

## Komparácia vykazovania dlhodobého hmotného majetku v účtovnej závierke zostavenej podľa jednotlivých nadnárodných úprav účtovníctva

Tomáš Matuský<sup>1</sup>

### Abstrakt

V príspevku analyzujeme nadnárodnú úpravu účtovníctva v oblasti vykazovania a zverejňovania informácií o dlhodobom hmotnom majetku. Pri analýze a následnom porovnaní sme vychádzali z najrozšírenejších nadnárodných úprav účtovníctva, Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS), Všeobecne uznávaných účtovných zásad Spojených štátov amerických (US GAAP) a jednotnej úpravy účtovných závierok v rámci Európskej únie. Napriek prebiehajúcej harmonizácii týchto nadnárodných úprav sme v oblasti dlhodobého hmotného majetku identifikovali niekoľko rozdielov, ktoré sme v príspevku zhrnuli.

### Kľúčové slová

účtovníctvo, IFRS, US GAAP, dlhodobý hmotný majetok, smernica

### Abstract

In the paper we are analysing international accounting legislation in connection to presentation and disclosure of information about fixed assets. The analysis and following comparison is based on most spread international accounting legislation, in particular International Financial Reporting Standards (IFRS), Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) and unified rules governing financial statements in European Union. Despite the ongoing harmonization of these international accounting legislations, we identified several differences in the area of fixed assets which are summarized in the paper

### Key words

accounting, IFRS, US GAAP, fixed assets, directive

### JEL classification

M41

## 1 Úvod

Vo svete globalizácie a vo svete bez ekonomických hraníc stále existujú rozdiely v úprave základného zdroja informácií o podnikoch, účtovnej závierke. Z globálneho hľadiska pomaly dochádza k zjednocovaniu úpravy účtovných závierok, ale i napriek tomu existuje množstvo samostatných úprav. Je ich stále treba? Nestačil by jeden legislatívny rámec úpravy účtovníctva, ktorý by zohľadňoval všetky potreby svetového trhu, na ktorého vývoji by sa podieľali odborníci z oblasti účtovníctva z celého sveta?

V príspevku sa budeme venovať nadnárodným rámcom úpravy účtovníctva. Zamerali sme sa na najvýznamnejšie úpravy účtovníctva, ktoré upravujú zostavenie účtovných závierok podnikateľov a to na smernicu Európskej únie o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach; Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva a na Všeobecne uznávané účtovné zásady Spojených štátov amerických.

---

<sup>1</sup> Ing. Tomáš Matuský, Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tomas.matusky@gmail.

## 2 Účtovná závierka podľa smernice EÚ, štandardov IFRS/IAS a US GAAP

Účtovná závierka ako celok slúži na prezentáciu skutočností vo finančnom, ale i nefinančnom vyjadrení, ktoré sú predmetom účtovníctva. Takto prezentované skutočnosti sú zdrojom informácií pre rôznych používateľov, ktorí na základe získaných informácií uskutočňujú svoje rozhodnutia (Šlosárová, 2014 a 2016a). Je preto dôležité zabezpečiť správnosť poskytovaných informácií a zároveň určiť jednotné pravidlá pre isté skupiny účtovných jednotiek, podľa ktorých účtovnú závierku zostavia. Jednotnými pravidlami sa zabezpečuje porovnateľnosť poskytnutých informácií v účtovných závierkach daných účtovných jednotiek v priebehu času, ako aj použitím rovnakých pravidiel pre všetkých sa zabezpečuje porovnateľnosť medzi informáciami vykázanými a zverejnenými viacerých účtovných jednotiek navzájom.

Z historického hľadiska si jednotlivé štáty vytvárali vlastné zákony. Výnimkou neboli ani zákony alebo určité všeobecne uznávané postupy upravujúce oblasť účtovníctva. Na základe uvedeného vzniklo vo svete množstvo rôznych prístupov k úprave účtovníctva, čo malo za výsledok častokrát diametrálne rozdielny prístup k daným skutočnostiam a teda aj vykázaným informáciám.

Priemyselná revolúcia a ňou vyvolaný rozmach medzinárodného obchodu dali základ globalizácii ako ju poznáme teraz. Vplyvom globalizácie a postupom času začalo dochádzať k presunu kapitálu medzi jednotlivými krajinami a používatelia informácií z účtovných závierok museli vychádzať z účtovným závierok zostavených podľa rozličných právnych úprav. Vplyvom globalizácie okrem uvedeného začala vznikať kooperácia medzi jednotlivými krajinami, čoho výsledkom je vznik rôznych medzinárodných zoskupení krajín, ktoré spolu spolupracujú a zjednocujú podmienky na svojich trhoch.

Horeuvedené dalo za vznik uceleným jednotným pravidlám účtovníctva, ktoré upravujú účtovnú závierku účtovných jednotiek na základe jednotnej právnej úpravy a tým sa zabezpečujú požiadavky na jednotnú úpravu východísk na zostavenie účtovných závierok ako aj na vzájomnú porovnateľnosť informácií z účtovných závierok viacerých účtovných jednotiek postupujúcich podľa danej úpravy účtovníctva. Z hľadiska významnosti sú z celosvetového pohľadu najrozšírenejšími úpravami účtovníctva Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (angl. *International Financial Reporting Standards, IFRS*) s doposiaľ platnými Medzinárodnými účtovnými štandardami (angl. *International Accounting Standards*)<sup>2</sup>, Všeobecne uznávané účtovné zásady Spojených štátov amerických (angl. *Generally Accepted Accounting Principles of United States, US GAAP*)<sup>3</sup> a zjednotená úprava účtovníctva v rámci Európskej únie pomocou Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, v znení neskorších predpisov<sup>4</sup>.

Medzi jednotlivými medzinárodnými úpravami účtovníctva dochádza k vzájomnej konvergencii<sup>5</sup>. Medzi účtovnými závierkami zostavenými podľa jednotlivých medzinárodných úprav účtovníctva by teda nemali vznikať významné rozdiely vo vykázaní a zverejnení tej istej skutočnosti. Ako však z analýzy uskutočnenej (Kubaščíková a Pakšiová, 2015) sú vidieť rozdiely medzi informáciami vykázanými v účtovnej závierke zostavenej podľa štandardov

<sup>2</sup> Ďalej len „štandardy IFRS/IAS“.

<sup>3</sup> Ďalej len „US GAAP“.

<sup>4</sup> Ďalej len „smernica EÚ“.

<sup>5</sup> Konvergencia – (z latinského *convergere* – zblížovanie) situácia, v ktorej sa ľudia alebo veci postupne stávajú rovnaké alebo veľmi podobné. Zdroj: <http://www.macmillandictionary.com/dictionary/british/convergence>.

IFRS/IAS a v účtovnej závierke zostavenej na základe slovenskej úpravy účtovníctva, v ktorej sú implementované požiadavky smernice EÚ.

### 3 Dlhodobý hmotný majetok

Účtovné jednotky na vykonávanie svojej činnosti musia disponovať určitým majetkom. Každá účtovná jednotka potrebuje miesto (budovu, kanceláriu), kde bude vykonávať svoju činnosť alebo z ktorého ju bude riadiť. Účtovná jednotka vyrábajúca určité výrobky potrebuje na výrobu výrobnú halu a výrobné stroje. Účtovná jednotka poskytujúca služby potrebuje na svoju činnosť počítače, automobily a iné. Zoznam uvedených príkladov nie je vyčerpávajúci a je možná kombinácia všetkých druhov majetku na vykonávanie rozličných činností.

Aby účtovná jednotka mohla využívať daný majetok musí disponovať právnym alebo ekonomickým vlastníctvom daného majetku alebo si daný majetok prenajímať za odplatu. Je preto potrebné z hľadiska veľkého množstva druhov majetku a spôsobov, akými môže nimi účtovná jednotka disponovať, určiť jednotné pravidlá ich posudzovania, identifikácie, oceňovania, či vykazovania a zverejňovania informácií o danom majetku. (Šlosárová a kol., 2016b).

V príspevku sme sa zamerali na dlhodobý hmotný majetok, ktorý definujeme v nasledujúcich častiach podľa jednotlivých medzinárodných úprav účtovníctva. Okrem definovania dlhodobého majetku v príspevku uskutočníme porovnanie identifikácie, spôsobov oceňovania a požiadaviek na vykazovanie dlhodobého hmotného majetku. Zároveň v príspevku zhrnieme aj jednotlivé informácie, ktoré je účtovná jednotka povinná zverejniť v poznámkach k účtovnej závierke.

#### 3.1 Dlhodobý hmotný majetok podľa smernice EÚ

Prvou nadnárodnou úpravou, ktorej sa v príspevku budeme venovať, je úprava účtovníctva v rámci Európskej únie uplatňovaním smernice EÚ. Smernica ako sekundárny zdroj európskeho práva je právny akt, ktorý sú určené členské štáty Európskej únie povinné transponovať do vlastnej legislatívy. Transpozícia smernice je prebratie ustanovení smernice do vlastných vnútroštátnych zákonov tak, aby bol zachovaný cieľ smernice, pričom forma a prostriedky dosiahnutia cieľa stanoveného smernicou sa ponecháva na rozhodnutí daného štátu (Európska únia, 2017).

Z uvedenej definície európskeho práva a smernice ako právneho aktu môžeme chápať smernicu EÚ, ktorá upravuje ročné účtovné závierky, konsolidované účtovné závierky a súvisiace správy ako medzinárodnú úpravu účtovníctva, ktorú musia uplatňovať všetky členské štáty Európskej únie. Okrem smernice EÚ oblasť účtovníctva v rámci európskeho práva upravuje viacero ďalších smerníc a nariadení, ktoré sú určené pre vybrané typy účtovných jednotiek a nie sú všeobecne uplatniteľné ako smernica EÚ. Z uvedeného dôvodu sa im príspevku venovať nebudeme.

Cieľom smernice EÚ okrem samotného zjednotenia zostavovania účtovných závierok na území Európskej únie je zjednodušiť a znížiť administratívne zaťaženie malých a stredne veľkých účtovných jednotiek. Smernica EÚ stanovuje minimálne požiadavky a výnimky z vykazovania a zverejňovania informácií pre jednotlivé veľkostné kategórie účtovných jednotiek. Zároveň stanovuje východiskové definície základných pojmov, všeobecné účtovné zásady, štruktúru a minimálne požiadavky výkazov účtovnej závierky, a metódy oceňovania jednotlivých položiek vykazovaných a zverejňovaných v účtovných závierkach.

Smernica EÚ na rozdiel od štandardov IFRS/IAS a US GAAP neustanovuje ucelený postup zostavovania účtovnej závierky. Postup zostavenia účtovnej závierky ponecháva na národnú legislatívu jednotlivých členských štátov. Smernica EÚ upravuje len vybrané oblasti zostavovania účtovnej závierky, ktoré harmonizujú požiadavky na zostavenie účtovnej závierky v rámci Európskej únie.

Smernica EÚ v Článku 2 – Vymedzenia pojmov uvádza definíciu neobežného majetku, obstarávacej ceny, výrobných nákladov a úpravy hodnoty. Neobežný majetok je synonymom pre dlhodobý majetok a predstavuje majetok určený na dlhodobé používanie pre činnosti účtovnej jednotky. Či je majetok obežný alebo neobežný sa stanoví na základe toho, na aký účel je určený. Smernica EÚ ďalej v súvislosti s majetkom definuje jednotlivé oceňovacie veličiny, ktoré slúžia na jeho ocenenie. Obstarávacia cena je kúpna cena navýšená o náklady súvisiac s obstaraním po odpočítaní všetkých znížení obstarávacích nákladov. Výrobné náklady predstavujú obstarávaciu cenu surovín, spotrebovaného materiálu a ďalšie priamo preladiteľné náklady súvisiace s výrobou daného majetku. Smernica EÚ povoľuje do výrobných nákladov zahrnúť aj primeranú časť nepriamych nákladov prislúchajúcich výrobe danej položky majetku okrem odbytových nákladov. Úpravou hodnoty majetku chápeme zohľadnenie zmien hodnôt jednotlivých položiek majetku zistené ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

V článku 6 – Všeobecné zásady finančného výkazníctva smernice EÚ sú uvedené všeobecné účtovné zásady, ktoré sú povinné účtovné jednotky dodržiavať pri zostavovaní účtovných závierok podľa tejto smernice. Okrem iných zásad uvedených v smernici EÚ, sú pre určenie úpravy dlhodobého hmotného majetku podľa smernice EÚ významné nasledovné všeobecné zásady:

- oceňovanie sa uskutočňuje na základe zásady opatrnosti,
- prvky položiek majetku a záväzkov sa oceňujú samostatne,
- položky vykazované v účtovnej závierke sa oceňujú v súlade so zásadou obstarávacej ceny alebo výrobných nákladov.

Z uvedeného vyplýva, že účtovná jednotka je povinná jednotlivo oceniť pri prvotnom ocenení všetky položky majetku obstarávacou cenou alebo výrobnými nákladmi, ak daný majetok vyrobila vlastnou činnosťou. Zároveň je podľa zásady opatrnosti povinná účtovať o všetkých záporných úpravách hodnoty a môže účtovať iba o realizovaných ziskoch. Smernica EÚ povoľuje účtovným jednotkám zahrnúť do výrobných nákladov úroky z kapitálu požičaného na financovanie výroby daného dlhodobého hmotného majetku a to v takom rozsahu, v akom sa vzťahujú na obdobie výroby. O uplatnení kapitalizácie úrokov do výrobných nákladov dlhodobého hmotného majetku je účtovná jednotka povinná zverejniť informácie v poznámkach.

Smernica EÚ povoľuje pri dlhodobom majetku obmedziť použitie zásady vykazovania položiek v účtovnej závierke v obstarávacej cene alebo vo výrobných nákladoch. Účtovná jednotka môže vymedzené kategórie majetku preceniť na sumy určené odkazom na reálnu hodnotu. Odkazom na reálnu hodnotu majetku sa v zmysle smernice EÚ rozumie trhová cena alebo cena vyplývajúca zo všeobecne akceptovaných modelov. Rozdiely z precenenia medzi obstarávacou cenou alebo výrobnými nákladmi a cenou po precenení sa vykazujú vo vlastnom imaní ako položka Rezervný fond z precenia.

Rezervný fond z precenenia sa môže znižovať len ak príde k skutočnej realizácii zvýšenia hodnoty majetku. Účtovná jednotkou, ktorá preceňuje dlhodobý majetok je povinná v poznámkach uvádzať tabuľku, ktorá zobrazuje pohyby v rezervnom fonde z precenenia v danom účtovnom období a účtovnú hodnotu majetku v súvahe, ktorá by sa v súvahe vykazovala, ak by sa daný dlhodobý majetok nepreceňoval.

Účtovná jednotka musí vykazovať všetky úpravy dlhodobého majetku a to bez ohľadu, či je doba používania dlhodobého majetku časovo obmedzená alebo nie. Vždy je treba vykázat také úpravy zníženia hodnoty, aby bol majetok ocenený najnižšou hodnotou, ktorá mu je priraditeľná ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Ak pominú dôvody vykazovania úpravy hodnoty majetku, je účtovná jednotka povinná dané úpravy hodnoty majetku prestať vykazovať.

V poznámkach sú všetky účtovné jednotky povinné uvádzať informácie o dlhodobom hmotnom majetku. Stredne veľké a veľké účtovné jednotky musia uvádzať nasledovné informácie o dlhodobom hmotnom majetku:

- i. obstarávacej ceny alebo výrobných nákladov, alebo ak sa uplatňuje alternatívna oceňovacia základňa, reálnej hodnoty alebo hodnoty po precenení na začiatku a na konci účtovného roka;
- ii. prírastkov, úbytkov a presunov počas účtovného roka;
- iii. akumulovaných úprav hodnoty na začiatku a na konci účtovného roka;
- iv. úprav hodnoty uskutočnených počas účtovného roka;
- v. pohybov v akumulovaných úpravách hodnoty v súvislosti s prírastkami, úbytkami a presunmi počas účtovného roka; a
- vi. ak sa úroky aktivujú v súlade s článkom 12 ods. 8, sumy aktivovanej počas účtovného roka.

### 3.2 Dlhodobý hmotný majetok podľa štandardov IFRS/IAS

Štandardy IFRS/IAS vznikli za účelom zvýšenia transparentnosti, dlhotrvajúcej stability a rastu na finančných trhoch v rámci Európskej únie, ale záujem o ne sa rozšíril po celom svete. Aktuálne sa štandardy uplatňujú v 144 jurisdikciách, čo predstavuje 82 % jurisdikcií sveta (ifrs.org). Štandardy IFRS/IAS sa snažia odstrániť informačné rozdiely medzi investormi a osobami zodpovednými za vedenie spoločností stanovením jednotných pravidiel zostavenia účtovných závierok, na ktorých informácie sa môžu používatelia informácií pri svojom rozhodovaní spoľahnúť.

Vydávanie štandardov IFRS má na starosti nezávislá, súkromne organizovaná, nezisková organizácia slúžiaca vo verejný prospech – IFRS Foundation. Organizácia IFRS Foundation zastrešuje vydávania štandardov IFRS a ich interpretácií. Svoju činnosť vykonáva pomocou dvoch inštitúcií Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy (angl. *International Accounting Standards Board, IASB*) a Výbor pre interpretácie IFRS (angl. *IFRS Interpretations Committee, IFRIC*) (International Accounting Standards Board, 2016).

Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva IFRS/IAS vo svojom koncepčnom rámci (angl. *Conceptual framework for Financial Reporting*) definujú majetok ako zdroj ovládaný účtovnou jednotkou, ktorý vznikol z minulých udalostí a od ktorého sa v budúcnosti očakáva zvýšenie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky. Majetok je popri záväzkoch a vlastnom imaní základný prvok priamo spojený s účtovnou závierkou (súvahou).

V koncepčnom rámci IFRS/IAS sú stanovené všeobecné kritéria na identifikáciu majetku. Majetok je identifikovaný a môže byť vykázaný v účtovnej závierke (súvahe), ak je pravdepodobné, že v budúcnosti prispeje k zvýšeniu ekonomických úžitkov účtovnej jednotky a dá sa spoľahlivo oceniť.

Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia finančnej situácie a finančnej výkonnosti účtovnej jednotky. Cieľom účtovnej závierky je poskytnúť informácie o finančnej situácii, finančnej výkonnosti a peňažných tokoch účtovnej jednotky, ktoré sú pre široký okruh používateľov užitočné pri prijímaní ekonomických rozhodnutí. V účtovnej závierke sa takisto zobrazujú výsledky dohľadu manažmentu nad zdrojmi, ktoré sú mu zverené. Na dosiahnutie tohto cieľa poskytuje účtovná závierka informácie o týchto položkách účtovnej jednotky:

- a) majetok,
- b) záväzky,
- c) vlastné imanie,
- d) výnosy a náklady, vrátane ziskov a strát,
- e) vklady vlastníkov a rozdeľovania vlastníkom v rámci ich právomocí ako vlastníkov,
- f) peňažné toky.

Majetok je položkou účtovnej závierky a vykazuje sa vo Výkaze o finančnej situácii. Medzinárodný účtovný štandard 1 – Prezentácia účtovnej závierky upravuje minimálne položky výkazu o finančnej situácii účtovnej jednotky, kde pod dlhodobý hmotný majetok zaraďujeme položky nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (angl. *Property, Plant and Equipment, PP&E*), investičný nehnuteľný majetok (angl. *Investment Property*) a právo užívať majetok (angl. *Right-of-use assets*).

Dlhodobý hmotný majetok ako taký štandardy IFRS/IAS definujú nepriamo ako majetok, ktorý nie je krátkodobým majetkom. Pre určenie majetku ako dlhodobý majetok neustanovuje žiadny limit ocenenia. Podľa štandardov IFRS/IAS účtovná jednotka klasifikuje majetok ako krátkodobý ak daný majetok:

- a) plánuje realizovať, predat' alebo spotrebovať v rámci bežného prevádzkového cyklu;
- b) drží ho za účelom obchodovania;
- c) plánuje realizovať do 12 mesiacov po období vykazovania alebo
- d) predstavuje peniaze alebo peňažný ekvivalent.

Definíciu hmotné majetku sme v štandardoch IFRS/IAS nenašli. Môžeme však vychádzať z definície nehmotného majetku z Medzinárodného účtovného štandardu 38 – Nehmotný majetok, kde je nehmotný majetok definovaný ako identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty. Ak použijeme analógiu danej definície na definovanie hmotného majetku, hmotným majetkom je identifikovateľný nepeňažný majetok fyzickej podstaty.

Dlhodobému hmotnému majetku sa venuje viacero štandardov IFRS/IAS, ktoré pre jednotlivé druhy dlhodobého hmotného majetku ustanovujú rozličné povinnosti a požiadavky na vykazovanie v účtovnej závierke. Najdôležitejšími štandardmi IFRS/IAS, ktoré upravujú dlhodobý hmotný majetok sú Medzinárodný účtovný štandard 16 – Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, Medzinárodný účtovný štandard 40 – Investičný nehnuteľný majetok a Medzinárodný štandard finančného výkazníctva 5 – Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti.

Prvý štandardom IFRS/IAS, v ktorom sa upravuje dlhodobý hmotný majetok je IAS 16. Podľa IAS 16 nehnuteľnosti, stroje a zariadenia sú hmotné položky:

- a) ktoré sú držané na použitie vo výrobe alebo na dodávanie tovaru alebo služieb, prenájom iným osobám alebo na administratívne účely a
- b) pri ktorých sa očakáva, že sa budú používať počas viac ako jedného obdobia.

Na to, aby sme nehnuteľnosti, stroje alebo zariadenia mohli vykazovať podľa IAS 16, musia spĺňať požiadavky na vykazovanie. Majetok sa vykazuje, ak je pravdepodobné, že účtovnej jednotke budú z daného majetku plynúť v budúcnosti ekonomické úžitky a je možné spoľahlivo určiť obstarávaciu cenu daného majetku. Ak uvedené kritéria na vykazovanie spĺňajú náhradné diely, prídavné zariadenia a servisné zariadenia a zároveň nie sú klasifikované ako zásoby, vykazujú sa ako položky nehnuteľností, strojov a zariadení.

Investičným nehnuteľným majetkom v zmysle IAS 40 sú nehnuteľnosti držané skôr za účelom získania nájomného a / alebo kapitálového zhodnotenia. Tak ako dlhodobý hmotný majetok podľa IAS 16, aj investičný nehnuteľný majetok musí spĺňať požiadavky na vykazovanie, musí byť pravdepodobné, že z investičného nehnuteľného majetku budú v budúcnosti účtovnej jednotke plynúť ekonomické úžitky a obstarávaciu cenu majetku je možné spoľahlivo určiť. Investičným nehnuteľným majetkom sú napríklad:

- a) pozemok držaný skôr na dlhodobé kapitálové zhodnotenie, ako na krátkodobý predaj v rámci bežného podnikania;
- b) pozemok držaný na zatiaľ neurčené budúce použitie (pokiaľ účtovná jednotka neurčila, či sa pozemok použije ako nehnuteľnosť užívaná vlastníkom alebo

- na krátkodobý predaj v rámci bežného podnikania, pozemok sa považuje za držaný na účel kapitálového zhodnotenia);
- c) budova vlastnená účtovnou jednotkou (alebo držaná účtovnou jednotkou na základe finančného lízingu) a prenajímaná na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov;
  - d) budova, ktorá je neobsadená, ale je držaná na účely prenájmu na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov;
  - e) nehnuteľnosť, ktorá sa práve zhotovuje alebo projektuje a stavia na budúce využitie ako investičný nehnuteľný majetok.

Oceňovanie podľa koncepčného rámca IFRS/IAS predstavuje priradenie peňažnej hodnoty, v ktorej je majetok identifikovaný alebo vykázaný. Zároveň uvádza oceňovacie veličiny, ktoré sa používajú pri zostavovaní účtovnej závierky v súlade so štandardmi IFRS/IAS. Pre jednotlivé oceňovacie veličiny neuvádza definície ani konkrétne použitie, ale odkazuje na štandardy IFRS/IAS, kde sú jednotlivé oceňovacie veličiny pre konkrétne druhy majetku definované. V koncepčnom rámci sú uvedené nasledujúce oceňovacie veličiny:

- a) obstarávacia cena;
- b) súčasná hodnota;
- c) čistá realizačná hodnota; a
- d) diskontovaná hodnota.

V rámci IAS 16 a IAS 40 sa obstarávacia cena chápe v širšom slova zmysle a zahŕňa aj definíciu vlastných nákladov. Obstarávacia cena je suma peňazí alebo ekvivalentov peňazí, ktoré účtovná jednotka uhradila pri obstaraní majetku. Obstarávacou cenou je aj reálna hodnota inej protihodnoty (majetku), ktorá bola vymenená za daný majetok alebo aj reálna hodnota protihodnoty vynaloženej na vyhotovenie daného majetku. Na účely IAS 16 a IAS 40 sa reálna hodnota majetku chápe ako cena, ktorá by sa získala za predaj daného majetku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia .

Obstarávacia cena zahŕňa okrem nákupnej ceny daného majetku zníženej o prípadné zľavy a rabaty aj clo, nenárokovateľné dane, priamo priraditeľné náklady na dopravu majetku na miesto určenia a náklady na uvedenie majetku do prevádzkyschopného stavu, náklady na zamestnanecké pôžitky vzniknuté zamestnancom podieľajúcich sa na obstaraní majetku, náklady na prípravu miesta určenia, náklady na montáž a inštaláciu, poplatky za odborné služby a náklady na skúšky funkčnosti po odpočítaní výnosov získaných z predaja výsledkov týchto skúšok. Obstarávacia cena sa navýši o prvotný odhad nákladov demontáž a likvidáciu majetku, náklady na uvedenie miesta určenia do pôvodného stavu. Obstarávacou cenou naopak nie sú náklady na zriadenie novej prevádzky, náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby, náklady na podnikanie v novej lokalite alebo s novou skupinou zákazníkov a administratívne a iné režijné náklady. Účtovná jednotka môže do obstarávacej ceny kapitalizovať úrokové a ostatné náklady z prijatých úverov a pôžičiek priamo priraditeľných k danému majetku do doby skončenia všetkých činností nevyhnutných na uvedenie majetku do prevádzkyschopného stavu v súlade s Medzinárodným účtovným štandardom 23 – Náklady na prijaté úvery a pôžičky. V prípade, že účtovná jednotka má v držbe nehnuteľnosti, stroje alebo zariadenia v rámci finančného prenájmu, obstarávacia cena daného majetku sa určuje v súlade s Medzinárodným štandardom finančného výkazníctva 16 – Líziny.

Okrem obstarávacej ceny a reálnej hodnoty je upravená aj účtovná hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení, a späťne získateľná suma. Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa vykazuje majetok po odpočítaní prípadných akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty. Späťne získateľná suma je vyššia suma z reálnej hodnoty majetku po odpočítaní nákladov na predaj a jeho hodnoty z užívania (predpokladané budúce ekonomické úžitky).

Nehnutelnosti, stroje a zariadenia sa pri prvotnom ocenení vždy oceňujú obstarávacou cenou. Účtovná jednotka má pri následnom ocenení na výber z dvoch možností, a to oceniť majetok podľa IAS 16 modelom ocenenia obstarávacou cenou alebo modelom precenenia. Vybraný model musí účtovná jednotka používať pre celú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení. V prípade modelu ocenenia obstarávacou cenou sa majetok ponechá v ocenení obstarávacou cenou, zníži sa však o prípadné akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty majetku. Pri modeli precenenia, ak sa dá spoľahlivo určiť reálna hodnota daného majetku, sa majetok precení na jeho reálnu hodnotu ku dňu precenia, zníženú o všetky akumulované odpisy a straty zo zníženia hodnoty majetku. Účtovná jednotka je povinná preceňovať nehnuteľnosti stroje a zariadenia aspoň raz za tri alebo päť rokov alebo pri významnej a náhlej zmene reálnej hodnoty majetku. V prípade precenenia majetku nahor nad jeho ocenenie v obstarávacej cene, sa zvýšenie hodnoty majetku vykáže v ostatných súčiastiach výsledku hospodárenia a kumuluje sa vo vlastnom imaní. Bez ohľadu na zvolenú metódu následného oceňovania musí účtovná jednotka vykázat zníženie hodnoty majetku. Definíciu zníženia hodnoty majetku a pravidlá vykázania zníženia hodnoty majetku upravuje Medzinárodný účtovný štandard 36 – Zníženie hodnoty majetku.

V zmysle IAS 40 je účtovná jednotka povinná oceniť investičný nehnuteľný majetok v reálnej hodnote, pričom sa odporúča stanovenie hodnoty na základe ocenenia nezávislým znalcom. V prípade investičného nehnuteľného majetku má účtovná jednotka možnosť vybrať si model oceňovania. Ak sa rozhodne použiť model oceňovania obstarávacou cenou, postupuje podľa ustanovení IAS 16 opísaných v predchádzajúcom odseku. Pri aplikácii modelu oceňovania reálnou hodnotou sa reálnou hodnotou oceňuje majetok už pri jeho obstaraní. Reálna hodnota podľa Medzinárodného štandardu finančného výkazníctva 13 – Reálna hodnota, sa musí upraviť tak, aby odrážala výnosy z nájomného a ostatné predpoklady, ktoré by účastníci trhu použili pri stanovovaní ceny daného majetku. Zisky alebo straty z precenenia priamo vstupujú do výsledku hospodárenia účtovného obdobia, v ktorom vzniknú.

Prevod medzi jednotlivými skupinami majetku podľa IAS 16 alebo IAS 40 je možný iba pri reálnej zmene používania daného majetku na iné účely. Položky nehnuteľností, strojov a zariadení a investičného nehnuteľného majetku prestane účtovná jednotka vykazovať ak príde k jej vyradeniu alebo sa od jej používania alebo vyradenia neočakávajú budúce ekonomické úžitky.

Účtovná jednotka je povinná za každú triedu dlhodobého hmotného majetku podľa IAS 16 a IAS 40 v poznámkach zverejniť skutočnosti o použitej oceňovacej základne, použitej metóde odpisovania, doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby, brutto hodnota a akumulované odpisy k začiatku a koncu obdoby a porovnanie účtovnej hodnoty na začiatku a ku koncu obdobia. V prípade obmedzení vlastníckych práv v dôsledku zábezpeky za záväzky, sa daná skutočnosť zverejňuje v poznámkach. Ak účtovná jednotka používa model precenenia pri následnom oceňovaní zverejní dodatočné informácie v súlade s IAS 16. Štandard IAS 40 ustanovuje pre investičné nehnuteľnosti ďalšie dodatočné zverejnenia ohľadom zvoleného modelu oceňovania investičného nehnuteľného majetku.

Pre dlhodobý hmotný majetok klasifikovaný na predaj platia odlišné pravidlá ako pre dlhodobý hmotný majetok podľa IAS 16 a IAS 40. Takýto majetok je potrebné oceňovať účtovnou hodnotou, prípadne reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, ak je nižšia, osobitne zverejňovať informácie v poznámkach a účtovná jednotka daný majetok neodpisuje. Dlhodobý hmotný majetok je klasifikovaný ako majetok na predaj, ak je hodnota získateľná jeho predajom vyššia ako hodnota získateľná jeho využívaním, je okamžite pripravený na predaj a jeho predaj je vysoko pravdepodobný. Predaj majetku je vysoko pravdepodobný, ak sa manažment na príslušnej úrovni rozhodne o pláne predaja majetku a začne sa aktívne so samotným predajom. Majetok sa zároveň musí ponúkať na predaj za primeranú a opodstatnenú cenu vzhľadom na jeho reálnu hodnotu a očakáva sa, že k predaju dôjde



do jedného roka od dátumu klasifikácie majetku na predaj. Za predaj majetku sa považujú aj výmeny majetku za iný, ak má táto výmena komerčnú podstatu v zmysle IAS 16. Ak sa účtovná jednotka rozhodne prestať klasifikovať majetok ako určený na predaj, ocení ho v účtovnej hodnote, ktorú daný majetok mal pred klasifikáciou do kategórie držaný na predaj alebo v jeho spätne získateľnou sumou k dátumu rozhodnutia majetok nepredať ak je nižšia. Medzinárodný štandard finančného výkazníctva 5 stanovuje požiadavky na zverejnenie dlhodobého hmotného majetku určeného na predaj. Takto klasifikovaný majetok sa zverejňuje v osobitnej časti poznámok

### 3.3 Dlhodobý hmotný majetok podľa US GAAP

US GAAP sú národné účtovné štandardy Spojených štátov amerických, ktorých dosah je celosvetový a podľa pravidiel stanovených US GAAP sú povinné postupovať účtovné jednotky, ktoré emitovali cenné papiere na americkej burze cenných papierov. US GAAP sú založené na zvykovom práve, čo v praxi znamená právne uznanie postupov aplikovaných v praxi v určitej oblasti, ktoré spĺňajú požiadavky stanovené ostatnou legislatívou (Flood, 2014).

V súčasnosti kodifikáciu US GAAP-ov zastrešuje Financial Accounting Foundation, ktorá okrem činnosti Rady pre štandardy finančného účtovníctva dohliada aj na činnosť Rady pre štandardy účtovníctva verejnej správy (angl. *Governmental Accounting Standards Board, GASB*). Cieľom Rady pre štandardy finančného účtovníctva je stanoviť a vylepšovať finančné účtovníctvo a štandardy vykazovania, aby poskytovali užitočné informácie pre investorov a ostatných používateľov účtovných závierok a vzdelávať veriteľov efektívnejšiemu porozumeniu a implementácie US GAAP-ov.

US GAAP ako aj štandardy IFRS/IAS vo svojom koncepčnom rámci upravujú definíciu majetku, oceňovania a oceňovacích veličín. Aby mohol byť majetok byť majetok identifikovaná a zahrnutý do účtovnej závierky účtovnej jednotky musí spĺňať definíciu majetku, musí sa dať spoľahlivo oceniť, informácie o ňom môžu zmeniť rozhodnutie používateľov účtovnej závierky a informácie o ňom sú spoľahlivé, nezaujaté a uvádzané v dobrej viere. Majetok sú pravdepodobné budúce ekonomické úžitky nadobudnuté alebo ovládané danou účtovnou jednotkou ako výsledok transakcií alebo udalostí v minulosti.

Majetok musí spĺňať 3 základné charakteristiky:

1. predstavuje pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, ktoré samostatne alebo v kombinácii s iným majetkom priamo alebo nepriamo prispievajú k peňažným tokom;
2. daná účtovná jednotka nadobúda ekonomické úžitky z daného majetku a ovláda prístup iných osôb k danému majetku;
3. právo na ekonomické úžitky alebo ich kontrolu vzniklo z transakcií alebo iných udalostí v minulosti.

Majetok je dlhodobým hmotným majetkom, ak bol obstaraný za účelom použitia pri bežnej činnosti (nie na predaj), má fyzickú podstatu, do výrobkov alebo služieb fyzicky nevstupuje a očakáva sa jeho dlhodobé používanie. Tak ako aj v štandardoch IFRS/IAS, dlhodobý hmotný majetok v US GAAP predstavujú najmä nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

Podľa koncepčného rámca US GAAP sa nehnuteľnosti, stroje a zariadenia vykazujú v obstarávacej cene. Obstarávacou cenou je suma peňazí alebo ekvivalentov peňazí uhradená pri obstaraní majetku a následne sa zvyčajne upravuje o amortizáciu alebo iné položky. Obstarávacia cena zahŕňa náklady nevyhnutne vynaložené na uvedenie majetku do prevádzky a jeho premiestnenie na miesto určenia. Zároveň US GAAP povoľujú zahrnúť úrokové náklady, ktoré vzniknú v súvislosti s daným majetkom do doby jeho zaradenia do užívania, do obstarávacej ceny majetku. Informácie o použití oceňovacej základne dlhodobého hmotného majetku sa uvádzajú v poznámkach.

US GAAP ustanovujú vykazovať odpisy dlhodobého hmotného majetku v závislosti od ich predpokladanej doby životnosti, pričom upravujú jeho pravidlá a odpisové metódy. Trvalé zníženie hodnoty (angl. *Impairment*) predstavuje situáciu, v ktorej účtovná hodnota dlhodobého hmotného majetku prevyšuje jeho reálnu hodnotu. Ak účtovná jednotka vykazuje trvalé zníženie hodnoty, táto hodnota sa stáva východisková na výpočet odpisov daného majetku a zrušenie trvalého zníženia hodnoty nie je možné.

Nakoľko odpisy dlhodobého hmotného majetku majú významný vplyv na finančnú situáciu podniku a jeho výsledok hospodárenia je nevyhnutné uvádzať informácie o odpisovaní v poznámkach. V ASC 360-50-1 sú ustanovené minimálne požiadavky na zverejnenie informácií a to:

- a) odpisy za dané účtovné obdobie,
- b) sumy hlavných skupín odpisovaného majetku, ku dňu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka;
- c) akumulované odpisy za hlavné skupiny odpisovaného majetku a celkom, ku dňu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a
- d) všeobecné zásady odpisovania alebo metódy odpisovania použité na odpisovanie jednotlivých hlavných skupín odpisovaného majetku.

Účtovná jednotka môže dlhodobý hmotný majetok vyradiť predajom, výmenou alebo jeho likvidáciou. Majetok vyradený likvidáciou je majetok, ktorý sa prestal využívať. Ak sa plánuje likvidácia majetku pred predpokladanou dobou použiteľnosti musí účtovná jednotka upraviť odpisy tak, aby zohľadňovali skrátenú dobu životnosti daného majetku. Dlhodobý hmotný majetok sa vyradzuje do výšky jeho zostatkovej ceny.

US GAAP tiež odlišujú dlhodobý hmotný majetok na predaj. Dlhodobý hmotný majetok sa klasifikuje ako držaný na predaj, ak manažment prijal záväzok predat' daný majetok, majetok je okamžite pripravený na predaj, začalo sa s aktívnym hľadaním kupcov a ostatnými činnosťami spojenými s predajom, predaj je pravdepodobný, uskutočnenie predaja sa predpokladá do jedného roka a predajná cena je primeraná vo vzťahu k jeho reálnej hodnote. Ak dlhodobý hmotný majetok prestane napĺňať uvedené kritéria, musí sa preklasifikovať späť na majetok držaný za účelom užívania. Majetok držaný na predaj sa oceňuje v účtovnej hodnote alebo v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj, ak je nižšia.

#### **4 Porovnanie dlhodobého hmotného majetku podľa smernice EÚ, IFRS/IAS a US GAAP**

Už zo samotných definícií medzinárodných rámcov úpravy účtovníctva je vidno rozdiely v ich prístupe a vývoji. Z historického hľadiska vznikla sa diametrálne rozličných podmienok. Smernica EÚ vznikla ako prostriedok harmonizácie národných legislatív členských štátov Európskej únie. Neobsahuje preto všetky definície pojmov a takisto neupravuje všetky oblasti zostavenia účtovnej závierky. Väčšinu kompetencií prenecháva národným právnym úpravám účtovníctva v jednotlivých členských štátoch a upravuje iba vybrané oblasti, ktoré považuje za dôležité zosúladiť. Za vydanie smernice EÚ zodpovedá legislatívny orgán, musela prejsť legislatívnym procesom zákonodarcov a transpozíciou je priamo aplikovaná do právnej úpravy účtovníctva.

Štandardy IFRS/IAS vznikli ako výsledok práce nezávislých odborníkov na účtovníctvo z celého sveta. Schvaľovanie IFRS/IAS neprechádza legislatívnym procesom ako takým, je výsledkom rokovania orgánov Výboru pre medzinárodné účtovné štandardy. Samotné IFRS/IAS nie sú priamo transponované do národných legislatív, ale jednotlivé právne predpisy sa na štandardy IFRS/IAS odkazujú. Samozrejme, niektorých štátoch je treba schválenie štandardov IFRS/IAS, ale iba za účelom ich používania, nie zmeny ich znenia.

US GAAP vznikli na princípe zvykového práva a sú zovšeobecním bežne používaných postupov v praxi. US GAAP sú vydávané ako národná úprava účtovníctva Spojených štátov amerických a teda odzrkadľujú prevažne situáciu na finančných trhoch v Spojených štátoch amerických. Ich schvaľovanie má na starosti, takisto ako pri IFRS/IAS, nezávislá organizácia, ktorá však US GAAP netvorí od začiatku, ale na základe informácií z praxe zovšeobecním zaužívaných postupov. US GAAP sú však vydávané pod dohľadom Komisie Spojených štátov amerických pre cenné papiere a burzu (U. S. SEC), ktorá zabezpečuje ich súlad s legislatívou Spojených štátov amerických.

Ako sme uviedli v prvom odseku smernica EÚ neuvádza základné definície všetkých pojmov. Túto funkciu smernica EÚ ponecháva na národné legislatívy. Upravuje definície dlhodobého majetku, oceňovacích veličín a obsahuje zoznam všeobecne uznávaných účtovných zásad, ktoré sú účtovné jednotky povinné pri zostavovaní účtovnej závierky dodržiavať. Štandardy IFRS/IAS a US GAAP uvádzajú základné definície zložiek účtovnej závierky, definície identifikácie, oceňovania a vykazovania, definície oceňovacích veličín a účtovných zásad vo svojich koncepcných rámcoch.

Definície majetku a dlhodobého hmotného majetku štandardy IFRS/IAS a US GAAP vychádzajú z rovnakého základu. Vo všeobecnosti dlhodobý hmotný majetok:

- je určitý zdroj;
- vznikol z minulých udalostí (transakcií);
- účtovná jednotka ho ovláda;
- je pravdepodobné, že z jeho využívania budú plynúť ekonomické úžitky;
- účtovná jednotka ovláda alebo vie obmedziť plynutie ekonomických úžitkov;
- dá sa spoľahlivo oceniť;
- očakáva sa jeho využiteľnosť viac ako jeden rok (výrobný cyklus);
- má fyzickú podstatu;
- predstavuje najmä nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

Smernica EÚ definíciou dlhodobého majetku iba stanovuje jeho určenie na základe účelu obstarania.

Oba rámce medzinárodných štandardov upravujú klasifikáciu dlhodobého hmotného majetku na majetok určený na predaj. Podmienky na klasifikáciu majetku na predaj sú v oboch prípadoch rovnaké a uplatňujú sa na danú kategóriu majetku rovnaké postupy oceňovania. Smernica EÚ štatút majetku určeného na predaj nepozná.

Pri definícií oceňovacích veličín vidíme rozdiely v ich rozsahu. Štandardy IFRS/IAS na rozdiel od US GAAP a smernice EÚ detailne upravujú jednotlivé oceňovacie veličiny a ich použitie. Štandardy IFRS/IAS priamo a detailne upravujú aké náklady sú súčasťou obstarávacej ceny alebo výrobných nákladov, ako sa pri jednotlivých situáciách zisťuje reálna hodnota a možnosť kapitalizácie úrokov. US GAAP a smernica EÚ neuvádzajú tak vyčerpávajúce definície oceňovacích veličín a úpravu možnosti kapitalizácie úrokov, kde sú uvedené iba základné požiadavky.

Významným rozdielom medzi štandardmi IFRS/IAS spolu so smernicou oproti US GAAP je možnosť preceňovania dlhodobého hmotného majetku. US GAAP preceňovanie modelom reálnej hodnoty neupravuje a teda ani nepovoľuje. Štandardy IFRS/IAS dopodrobna stanovujú podmienky použitia modelu precenenia na reálnu hodnotu a spôsob výpočtu reálnej hodnoty. Smernica túto možnosť iba krátko opisuje a neupravuje stanovenie reálnej hodnoty, ale ustanovuje ocenenie v odkazom na reálnu hodnotu, čo ďalej neupravuje.

Ďalšou oblasťou dlhodobého hmotného majetku je odpisovanie. Všetky tri rámce medzinárodnej úpravy účtovníctva prikazujú odpisovať dlhodobý hmotný majetok, okrem majetku držaného na predaj. Štandardy IFRS/IAS a US GAAP podrobne upravujú spôsoby

výpočtu odpisov a podmienky ich použitia. US GAAP navyše obsahujú aj konkrétne metódy odpisovania. Smernica EÚ túto oblasť ponecháva na národnú legislatívu.

Opravné položky (zniženia hodnoty) sú povinné vykazovať účtovné jednotky podľa všetkých rámcov účtovníctva. V prípade US GAAP však nie je povolené ich zrušenie, ak pominú dôvody na ich zaúčtovanie. Opravné položky sú v účtovných závierkach v súlade s US GAAP trvalé. V štandardoch IFRS/IAS a smernici EÚ je účtovná jednotka naopak povinná opravné položky zrušiť, ak pominie dôvod ich vzniku.

V oblasti povinných zverejnení v poznámkach k účtovnej závierke sme nezaregistrovali významný rozdiel medzi jednotlivými úpravami.

## 5 Záver

Z historického hľadiska vzniklo mnoho úprav účtovníctva. Postupom času sa niektoré začali rozširovať, spájať a niektoré začali upravovať iba zostavenie účtovnej závierky. Nie všetky však získali celosvetový význam ako štandardy IFRS/IAS, US GAAP a smernica EÚ. Aj keď dané úpravy účtovníctva majú iné historické korene, ich dnešná podoba je v mnohých oblastiach veľmi podobná.

## Literatúra

- [1] Európska únia. (2017). Uplatňovanie práva EÚ. [cit. 03. 11. 2016]. Dostupné na internete: [https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/overview-law-making-process/applying-eu-law\\_sk](https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/overview-law-making-process/applying-eu-law_sk)
- [2] Flood, J. M. (2014). Wiley GAAP 2014 : interpretation and application of generally accepted accounting principles. Hoboken : Wiley.
- [3] International Accounting Standards Board. (2016). Who we are and what we do – The IFRS Foundation and the International Accounting Standards Board. [cit. 26.11.2016]. Dostupné na internete: <http://www.ifrs.org/About-us/Documents/Who-We-Are-English-2016.pdf>
- [4] Kubaščíková, Z., Pakšiová, R. (2015). Impact of accounting standards on the results of financial analysis. The 3rd International Scientific Conference IFRS: Global Rules and Local Use, Oct. 8–9. 2015. Prague
- [5] MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 1 - Prezentácia účtovnej závierky.
- [6] MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 16 – Nehnutelnosti, stroje a zariadenia.
- [7] MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 23 - Náklady na prijaté úvery a pôžičky.
- [8] MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 40 – Investičný nehmotný majetok.
- [9] MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 5 - Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností.
- [10] Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, v znení neskorších predpisov.
- [11] Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 - Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.
- [12] Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 – Elements of Financial Statements.
- [13] Statement of Financial Accounting Standards No. 162 – The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles.
- [14] Šlosárová, A. (2014). Analýza účtovnej závierky. Bratislava: EKONÓM.
- [15] Šlosárová, A. (2016a). Analýza účtovnej závierky. Doplňujúci učebný text. Bratislava: EKONÓM.

- [16] Šlosárová, A., a kol. (2016b). Účtovníctvo. Druhé, prepracované a doplnené vydanie. Bratislava: Iura Edition.
- [17] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov