

Konvergenční proces mezi IFRS a US GAAP na období 2006 až 2008

Libor Vašek

V září 2002 byla po společném jednání členů Financial Accounting Standards Board (FASB) a International Accounting Standards Board (IASB) v americkém Norwalku (sídlo FASB) vydána dohoda, na jejímž základě „FASB i IASB uznává svůj závazek vytvořit vysoce kvalitní, vzájemně sladěné účetní standardy, které budou sloužit jak pro národní, tak mezinárodní finanční výkaznictví. FASB i IASB se zavázaly upravit své existující účetní standardy do vzájemně kompatibilní roviny a spolupracovat spolu na nových projektech s cílem udržet dosaženou shodu v pravidlech.“

Tato dohoda z roku 2002 a její cíle byly v roce 2005 ze strany FASB a IASB znovu potvrzeny. Zároveň FASB a IASB uznaly významnost tzv. roadmap, což je plán dohodnutý mezi americkou Komisí pro cenné papíry (SEC) a Evropskou komisí (EC) a týká odstranění požadavku sesouhlasení (*reconciliation*). Jde o požadavek, který se týká společností se sídlem mimo USA, které vykazují podle IFRS a jsou registrovány na americkém kapitálovém trhu. Tyto společnosti nemohu předložit SEC účetní závěrku sestavenou podle IFRS. Tyto společnosti musí v současné době uskutečnit tzv. reconciliation a převést zůstatky a výsledky podle IFRS do stavu, který odpovídá pravidlům US GAAP, což ve svém důsledku vede k vysokým nákladům a časové náročnosti.

V rámci probíhajícího konvergenčního procesu IASB a FASB dne 27. února 2006 vydaly dokument nazvaný *Memorandum of Understanding (MOU)*, v němž oba tvůrci potvrzují svůj dlouhodobý strategický cíl vytvořit vysoce kvalitní a globální účetní či finanční standardy. Jde o dokument, ve kterém jsou specifikovány účetní oblasti, které je třeba sladit v rámci (a) krátkodobých konvergenčních procesů nebo (b) společných projektů obou tvůrců. Časově se dokument dotýká období 2006 až 2008, myšleno tedy konce roku 2008.

1. Krátkodobé konvergenční procesy

IASB a FASB společně vymezily několik oblastí (uvedeny v tabulce), u nichž je základním cílem sladění účetních pravidel IFRS a US GAAP nejpozději do roku 2008. Oblasti jsou rozděleny úkolově na stranu FASB a IASB, přičemž příslušný tvůrce je povinen upravit svá pravidla tak, aby bylo docíleno shody s pravidly druhého tvůrce.

Na straně IASB tak lze jako příklad uvážit v současné době probíhající úpravy IAS 23 *Výpůjční náklady*. IASB ze standardu eliminuje možnost uznávat výpůjční náklady jako náklady období jejich vzniku a účetní jednotky budou povinny výpůjční náklady aktivovat do cen příslušných aktiv tak, jak je tomu v US GAAP, konkrétně dle SFAS 34 *Aktivace úrokových nákladů*.

Na druhou stranu FASB přistoupil k začlenění tzv. volby fair value (fair value option) do pravidel US GAAP pro finanční nástroje s cílem je sladit se současnou podobou IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

| Úkol FASB | Úkol IASB |
|---|---|
| Volba fair value | Výpůjční náklady |
| Snížení hodnoty (společný projekt s IASB) | Snížení hodnoty (společný projekt s IASB) |
| Daně ze zisku (společný projekt s IASB) | Daně ze zisku (společný projekt s IASB) |
| Investice do nemovitostí | Vládní dotace a podpora |
| Výzkum a vývoj | Společné podnikání |
| Následné události | Segmentové výkaznictví |

2. Společné projekty IASB a FASB

IASB a FASB dále identifikovaly několik širších projektů, u nichž nejde o sladění pravidel jednoho systému k pravidlům druhého systému, ale společnou práci na nových upravených pravidlech, které budou platné jak pro IFRS, tak pro US GAAP. Po vzájemných diskusích a zároveň vyjádření Evropské komise a americké Komise pro cenné papíry došlo k definování následujících oblastí, které budou (případně již jsou) podrobeny v nejbližší době šetření s cílem připravit nová, reps. upravená pravidla:

| Předmět konvergence | Aktuální stav na straně FASB | Aktuální stav na straně IASB | Vývoj očekávaný do roku 2008 |
|---|--|---|--|
| Podnikové kombinace | V procesu diskusí a šetření | V procesu diskusí a šetření | V roce 2007 vydání nového společného standardu. |
| Konsolidace | Na programu – aktuálně neaktivní | Na programu | Uskutečnění procesů, jejichž cílem bude vytvoření společného standardu. |
| Příručka k oceňování ve fair value | Konečný standard očekáván v prvním pololetí 2006 | V procesu diskusí a šetření | Vydání společného standardu, jak aplikovat existující požadavky oceňování ve fair value. |
| Rozlišení závazků a vlastního kapitálu | Na programu – zatím nic nepublikováno | Na programu (bude následovat FASB) | Vydání jednoho nebo více procesních materiálů k navrhovanému standardu. |
| Vykazování výkonnosti | Na programu – zatím nic nepublikováno | Zveřejněný návrh pravidel v rámci první fáze projektu | Vydání jednoho nebo více procesních materiálů k navrhovanému standardu. |
| Penzijní požitky | Na programu – diskuse týkající se první fáze | Zatím není na programu | Vydání jednoho nebo více procesních materiálů k navrhovanému standardu. |
| Uznání výnosů | Na programu – zatím nic nepublikováno | Na programu – zatím nic nepublikováno | Vydání jednoho nebo více procesních materiálů k navrhovanému souhrnnému standardu. |

V současné době je vydán společný návrh IASB a FASB, který se týká nových pravidel pro podnikové kombinace, resp. aplikace metody koupě a který v důsledku pozměnění IFRS 3 *Podnikové kombinace* a SFAS 141 *Podnikové kombinace*.

Jednotlivé společné projekty budou řešeny postupně s ohledem i na probíhající konvergenční projekt, který se týká postavení a podoby Koncepčního rámce u jednotlivých systémů.

Vedle projektů, jejichž předmětem je aktivní úprava existujících pravidel IFRS a US GAAP, byly vymezeny také následující projekty spadající do výzkumné agendy jednotlivých tvůrců, tj. do agendy, která předchází procesům konečné tvorby pravidel:

| Předmět konvergence | Aktuální stav na straně FASB | Aktuální stav na straně IASB | Vývoj očekávaný do roku 2008 |
|---|--|--|---|
| Odúčtování | Předvýzkumná fáze | Ve výzkumném programu | Vydání procesních materiálů vycházejících z realizovaného výzkumu. |
| Finanční nástroje (nahrazení existujících standardů) | Ve výzkumném programu, ustanovena pracovní skupina | Ve výzkumném programu a je ustanovena pracovní skupina | Vydání jednoho nebo více procesních materiálů zabývajících se účetnictvím finančních nástrojů. |
| Nehmotná aktiva | Zatím není na programu | Ve výzkumném programu (vedený národními tvůrci) | Zvážit výsledky výzkumného projektu IASB a učinit rozhodnutí o rozsahu a časovém harmonogramu možného projektu. |
| Leasingy | Předvýzkumná fáze | Ve výzkumném programu (vedený národními tvůrci) | Zvážit a učinit rozhodnutí o rozsahu a časovém harmonogramu možného projektu. |

V současné době by měl probíhat výzkumný projekt, který se týká analýzy účetních závěrek sestavených podle IFRS za rok 2005 různými společnostmi z různých zemí a odvětví. Tato analýza by měla odhalit případné další kroky při tvorbě pravidel jednotlivými tvůrci. Proto nelze seznam zmíněný v tabulkách považovat za jednoznačně konečný a vyčerpávající. Je možné, že bude rozšířen či upraven, ale v současné době je oběma tvůrci takto odsouhlasen.