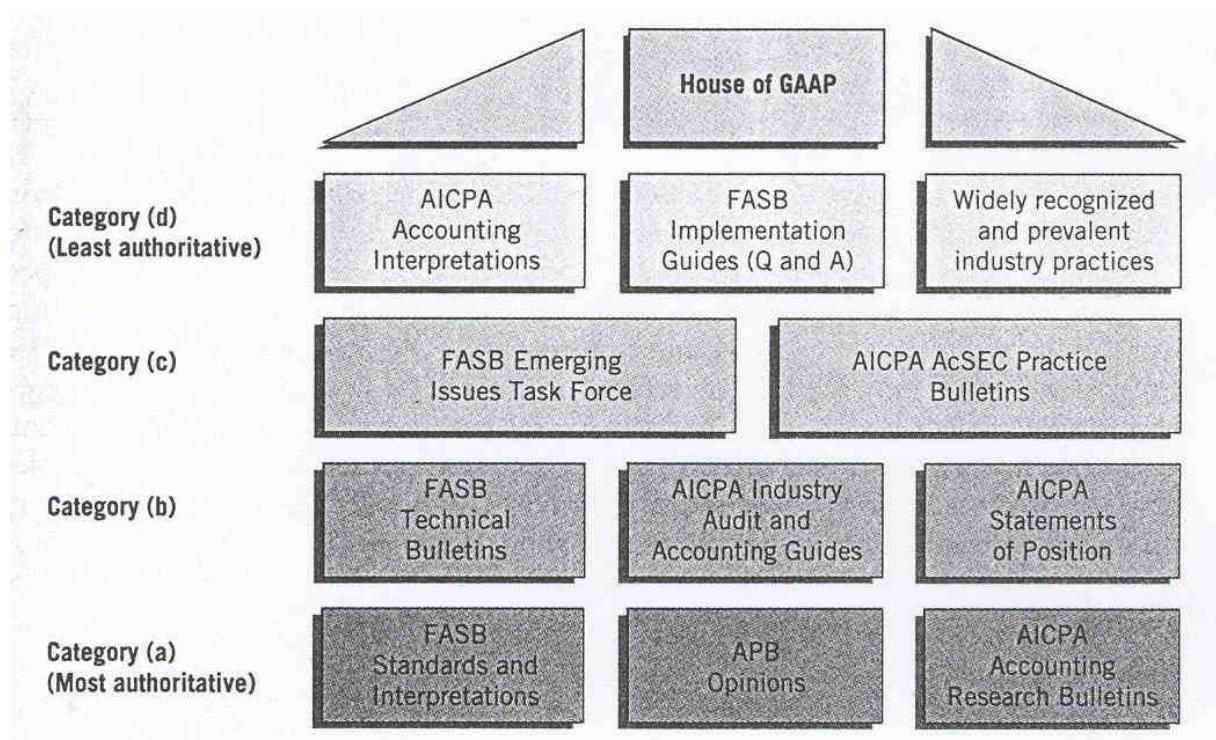


KODIFIKACE PRAVIDEL US GAAP¹

Codification of US GAAP

Libor Vašek

Historie pravidel US GAAP sahá do 30. let 20. století a ještě tak 15 let a byla by oslava 100. výročí jejich existence. Je však možné, že se ji pravidla US GAAP již „nedožijí“.² Přesto na přelomu června a července 2009 dochází k zásadní změně v uspořádání pravidel US GAAP, tzv. zdrojů. Vzhledem k dlouhé historii vycházejí současná pravidla US GAAP z řady vyhlášek, interpretací, stanovisek a názorů, které tvořily a tvoří různé organizace, přičemž všechny dokumenty jsou uspořádány do čtyř hierarchických úrovní (od A do D), jejichž oficiální působení vychází z vyhlášky SFAS 162, „*The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*“. V odborné literatuře³ se často používá pro ilustraci hierarchie zdrojů US GAAP následující schéma „domečku US GAAP (*house of GAAP*)“:



Není cílem zde rozebírat jednotlivé typy dokumentů a organizace, které je vydaly, ale upozornit na tzv. kodifikaci všech těchto zdrojů US GAAP. Tato kodifikace je aktuálně důležitá pro všechny, kteří sestavují či provádějí audit účetní závěrky dle US GAAP a aktivně s pravidly US GAAP pracují. O co tedy jde? V čem spočívá tzv. kodifikace pravidel US GAAP?

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MSM, RP 6138439903.

² Konvergenční proces US GAAP a IFRS a rozhodnutí americké Komise pro cenné papíry a burzy z roku 2008 přijmout plně IFRS pro všechny registrované společnosti nastínil budoucí vývoj pravidel, který předběžně počítá s „koncem“ současné podoby a rozsahu pravidel US GAAP na přelomu let 2015 – 2016.

³ Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Warfield, T. D.: *Intermediate Accounting*. 12th Edition. New York, John Wiley & Sons, Inc., 2007, ISBN 0-470-128747, str. 12.

US GAAP se staly (bohužel) uživatelsky náročnou disciplínou a bylo (je) čím dál tím obtížnější se v jejich pravidlech vyznat, najít konkrétní ustanovení upravující určitou transakci či událost a aplikovat je při přípravě účetní závěrky. Tato skutečnost vedla k rozhodnutí uspořádat pravidla US GAAP nově, v systému uživatelsky přístupném, který bude jasně a přehledně definovat autoritativní pravidla⁴, čímž dojde ke snížení času a úsilí, které musí dnešní uživatelé vynakládat při hledání vhodných pravidel a při vytváření účetní metodiky vyhovující přijatým a účinným pravidlům US GAAP. Současně si kodifikace klade za cíl zvýšit pravděpodobnost, že účetní jednotky aplikují účetní pravidla správně a neopomínají uvážit některá nařízení.

Ilustrace uživatelské změny

Pokud účetní jednotka před zavedením kodifikace hledala vhodná účetní pravidla pro zachycení nepeněžní transakce (nonmonetary transaction), musela uvážit pravidla obsažená v APB Opinion No. 29, „Accounting for Nonmonetary Transactions“, EITF 01-2, „Interpretations of APB Opinion No. 29“, EITF 04-13, „Accounting for Purchases and Sales of Inventory With the Same Counterparty“ nebo EITF 93-11, „Accounting for Barter Transactions Involving Barter Credits.“. Podle nově zavedené kodifikace, účetní jednotka vybere v systému část označenou ASC 845, „Nonmonetary Transactions“, a v ní najde všechna vydaná a účinná pravidla upravující nepeněžní transakce.

Nově uspořádaný systém nese označení FASB Accounting Standards CodificationTM (ASC) a je účinný od **1. července 2009**.⁵ Systém nijak nemění pravidla US GAAP, kodifikace přináší jejich nové uspořádání, které však bude mít dopad i do vlastní účetní závěrky – do přílohy, v níž se účetní jednotky odvolávají na konkrétní pravidla citací příslušného dokumentu.

Struktura kodifikace

Pravidla US GAAP jsou v kodifikaci uspořádána stupňovitě:

Oblast → Téma → Podtéma → Sekce → Podsekce

Area → Topic → Subtopic → Section → Subsection

přičemž oblastí je celkem osm (viz níže kompletní seznam) a rozkládají se do 90ti témat (viz níže ilustrativní příklady u jednotlivých oblastí):

- **Prezentace (Presentation)**
 - rozvaha (balance sheet)
 - příloha (notes to financial statements)
 - segmenty (segment reporting)
- **Aktiva (Assets)**
 - peníze a peněžní ekvivalenty (cash and cash equivalents)
 - zásoby (inventory)
 - pozemky, budovy a zařízení (property, plant and equipment)

⁴ Zde lze vyjádřit názor, že kodifikace US GAAP vede k uspořádání pravidel US GAAP, které se v principu shoduje s uspořádáním pravidel IFRS, kdy standardy jsou vydávány podle klíčových veličin, např. zásoby nebo nehmotná aktiva, a obsahují kompletní pravidla.

⁵ Od tohoto data jsou účetní jednotky povinny používat pravidla US GAAP tak, jak jsou uspořádána v kodifikaci. Kodifikace plně od tohoto data nahrazuje do té doby existující vyhlášky, nařízení, stanoviska atd.

- Závazky (Liabilities)
 - odložené výnosy (deferred revenue)
 - dluhy (debt)
 - podmíněné položky (contingencies)
- Vlastní kapitál (Equity)
 - vlastní kapitál (equity) – pouze jedno takto pojmenované téma
- Výnosy (Revenue)
 - výnosy (revenue) – pouze jedno takto pojmenované téma
- Náklady (Expenses)
 - náklady na prodej (cost of sales)
 - výzkum a vývoj (research and development)
 - daně ze zisku (income taxes)
- Širší transakce (Broad Transactions)
 - podnikové kombinace (business combinations)
 - úroky (interest)
 - následné události (subsequent events)
- Odvětví (Industry)
 - letectví (airlines)
 - ropný a plynářský průmysl (oil&gas)
 - software

Systém kodifikace je v současné době připraven pro uživatele v podobě on-line na webových stránkách <http://asc.fasb.org./home>⁶. Jeho součástí jsou pravidla označená jako autoritativní (*authoritative*). Vedle této skupiny existují také dokumenty, které nebudou součástí kodifikace a budou označeny jako neautoritativní (*non-authoritative*). Jde např. o zdůvodnění závěrů (*basis for conclusions*), které je v současné době součástí každého pravidla a vysvětluje postoj FASB při přijímání nového nebo novelizovaného pravidla, případně popisuje vlastní proces přijetí, identifikuje důvody pro přijetí, důvody pro nepřijetí.

Specifické postavení mají pravidla a požadavky vydávané americkou Komisí pro cenné papíry a burzy (SEC), která jsou povinná pouze pro společnosti registrované u SEC, tudíž jako taková tvoří pravidla US GAAP, pokud nejsou přijata a schválena FASB. Přesto však jsou pravidla SEC součástí kodifikace a v systému jsou jasně identifikována označením „S“.

Dopad kodifikace na účetní závěrku

Dopad na účetní závěrku se týká zejména přílohy, komentářů k účetním výkazům, v nichž účetní jednotky popisují svá účetní pravidla. V účetních závěrkách sestavených za předcházející roky účetní jednotky popisovaly účetní pravidla často s odvoláním na konkrétní zdroj US GAAP, např. „...při uznávání výnosů se společnost řídí pravidly AICPA SOP 81-1, „*Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Product-Type Contracts*“.“ Systém kodifikace nepožaduje po účetní jednotce identifikovat v účetní závěrce konkrétní zdroj pravidla US GAAP. Účetní jednotka by měla naopak popsat jasně své účetní postupy

⁶ Do systému je třeba se registrovat, přičemž do 1. července 2009 byl přístup zdarma. Po nabytí účinnosti kodifikace je přístup zdarma pouze v rozsahu základního nahlížení do pravidel. Za poplatek získá uživatel přístup do rozšířenějšího pohledu doplněného dodatečnou funkcionalitou systému.

aplikované při uznávání výnosů, a případně dobrovolně může doplnit, že vycházejí z pravidel obsažených v ASC 605-35, „Revenue Recognition: Construction-Type and Production-Type Contracts“.

Účetní závěrky za období končící nejpozději 30. června 2009, vč. mezitímních účetních závěrek, mohou obsahovat stále odkazy na pravidla platná do rozvahového dne, tj. před účinností kodifikace. Případně mohou účetní jednotky zavést reference jak na původní uspořádání US GAAP, tak na nové uspořádání US GAAP.

Účetní závěrky sestavené za období končící po 1. červenci 2009 musí již plně a povinně vycházet z uspořádání pravidel zavedené kodifikací. Týká se tak tedy již ročních účetních závěrek za rok 2009.

Související události

V souvislosti s kodifikací US GAAP je připravena novela, resp. nahrazení vyhlášky SFAS 162, která dosud upravovala právě čtyřstupňovou hierarchii (A-D) pravidel. Akt, jakmile bude přijat FASB, zruší SFAS 162 a zavede oficiálně FASB Accounting Standards Codification (ASC).

Návrhy nových pravidel již budou řešeny plně v ASC, nebude již diskutován návrh pravidel jako nová nebo novelizovaná vyhláška SFAS, jako opatření EITF apod. Vlastní proces přijímání nových pravidel (tzv. *due process*) se však nemění, ten zůstává stále stejný. Návrhy pravidel budou vydávány s označením „Exposure Draft 20YY-XX“, kdy YY představují dvě poslední číslice roku a XX pořadové číslo návrhu předloženého v daném roce, např. ED 2009-01. Návrhy budou k dispozici ve specifické sekci ASC označené jako „Ostatní zdroje / Other sources“.

Abstrakt

Príspevek popisuje zásadnú udalosť v pravidlech US GAAP, ktorou musí vnímat všichni, kteří s pravidly US GAAP aktivně pracují. Od 1. července 2009 nabývá účinnosti nové uspořádání všech pravidel US GAAP označené Accounting Standards Codification (ASC) a toto nové uspořádání nahrazuje do 30. června fungující čtyřstupňovou (A-D) hierarchii vyplývající z vyhlášky SFAS 162. Kodifikací zanikají vyhlášky, interpretace, stanoviska a nařízení různých institucí, resp. jejich obsah je nově zahrnut do ASC. Cílem kodifikace je snížit komplexnost pravidel US GAAP pro jejich uživatele.

Klíčová slova: US GAAP, kodifikace, účetní pravidla

Summary

The article describes fundamental event in US GAAP that is important for all who work with the provisions of US GAAP actively. Since 1 July 2009, the FASB Accounting Standards Codification™ (ASC) is effective and it supersedes a four-level hierarchy (A-D) effective till 30 June 2009 and which results from the statement of FAS 162. The efficiency of all statements, interpretations, opinions etc. issued by various organization is terminated and their content is included in ASC. The Codification should reduce the complexity of US GAAP.

Key words: US GAAP, codification, accounting policies

JEL klasifikace: M41

Použitá literatúra

- [1] KIESO, D. E., WEYGANDT, J. J., WARFIELD, T. D.: Intermediate Accounting. 12th Edition. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2007, ISBN 0-470-128747.
- [2] <http://www.fasb.org>
- [3] <http://asc.fasb.org>
- [4] <http://www.aicpa.org/Professional+Resources/Accounting+and+Auditing/GAAP+Codification/>
- [5] <http://www.iasplus.com/usa/headsup/headsup0905codification.pdf>

Kontakt

Libor Vašek, Ing., Ph.D., katedra finančného účtovníctví a audítngu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: +420 224 095 311, vasek@vse.cz