčí, musí-li účetní výkazy zpracované podle místních konvencí státu, v němž je daná společnost zapsána v obchodním rejstříku, různým způsobem interpretovat nebo přepočítávat.

K řešení této problematiky podporuje Evropská komise snahu Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASC) a Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO) o vytvoření jednotného souboru standardů pro účetní výkaznictví na bázi Mezinárodních účetních standardů (IAS). Výbor pro mezinárodní účetní standardy si vytkl za cíl vytvořit z IAS vysoce kvalitní a komplexní účetní standardy, které budou používat na kapitálových trzích celého světa. Výsledkem těchto procesů byla i reforma IASC, který byl v rámci restrukturalizace nahrazen s účinností od 2. dubna 2001 Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board), která bude vydávat Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards) a stejně budou přejmenované i standardy dosud vydané a označované jako IAS, ale budou Radou přehodnoceny. Restrukturalizace se dotkne i vlastního procesu schvalování a vydávání standardů.

Výsledkem snah IASB o uznání účetních závěrek sestavených podle IAS na všech světových burzách byla akceptace IOSCO účetních závěrek sestavených podle těchto standardů na amerických burzách. Schválení však neznamena akceptaci standardů v plném rozsahu, ale pouze za určitých, přesně vymezených podmínek. Tento krok, který mimochodem způsobil historický průlom v účetnictví a průlom vztahů mezi FASB a IASB, reaguje na internacionalizaci kapitálových trhů a usiluje o zachování vysoké úrovně ochrany investorů. Zároveň je i krokem ke sbližování IFRS s US GAAP.

11. Proces sbližování IFRS a US GAAP

Na společném zasedání FASB a IASB na podzim 2002 potvrdily oba orgány svůj zájem vypracovat kvalitní a kompatibilní účetní standardy, které by mohly být využívány jednak jako rámec účetního výkaznictví v jednotlivých trzích, jednak pro účely účetního výkaznictví v prostředí celosvětového globálního trhu. vydáním dokumentu „Memorandum of Understanding“ byl učiněn významný krok směrem k oficiálnímu stvrzení jejich závazku harmonizovat americké a mezinárodní účetní standardy. FASB a IASB následně prezentovaly společné ujednání o sbližování IFRS a US GAAP představitelům vydavatelů národních účetních standardů na dvoudenním setkání v Londýně.

Dohoda navazuje na rozhodnutí IASB a FASB zařadit do svých programů společný krátkodobý projekt sbližování obou souborů účetních standardů, které tyto orgány vydávají. Krátkodobý projekt sbližování bude vyžadovat, aby obě Rady vynaložily maximální úsilí za účelem navržení takových úprav amerických a mezinárodních účetních standardů, které budou odrážet společná řešení konkrétně identifikovaných odlišností. Do časového plánu svých projektů na druhou polovinu roku 2003 zapracují FASB a IASB vydání Exposure Draft, který se bude zabývat některými – výše zmíněnými – odlišnostmi. Odstranění těchto odlišností, podpořené navíc závazkem obou Rad dále eliminovat odlišnosti mezi oběma

soubory standardů prostřednictvím realizace společných projektů a koordinace samostatných budoucích pracovních programů, významným způsobem zlepši srovnatelnost účetních závěrek napříč národními legislativami.

Cílem projektu sbližování US GAAP a IFRS je dosáhnout stavu, kdy:

- a) se oba soubory mezinárodně uznávaných účetních standardů stanou kompatibilní,
- b) bude koordinován budoucí pracovní program FASB i IASB tak, aby mohla být kompatibilita jimi vydávaných standardů nadále udržována.

FASB i IASB stanovily následující prioritní úkoly, směřující k dosažení kompatibility:

- a) Realizovat krátkodobý projekt zaměřený na odstranění nejružnějších odlišností mezi US GAAP a IFRS (které zahrnují i IAS),
- b) odstranit ostatní odlišnosti mezi IFRS a US GAAP, které zůstanou nevyřešeny k datu 1. 1. 2005, prostřednictvím koordinace budoucích pracovních programů FASB i IASB, tj. prostřednictvím vzájemné koordinace samostatných projektů, kterým se obě Rady budou souběžně věnovat,
- c) pokračovat v realizaci zahájených společných projektů FASB a IASB,
- d) podpořit své vlastní interpretační orgány, aby koordinovaly své aktivity.

Rady se dohodly na poskytnutí potřebných zdrojů pro realizaci výše uvedených úkolů. Obě Rady dále konstatovaly, že uvažované zavedení IFRS v rámci některých národních legislativ počínaje 1. 1. 2005 (nebo před tímto datem) vyžaduje, aby byla věnována příslušná pozornost i načasování účinnosti nových nebo novelizovaných ustanovení standardů, a proto bude nutné implementaci výše uvedené strategie obou Rad podřídit kontextu těchto časových parametrů.

V rámci procesu sbližování IFRS a US GAAP se IASB hodlá aktivně radit a hledat podporu u vydavatelů národních standardů. Sbližování IFRS a US GAAP tak v konečném důsledku podtrhuje další významný krok, který IASB učinila za účelem vytvoření skutečně globálního souboru účetních standardů v případě navázání spolupráce s vydavateli národních účetních standardů. Pokud se při formulování mezinárodních účetních pravidel bude nadále vycházet z toho nejlepšího, co je obsaženo v US GAAP, IFRS a národních účetních standardech, budou mít světové kapitálové trhy k dispozici takový soubor účetních standardů, kterému budou investoři moci plně důvěřovat.

Seznam použitých zkratk:

AAA	American Accounting Association
AcSEC	Accounting Standard Executive Committee
AIA	American Institute of Accounting
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIMR	Association for Investment, Management and Research
AIN	Accounting Interpretations
APB	Accounting Principles Board
AARB	Accounting Research Bulletin
ASB	Accounting Standards Board
CASB	Cost Accounting Standards Board
CAP	Committee on Accounting Procedure
NOC	FASB Concepts Statements
CPA	Certified Public Accountants
DM	Discussion Memorandum
ED	Exposure Draft

EITF	Emerging Issues Task Force
FAF	Financial Accounting Foundation
FAS	Statement of Financial Accounting Standards
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory
FASB	Financial Accounting Standards Board
REI	Financial Executives Institute
FIN	FASB Interpretations
FTB	FASB Technical Bulletins
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GASB	Governmental Accounting Standard Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
OASC	International Accounting Standards Committee
IRFS	International Accounting Standards Board
IMA	Institute of Management Accountants
IOSCO	International Organization Securities Committee
ITC	Invitation to Comment
RTA	Research and Technical Activities Staff
SAS	Statement of Accounting Standards
ADC	Standards Development Committee
SEC	Securities and Exchange Commission
SIA	Securities Industry Association
SFAC	FASB Statements of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SOP	AICPA Statements of Position

Literatura

- [1] DELANEY, P. – NACH, R. – EPSTEIN, B. – BUDAK, S.: *Wiley GAAP 2003: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting principles*. New York, John Wiley & Sons, 2003.
- [2] *IAS / US GAAP Comparison: A comparison between IAS and US accounting principles* written by the Financial Reporting Group of Ernst & Young United Kingdom.
- [3] JENKINS, E.: *One step ahead of the game*. Accountancy international, May 1999.
- [4] MILLER, P. B. W. – REDDING, R. J. – BAHNSON, P. R.: *The FASB The People, The Process, and the Politics*. 3rd edition, Homewood, Irwin, 1994.
- [5] MILLER, P.: *Miller GAAP from the Emerging Issues Task force 1998: Explanation and Analysis of EITF Issues & Consensuses*. Harcourt Brace, 1998.
- [6] MILLER, P. – WILLIAMS, J. – CARCELLO, J. – WEISS, J.: *GAAP implementation manual, Restatement and Analysis of Other Current FASB, EITF and AICPA Pronouncements*. Harcourt Professional Publishing, 2000.
- [7] MILLER, P. – WILLIAMS, J.: *GAPP Guide, Restatement and Analysis of Current FASB Standards*., Harcourt Professional Publishing, 2000.
- [8] MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví US GAAP, Popis a interpretace současně platných pravidel US GAAP*. 2. aktualizované a přepracované vydání, Praha, Linde, 2002.
- [9] MÜLLEROVÁ, L.: *Stanou se IAS celosvětově uznávanými účetními standardy?* Účetnictví, 2001, roč. 36, č. 3, str. 42–50.
- [10] SHÁŇKA, P.: *Koncepční rámec US GAAP*. (diplomová práce), Praha, VŠE, 2001.

Shrnutí

Finanční účetnictví hraje nezastupitelnou úlohu v americké ekonomice, protože podporuje efektivní fungování kapitálových trhů a tím i ekonomiky jako celku. Jeho úkolem je poskytování spolehlivých účetních informací o účetní jednotce uživatelům, kteří se aktivně nepodílejí na jejím řízení. Tuto spolehlivost zajišťují obecně uznávané účetní zásady (GAAP), jejichž vydávání zastřešuje Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board – FASB). Během procesu přijímání účetních standardů má každý uživatel možnost hájit své zájmy, členové FASB však mají „poslední slovo“ v celém rozhodovacím procesu. Významnou roli při tom hraje Komise pro cenné papíry a burzu (*Securities and Exchange Commission – SEC*), se kterou v rozhodovacím procesu FASB úzce spolupracuje. Celý proces přijímání každého standardu je koncipován na základě systematického přístupu. Ten spočívá v identifikaci problému, návrh různých alternativ účetního řešení, zhodnocení alternativ a výběr výsledného řešení. Podle pravidel FASB může být standard vydán, hlasuje-li pro něj dvoutřetinová většina členů Rady. Do roku 2002 bylo vydáno 147 standardů. Další vývoj směřuje ke sblížení US GAAP s IFRS tak, aby byl vybudován jediný celosvětově uznávaný soubor účetních standardů. Tento vývoj reaguje na internacionalizaci kapitálových trhů a usiluje o zachování vysoké úrovně ochrany investorů.

Klíčová slova: Rada pro vydávání standardů finančního účetnictví (FASB), Komise pro cenné papíry a burzu (SEC), Obecně uznávané účetní zásady (US GAAP)

Summary

Financial accounting has been playing an important role in the economic system in the USA, since it has been supporting an effective operation of capital market, and consequently of whole economy. Its main task is to provide reliable accounting information about accounting entity to its users who do not take direct part in its management. Reliability of information is secured by generally accepted accounting principles (GAAP). Their publication is carried out by Financial Accounting Standards Board (FASB). In the course of preparation of accounting standards each user is allowed to protect its interests. However, the FASB members enjoy „last word“ in the whole process of decision-making. Following this process an important role is played by Securities and Exchange Commission (SEC), with which FASB is closely co-operating. Whole process of approval of each standard is shaped by systemic approach: firstly, problems are identified, next, proposals of various alternatives of accounting solutions are presented, assessed and lastly, final solution is chosen. Following FASB rules any standard may be issued if it is approved by two thirds of Board members. 147 standards have been passed until the year 2002. Further development may follow a path of approachment of US GAAP with International Financial Reporting Standards (IFRS) and a unified globally accepted set of accounting standards may emerge. Such advisement is responding to globalisation of capital markets and maintaining high level of investors protection.

Key words: Financial Accounting Standards Board (FASB), Securities and Exchange Commission (SEC), Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)

JEL classification: M41