

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**Informačné zobrazenie dlhodobého hmotného majetku
v účtovníctve podľa US GAAP**

**DIZERTAČNÁ PRÁCA
17100/D/2010/9999998897**

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: 62-09-9 Účtovníctvo

Vedúci práce: prof. Ing. Anna Šlosárová, PhD.

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Bratislava 2010

Ing. Juraj Kulik

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Juraj Kulik

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: 62-09-9 Účtovníctvo

Typ záverečnej práce: Doktorandská záverečná práce

Jazyk záverečnej práce: Slovenský jazyk

Názov: Informačné zobrazenie dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve podľa US GAAP

Cieľ: Komplexná analýza problematiky informačného zobrazenia dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve podľa US GAAP, porovnanie s úpravou v IFRS a slovenskou právnou úpravou účtovníctva podnikateľov v analyzovanej oblasti, za účelom zistenia rozdielov medzi jednotlivými úpravami a návrhu na ich elimináciu v rámci celosvetového harmonizačného procesu účtovníctva v oblasti dlhodobého hmotného majetku.

Anotácia: Dizertačná práca je zameraná na problematiku dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve podľa US GAAP, s koncentráciou sa na identifikáciu, oceňovanie, zníženie hodnoty, ukončenie vykazovania a prezentáciu informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke. Diskusia dizertačnej práce obsahuje komparáciu prístupov k riešeniu informačného zobrazenia dlhodobého hmotného majetku v US GAAP, IFRS a slovenskej právnej úprave účtovníctva a návrhy na odstránenie zistených rozdielov.

Odporúčaná literatúra:

- 1 EPSTEIN, B. J. – NACH, R. – BRAGG, S.M.: *GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM.
- 2 DONALD E. KIESO – JERRY J. WEYGANDT – TERRY D. WARFIELD: *Intermediate Accounting*. 12. vyd.. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2007.
- 3 MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví*. 3. vyd., Praha : Linde, 2005.
- 4 RAYMOND H.P.: *Accounting for Fixed Assets 2nd edition*. New York : Wiley, 2002.

Vedúci: Prof. Ing. Anna Šlosárová, PhD.

Katedra: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci katedry: Doc. Ing. Miloš Tumpach, PhD.

Dátum schválenia: 2. 9. 2004

schválil

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že dizertačnú prácu som vypracoval samostatne a že som uviedol všetku použitú literatúru.

Dátum: 1. 4. 2010

.....

ABSTRAKT V SLOVENSKOM JAZYKU

KULIK, Juraj: *Informačné zobrazenie dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve podľa US GAAP*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Prof. Ing. Anna Šlosárová, PhD.. – Bratislava: FHI EU, 2010, 172s.

US GAAP predstavujú medzinárodné uznávané a používané všeobecne akceptované účtovné zásady, ako aj detailné pravidlá a postupy.

Rada pre štandardy finančného účtovníctva (FASB) a americká Komisia pre cenné papiere sú najdôležitejšími inštitúciami, ktoré vydávajú autoritatívne US GAAP.

Od júna 2009 je FASB Kodifikácia účtovných štandardov a hierarchia všeobecne uznávaných účtovných zásad jediným zdrojom autoritatívnych US GAAP, uznávaných FASB. Vyhlášky a interpretácie americkej Komisie pre cenné papiere sú tiež autoritatívnymi US GAAP pre účtovné jednotky registrované v SEC. Kodifikácia zoraďuje tisíce zdrojov US GAAP do cca. 90 oblastí účtovníctva, ktoré sú zobrazené v konzistentnej štruktúre, obsahujúc aj špecifické úpravy vybraných odvetví hospodárstva.

Dlhodobý hmotný majetok tvorí spravidla významnú časť majetku s významným vplyvom na finančnú situáciu a výnosnosť účtovných jednotiek.

US GAAP definuje dlhodobý hmotný majetok (nehnutelnosti, stroje a zariadenia) ako dlhodobý majetok využívaný na výrobu a distribúciu výrobkov a služieb a zahŕňa: pozemky a zhodnotenie pozemkov, budovy, stroje a zariadenia, nábytok a príslušenstvo.

Dlhodobý hmotný majetok sa prvotne oceňuje v historických nákladoch, ktoré zahrňujú všetky náklady, ktoré je nutné vynaložiť na to, aby bolo možné daný dlhodobý hmotný majetok uviesť na miesto a do podmienok, ktoré umožňujú jeho použitie na účely, na ktoré bol obstarávaný. Akési aktivity nevyhnutné na uvedenie dlhodobého hmotného majetku na miesto a do podmienok podľa zamýšľaného použitia vyžadujú dlhšie časové obdobie, tak vzniknuté úrokové náklady za toto časové obdobie tvoria súčasť historických nákladov obstarávaného majetku. Do obstarávacích nákladov sa zahrňujú aj odhadované náklady na vyradenie dlhodobého hmotného majetku (napr. demontáž a upravenie miesta do pôvodného stavu).

Precenenie dlhodobého hmotného majetku na vyššiu objektívnu hodnotu, ako je jeho ocenenie v účtovníctve, nie je v US GAAP povolené.

Cieľom dizertačnej práce je komplexne analyzovať problematiku informačného zobrazenia dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve podľa US GAAP, s akcentom na

identifikáciu dlhodobého hmotného majetku, jeho prvotné a následné oceňovanie, zníženie hodnoty a prezentáciu v účtovnej závierke, porovnanie s úpravou v IFRS a slovenskou právnou úpravou účtovníctva podnikateľov v analyzovanej oblasti, za účelom zistenia rozdielov medzi jednotlivými úpravami a návrhu na ich elimináciu v rámci celosvetového harmonizačného procesu účtovníctva v oblasti dlhodobého hmotného majetku.

Výsledkom našej analýzy a porovnania US GAAP, IFRS a slovenskej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov pre oblasť dlhodobého hmotného majetku je, že v súčasnosti sú IFRS najprepracovanejšou úpravou účtovníctva komplexne pokrývajúcou problematiku dlhodobého hmotného majetku.

Kľúčové slová:

Dlhodobý hmotný majetok, US GAAP, IFRS, identifikácia, oceňovanie, odpisovanie, zníženie hodnoty, prezentácia v účtovnej závierke.

ABSTRACT IN ENGLISH

KULIK, Juraj: *Informačné zobrazenie dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve podľa US GAAP*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Prof. Ing. Anna Šlosárová, PhD.. – Bratislava: FHI EU, 2010, 172s.

United States generally accepted accounting principles represents internationally used detailed accounting practices and procedures.

Financial accounting standards board and United States Securities and Exchange Commission are the most important authorities responsible for issuing of US GAAP.

Since 15. September 2009 is the FASB Accounting Standards Codification TM the unique source of authoritative US GAAP for nongovernmental entities. It also includes rules and interpretative releases of the SEC. All other sources of US GAAP are treated as nonauthoritative. The Codification reorganizes previously issued thousands of US GAAP pronouncements into roughly 90 accounting topics and displays all topics using a consistent structure.

Property, plant and equipment represents an significant part of assets and correct accounting treatment is essential for measuring of performance and financial position of business enterprises.

According to US GAAP the property plant and equipment consist of long-lived tangible assets used to create and distribute an entity's products and services and it includes: land and land improvements, buildings, machinery and equipment, furniture and fixtures.

The property plant and equipment are initially measured at historical costs, which includes the costs necessarily incurred to bring it to the condition and location necessary for its intended use. If an asset requires a period of time to bring it to the intended condition and location, the interest costs are include into the historical costs. In case of a legal obligation to retire the property plant and equipment, the estimated costs of the asset's retirement is also added the carrying amount of the property plant and equipment.

The revaluation of property plant and equipment to higher than carrying amount is not permitted in US GAAP.

The objective of this dissertation thesis is to analyses the accounting of property, plant and equipment according to US GAAP. We have concentrated on recognition

requirements, initial measurement, impairment of long lived assets held for use, disclosure requirements as well as on comparison with International financial reporting guidelines and Slovak accounting regulation, with the aim of finding the differences and to suggest the elimination measures.

The output of our analyses and comparison of US GAAP with IFRS and Slovak accounting regulation in field of accounting for property, plant and equipment is, that IFRS are currently most developed source of accounting standards which cover the most areas to be concerned in connection with fixed assets accounting.

Key words:

Property, plant and equipment, US GAAP, IFRS, recognition, measurement, depreciation, impairment, disclosure.

OBSAH

ABSTRAKT V SLOVENSKOM JAZYKU	4
ABSTRACT IN ENGLISH.....	6
ÚVOD.....	10
1. SÚČASNÝ STAV RIEŠENEJ PROBLEMATIKY DOMA A V ZAHRANIČÍ	12
1.1 Charakteristika a tvorcovia US GAAP	12
1.2 Hierarchia a kodifikácia US GAAP	17
1.3 Memorandum o dohode medzi FASB a IASB	22
1.4 Konceptný rámec US GAAP	25
1.4.1 Ciele finančného vykazovania podnikateľských účtovných jednotiek.....	28
1.4.2 Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií.....	31
1.4.3 Identifikácia a oceňovanie vo finančných výkazoch podnikateľských účtovných jednotiek	35
1.4.4 Prvky finančných výkazov.....	38
1.4.5 Používanie informácií o peňažných tokoch a súčasnej hodnoty	40
pri oceňovaní v účtovníctve	40
1.4.6 Konvergencia konceptného rámca US GAAP s IASB	43
1.5 US GAAP pre dlhodobý hmotný majetok	44
2. CIEĽ PRÁCE, METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA	52
3. VÝSLEDKY DIZERTAČNEJ PRÁCE.....	54
3.1 Dlhodobý hmotný majetok ako predmet účtovníctva podľa US GAAP	54
3.1.1 Identifikácia (uznanie) dlhodobého hmotného majetku	55
3.1.2 Oceňovanie dlhodobého hmotného majetku.....	59
3.1.2.1 Prvotné oceňovanie.....	59
3.1.2.2 Aktivácia úrokových nákladov	63
3.1.2.3 Náklady na vyradenie	71
3.1.2.4 Nepeňažné transakcie	80
3.1.3 Zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku.....	87
3.1.3.1 Odpisy dlhodobého hmotného majetku	87
3.1.3.2 Zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku	96
určeného na používanie	96
3.1.4 Ukončenie vykazovania a prezentácia informácií o dlhodobom	100
hmotnom majetku v účtovnej závierke	100
3.1.4.1 Ukončenie vykazovania dlhodobého hmotného majetku	100
3.1.4.2 Prezentácia informácií o dlhodobom hmotnom majetku	105
v účtovnej závierke	105

3.2	Dlhodobý hmotný majetok ako predmet účtovníctva podľa slovenskej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov a podľa IFRS.....	112
3.2.1	Dlhodobý hmotný majetok v slovenskej právnej úprave účtovníctva podnikateľov	112
3.2.1.1	Obsahové vymedzenie a oceňovanie dlhodobého hmotného majetku.....	113
3.2.1.2	Zníženie hodnoty a vyradovanie dlhodobého hmotného majetku.....	118
3.2.1.3	Prezentácia informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke	121
3.2.2	Dlhodobý hmotný majetok podľa IFRS	123
3.2.2.1	Identifikácia a oceňovanie dlhodobého hmotného majetku	125
3.2.2.2	Odpisovanie, zníženie hodnoty a ukončenie vykazovania dlhodobého hmotného majetku.....	133
3.2.2.3	Prezentácia informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke	138
4.	DISKUSIA	141
	ZÁVER	165
	ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	167
	ZOZNAM PUBLIKOVANÝCH A NEPUBLIKOVANÝCH PRÁC DIZERTANTA	172

ÚVOD

Najvýznamnejším rysom dnešnej doby je neustály rast nadnárodných spoločností, ich kombinácie a prenikanie do mnohých krajín. Tieto expanzívne stratégie sú spojené s veľkou finančnou náročnosťou, pričom jedným z využívaných nástrojov financovania je emisia cenných papierov na kapitálových trhoch. Veľa nadnárodných konglomerátov má svoje cenné papiere buď ako domáci alebo zahraniční emitenti kótované na kapitálovom trhu v Spojených štátoch amerických. Uvedená skutočnosť je spojená s mnohými povinnosťami pre tieto subjekty. V oblasti účtovníctva je najvýznamnejšia povinnosť viesť účtovné knihy a zostavovať účtovnú závierku v súlade s americkými všeobecne uznávanými účtovnými zásadami (angl. United States Generally Accepted Accounting Principles, ďalej len „US GAAP“), aj keď veľkému počtu subjektov akceptovaním medzinárodných štandardov finančného vykazovania (angl. International Financial Reporting Standards, ďalej len „IFRS“) americkou Komisiou pre cenné papiere táto povinnosť odpadla, mnohým táto povinnosť zostala. To má za následok, že US GAAP sa nepokladajú len za americkú národnú úpravu účtovníctva, ale sú uznávané a používané na celom svete. Preto môžeme teda o nich hovoriť ako o nadnárodnej úprave účtovníctva.

Štúdium a poznanie US GAAP je v súčasnosti dôležité aj pre slovenskú odbornú verejnosť z oblasti účtovníctva, auditu a investovania, a to nie len z pohľadu porozumenia informácií prezentovaných v účtovných závierkach účtovných jednotiek, vykazujúcich svoje finančné informácie v súlade s US GAAP. Na našom území pôsobia účtovné jednotky resp. ich dcérske podniky, ktoré poskytujú na účely konsolidácie svojim materským spoločnostiam účtovné informácie zostavené v súlade s US GAAP. Taktiež si niektoré nadnárodné koncerny u nás otvorili celosvetové finančné centrá, ktoré pre svoje efektívne fungovanie vyžadujú veľké množstvo kvalifikovaných účtovníkov a audítorov.

Dizertačná práca je zameraná na poskytnutie komplexného pohľadu na informačné zobrazenie dlhodobého hmotného majetku v súlade s US GAAP, ako aj na porovnanie s úpravou dlhodobého hmotného majetku podľa IFRS a slovenskej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov.

Dlhodobý hmotný majetok predstavuje spravidla významnú časť majetku, ktorá vplýva na celkovú ekonomickú efektívnosť podnikateľských činností účtovných jednotiek. V prípade jeho nesprávnej prezentácie v účtovnej závierke, vychádzajúcej z nesprávnej identifikácie, ocenenia a odpisovania by mohlo dôjsť k významnému porušeniu základnej zásady účtovníctva - zásady verného a pravdivého zobrazenia skutočností.

V dizertačnej práci sa zaoberáme len časťou dlhodobého hmotného majetku, a to nehnuteľnosťami, strojmi a zariadením (angl. property, plant and equipment), abstrahujeme od biologického majetku, majetku súvisiaceho s ťažbou nerastných surovín, investícií do nehnuteľností a dlhodobého hmotného majetku obstaraného formou finančného prenájmu.

1. SÚČASNÝ STAV RIEŠENEJ PROBLEMATIKY DOMA A V ZAHRANIČÍ

1.1 Charakteristika a tvorcovia US GAAP

Americké všeobecne uznávané účtovné zásady sú v súčasnosti popri medzinárodných štandardoch finančného vykazovania chápané ako nadnárodná úprava účtovníctva. Americká rada pre audítorské štandardy definovala US GAAP vo svojom standarde AU 411 ako: „odborný účtovný výraz, ktorý zahŕňa všetky konvencie, pravidlá a postupy, tvoriace akceptované účtovné zásady. Nezahŕňa iba rámcové, všeobecne aplikovateľné smernice, ale aj detailné pravidlá a postupy. Tieto konvencie, pravidlá a postupy vytvárajú normu, ktorá riadi prezentáciu finančných informácií.“¹

Americké všeobecne uznávané účtovné zásady (angl. Generally Accepted Accounting Principles) sa zaoberajú: hodnotením ekonomickej činnosti; otázkou kedy majú byť tieto hodnotenia uskutočnené a zaznamenané; aké informácie sa majú zverejňovať so zreteľom na danú ekonomickú činnosť; prípravou a prezentáciou zosumarizovaných ekonomických informácií vo forme finančných výkazov.² Nové US GAAP vznikajú, ak sa vyskytnú otázky na to ako hodnotiť, kedy, ktoré informácie zverejniť alebo ako ich prezentovať. Odpoveďami na tieto otázky sú buď oficiálne vyhlášky vydané autoritatívnymi orgánmi poverenými tvorbou účtovných zásad, alebo majú pôvod v tradičných postupoch, ktoré vznikajú keď neexistuje oficiálny autoritatívny zdroj. To znamená, že US GAAP sú reakciou a produktom ekonomického prostredia, v ktorom vznikajú. Čiže vývoj účtovných štandardov a štandardov finančného výkazníctva³ zaostáva za vývojom ekonomického prostredia.

Existujú dve rozsiahle kategórie účtovných zásad: **identifikácia** a **zverejnenie** informácií. Pravidlá pre **identifikáciu** určujú časový okamih a oceňovanie položiek majetku a záväzkov, ktoré vstupujú do účtovného cyklu a ovplyvňujú finančné výkazy.

¹ AICPA Auditing Standards Board: *AU Section 411 The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles*. AICPA, 1992, § 2.

² Epstein, B. J. – Nach, R. – Bragg, S.M.: *GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2008. CD-ROM, str. 54.

³ Finančné výkazníctvo zahŕňa nielen účtovnú závierku, ale aj všetky finančné správy, ktoré prezentujú informácie o účtovnej jednotke, ako sú napríklad predpísané formuláre Komisie pre cenné papiere v USA (napr. ročný výkaz 10-K), preto v tejto dizertačnej práci používame pojem finančné výkazy a finančné vykazovanie namiesto pojmu účtovná závierka.

Ide o kvantitatívne štandardy, ktoré vyžadujú, aby boli ekonomické informácie vyjadrené v numerickom tvare.

Zásady pre **zverejnenie** informácií sa zaoberajú faktormi, ktoré nemusia byť vždy numerického tvaru. Zverejňované informácie obsahujú taktiež kvalitatívne informácie, ktoré sú nevyhnutnou súčasťou úplných finančných výkazov. Ich vynechanie môže spôsobiť, že finančné výkazy budú zavádzajúce, keď v nich nebudú informácie relevantné pre potreby ich používateľov. Zásady pre zverejnenie dopĺňajú zásady pre identifikáciu s tým, že vysvetľujú predpoklady, ktoré sú základom numerických informácií a poskytujú k nim dopĺňajúce informácie (k účtovným postupom, položkám súvisiacim s náhodnými udalosťami, k neistotám, atď.), ktoré sú nevyhnutné na správne pochopenie výnosnosti a finančnej situácie účtovnej jednotky.

Prvý serióznejší pokus o vytvorenie oficiálnych záväzných účtovných pravidiel sa začal v roku 1930, predovšetkým ako dôsledok krachu na burze cenných papierov v roku 1929. Prevládal názor, že práve neexistencia jednotných a prísnych opatrení, upravujúcich finančné vykazovanie (dovtedy boli US GAAP tvorené akademickými prácami a všeobecnými praktikami odvetví hospodárstva), sa spolupodieľala na veľkých burzových špekuláciách v predchádzajúcej dekáde, čo spôsobilo burzový krach. Americká komora účtovníkov, ktorá bola v roku 1957 premenovaná na Americký inštitút certifikovaných účtovníkov (angl. American Institute of Certified Public Accountants, skratka AICPA), vytvorila špeciálny výbor, ktorý mal spolupracovať s Newyorskou burzou cenných papierov na vytvorení štandardov pre účtovné postupy. Tento špeciálny výbor, **Výbor pre účtovné postupy** (angl. Committee on Accounting Procedures, skratka CAP), odporučil burze päť pravidiel, ktoré boli v roku 1938 publikované ako Vestník účtovníctva (angl. Accounting Research Bulletin, ďalej len ARB) č. 1 Výboru pre účtovné postupy. Následne vydal tento výbor 51 takýchto vestníkov, zahrňujúc aj ARB 43, ktorý zlúčil a nahradil predchádzajúce vestníky ARB 1 - 42. CAP sa taktiež pokúsil dosiahnuť uniformitu v účtovníckej terminológii. Nakoľko CAP nemal dostatok zdrojov na uskutočnenie dôsledného výskumu, podporujúceho jeho závery, boli v päťdesiatych rokoch minulého storočia niektoré jeho výroky a štandardy považované za sporné.

Odozvou AICPA bolo nahradenie Výboru pre účtovné postupy **Radou pre účtovné pravidlá** (angl. Accounting Principles Board, skratka APB), ktorá bola pod jej záštitou. K tomuto došlo za účelom podpory vývoja takých účtovných zásad, ktoré budú primárne založené na výskume samostatnej divízie AICPA, divízie pre účtovný výskum (angl.

Accounting Research Division, skratka ARD). Pod touto stratégiou mala táto divízia prevziať rozsiahly výskum, publikovať zistenia tohto výskumu a povoliť APB viesť diskusie ohľadne účtovných zásad a postupov. Autorita APB bola primárne zabezpečená pomocou jej prestížneho postavenia a smernicou č. 203 AICPA kódexom profesionálneho správania. Okrem toho SEC formálne schvaľovala účtovné zásady vydané APB, čo poskytovalo ďalšiu podporu jej aktivít.

Počas svojej 14 ročnej existencie vydala APB 31 autoritatívnych názorov a 4 neautoritatívne stanoviská. APB sa zaoberala aktualizáciami účtovných vestníkov vydaných ARB, názormi na obsah a formu finančných výkazov a taktiež poukazovala na potrebu úpravy pravidiel pre identifikáciu prvkov finančných výkazov a prezentáciu informácií. Napriek pôvodnému zámeru APB nevyužívala prácu Divízie pre účtovný výskum, ktorá počas svojej existencie publikovala pätnásť výskumných štúdií. APB ako aj Divízia konali nezávisle pri vyberaní tém do vlastných programov. APB vydávala účtovné zásady v oblastiach, pri ktorých nebol vykonaný dostatočný výskum danej problematiky a Divízia pre účtovný výskum sa, naopak, zaoberala výskumnými štúdiami bez dostatočných analýz. Rada pre finančné postupy nefungovala nakoniec odlišne a efektívnejšie ako CAP.

Ako výsledok týchto problémov AICPA menoval v roku 1971 Wheatovú študijnú skupinu (angl. Wheat Study Group), ktorej predsedal Francis M. Wheat, bývalý komisár Komisie pre cenné papiere. Táto študijná skupina bola poverená preskúmaním procesu tvorby účtovných štandardov a vypracovaním odporúčania formy a štruktúry tohto procesu. Taktiež mali posúdiť, či má byť tvorba štandardov v rukách vlády alebo privátneho sektora. Na základe odporúčania tejto skupiny vznikla v roku 1972 **Rada pre štandardy finančného účtovníctva** (angl. Financial Accounting Standards Board, skratka FASB). Rada pozostáva zo siedmich riadnych členov, pracujúcich pre FASB na plný úväzok. Traja členovia pochádzajú z účtovnej profesie, dvaja zo súkromného sektora a zo zvyšných dvoch jeden pochádza z akademickej obce a druhý z dozorného orgánu. Výboru asistuje skupina profesionálov, ktorí vykonávajú výskum a pracujú priamo s FASB.

Poverenie na vydávanie štandardov pre FASB vychádza zo spravodajcu finančného výkazníctva (angl. Financial Reporting Release) č. 1 Komisie pre cenné papiere a zásady č. 203 z AICPA kódexu profesionálneho správania.

FASB je nezávislý orgán, napojený na Nadáciu finančného účtovníctva (angl. Financial Accounting Foundation), ktorá vyberá členov a schvaľuje rozpočet FASB. FASB sa financuje predajom svojich publikácií a z poplatkov vymeraných verejne

obchodovateľným spoločnostiam, na základe ich trhovej kapitalizácie. Uvalenie tohto poplatku bolo stanovené zákonom Sarbanes-Oxley a nahrádza tak dobrovoľné príspevky zo súkromného sektora, ktoré dovtedy podporovali Nadáciu finančného účtovníctva. Zmena nastala na upokojenie obáv verejnosti nad stratou nezávislosti FASB od dobrovoľných prispievateľov.

Rada správcov Nadácie finančného účtovníctva je tvorená členmi z:

- Americkej účtovnej asociácie (angl. American Accounting Association),
- Amerického inštitútu certifikovaných účtovníkov (angl. American Institute of Certified Public Accountants),
- Inštitútu certifikovaných finančných analytikov (angl. CFA Institute),
- Medzinárodného spoločenstva finančných riaditeľov (angl. Financial Executives International),
- Asociácie finančných riaditeľov verejného sektora (angl. Government Finance Officers Association),
- Inštitútu manažérskych účtovníkov (angl. Institute of Management Accountants),
- Národnej asociácie štátnych audítorov, kontrolórov a pokladníkov (angl. National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers),
- Asociácie cenných papierov priemyselných odvetví (angl. Securities Industry Association).

Rada pre štandardy finančného účtovníctva vydáva od 15. septembra 2009 tzv. **kodifikáciu účtovných štandardov** (angl. FASB Accounting Standards CodificationTM, ďalej len „FASB Kodifikácia alebo ASC“), ako jediný zdroj autoritatívnych US GAAP. Do tohto dátumu vydávala rôzne typy účtovných predpisov⁴. Do júna 2009 bolo FASB vydaných 168 štandardov finančného účtovníctva (angl. Statements of Financial Accounting Standards, skratka SFAS), 48 Interpretácií (angl. Interpretations), vyše 50 odborných vestníkov (angl. Technical Bulletins), ako aj stanovísk pracovníkov FASB (angl. FASB Staff Positions). FASB taktiež venovala veľkú pozornosť a zdroje vývoju koncepčného rámca finančného účtovníctva, ktorý predstavuje 7 štandardov koncepčného rámca⁵, z ktorých 6 je stále v platnosti. Väčšina predpisov, ktoré boli prevzaté do ASC, bola vydaná FASB a nie jej predchodcami, aj keď niekoľko zo starších účtovných predpisov je stále v platnosti.

⁴ V súčasnosti ich FASB označuje ako štandardy pred kodifikáciou (angl. Pre-Codification Standards).

⁵ Štandardy koncepčného rámca sú súčasťou prebiehajúcej konvergenzie s IASB.

Najdôležitejšími štandardmi pred Kodifikáciou boli Štandardy finančného účtovníctva (SFAS) a Interpretácie (angl. Interpretations), ktoré hlavne vysvetľovali alebo upresňovali SFAS, alebo vyhlášky predchádzajúcich orgánov poverených tvorbou US GAAP. Štandardy a Interpretácie predstavovali tzv. kategóriu A v hierarchii amerických GAAP.

Nasledujúce dve tabuľky obsahujú prehľad inštitúcií vydávajúcich US GAAP a prehľad jednotlivých pravidiel US GAAP.

Tabuľka 1 **Prehľad inštitúcií vydávajúcich US GAAP**

Skratky tvorcov pravidiel	Originálny názov tvorcov pravidiel	Slovenský preklad použitý v tejto práci
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	Americký inštitút certifikovaných účtovníkov
AcSEC	AICPA Accounting Standards Executive Committee	AICPA výkonný výbor pre účtovné štandardy
APB	Accounting Principles Board	Rada pre účtovné pravidlá
ASB	Auditing Standards Board	Rada pre audítorské štandardy
CAP	Committee on Accounting Procedure	Výbor pre účtovné postupy
DIG	Derivatives Implementation Group	Implementačná skupina účtovných postupov pre deriváty
EITF	Emerging Issues Task Force	Pracovná skupina pre novo vzniknuté témy
FASB	Financial Accounting Standards Board	Rada pre štandardy finančného účtovníctva
SEC	US Securities and Exchange Commission	Komisia pre cenné papiere

Tabuľka 2 **Prehľad pravidiel US GAAP**

Skratky pravidiel	Tvorcovia pravidiel	Originálny názov pravidiel	Slovenský preklad použitý v tejto práci
ASC	FASB	FASB Accounting Standards Codification™	FASB Kodifikácia účtovných štandardov
AAG	AcSEC	Accounting and Auditing Guides	Príručky pre účtovné postupy a audit
AUG	AcSEC	Industry Audit Guide	Príručka pre audit odvetví hospodárstva
PB	AcSEC	Practice Bulletin	Praktické bulletin
SOP	AcSEC	Statement of Position	Stanoviská

Skratky pravidiel	Tvorcovia pravidiel	Originálny názov pravidiel	Slovenský preklad použitý v tejto práci
AIN	AICPA	Accounting Interpretation	Interpretácie účtovných postupov
APB	APB	Opinions	Názory APB
SAS	ASB	Statement of Auditing Standards	Audítorské štandardy
ARB	CAP	Accounting Research Bulletins	Vestníky účtovníctva
DIG	DIG	SFAS 133 Implementation Issue	SFAS 133 implementačné opatrenie
D	EITF	Discussions of Technical Matters	Rozpravy o odborných témach
EITF	EITF	Issue and/or Consensus Position	Stanoviská EITF
CON	FASB	Statements of Financial Accounting Concepts	Štandardy koncepčného rámca
SFAS	FASB	Statements of Financial Accounting Standards	Štandardy finančného účtovníctva
FIN	FASB	Interpretations	Interpretácie
FSP	FASB	Staff Position	Stanoviská pracovníkov FASB
FTB	FASB	Technical Bulletins	Odborné vestníky
SAB	SEC	Staff Accounting Bulletin	Vestníky účtovníctva vydávané SEC

1.2 Hierarchia a kodifikácia US GAAP

Hierarchia štandardov US GAAP bola pôvodne definovaná len audítorským štandardom ASB (AU 411 resp. SAS 69). Audítorský štandard SAS 69 vysvetľuje, čo znamená prezentovať finančné informácie verne, v súlade s US GAAP (angl. The meaning of present fairly in conformity with generally accepted accounting principles). Hierarchia US GAAP, tak ako bola vyložená audítorským štandardom SAS 69, bola kritizovaná. Bola určená viac audítorom ako samotným účtovným jednotkám, príliš komplexná a v neposlednom rade zaradila FASB štandardy koncepčného rámca (ktoré sú súčasťou toho istého procesu tvorby štandardov ako sú samotné účtovné štandardy FASB) medzi postupy pre odvetvia hospodárstva, ktoré sú síce všeobecne uznávané ako US GAAP, ale nie sú predmetom riadneho procesu tvorby štandardov.

Rada pre štandardy finančného účtovníctva je zodpovedná za určovanie zdrojov účtovných pravidiel a poskytnutie návodu na výber pravidiel používaných pri zostavovaní

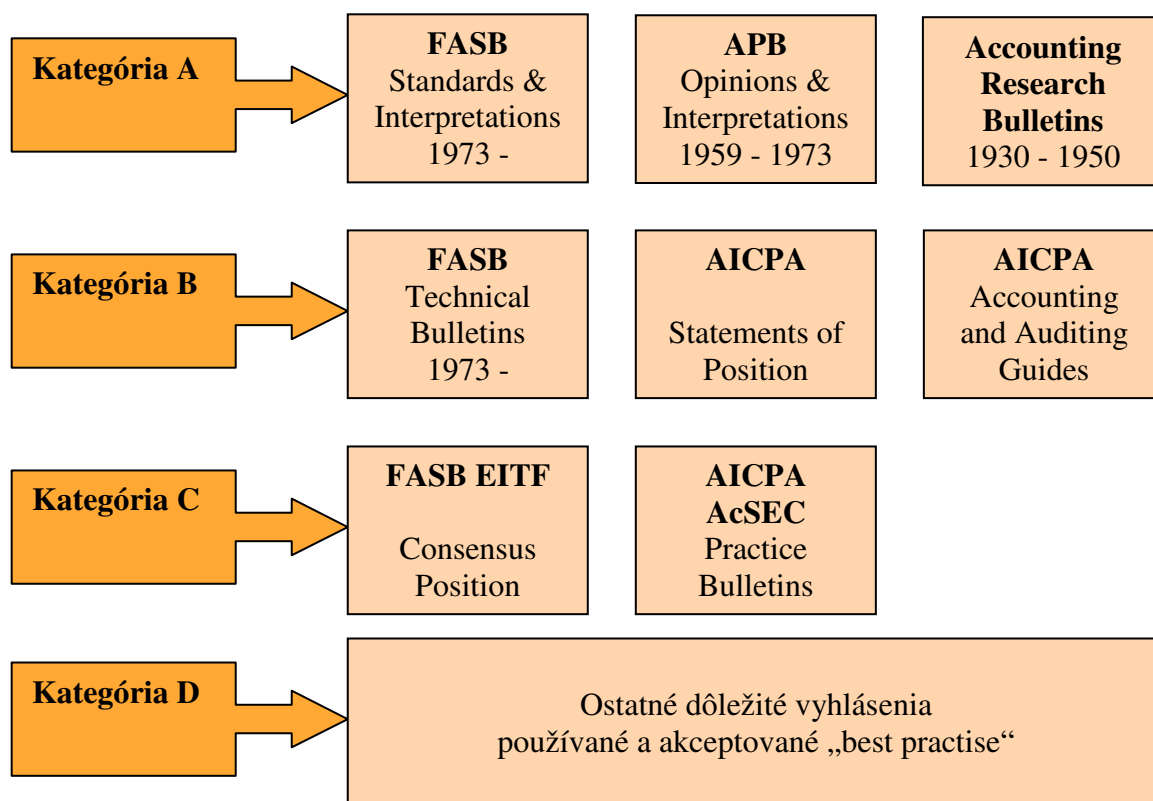
finančných výkazov, ktoré sú zostavené v súlade s US GAAP. FASB bola názoru, že hierarchia US GAAP má byť určená predovšetkým účtovným jednotkám, ktoré sú zodpovedné (nie ich audítor) za výber správnych účtovných pravidiel pri zostavovaní finančných výkazov v súlade s US GAAP. Preto FASB usúdila, že prevezme definíciu hierarchie štandardov US GAAP do svojej agendy a následne vydala štandard SFAS 162 s názvom Hierarchia všeobecne uznávaných účtovných zásad (angl. The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles).

Úlohou hierarchie účtovných štandardov je stanovenie zdrojov účtovných pravidiel a pomoc pri výbere náležitých účtovných pravidiel, používaných pri zostavovaní finančných výkazov podnikateľských účtovných jednotiek, ktoré zostavujú svoje finančné výkazy v súlade s US GAAP.

Štandard SFAS 162 zoradil všeobecne uznávané účtovné zásady zostupne, podľa authority:

- a) FASB štandardy finančného účtovníctva a interpretácie, implementačné opatrenia FASB k štandardu SFAS 133 (deriváty), stanoviská pracovníkov FASB a AICPA, účtovné vestníky a názory APB, ktoré nie sú nahradené novými FASB štandardami (pozn. pravidlá a interpretácie SEC sa v tomto štandarde radili tiež do kategórie A pre účtovné jednotky zaregistrované v SEC);
- b) FASB odborné vestníky a ak FASB nemala výhrady, tak aj AICPA príručky pre audit a účtovné postupy odvetví hospodárstva a AICPA stanoviská;
- c) AcSEC bulletiný účtovnej praxe, ktoré boli schválené FASB, EITF stanoviská, ktoré sú publikované v tzv. dodatku D EITF prehľadoch (angl. EITF D-Topics);
- d) Implementačné návody (otázky a odpovede) publikované pracovníkmi FASB, AICPA účtovné interpretácie, AICPA príručky pre audit, AICPA účtovné postupy a stanoviská, ktoré neboli schválené FASB a zaužívané postupy praxe, ktoré sú všeobecne alebo podnikateľským prostredím uznávané a rozšírené.

Schéma 1 Hierarchia US GAAP⁶



V štandarde SFAS 162 bolo definované, že ak nie je účtovný postup pre určitú transakciu alebo udalosť upravený účtovnými zásadami kategórie A, tak musí účtovná jednotka posúdiť, či je daná problematika usmernená účtovnými pravidlami nižšej kategórie. V prípade, že je daná problematika upravená účtovnými pravidlami v kategóriách B – D, musí účtovná jednotka postupovať podľa predpisu najvyššej kategórie. Čiže ak je daná problematika upravená predpismi kategórie B aj C, musí účtovná jednotka postupovať podľa ustanovení štandardu kategórie B.

V prípade, že určitá transakcia alebo udalosť nie je upravená žiadnym predpisom kategórie A až D a taktiež nejestvuje všeobecne zaužívaný postup z praxe, má účtovná jednotka najskôr posúdiť použitie účtovného postupu pre podobnú transakciu alebo udalosť, ku ktorej existujú US GAAP kategórie A až D a napokon inú účtovnú literatúru. Účtovná jednotka nemôže použiť účtovný postup pre podobnú transakciu alebo udalosť špecifikovanú v účtovných štandardoch, ak je v príslušnom predpise zakázané použitie tohto postupu pre určité transakcie alebo udalosti alebo samotný štandard indikuje, že sa tento účtovný postup nedá použiť analogicky. Iná účtovná literatúra zahŕňa napríklad

⁶ BPP Professional Education: *Porovnanie US GAAP / IFRS Študijný materiál*. Bratislava 2005, časť 1.5.

FASB štandardy koncepčného rámca, AICPA štúdie, Medzinárodné štandardy finančného vykazovania (IFRS) vydávané Radou pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB), vyhlásenia iných profesionálnych asociácií alebo regulačných výborov, AICPA odborné rady (angl. AICPA Technical practice Aids), učebnice účtovníctva, príručky a články. Vhodnosť inej účtovnej literatúry závisí od jej významnosti pre konkrétne okolnosti a všeobecného uznávania autora danej literatúry. Napríklad publikácie FASB by mali mať väčší vplyv ako iné zdroje v tejto kategórii.

Veľká zmena v US GAAP a ich hierarchii nastala v júni 2009 vydaním štandardu SFAS 168 s názvom **FASB Kodifikácia účtovných štandardov a hierarchia všeobecne uznávaných účtovných zásad** (angl. The FASB Accounting Standards CodificationTM and the Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles). Úlohou tohto štandardu bolo nahradenie štandardu SFAS 162 (pôvodná hierarchia US GAAP stanovená FASB) a zavedenie Kodifikácie účtovných štandardov US GAAP. Táto kodifikácia sa stala jediným zdrojom autoritatívnych zdrojov US GAAP uznávaných FASB. To znamená, že nevládne (podnikateľské) účtovné jednotky musia zostavovať svoje finančné výkazy v súlade s touto Kodifikáciou. Taktiež vyhlášky a interpretácie americkej Komisie pre cenné papiere sú autoritatívnymi US GAAP pre účtovné jednotky registrované v SEC.

Kodifikácia obsahuje už len jedinú úroveň autoritatívnych štandardov US GAAP, ostatná literatúra sa považuje za neautoritatívnu (okrem nariadení vydaných Komisiou pre cenné papiere).

Kodifikácia nemení doterajšie US GAAP, ale zavádza novú štruktúru, ktorá je zoradená do prehľadného online vyhľadávacieho systému. Kodifikácia zoraďuje tisíce zdrojov US GAAP, ktoré boli v predchádzajúcej hierarchii v kategórii A až D (definovanej štandardom SFAS 162), do cca. 90 oblastí účtovníctva. Tie sú zobrazené v konzistentnej štruktúre, obsahujú aj špecifické úpravy vybraných odvetví hospodárstva. Súčasťou Kodifikácie sú taktiež príslušné predpisy SEC, ktoré sú zobrazené samostatne pod jednotlivými tematickými celkami. Kodifikácia je účinná pre finančné vykazovanie (priebežné, ročné) za obdobia končiace po 15. septembri 2009.

V tomto štandarde je taktiež definované, podobne ako bolo stanovené v štandarde SFAS 162, že ak určitá transakcia alebo udalosť nie je upravená autoritatívnym zdrojom US GAAP, tak má účtovná jednotka najskôr posúdiť použitie účtovného postupu pre podobnú transakciu alebo udalosť, ku ktorej existujú autoritatívne US GAAP a napokon účtovné zásady z neautoritatívneho zdroja.

Vymedzenie neautoritatívnych účtovných zásad US GAAP v štandarde SFAS 168 je totožné z definíciou inej účtovnej literatúry v štandarde SFAS 162 (uvedenej na predchádzajúcej strane).

Od nového systému sa očakáva, že:

- zníži čas a úsilie pri riešení účtovných otázok,
- dostupnosťou literatúry zníži riziko použitia postupu, ktorý nie je v súlade s US GAAP,
- bude poskytovať aktuálne informácie na báze real-time,
- bude napomáhať FASB pri tvorbe nových štandardov a konvergencii s IFRS.

Rozdelenie jednotlivých celkov je nasledujúce:

- 100 Všeobecné pravidlá (angl. General Principles), všeobecné princípy Kodifikácie;
- 200 Prezentácia (angl. Presentation) – zaoberá sa otázkami prezentácie, nepojednáva o identifikácii, oceňovaní a ukončení vykazovania;
- 300 – 700 Prvky finančných výkazov (angl. Financial statement accounts) – upravuje jednotlivé prvky finančných výkazov (majetok, záväzky, atď.);
- 800 Prelínajúce sa transakcie (angl. Broad transactions) – táto časť zahrňuje napr. podnikové kombinácie, deriváty, nepeňažné transakcie - čiže všeobecné transakčne orientované oblasti účtovníctva;
- 900 Odvetvia (angl. Industries) – upravuje účtovné postupy, ktoré sú špecifické pre určitý druh odvetvia alebo aktivity, napr. letecké spoločnosti, software atď.

Jednotlivé oblasti sú navzájom poprepájané, čo taktiež veľmi uľahčuje prácu, hľadanie a štúdium US GAAP.

1.3 Memorandum o dohode medzi FASB a IASB

Veľkým míľnikom vo vývoji US GAAP je uzavretie **memoranda o dohode medzi FASB a IASB**. Po spoločnom stretnutí v septembri 2002 vydali FASB spolu s IASB tzv. Norwalkskú dohodu, v ktorej sa obe strany zaviazali k vytvoreniu kompatibilných účtovných štandardov vysokej kvality, ktoré budú môcť byť použité pre vnútroštátne i cezhraničné finančné vykazovanie. Na tomto stretnutí FASB a IASB prisľúbili, že vynaložia čo najväčšie úsilie pri harmonizácii existujúcich štandardov v najskoršom možnom termíne a zosúladia svoje budúce pracovné programy za účelom udržania už dosiahnutej kompatibility.

Na ďalších stretnutiach v apríli a októbri 2005 opäť potvrdili, že vývoj spoločných globálnych štandardov vysokej kvality je strategickou prioritou FASB ako aj IASB.

Vo februári 2006 vydali FASB a IASB tzv. Memorandum o dohode (angl. Memorandum of Understanding, skratka MoU). V ňom stanovili paralelné priority v spoločnom pracovnom programe vo forme špecifických míľnikov, ktoré mali byť dosiahnuté v roku 2008. Memorandum o dohode bolo zostavené na základe týchto troch princípov:

- najlepší spôsob dosiahnutia konvergenzie účtovných štandardov je cez vývoj spoločných vysoko kvalitných štandardov;
- pri eliminácii rozdielov medzi dvomi štandardmi, pri ktorých je to najviac potrebné, je lepšie vytvoriť nový spoločný štandard, ktorý poskytne užitočnejšie finančné informácie ich používateľom, než prevzatie štandardov z dielne FASB či IASB;
- uspokojenie potrieb používateľov finančných informácií znamená takú konvergenciu, pri ktorej sa nahradia štandardy, ktoré vyžadujú zlepšenie novými, spoločne vytvorenými štandardmi.

Na základe progresu dosiahnutého obidvoma stranami v roku 2007, ako aj iných faktorov (napr. nárast počtu zahraničných investícií občanov USA), SEC ustúpila od požiadavky úpravy finančných výkazov zahraničných emitentov registrovaných v USA za podmienky, že majú zostavené finančné výkazy v súlade s IFRS, tak ako boli vydané IASB⁷. V decembri 2008 Európska komisia rozhodla, že pre účely predkladania účtovných závierok účtovných jednotiek mimo Európskej únie, ktoré majú svoje cenné papiere

⁷ V súčasnosti SEC zvažuje, či alebo kedy by povolila domácim registrantom zverejňovať ich finančné správy zostavené podľa IFRS ako alternatívu k US GAAP, alebo či má vyžadovať používanie IFRS.

registrované na regulovanom trhu Európskej únie, bude za ekvivalent IFRS akceptovať aj US GAAP. Veľa krajín už taktiež adoptovalo IFRS s tým, že spoločnosti zostavujúce svoje finančné výkazy v súlade s IFRS majú ľahší prístup k získavaniu kapitálu vo vyspelých krajinách na svete.

V Memorande z roku 2006 sa FASB a IASB dohodli na prioritách a stanovili míľniky len do roku 2008, hoci vedeli, že veľa štandardov nebude dokončených. Na spoločnom stretnutí v apríli a v októbri 2008 opäť potvrdili svoj zámer vytvorenia spoločných vysoko kvalitných štandardov a dohodli sa na postupe zahrňujúcom termíny dokončenia projektov.

Dohodnutý postup na dokončenie projektov z MoU sa skladá z projektov krátkodobej konvergenzie a z hlavných štandardov. Opisuje taktiež vzťah medzi projektmi z MoU a spoločným projektom harmonizácie koncepčného rámca, ktorý nie je formálne súčasťou pracovného harmonogramu MoU.

V Memorande bolo dohodnuté, že do roku 2008 mali byť pomocou jedného alebo viacerých projektov krátkodobej konvergenzie eliminované (úplne alebo z veľkej časti dokončené projekty) hlavné rozdiely medzi IFRS a US GAAP v niekoľkých vybraných oblastiach.

Status týchto projektov krátkodobej konvergenzie je nasledujúci:

- **Dokončené projekty:** FASB vydala nové alebo pozmenené štandardy, ako je možnosť použitia objektívnej hodnoty pri finančnom majetku a záväzkoch (SFAS 159) a prevzala IFRS prístup k účtovníctvu výskumu a vývoja pri podnikových kombináciách (SFAS 141R). IASB vydala nové štandardy: náklady na prijaté úvery a pôžičky (IAS 23 revidovaný) a prevádzkové segmenty (IFRS 8).
- **Pokračujúce krátkodobé projekty:** IASB publikovala návrh štandardu pre joint ventures v septembri 2007, očakávaný termín vydania štandardu je začiatok roka 2010 a taktiež plánuje vydať navrhnutý štandard pre daň z príjmov, ktorý vylepší štandard IAS 12. FASB plánuje vydať štandard, upravujúci udalosti po súvahovom dni, taktiež chce revidovať svoju stratégiu pre projekty krátkodobej konvergenzie v súlade s možnosťou v budúcnosti povoliť alebo vyžadovať aplikáciu IFRS pre niektoré americké verejne obchodovateľné spoločnosti. Ako súčasť tejto revízie bude požiadavka na zaslanie pripomienok k návrhu IASB k novele IAS 12 a na záver tejto revízie sa FASB rozhodne, či prevezme projekty eliminácie rozdielov pre oblasť daní, investícií do nehnuteľností a výskumu a vývoja (IAS 12 revidovaný, IAS 40 a IAS 38).

- **Odložené krátkodobé projekty konvergence:** FASB a IASB sa rozhodli odložiť projekty zaoberajúce sa vládnyimi dotáciami a znížením hodnoty, pokiaľ nebudú dokončené ostatné úlohy.

Pri hlavných projektoch bolo dohodnuté, že sa stanovia priority a míľniky, ktoré majú byť dosiahnuté do roku 2011. Pri siedmich z jedenástich oblastí identifikovaných v MoU sa buď dokončili spoločné štandardy, dosiahol podobný záver, alebo sa spoločne pracuje na vývoji štandardov. V ostatných štyroch oblastiach je FASB a IASB na rozdielnom stupni vývoja ich prístupu. Obe inštitúcie pozorujú vzájomný progres, aby minimalizovali rozdiely v čo najskoršom termíne a ľahko vytvorili spoločné štandardy. FASB a IASB pracujú separátne, aby načas vypracovali vylepšenie ich štandardov pre konsolidáciu a ukončenie vykazovania ako odpoveď na finančnú krízu.

Medzi hlavné projekty konvergence patria: podnikové kombinácie (ukončené), finančné nástroje, prezentácia finančných výkazov, dlhodobý nehmotný majetok, lízing, záväzky a vlastné imanie, identifikácia výnosov, konsolidácia, ukončenie vykazovania, oceňovanie objektívnou hodnotou (angl. fair value), požitky po ukončení pracovného pomeru (zahrňujúc dôchodkové zabezpečenie).

Súčasťou pracovného programu je aj úprava koncepčného rámca. V rámci tohto projektu sú aj otázky oceňovacích veličín (zahrňujúc historické náklady a objektívnu hodnotu) používaných v účtovných štandardoch.

Oblasti vymedzené v MoU sú prioritné, ale nie konečné a FASB a IASB budú naďalej primerane uvoľňovať svoje zdroje na iné aktívne projekty a odpovedať na potreby trhu.

1.4 Konceptný rámec US GAAP

FASB vydalo sériu siedmych štandardov, z ktorých je súčasne šesť platných, nazvaných ako konceptné štandardy finančného účtovníctva (angl. Statements of Financial Accounting Concepts, skratka SFAC). Boli navrhnuté za účelom vytvorenia základu US GAAP.

Konceptný rámec US GAAP je navrhnutý tak, aby určil charakter, funkciu a limity finančného účtovníctva a vykazovania a má byť použitý ako návod vedúci ku konzistencii jednotlivých štandardov. Konceptný rámec netvorí účtovné postupy a pravidlá zverejňovania pre konkrétne okruhy problémov, ale predstavuje zosúladený systém cieľov a základných pravidiel finančného účtovníctva a vykazovania. Tieto štandardy konceptného rámca nie sú vynútiteľné podľa AICPA kódexu profesionálneho správania.

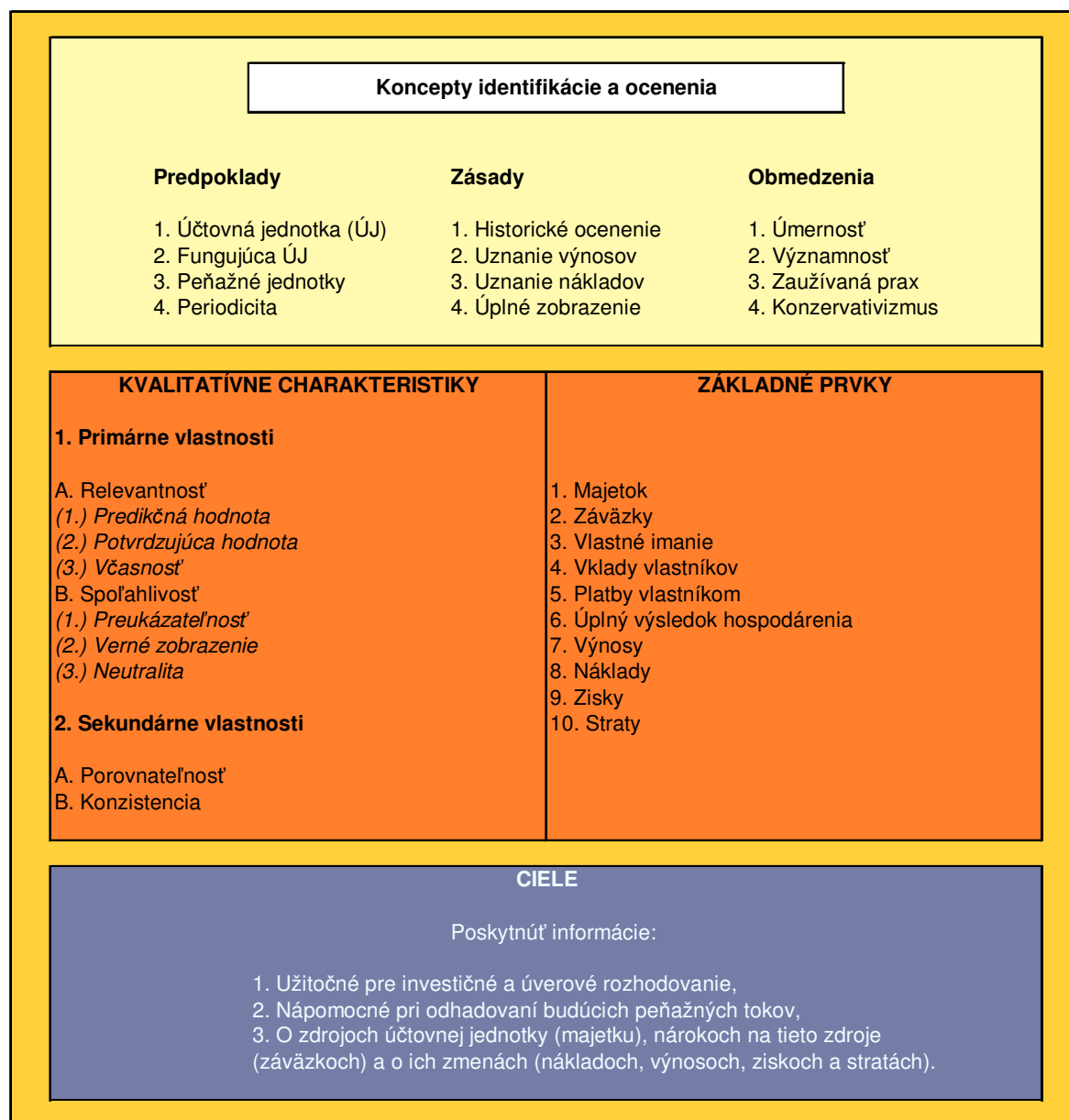
FASB konceptný rámec je určený ako rámec, podľa ktorého môže FASB vytvárať štandardy, ktoré sú stabilné a vnútorne konzistentné. Skutočnosť, že zámerom konceptného rámca je viesť FASB pri tvorbe štandardov, je uvedená v úvode každého štandardu konceptného rámca takto:

„Je pravdepodobné, že samotná Rada je najväčší príjemca usmernení, poskytnutých štandardmi tejto série. Tieto štandardy riadia Radu pri vytváraní štandardov finančného účtovníctva a výkazníctva pomocou toho, že Rade poskytujú spoločný základ a úvahy, na ktorých sú postavené základy alternatív.“

Zámerom konceptného rámca je taktiež napomáhať účtovným jednotkám pochopiť a aplikovať účtovné štandardy, ako aj asistovať pri ich vytváraní. Tento cieľ je tiež spomenutý v úvode každého štandardu konceptného rámca, a to takto:

„Skutočnosť, ako Výbor využíva znalosť cieľov a konceptov pri vytváraní štandardov, môže napomôcť lepšie chápať zmysel, obsah a vlastnosti informácií, poskytnutých finančným účtovníctvom a výkazníctvom tým subjektom, ktoré sú dotknuté štandardmi finančného účtovníctva alebo sa o ne zaujímajú. Tieto vlastnosti sú nevyhnutné na zabezpečenie užitočnosti a dôvery v informácie z finančného účtovníctva a výkazníctva. V prípade absencie aplikovateľného oficiálneho predpisu môže konceptný rámec taktiež napomôcť pri analyzovaní nových alebo aktuálnych otázok ohľadne finančného účtovníctva a výkazníctva.“

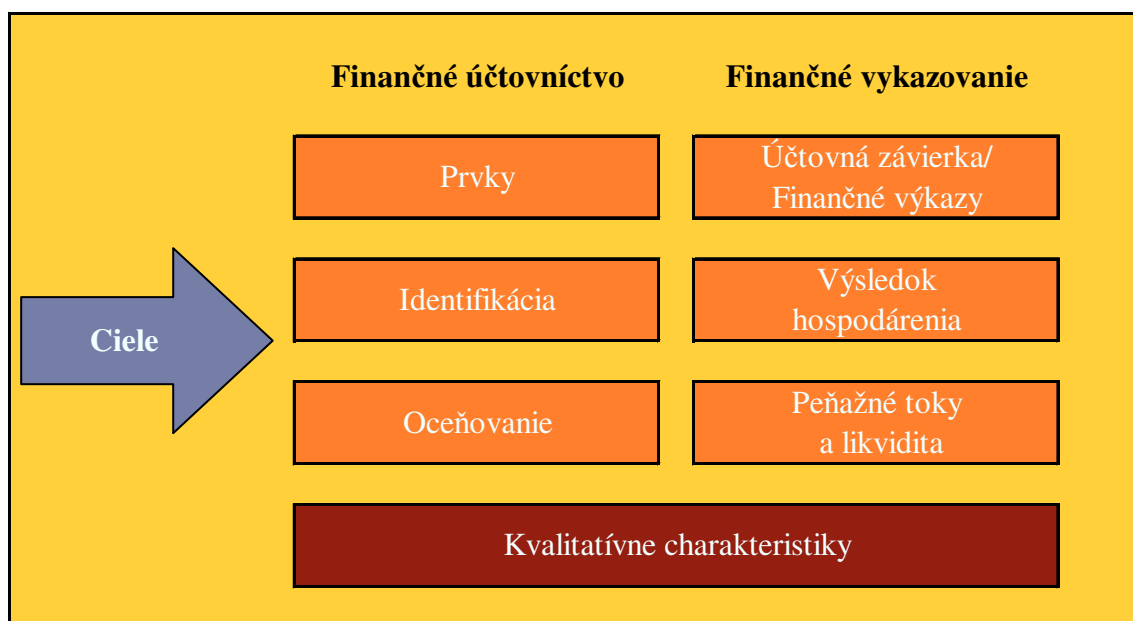
Schéma 2 **Koncepčný rámec finančného výkazníctva**⁸



Komponenty koncepčného rámca pre finančné účtovníctvo a výkazníctvo zahrňujú ciele, kvalitatívne charakteristiky, základné prvky, identifikáciu, oceňovanie, finančné výkazy, výsledok hospodárenia, pohyby vo fondoch a likviditu.

⁸ DONALD E. KIESO – JERRY J. WEYGANDT – TERRY D. WARFIELD: *Intermediate Accounting*. 12. vyd.. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2007, str. 46.

Schéma 3 Vzťahy medzi jednotlivými komponentmi⁹



Komponenty, ktoré sú v schéme č. 3 uvedené na ľavej strane sú základné a tie, ktoré sú uvedené vpravo, závisia od komponentov uvedených vľavo. Jednotlivé komponenty sú úzko späté s tými, ktoré sú uvedené nad alebo pod nimi.

Základným komponentom koncepčného rámca sú **ciele finančného účtovníctva** a výkazníctva. Tieto ciele predstavujú základ ostatných zložiek a vychádzajú z potrieb používateľov informácií z finančného účtovníctva a výkazníctva. Kvalitatívne charakteristiky majú byť použité pri výbere a hodnotení postupov účtovania a spôsobov vykazovania.

Prvky účtovnej závierky sú komponentmi, ktoré sú uvedené vo finančných výkazoch. Zahrňujú majetok, záväzky, vlastné imanie, vklady od spoločníkov, distribúciu (prerozdeľovanie) smerom k spoločníkom, úplný výsledok hospodárenia, výnosy, náklady, zisky a straty. Na to, aby boli jednotlivé prvky zahrnuté vo finančných výkazoch, musia splniť kritériá na ich identifikáciu a musia byť spoľahlivo ocenené.

Časti zaoberajúce sa účtovnou závierkou dávajú odpoveď na otázky:

- aké informácie sa majú zverejniť,
- kto ich má poskytnúť,
- kde majú byť prezentované.

⁹ EPSTEIN, B. J. – NACH, R. – BRAGG, S.M.: *GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM, str. 80.

Koncepčný rámec US GAAP tvoria nižšie uvedené štandardy koncepcného rámca (angl. Statements of Financial Accounting Concepts, skratka SFAC). Stredobodom záujmu je odpoveď na otázku, ako majú byť informácie o finančnej situácii, výsledku hospodárenia a peňažných tokoch prezentované vo finančných výkazoch.

- **SFAC 1** - Ciele finančného vykazovania podnikateľských účtovných jednotiek (angl. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises),
- **SFAC 2** - Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií (angl. Qualitative Characteristics of Accounting Information),
- **SFAC 3** - Prvky finančných výkazov podnikateľských účtovných jednotiek (angl. Elements of Financial Statements of Business Enterprises),
- **SFAC 4** - Ciele finančného vykazovania nepodnikateľských účtovných jednotiek (angl. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations),
- **SFAC 5** - Identifikácia a oceňovanie vo finančných výkazoch podnikateľských účtovných jednotiek (angl. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises),
- **SFAC 6** - Prvky finančných výkazov (angl. Elements of Financial Statements), nahrádza SFAC 3 a rozširuje jeho rozsah o neziskové organizácie,
- **SFAC 7** - Používanie informácií o peňažných tokoch a súčasnej hodnoty pri oceňovaní v účtovníctve (angl. Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements).

1.4.1 Ciele finančného vykazovania podnikateľských účtovných jednotiek

Štandard koncepcného rámca SFAC 1 – Ciele finančného vykazovania podnikateľských účtovných jednotiek bol vydaný ako prvý v novembri 1978. Určuje ciele finančného vykazovania a naznačuje, že tieto ciele platia pre všetky finančné výkazy a správy a nielen pre výkazy účtovnej závierky. Preto aj v dizertačnej práci používame v spojitosti s anglickým výrazom „*financial statements*“ preklad finančné výkazy a nie výkazy účtovnej závierky. Finančné vykazovanie zahŕňa účtovnú závierku a iné formy komunikácie, ktoré poskytujú účtovné informácie, napr. výročné správy, prospekty, výročné správy uložené v registri Komisie pre cenné papiere (angl. Securities and Exchange Commission - SEC) a prognózy manažmentu účtovných jednotiek.

Štandard koncepcného rámca č. 1 definuje tri ciele finančných výkazov. Prvým cieľom je poskytnúť informácie **užitočné** pre obchodné a ekonomické rozhodnutia. Používatelia

informácií z finančných výkazov sa delia na dve skupiny: interní a externí. Interných používateľov informácií z finančných výkazov tvorí manažment účtovnej jednotky. Interné výkazy väčšinou obsahujú detailnejšie informácie v porovnaní s výkazmi poskytovanými externému okoliu účtovnej jednotky. Externí používatelia sú jednotlivci, ktorí majú buď priamu ekonomickú zaangažovanosť v účtovnej jednotke, alebo majú nepriamy záujem, pretože riadia alebo zastupujú prvú skupinu s priamym záujmom o účtovnú jednotku. Medzi týchto používateľov zahrňujeme: vlastníkov, veriteľov, dodávateľov, potenciálnych investorov a veriteľov, zamestnancov, zákazníkov, finančných analytikov, poradcov, brokerov, ručiteľov, burzy cenných papierov, právnikov, ekonómov, daňové authority, regulačné authority, zákonodarcov, finančnú tlač a spravodajské agentúry, úniu zamestnancov, obchodné asociácie, ekonomických výskumníkov, učiteľov, študentov a verejnosť. Tento štandard je orientovaný na externé finančné výkazy podnikateľských účtovných jednotiek a zameriava sa na schopnosť účtovných jednotiek vytvárať kladné peňažné toky. Dôraz sa kladie na potreby externých používateľov, pretože oni musia dôverovať informáciám, ktoré im poskytol manažment účtovnej jednotky.

Druhým cieľom finančných výkazov je poskytnúť **zrozumiteľné** informácie, napomáhajúce investorom a veriteľom pri predikcii budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky. Investori a veritelia požadujú tieto informácie o peňažných tokoch, pretože očakávané peňažné toky ovplyvňujú schopnosť účtovnej jednotky platiť úroky a dividendy, čo následne má vplyv na trhovú cenu akcií a dlhopisov účtovnej jednotky.

Tretím cieľom finančných výkazov je poskytnúť informácie o **ekonomických zdrojoch** (majetku) účtovnej jednotky, o **nárokoch na tieto zdroje** (záväzkoch) a o dopadoch transakcií, udalostí a okolností, ktoré majú vplyv na **zmenu zdrojov a nárokov** na tieto zdroje. Tieto informačné potreby zahŕňajú:

- **ekonomické zdroje, záväzky a vlastné imanie** (angl. economic resources, obligations, and owners' equity) - tieto informácie poskytujú používateľom informácií z finančných výkazov prehľad o výške budúcich peňažných tokov a indikujú silné a slabé stránky účtovnej jednotky, ako aj jej likviditu a solventnosť;
- **ekonomickú výkonnosť a výsledok hospodárenia** (angl. economic performance and earnings) - výkonnosť minulých období poskytuje náznak vývoja budúcej výkonnosti účtovnej jednotky. Okrem toho, výsledok hospodárenia determinovaný na základe akruálneho účtovníctva lepšie indikuje budúcu ekonomickú výkonnosť a peňažné toky, než súčasné peňažné príjmy a výdavky. Výsledok hospodárenia

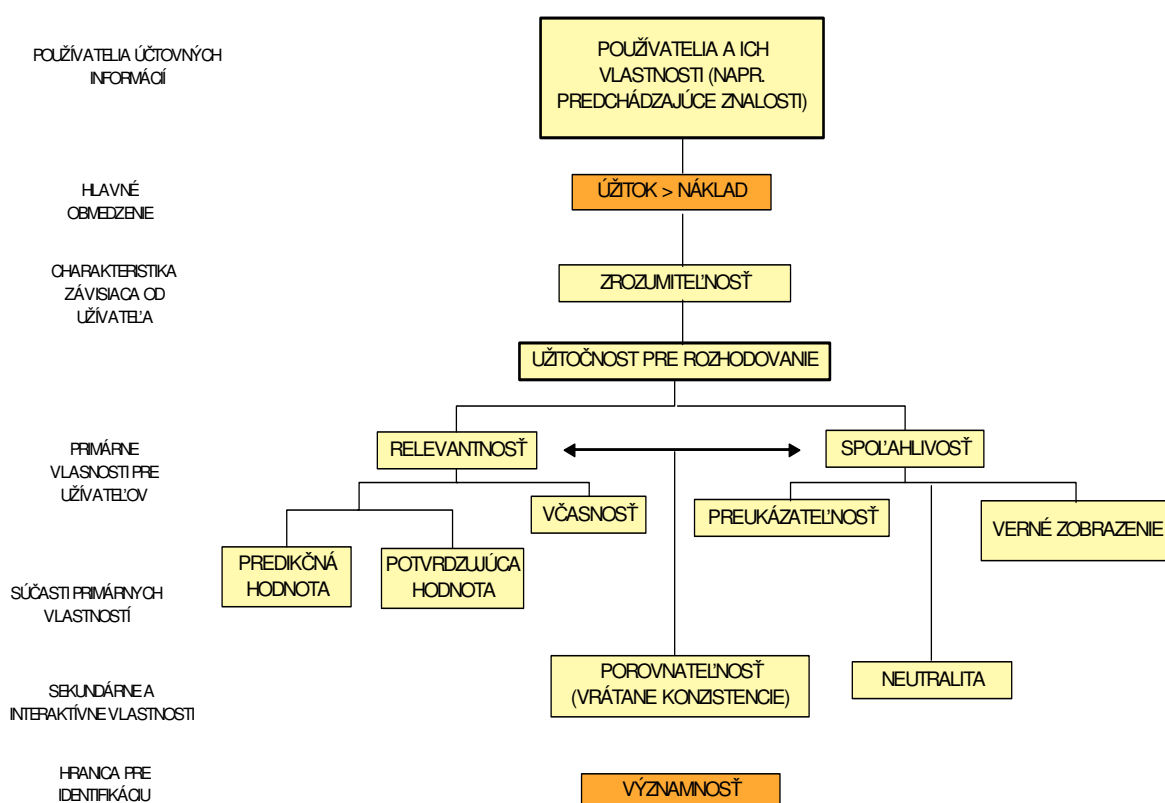
vypočítaný na akruálnej báze je lepší indikátor, pretože obsahuje príspevok na obnovu kapitálu (odpisy, amortizácia). V zmysle akruálneho účtovníctva je vzťah medzi výsledkom hospodárenia a ekonomickou výkonnosťou výsledkom priradenia nákladov a výnosov ekonomickej aktivity počas daného účtovného obdobia. Ak sa vezme do úvahy celková doba životnosti účtovnej jednotky, tak sa môže ekonomická výkonnosť merať čistými peňažnými tokmi, ako aj výsledkom hospodárenia. V tomto prípade by boli oba ukazovatele rovnaké;

- **likviditu, solventnosť a zmeny zdrojov** (angl. liquidity, solvency, and funds flows) - informácie o peňažných prostriedkoch a zmeny iných zdrojov z titulu pôžičiek, splátok týchto pôžičiek, výdavkov, kapitálových transakcií, ekonomických zdrojov, záväzkov, vlastného imania a výnosov môžu napomôcť používateľom informácií z finančných výkazov odhadnúť likviditu a solventnosť účtovnej jednotky;
- **manažérske správcovstvo a výkonnosť** (angl. management stewardship and performance) - hodnotenie manažmentu účtovnej jednotky s ohľadom na efektívne a rentabilné využívanie zdrojov je zvyčajne založené na ekonomickej výkonnosti vo forme ročného výsledku hospodárenia. Ten by ale nemal byť spoľahlivý (je limitujúci) indikátor hodnotenia výkonnosti manažmentu, pretože výsledok hospodárenia (ekonomická výkonnosť účtovnej jednotky počas účtovného obdobia) je ovplyvnený aj inými faktormi, ako je výkonnosť manažmentu počas daného účtovného obdobia;
- **vysvetlenia a interpretácie manažmentu** (angl. management explanations and interpretations) - manažment je zodpovedný za efektívne využívanie zdrojov účtovnej jednotky. Z toho dôvodu je nevyhnutné mať informácie o účtovnej jednotke a jej výkonnosti, ktoré nie sú známe externým používateľom. Poznámky manažmentu k finančným dopadom transakcií, udalostí, okolností, neistôt, odhadov, úsudkov a rôznych iných efektov, ktoré majú vplyv na výkonnosť účtovnej jednotky, zabezpečujú užitočnosť finančných informácií pre ich používateľov.

1.4.2 Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií

Cieľom finančných výkazov je poskytnúť užitočné informácie ich používateľom. Pri výbere spôsobu prezentácie určitej informácie účtovnými jednotkami alebo tvorcami účtovných pravidiel, je nutné zohľadniť užitočnosť danej informácie v rozhodovacom procese. Druhý štandard koncepčného rámca SFAC 2 – Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií (vydaný FASB v máji 1980) definuje kvalitatívne charakteristiky informácií, ktoré sú užitočné pre používateľov informácií z finančných výkazov v rozhodovacom procese. Taktiež zavádza terminológiu a súbor definícií na lepšie pochopenie kvalitatívnych charakteristík. Nasledujúci diagram sumarizuje kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií.

Schéma 4 Hierarchia vlastností účtovných informácií¹⁰



¹⁰ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAC 2 – Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Norwalk : FASB, Máj 1980, str. 20.

Užitočnosť pre rozhodovanie je najdôležitejšou vlastnosťou účtovných informácií. Informácia musí byť užitočná, aby mala význam pre jej používateľov. Užitočná informácia musí byť relevantná, ako aj spoľahlivá. Obe tieto vlastnosti ovplyvňuje úplnosť poskytnutej informácie.

Informácia je **relevantná** pre rozhodovanie, ak je na jej základe možná predikcia budúcich udalostí alebo umožňuje potvrdenie, prípadne korekciu očakávania používateľov účtovných informácií. Relevantná informácia znižuje odhad neistoty výsledku prijatého rozhodnutia, ale nemusí zmeniť samotné rozhodnutie. Informácia je relevantná, ak poskytuje informácie o minulých udalostiach (potvrdzujúca hodnota) alebo o budúcich udalostiach (predikčná hodnota) a keď je včasná. Informácie vychádzajúce z požiadaviek na zverejnenie sú relevantné, pretože poskytujú informácie o minulých udalostiach a napomáhajú pri predikcii budúcich udalostí. Predikčná hodnota účtovných informácií neimplikuje, že samotné informácie sú predikciou. Predikčná hodnota sa vzťahuje na úžitok určitej časti informácie, ako vstupu do predikčného modelu. Hoci samotná včasnosť informácie ju nerobí relevantnou, informácia musí byť včasná na to, aby mohla byť relevantná. Musí byť k dispozícii predtým, ako stratí svoju schopnosť ovplyvniť rozhodnutia používateľov informácií.

Finančné výkazy poskytujú informácie, ktoré sú abstrakciou činnosti podnikateľských účtovných jednotiek a zjednodušujú pohľad na ich aktivity. Aby boli tieto informácie **spoľahlivé**, finančné výkazy musia zobrazovať finančné vzťahy účtovnej jednotky. Informácia je spoľahlivá, ak je preukázateľná a neutrálna a používatelia informácií sa môžu spoľahnúť, že daná informácia zobrazuje to, čo má zobrazovať (verné zobrazenie).

Informácia nie je verne zobrazená ak je neobjektívna (skreslená). Neobjektívnosť je tendencia konzistentne položky nadhodnotiť alebo podhodnotiť. K neobjektívnosti dochádza pri nesprávnom použití metód oceňovania, čiže použitie takej metódy oceňovania, ktorá je určená pre inú položku majetku a záväzkov.

Preukázateľnosť znamená, že niekoľko nezávisle vykonaných ocenení rezultuje do tej istej účtovnej hodnoty. Je žiaduce, aby opakované účtovné ocenenie malo ten istý výsledok, čo odhaľuje a znižuje skreslenie účtovnej informácie. Účtovné ocenenie peňazí je ľahšie preukázateľné ako ocenenie zásob či odpisovateľného dlhodobého majetku, z dôvodu existencie viacerých metód na ich ocenenie. Priame overenie účtovného ocenenia slúži na minimalizáciu predpojatosti účtovníka, vykonávajúceho ocenenie. Kontrola použitého postupu pri oceňovaní minimalizuje len predpojatosť účtovníka, a nie ocenenia. Z tohto vyplýva, že preukázateľnosť negarantuje verné zobrazenie alebo relevantnosť.

Neutralita znamená, že účtovné informácie nemajú ovplyvňovať správanie ich používateľov určitým smerom. To neznamená, že účtovné informácie nemajú ovplyvňovať správanie, alebo každého ovplyvniť rovnako. Pri poskytovaní informácií nemajú byť uprednostnené určité záujmové skupiny.

Aby boli účtovné informácie užitočné, musia byť porovnateľné. **Porovnatel'nosť** umožňuje používateľom účtovných informácií porovnanie buď viaceru účtovných jednotiek za určité účtovné obdobie alebo tú istú účtovnú jednotku za viaceru účtovných období. Porovnania sú zvyčajne robené na základe kvantitatívnych veličín spoločných charakteristík. Preto použité ocenenie musí byť spoľahlivé so zreteľom na spoločné charakteristiky. Neporovnatel'nosť môže vzniknúť z použitia rôznych vstupov, postupov alebo systémov klasifikácie. Neporovnatel'nosť môže tiež vzniknúť, ak použité údaje neboli zostavené v súlade s pravidlom verného zobrazenia.

Konzistencia taktiež prispieva k užitočnosti účtovných informácií. Znamená porovnatel'nosť účtovných informácií medzi dvoma účtovnými obdobiami, čo vyžaduje používanie tých istých účtovných postupov medzi účtovnými obdobiami. Hoci zmena bilančnej politiky vedie k nekonzistencii, zmena je akceptovateľná, ak sa zverejní vplyv vykonaných zmien v bilančnej politike. Konzistencia nezabezpečí porovnatel'nosť, ak nie je dodržaná zásada verného zobrazenia.

Hoci je nevyhnutné, aby účtovné informácie mali vyššie uvedené vlastnosti, nie všetky tieto vlastnosti sú navzájom kompatibilné. Často sa stáva, že dodržanie jednej vlastnosti vedie k obetovaniu inej. Nevyhnutné **kompromisy** sú determinované na základe relatívnej dôležitosti kvalitatívnych vlastností. Relatívna dôležitosť následne závisí od povahy používateľov informácií a ich konkrétnych potrieb.

Kvalitatívne vlastnosti užitočných účtovných informácií sú predmetom dvoch **obmedzení**: významnosť (materialita) a úmernosť medzi nákladom a úžitkom z informácie. Informácia je významná a má byť zverejnená, ak má významný vplyv na rozhodovanie. Významnosť je závislá na relatívnej veľkosti položky, presnosti, s akou môže byť položka odhadnutá a charakte danej položky. V súčasnosti neexistujú všeobecné pravidlá na posúdenie významnosti, aj keď príloha 1 k tomuto štandardu uvádza niekoľko pravidiel, ktoré sa majú aplikovať.

V tabuľke č. 4 sú uvedené príklady pravidiel kvantitatívnej významnosti zo štandardu koncepčného rámca SFAC 2.

Tabuľka 3 **Príklady pravidiel kvantitatívnej významnosti¹¹**

Predmet	Zdroj	Pravidlo významnosti
Zníženie zisku na akciu (angl. earnings per share, EPS)	APB názor č. 15	Zníženie EPS menej ako 3% úhrne nie je významné
Samostatná prezentácia položiek súvahy	SEC Accounting Series Release č. 41	Ak je 10% alebo viac z priamej kategórie alebo viac ako 5% z celkového majetku
Pohľadávky voči vedeniu a akcionárom	SEC Regulation S-X, Rule 5-04	Detailná prezentácia o pohľadávkach voči vedeniu a hlavnému akcionárovi (> ako 10% akcií), ak sa rovnajú alebo sú vyššie ako 20 000 \$ alebo 1% z celkového majetku
Vykazovanie o segmentoch: identifikácia vykazovateľného segmentu	SFAS č. 14	Tržby rovné alebo väčšie ako 10% z úhrnných tržieb
Náklady z prenájmu (lízingu)	SEC Accounting Series Release č. 147	Vykázanie celkových nákladov z nájmu, ak celkové nájomné presiahne 1% konsolidovaných výnosov
Preukázané rezervy ropy a plynu	SEC Accounting Series Release č. 258	Vykázanie množstva overených rezerv ropy a plynu a historických finančných informácií pokiaľ za posledné dve obdobia tržby z ropy a plynu neprekročia 10% z celkových tržieb.

Účtovné informácie poskytujú svojim používateľom určité úžitky. Zároveň s týmto úžitkom sú spojené náklady na použitie a poskytnutie informácie jej používateľom. Informácia má byť poskytnutá, ak úžitok z nej presiahne náklady na jej získanie. Žiaľ, je veľmi ťažké ohodnotiť úžitok účtovnej informácie. Rovnako je ťažké určiť, či znášanie nákladov na zverejnenie a úžitok zo zverejnenia sú spravodlivo rozdelené.

¹¹ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAC 2 – Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Norwalk : FASB, Máj 1980, str. 55.

Účtovná prax je ovplyvňovaná **konzervativizmom**. Konzervativizmus v účtovníctve môže viesť k zavádzaniu používateľov informácií, ak vyúsťuje k úmyselnému podhodnoteniu čistého majetku alebo výsledku hospodárenia. Takéto podhodnocovanie zabezpečuje minimalizáciu rizika neistoty pre externých veriteľov. Žiaľ, toto podhodnotenie často vedie k nadhodnoteniu v nasledujúcich účtovných obdobiach, vytvára neobjektívne finančné výkazy a je v konflikte so zásadou verného zobrazenia, neutrality a porovnateľnosti.

1.4.3 Identifikácia a oceňovanie vo finančných výkazoch podnikateľských účtovných jednotiek

Identifikácii a oceňovaniu vo finančných výkazoch je venovaný SFAC 5 – Identifikácia a oceňovanie vo finančných výkazoch podnikateľských účtovných jednotiek. Finančné výkazy sú základným nástrojom komunikácie finančných informácií, ktoré sú užitočné pre ich používateľov. Úplný súbor finančných výkazov podľa US GAAP obsahuje informácie o:

- finančnej situácii ku koncu účtovného obdobia,
- výsledku hospodárenia za účtovné obdobie (angl. earnings),
- úplnom výsledku hospodárenia účtovného obdobia,
- peňažných tokoch počas účtovného obdobia,
- vkladoch a výberoch vlastníkov počas účtovného obdobia.

Finančné výkazy obsahujú zjednodušené, zostručené a agregované informácie o transakciách účtovnej jednotky. **Finančné výkazy tvoria jeden celok**, ani jeden samotný výkaz, ako aj jednotlivé položky alebo časti výkazov neposkytujú postačujúce informácie.

Výkaz o finančnej situácii (súvaha) poskytuje informácie o majetku, záväzkoch a vlastnom imaní účtovnej jednotky. Výsledok hospodárenia je ukazovateľ výnosnosti za účtovné obdobie. Tento ukazovateľ nezahŕňa úpravy z minulých účtovných období, ako sú napríklad kumulované dopady zo zmien bilančnej politiky. Úplný výsledok hospodárenia obsahuje všetky identifikované zmeny vlastného imania, okrem zmien vyplývajúcich z transakcií s vlastními. Výkaz peňažných tokov zobrazuje peňažné príjmy a výdavky z prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti. Vklady a výbery vlastníkov odzrkadľujú kapitálové transakcie počas účtovného obdobia.

Výsledok hospodárenia je determinovaný finančným poňatím udržania kapitálu, čo znamená, že len zvýšenie čistého majetku v peňažnom vyjadrení (okrem transakcií s vlastníkmi) predstavuje zisk. Pre prezentáciu vo finančných výkazoch, po zohľadnení významnosti a úmernosti medzi nákladmi a úžitkom informácií, musia jednotlivé položky (prvky) splniť nasledujúce kritériá:

- **definíciu** – položka musí spĺňať požiadavky (definíciu) 6. štandardu koncepčného rámca US GAAP na vykázanie vo finančných výkazoch,
- **merateľnosť** – položka musí byť spoľahlivo ocenená,
- **relevantnosť** – prezentovaná informácia môže ovplyvniť rozhodovanie používateľov,
- **spoľahlivosť** – informácia je verne zobrazená, preukázateľná a neutrálna.

Položky, bežne prezentované vo finančných výkazoch, sú oceňované rôznymi **oceňovacími základňami**, v závislosti od povahy položky, relevantnosti a dôveryhodnosti oceňovacej základne.

Štandard definuje päť oceňovacích základní pri oceňovaní majetku a záväzkov, ktoré sú v súčasnosti v praxi najviac používané:

- **Historické náklady (historické príjmy).** Dlhodobý hmotný majetok a väčšina zásob sa vykazuje v historických cenách, ktoré predstavujú sumu peňazí alebo ich ekvivalentov vynaložených na obstaranie majetku, zvyčajne upravených po obstaraní o odpisy alebo o iné úpravy ocenenia. Záväzky vznikajúce z preddavkov, predstavujúce povinnosť poskytnutia tovarov alebo služieb zákazníkom, sú spravidla vykazované v historických príjmoch, čiže v sume peňazí alebo ich ekvivalentov prijatých pri vzniku povinnosti a môžu byť umorované alebo inak upravené;
- **Bežný náklad.** Niektoré zásoby sú vykazované v bežných reprodukčných nákladoch (angl. current replacement cost), ktoré predstavujú sumu peňazí alebo ich ekvivalentov, ktoré by bolo potrebné vynaložiť na nákup tohto majetku v súčasnosti;
- **Bežná trhová cena.** Niektoré investície do obchodovateľných cenných papierov sa vykazujú v ich bežnej trhovej cene, ktorá sa rovná sume peňazí alebo ich ekvivalentov, ktoré by mohli byť získané pri riadnom predaji majetku. Bežná trhová cena sa zvyčajne používa pri oceňovaní majetku, pri ktorom sa očakáva, že

bude predaný za nižšiu cenu ako jeho pôvodná účtovná hodnota. Patria sem záväzky zahrňujúce obchodovateľné komodity a cenné papiere, ako sú napríklad záväzky upisovateľov opcií alebo predajcov akcií, ktorí nevlastnia podkladové komodity alebo cenné papiere;

- **Čistá realizačná hodnota (hodnota vyrovnania).** Krátkodobé pohľadávky a niektoré zásoby sa vykazujú v čistej realizačnej hodnote, ktorá predstavuje neodúročenú sumu peňazí alebo ich ekvivalentov, za ktorú je možné dané aktívum za bežných podmienok predat'. Túto sumu je potrebné znížiť o náklady vynaložené na predaj. Záväzky, ktoré obsahujú známe alebo odhadované sumy peňazí s neznámym dátumom splatnosti, napríklad záväzky z obchodného styku, rezervy na záručné opravy, sa vykazujú v čistej hodnote ich vyrovnania. Táto hodnota predstavuje sumu neodúročených peňazí alebo ich ekvivalentov, potrebných na vyrovnanie tohto záväzku za bežných podmienok, zahrňujúc náklady vzniknuté pri tejto transakcii;
- **Súčasná (alebo odúročená) hodnota budúcich peňažných tokov.** Dlhodobé pohľadávky sa vykazujú v ich súčasnej hodnote (odúročenej implicitnou alebo historickou sadzbou), ktorá predstavuje súčasnú (odúročenú) hodnotu budúcich peňažných príjmov, očakávaných z konverzie daného aktíva za bežných podmienok, znížených o súčasnú hodnotu peňažných výdavkov nevyhnutných na získanie týchto príjmov. Dlhodobé záväzky sa takisto vykazujú v ich súčasnej hodnote (odúročenej implicitnou alebo historickou sadzbou), čiže v súčasnej alebo odúročenej sume očakávaných budúcich peňažných výdavkov, nevyhnutných na vyrovnanie tohto záväzku za bežných podmienok.

1.4.4 Prvky finančných výkazov

SFAC 6 – Prvky finančných výkazov definuje **desať navzájom prepojených prvkov** finančných výkazov podnikateľských účtovných jednotiek.

Majetok (angl. Assets) je pravdepodobný budúci ekonomický úžitok, získaný alebo kontrolovaný konkrétnou účtovnou jednotkou, ako výsledok minulých transakcií alebo udalostí.

Majetok má **tri základné vlastnosti**:

- stelesňuje pravdepodobný budúci ekonomický úžitok, ktorý zahŕňa schopnosť, samostatne alebo v kombinácii s iným majetkom prispieť priamo alebo nepriamo k budúcim čistým kladným peňažným tokom;
- konkrétna účtovná jednotka môže získať úžitok z majetku alebo kontrolovať prístup ostatných subjektov k majetku;
- transakcie alebo iné udalosti dávajúce právo účtovnej jednotke kontrolovať a používať majetok, už vznikli v minulosti.

Spoločnou vlastnosťou pre všetky druhy majetku (ekonomických zdrojov) je obmedzená schopnosť (servisný potenciál alebo budúci ekonomický úžitok) poskytnúť služby alebo úžitok účtovným jednotkám, ktoré ich používajú. V podnikateľských účtovných jednotkách servisný potenciál alebo budúci ekonomický úžitok majú za následok kladné čisté peňažné toky. Vzájomný vzťah medzi servisným potenciálom a budúcim ekonomickým úžitkom z majetku a čistými kladnými peňažnými tokmi účtovnej jednotky je často nepriamy.

Záväzky (angl. Liabilities) predstavujú pravdepodobné budúce zníženie ekonomických úžitkov, vyplývajúcich zo súčasných povinností konkrétnej účtovnej jednotky previesť majetok alebo poskytnúť službu iným účtovným jednotkám v budúcnosti, ako výsledok minulých transakcií alebo udalostí.

Vlastné imanie (angl. Equity) je podiel na majetku účtovnej jednotky, zostávajúci po odčítaní jej záväzkov. V podnikateľských účtovných jednotkách vlastné imanie predstavuje vlastnícky podiel.

Vklady vlastníkov (angl. Investments by owners) znamenajú zvýšenie vlastného imania konkrétnej podnikateľskej účtovnej jednotky. Vyplývajú z prevodu niečoho cenného od iných subjektov, za účelom získania alebo zvýšenia vlastníckeho podielu v nej. Majetok je najbežnejší vklad vlastníkov, ale vklady môžu zahŕňať taktiež služby alebo vyrovnanie, prípadne kapitalizáciu záväzkov účtovnej jednotky.

Platby vlastníkom (angl. Distributions to owners) predstavujú zníženie vlastného imania konkrétnej účtovnej jednotky, vyplývajúce z prevodu majetku, poskytnutia služby alebo vzniku záväzku účtovnej jednotky voči jej vlastníkom. Platby vlastníkom znižujú vlastnícky podiel (alebo vlastné imanie) na účtovnej jednotke.

Úplný výsledok hospodárenia (angl. Comprehensive income) je celková zmena vlastného imania podnikateľskej účtovnej jednotky za účtovné obdobie, spôsobená transakciami, udalosťami alebo inými okolnosťami z nevlastníckych zdrojov. Zahrňuje všetky zmeny vlastného imania za účtovné obdobie okrem tých, ktoré vznikajú z titulu vkladov a platieb vlastníkom.

Výnosy (angl. Revenues) znamenajú prírastok alebo zvýšenie majetku účtovnej jednotky alebo vyrovnanie jej záväzkov (alebo ich kombinácia) z titulu dodania tovarov, výroby výrobkov, poskytovania služieb alebo iných činností, ktoré predstavujú hlavné alebo centrálne pokračujúce aktivity.

Náklady (angl. Expenses) sú úbytky alebo iná spotreba majetku alebo vznik záväzku (alebo ich kombinácia) z titulu dodania tovarov, výroby výrobkov, poskytovania služieb alebo vzniku iných činností, ktoré predstavujú hlavné alebo centrálne pokračujúce aktivity.

Zisky (angl. Gains) znamenajú zvýšenie vlastného imania, súvisiace s vedľajšími alebo náhodnými transakciami účtovnej jednotky zo všetkých ostatných transakcií, udalostí a okolností, ovplyvňujúcich účtovnú jednotku okrem tých, ktoré sú výsledkom vzniku výnosov alebo vkladov od vlastníkov.

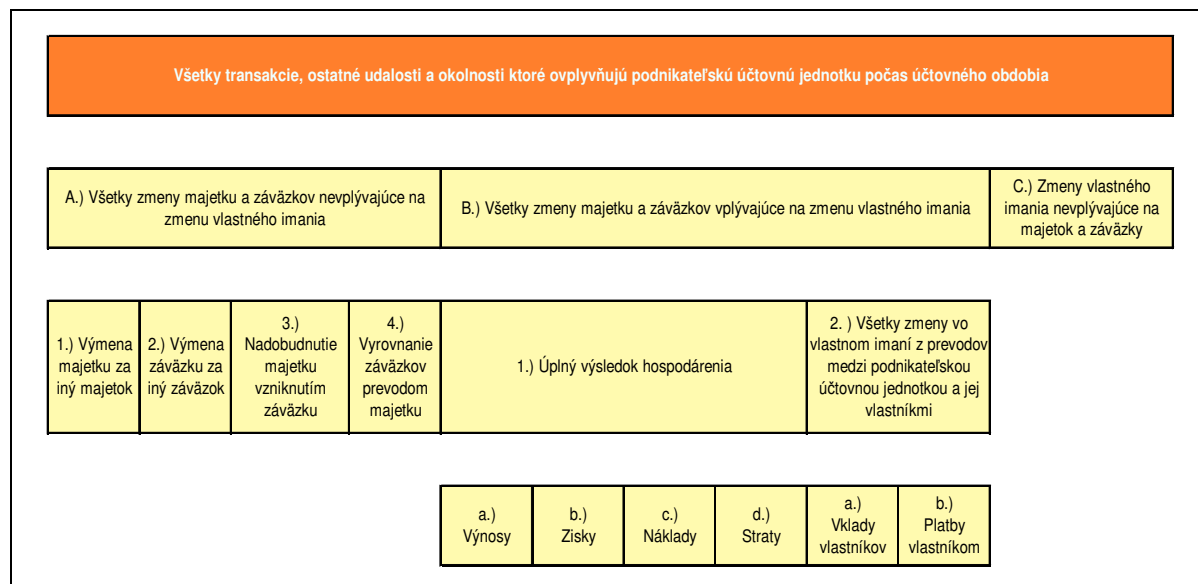
Straty (angl. Losses) znamenajú zníženie vlastného imania, súvisiace s vedľajšími alebo náhodnými transakciami účtovnej jednotky zo všetkých ostatných transakcií, udalostí a okolností, ovplyvňujúcich účtovnú jednotku okrem tých, ktoré sú výsledkom vzniku nákladov alebo platieb vlastníkom.

Prvky finančných výkazov sú navzájom poprepájané, zmena jedného prvku má za následok opačnú zmenu v inej položke toho istého prvku alebo rovnakú zmenu v položke iného prvku. Napríklad nákup majetku za peniaze alebo z bankových úverov má za

následok zvýšenie majetku a zníženie peňažných prostriedkov alebo zvýšenie záväzkov vo forme bankových úverov.

Nasledujúca schéma zobrazuje vzájomnú previazanosť jednotlivých prvkov finančných výkazov

Schéma 5 Vzájomná previazanosť jednotlivých prvkov finančných výkazov¹²



SFAC 6 definuje tiež množstvo termínov, ktoré sú používané v iných štandardoch, predovšetkým účtovanie pomocou princípu vecnej a časovej zhody (akruálne účtovníctvo).

1.4.5 Používanie informácií o peňažných tokoch a súčasnej hodnoty pri oceňovaní v účtovníctve

Štandard koncepčného rámca SFAC 7 – Používanie informácií o peňažných tokoch a súčasnej hodnoty pri oceňovaní v účtovníctve poskytuje rámec používania **odhadu budúcich peňažných tokov ako oceňovacej základne v účtovníctve** pri prvotnom alebo následnom precenení na objektívnu hodnotu¹³ (angl. fair value)¹⁴. Taktiež určuje rámcový postup pre odúročovanie (angl. interest method of allocation). Ustanovuje princípy, ktoré upravujú používanie súčasnej hodnoty pri oceňovaní, obzvlášť keď výška alebo časový

¹² FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAC 5 – Elements of Financial Statements*. Norwalk : FASB, December 1984, str. 25.

¹³ V štandarde SFAS 157 – Oceňovanie objektívnou hodnotou je objektívna hodnota definovaná ako cena, ktorá by bola prijatá pri predaji majetku alebo zaplattená za účelom transferu záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu ku dňu ocenenia.

¹⁴ V dizertačnej práci používame pojem objektívna hodnota ako slovenský ekvivalent pre anglický pojem „fair value“.

rozvrh (alebo oboje) peňažných tokov sú neisté. SFAC 7 sa avšak nezaobrá problematikou identifikácie, čiže ktoré transakcie a udalosti majú byť ocenené použitím súčasnej hodnoty alebo kedy je náležité ich preceniť.

Väčšinou je ocenenie v objektívnej hodnote cieľom pri prvotnom ocenení, ako aj pri precenení v nasledujúcich periódach. Pri prvotnom ocenení sa suma zaplatených alebo prijatých peňažných prostriedkov bežne považuje za objektívnu hodnotu, ak neexistuje dôkaz o opaku. Pri precenení sa za objektívnu hodnotu považuje trhovú cenu pre podobný majetok alebo záväzky. V prípade existencie kúpnej alebo trhovej ceny nie je nutné použitie alternatívnych oceňovacích metód na odhadnutie objektívnej hodnoty. Ak je nevyhnutné použitie alternatívnych metód stanovenia objektívnej hodnoty (pri prvotnom ako aj pri následnom precenení), tak by sa tieto oceňovacie metódy mali pokúsiť zahrnúť všetky faktory, ktoré by spolu určovali trhovú cenu pri existencii trhu. Cieľom je stanovenie takej ceny majetku a záväzkov, aká by pravdepodobne bola pri existencii trhu s daným majetkom a záväzkami.

SFAC 7 uvádza, že **jediným cieľom využitia súčasnej hodnoty** pri oceňovaní v účtovníctve, je **stanovenie objektívnej hodnoty**. Je nevyhnuté zachytiť v najvyššej možnej miere ekonomické rozdiely na trhu medzi súbormi budúcich peňažných tokov. Ocenenie súčasnou hodnotou, ktoré najlepšie zachytáva tieto rozdiely, musí zahŕňať nasledujúce faktory:

1. odhad budúcich peňažných tokov alebo v komplexnejších prípadoch sériu budúcich peňažných tokov v rôznom čase,
2. očakávania možných odchýlok v hodnote a v čase vzniku týchto peňažných tokov,
3. časovú hodnotu peňazí vyjadrenú bezrizikovou úrokovou mierou,
4. rizikovú prémie, ako cenu za znášanie neistoty spojennej s držaním majetku alebo záväzkov,
5. ostatné faktory, zahrňujúc nedostatok likvidity a zlyhanie trhu.

V minulosti využívané metódy súčasnej hodnoty zvyčajne používali jeden súbor odhadovaných budúcich peňažných tokov a jednu diskontnú sadzbu. Čiže úpravy o faktory 2. až 5. z predchádzajúceho odseku boli použité jedine pri stanovení diskontnej sadzby. Podľa prístupu SFAC 7 jedine tretí faktor (časová hodnota peňazí) determinuje diskontnú sadzbu. Ostatné faktory sú zahrnuté v odhade peňažných tokov upravených o riziko (angl. risk adjusted cash flow approach). SFAC 7 zavádza prístup založený na pravdepodobnosťou váženom odhade budúcich peňažných tokov, čiže vychádza zo súboru

pravdepodobných odhadovaných peňažných tokov v kombinácii s odhadom ich pravdepodobnosti vzniku.

Predchádzajúci spôsob výpočtu súčasnej hodnoty vychádzal z odhadu najviac pravdepodobného peňažného toku. Siedmy štandard koncepcného rámca zlepšil precíznosť tohto modelu pre násobením rôznych variantov peňažných tokov (zohľadnenie hodnoty a časového okamihu) s ich pravdepodobnosťou vzniku. Výsledkom je potom finálny odhadovaný budúci peňažný tok.

Napríklad peňažný tok 100 000 € môže vzniknúť o rok, dva alebo tri roky s pravdepodobnosťami 10%, 50% a 25%, diskontná sadzba je 10%. Tradičný prístup stanovenia súčasnej hodnoty by pri výpočte vychádzal z najväčšej pravdepodobnosti časového okamihu vzniku peňažného toku, čo je v tomto prípade druhý rok a súčasná hodnota by sa rovnala 82 645 €. Postup podľa SFAC 7 znázorňuje nasledujúca tabuľka:

ROK	Súčasná hodnota (SH)	Pravdepodobnosť	Prepočítaná SH
1.	90 909 €	10%	9 091 €
2.	82 645 €	50%	41 322 €
3.	75 131 €	25%	18 783 €
Výsledná SH			69 196 €

Rozdiel medzi tradičným postupom (82 645 €) a postupom podľa SFAC 7 (69 196 €) je 13 449 €.

Oceňovanie záväzkov použitím súčasnej hodnoty obsahuje iné otázky ako pri oceňovaní majetku, avšak hlavný cieľ je ten istý. Cieľom pri použití súčasnej hodnoty na stanovenie odhadu objektívnej hodnoty záväzku je odhad hodnoty majetku potrebného na:

- vyrovnanie záväzku voči veriteľovi,
- prevod záväzku na inú účtovnú jednotku s porovnateľným úverovým postavením.

Pri odhade objektívnej hodnoty záväzkov účtovnej jednotky sa hľadá taká cena, pri ktorej sú ostatné subjekty ochotné držať záväzok inej účtovnej jednotky vo svojom majetku. Hlavným faktorom pri oceňovaní záväzkov účtovnej jednotky je jej úverové postavenie. Účtovná jednotka s dobrým úverovým postavením získa viac peňažných prostriedkov za svoj sľub, ako iná účtovná jednotka s horším úverovým postavením.

1.4.6 Konvergencia koncepčného rámca US GAAP s IASB

Koncepčný rámec IASB sa zaoberá:

- cieľom účtovnej závierky,
- kvalitatívnymi charakteristikami, ktoré určujú užitočnosť informácií v účtovnej závierke,
- definovaním, vykazovaním a oceňovaním prvkov, z ktorých sa skladá účtovná závierka; a
- koncepciami kapitálu a zachovania vlastného kapitálu.

Podľa koncepčného rámca IASB je cieľom účtovnej závierky poskytovať informácie o finančnej situácii, finančnej výkonnosti a zmenách vo finančnej situácii účtovnej jednotky, ktoré sú užitočné pre široký okruh používateľov pri prijímaní ekonomických rozhodnutí.

Koncepčný rámec IASB vymedzuje štyri základné kvalitatívne charakteristiky, a to: zrozumiteľnosť, relevantnosť, spoľahlivosť a porovnateľnosť.

Medzi základne prvky účtovnej závierky priamo súvisiace s finančnou situáciou patria: majetok, záväzky a vlastné imanie. Prvky priamo spojené s výkonnosťou sú výnosy a náklady. Medzi výnosy sa zahŕňajú aj ostatné výnosy (angl. gains) a medzi náklady sa zahŕňajú aj straty (angl. losses), podľa koncepčného rámca IASB ostatné výnosy a straty netvoria samostatné prvky účtovnej závierky.

Súčasťou **konvergentného programu** medzi FASB (Radou pre štandardy finančného účtovníctva v USA) a IASB (Rada pre medzinárodné účtovné štandardy) sú taktiež ustanovenia koncepčného rámca. Pre US GAAP tvoria koncepčný rámec štandardy koncepčného rámca, IFRS má zase svoj Koncepčný rámec prezentácie účtovnej závierky. Cieľom tohto spoločného projektu koncepčného rámca je vytvorenie vylepšeného spoločného koncepčného rámca, ktorý by poskytoval pevný základ pre vývoj budúcich účtovných štandardov. Takýto koncepčný rámec je nevyhnutný na splnenie základného cieľa konvergentného programu, a to vývoja vysoko kvalitných štandardov, ktoré sú založené na princípoch interne konzistentných a jednotných na medzinárodnej úrovni. Iba takéto štandardy vedú k finančnému výkazníctvu, ktoré poskytuje užitočné informácie poskytovateľom kapitálu, ktorí ich potrebujú pre svoje rozhodnutia v oblasti investovania

voľného kapitálu. Nový koncepčný rámec bude založený na existujúcich koncepčných rámcoch FASB a IASB so zohľadnením vývoja a zmien, ktoré nastali po vydaní už existujúcich koncepčných rámcov.

Projekt spoločného koncepčného rámca je rozdelený do ôsmich oblastí, z ktorých sú v súčasnosti tieto štyri aktívne:

- cieľ finančného výkazníctva a kvalitatívne charakteristiky (angl. objective and qualitative characteristics),
- prvky a identifikácia (angl. elements and recognition),
- oceňovanie (angl. measurement),
- vykazujúca jednotka (angl. reporting entity).

V máji 2008 bol vydaný návrh koncepčného rámca na verejné pripomienkovanie s názvom: Cieľ finančného výkazníctva a kvalitatívne charakteristiky a obmedzenia finančných informácií užitočných pre rozhodovanie (angl. The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information). V tom istom termíne bol vydaný predbežný návrh štandardu koncepčného rámca s názvom: Vykazujúca jednotka (angl. Reporting Entity). Momentálne sú oba návrhy v štádiu zapracovávania pripomienok.

1.5 US GAAP pre dlhodobý hmotný majetok

Pre oblasť **dlhodobého hmotného majetku** v US GAAP neexistuje komplexná úprava, tak ako je to v IFRS upravené štandardom IAS 16 – Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (angl. Property, Plant and Equipment). „Všeobecne uznávané účtovné zásady pre dlhodobý hmotný majetok existovali dávno pred tým, než sa začali vydávať štandardy, ktoré tvoria väčšinu súčasného US GAAP“¹⁵.

V roku 1953 bol Výborom pre účtovné postupy (CAB) vydaný štandard **ARB 43**, ktorý sumarizoval všetky predchádzajúce US GAAP. Tento štandard vyžadoval, aby sa vypočítali odpisy, a aby boli zverejnené. Ďalšie diskusie v tomto období boli ohľadne zvyšujúcich sa kapitálových výdavkov na obstaranie nového dlhodobého hmotného majetku a správnosti používania historických nákladov, ako bázy na vypočítanie odpisov. Štandard ARB 43 v kapitole č. 9 definuje, že obstarávacie náklady produktívneho zariadenia sú jedným z nákladov na službu, ktorú toto zariadenie poskytuje počas svojej doby životnosti. Všeobecne uznávané účtovné zásady vyžadujú, aby sa náklady tohto

¹⁵ MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví*. 3. vyd., Praha : Linde, 2005, str. 108.

zariadenia rozložili najlepším možným spôsobom počas doby životnosti, tak ako plynú úžitky z používania tohto zariadenia. Tento postup sa nazýva odpisové účtovníctvo, čiže systém účtovníctva, ktorého úlohou je alokácia obstarávacích nákladov, alebo inej hodnoty dlhodobého hmotného majetku, po odpočítaní hodnoty zvyšku¹⁶ (ak je definovaná) systematickým spôsobom počas doby životnosti tohto majetku (môže to byť aj skupina majetku).

Po zriadení Rady pre účtovné princípy (APB) bol v roku 1964 vydaný názor **APB 6**, ktorý potvrdil používanie historických nákladov (ako protiklad k inflačnému účtovníctvu). Rada mala názor, že dlhodobý hmotný majetok sa nemá preceňovať na vyššiu trhovú alebo bežnú hodnotu, ktorá je vyššia ako jeho ocenenie v účtovníctve.

V roku 1967 bol vydaný názor **APB 12**, vyžadujúci ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, zverejnenie hlavných tried odpisovaného majetku a odpisov. Taktiež vyžadoval zverejnenie nasledovných dodatočných informácií:

- o odpisoch za účtovné obdobie;
- o účtovnej hodnote hlavných tried odpisovaného majetku podľa druhov alebo funkcie;
- o akumulovaných odpisoch, buď podľa hlavných tried odpisovaného majetku alebo súhrne;
- všeobecný opis metódy alebo metód používaných pri výpočte odpisov, so zreteľom na hlavné triedy odpisovaného majetku.

FASB vydala v roku 1984 **štandard koncepčného rámca** (angl. Statements of Financial Accounting Concepts, skratka SFAC) **SFAC 5** - Identifikácia a oceňovanie vo finančných výkazoch podnikateľských účtovných jednotiek, ktorý obsahuje ďalšiu diskusiu všeobecného charakteru o majetku.

Rozprava v tomto štandarde sa zamerala na **kritériá identifikácie** s poznámkou, že opotrebenie dlhodobého hmotného majetku nastáva jeho používaním a náklady sa uznávajú v účtovných obdobiach počas doby životnosti majetku. Tento štandard uvádza, že dlhodobý hmotný majetok a väčšina zásob sa vo finančných výkazoch oceňuje **historickými nákladmi**, ktoré predstavujú sumu peňazí a peňažných ekvivalentov, vynaložených za účelom obstarania majetku, od ktorých sa bežne odčítava amortizácia

¹⁶ Definícia hodnoty zvyšku nie je v US GAAP stanovená. V odbornej literatúre je hodnota zvyšku definovaná ako odhad sumy, ktorá sa získa pri vyradení dlhodobého hmotného majetku (napr. vo forme zvyšných súčiastok, materiálu, šrotu a pod.).

a iné alokácie. Spotreba ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia sa identifikuje priamo alebo pomerom k výnosom uznaným za účtovné obdobie. Niektoré náklady, ako sú napríklad odpisy a poistenie, sa alokujú systematickým a racionálnym spôsobom do účtovných období, v ktorých sa očakáva spotreba ekonomických úžitkov z tohto majetku. Ak je zrejmé, že v minulosti identifikované budúce ekonomické úžitky z majetku boli znížené alebo bol majetok eliminovaný, je nutné vykázať príslušný náklad alebo stratu týchto ekonomických úžitkov.

Ďalším štandardom s významným vplyvom na účtovníctvo dlhodobého hmotného majetku je **štandard koncepčného rámca SFAC 6 - Prvky finančných výkazov**, ktorý bol vydaný FASB v roku 1985. Nejde o komplexnú úpravu účtovníctva dlhodobého hmotného majetku, ale primárne sa zameriava na definíciu a účel akruálneho účtovníctva a **charakteristiku majetku**: „majetok je pravdepodobný budúci ekonomický úžitok, obstaraný alebo kontrolovaný konkrétnou účtovnou jednotkou, ako výsledok minulých transakcií alebo udalostí“.

Tento štandard koncepčného rámca ďalej definuje **tri základné vlastnosti majetku**:

- stelesňuje **pravdepodobný budúci ekonomický úžitok**, ktorý zahŕňa schopnosť samostatne alebo v kombinácii s iným majetkom prispieť priamo alebo nepriamo k budúcim čistým kladným peňažným tokom;
- konkrétna účtovná jednotka môže získať úžitok z majetku, alebo **kontrolovať** prístup ostatných subjektov k majetku;
- transakcie alebo iné udalosti, dávajúce právo účtovnej jednotke kontrolovať a používať majetok, **už vznikli v minulosti**.

Toto je prvá definícia majetku a jeho vlastností, ktorá sa objavila v oficiálne zverejnených účtovných štandardoch.

V rozprave ohľadne akruálneho účtovníctva, v časti tohto štandardu nazvanej Identifikácia, priradovanie nákladov k výnosom, alokácia (angl. Recognition, Matching, and Allocation), je uvedené: „akruálne účtovníctvo využíva odhadované položky, časové rozlíšenie a metódy alokácie za účelom priradenia výnosov, nákladov, ziskov a strát do účtovných období s cieľom zobrazit' výnosnosť účtovnej jednotky za účtovné obdobie, namiesto jednoduchého prehľadu peňažných príjmov a výdavkov. Identifikácia výnosov, nákladov, ziskov a strát a súvisiace zvýšenie alebo zníženie majetku alebo záväzkov – zahrňujúc priradovanie nákladov k výnosom, alokáciu a amortizáciu – tvorí základ akruálneho účtovníctva pri meraní výnosnosti účtovných jednotiek. Cieľom akruálneho účtovníctva je účtovanie o transakciách, ostatných udalostiach alebo okolnostiach do

účetných období, v ktorých vznikli a v rozsahu, v akom sú tieto finančné efekty uznateľné a oceneľné“.

Tento štandard koncepčného rámca v časti zaoberajúcej sa nákladmi a výnosmi slúžiacimi na výpočet výsledku hospodárenia za účtovné obdobie taktiež pojednáva o tom, že princíp priradovania nákladov k výnosom sa nevzťahuje na odpisy: „Veľká časť aktív prináša svoje ekonomické úžitky počas viacerých účtovných období, napríklad predplatené poistné, budovy a rôzne typy zariadení. Náklady súvisiace s používaním týchto aktív sa zvyčajne systematicky alokujú do účtovných období počas ich očakávanej doby životnosti (obdobie, počas ktorého sa očakáva, že budú prinášať ekonomické úžitky), napríklad pomocou odpisov alebo amortizácie. Hoci zmysel alokácie nákladov je ten istý ako pri identifikácii ostatných nákladov – reflektujúcich spotrebu majetku ako výsledku vzniknutých transakcií, ostatných udalostí a okolností vplývajúcich na účtovnú jednotku – alokácia nákladov sa aplikuje len v prípade všeobecne identifikovaného kauzálneho vzťahu, v prípade konkrétnej identifikácie. Napríklad opotrebenie z dôvodu používania sa považuje za hlavný dôvod vzniku nákladov nazvaných odpisy, ale hodnota odpisov spôsobených opotrebením za jedno účtovné obdobie sa zvyčajne nedá oceniť“.

AcSEC vydala v roku 2001 **návrh stanoviska (SOP) zaoberajúceho sa problematikou dlhodobého hmotného majetku** (angl. Accounting for Certain Costs and Activities related to Property, Plant and Equipment), avšak tento návrh nebol schválený FASB a bol odložený na neurčito.

Cieľom tohto stanoviska bolo určiť postup pre účtovné zobrazenie a zverejnenie informácií o niektorých nákladoch a činnostiach, vzťahujúcich sa k dlhodobému hmotnému majetku. Toto stanovisko riešilo tieto typy nákladov: obstarávacie náklady, náklady spojené s majetkom vytvoreným vlastnou činnosťou, zlepšenia, výmeny, prírastky, opravy a udržiavanie, plánované generálne opravy (a týmto nákladom podobné).

Jedným z dôvodov pre vydanie tohto stanoviska bolo, že v praxi dochádzalo, resp. stále dochádza k rozdielnym účtovným postupom pre tieto náklady. Niektoré účtovné jednotky účtovali tieto náklady priamo do nákladov bežného obdobia, iné ich zase aktivovali do dlhodobého hmotného majetku.

Tento návrh ďalej obsahuje časti venujúce sa oceňovaniu dlhodobého hmotného majetku vytváraného vlastnou činnosťou, ako aj komponentnému odpisovaniu.

Okrem už uvedených predpisov US GAAP, zaoberajúcich sa dlhodobým hmotným majetkom a koncepčných štandardov definujúcich identifikáciu a oceňovanie majetku, vydala FASB viacero štandardov, vplývajúcich hlavne na oceňovanie a prezentáciu dlhodobého hmotného majetku. Prehľad hlavných predpisov US GAAP, upravujúcich problematiku dlhodobého hmotného majetku, je uvedený v tabuľke č. 3.

Tabuľka 4 Hlavné predpisy US GAAP upravujúce dlhodobý hmotný majetok

ŠTANDARD		ANGLICKÝ NÁZOV	SLOVENSKÝ PREKLAD
ARB	43, Ch. 9	Depreciation	Odpisovanie
APB	6	Status of Accounting Research Bulletins	Status názorov APB
APB	12	Omnibus Opinion—1967	Zbierka názorov—1967
APB	29	Accounting for Nonmonetary Transactions	Účtovné zobrazenie nepeňažných transakcií
SFAS	34	Capitalization of Interest Cost	Aktivácia úrokových nákladov
SFAS	143	Accounting for Asset Retirement Obligations	Účtovné zobrazenie rezerv na povinné vyradenie majetku
SFAS	144	Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets	Účtovné zobrazenie zníženia hodnoty majetku alebo ukončenie vykazovania dlhodobého majetku
SFAS	153	Exchanges of Nonmonetary Assets—An Amendment of APB 29	Výmeny nepeňažného majetku - Úprava APB 29
FIN	47	Accounting for Conditional Asset Retirement Obligations—An Interpretation of SFAS 143	Účtovné zobrazenia rezerv na podmienené povinné vyradenia majetku
EITF	99-5	Accounting for Pre-Production Costs Related to Long-Term Supply Arrangements	Účtovné zobrazenie predvýrobných nákladov súvisiacich s dlhodobými dodacími zmluvami
EITF	05-6	Determining the Amortization Period for Leasehold Improvements	Stanovenie doby životnosti pre zhodnotenie prenajatých priestorov
SOP	96-1	Environmental Remediation Liabilities	Účtovné zobrazenie záväzkov súvisiacich s odstránením environmentálnych záťaží
FSP	FAS 143-1	Accounting for Electronic Equipment Waste Obligations	Účtovné zobrazenie záväzkov súvisiacich s recykláciou elektronického odpadu
FSP	AUG AIR-1	Accounting for Planned Major Maintenance Activities	Účtovné zobrazenie plánovaných generálnych opráv

V októbri 1979 vydala FASB štandard **SFAS 34 s názvom Aktivácia úrokových nákladov** (angl. Capitalization of Interest Costs). Tento štandard stanovuje, že súčasťou historických nákladov niektorých druhov majetku sú aj úrokové náklady. Majetok sa „kvalifikuje“ na aktiváciu úrokov, ak si jeho doba obstarávania vyžaduje dlhšie časové obdobie. Takýmto majetkom je majetok vyrábaný pre vlastné využitie v rámci účtovnej jednotky (alebo nakupovaný od tretích strán) a majetok vyrábaný za účelom predaja alebo prenájmu a je vyrábaný ako samostatné projekty (napr. výstavba lodí, nehnuteľností). Pravidelne vyrábané zásoby vo veľkých množstvách nespádajú do kategórie kvalifikovaného majetku.

Ďalším štandardom je **SFAS 143 – Účtovné zobrazenie rezerv na povinné vyradenia majetku**. Tento štandard bol vydaný v júni 2001 a zaoberá sa účtovným zobrazením a prezentáciou rezerv na povinné vyradenie dlhodobého hmotného majetku a s tým spojených nákladov na vyradenie. Vzťahuje sa na právnu povinnosť (napr. vyplývajúcu zo zákona alebo zmluvného vzťahu) z vyradenia dlhodobého hmotného majetku, vyplývajúcu z jeho obstarania, výroby, vývoja a (alebo) z jeho bežného používania.

O dva mesiace neskôr, v auguste 2001, bol vydaný štandard **SFAS 144 – Účtovné zobrazenie zníženia hodnoty majetku alebo ukončenie vykazovania dlhodobého majetku**. Účelom tohto štandardu je úprava účtovného zobrazenia a prezentácie straty zo zníženia hodnoty dlhodobého hmotného majetku držaného za účelom používania v účtovnej jednotke, majetku určeného na predaj alebo vyrad'ovaného iným spôsobom ako je predaj alebo skupiny majetku určenej na vyradenie. Pravidlá oceňovania a účtovania zníženia hodnoty majetku nie sú rovnaké pre všetky druhy majetku alebo všetky odvetvia hospodárstva. Predmetom špecializovaných štandardov je napríklad goodwill, finančné nástroje, odložená daňová pohľadávka.

Oceňovanie majetku obstarávaného výmenou bolo najskôr upravené APB názorom 29 – Účtovné zobrazenie nepeňažných transakcií a v decembri 2004 vydala FASB k tomuto názoru pozmeňujúci návrh vo forme štandardu **SFAS 153 – Výmeny nepeňažného majetku – úprava APB 29** (angl. Exchanges of Nonmonetary Assets – an Amendment of APB 29). Podstatou tohto štandardu je, že ak má výmenná transakcia komerčnú podstatu, tak sa obstarávaný dlhodobý hmotný majetok oceňuje objektívnou hodnotou.

Významný vplyv na oceňovanie a k tomu prislúchajúce požiadavky na prezentáciu informácií má aj štandard **SFAS č. 157 – Oceňovanie objektívnou hodnotou** (angl. Fair Value Measurement), ktorý stanovuje základný rámec oceňovania objektívnou hodnotou

v US GAAP. Tento štandard bol vydaný v roku 2006 a jeho vydaním boli pozmenené štandardy APB 29, SFAS 143 a SFAS 144.

Z predchádzajúceho textu je zrejmé, že problematika dlhodobého hmotného majetku je roztrieštená do veľkého počtu štandardov. Nesmierne uľahčenie pre profesionálnych účtovníkov, audítorov, ako aj akademickú obec prišlo v septembri 2009, kedy bola sprístupnená **FASB Kodifikácia štandardov US GAAP**. Boli síce do nej prevzaté už existujúce účtovné zásady, ale sú aspoň tematicky zatriedené.

Dlhodobý hmotný majetok a príslušné oblasti sú upravené v týchto sekciách:

- 360 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (angl. Property, Plant, and Equipment),
- 410 Rezervy na povinné vyradenia majetku a environmentálne škody (angl. Asset Retirement and Environmental Obligation),
- 835-20 Aktivácia úrokových nákladov (angl. Capitalization of Interest),
- 845 Nepeňažné transakcie (angl. Nonmonetary Transactions).

Podľa štandardu SFAS 168 – FASB Kodifikácia účtovných štandardov a hierarchia všeobecne uznávaných účtovných zásad patria **do neautoritatívnych US GAAP aj** zdroje, ako sú napríklad **IFRS** – Medzinárodné štandardy finančného vykazovania, učebnice účtovníctva, príručky a odborné články, ktoré uľahčujú orientáciu v tejto komplexnej oblasti dlhodobého hmotného majetku.

Identifikáciou, oceňovaním a prezentáciou dlhodobého hmotného majetku v súlade s US GAAP sa zaoberajú napríklad tieto publikácie (zoznam uvádzame v abecednom poradí):

1. EPSTEIN, B. J. – NACH, R. – BRAGG, S.M.: *GAAP 2008. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2007. CD-ROM.
2. EPSTEIN, B. J. – NACH, R. – BRAGG, S.M.: *GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM.
3. DONALD E. KIESO – JERRY J. WEYGANDT – TERRY D. WARFIELD: *Intermediate Accounting*. 12. vyd.. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2007.

4. Grabe J: *FAQ IAS/IFRS/US-GAAP und Konzernbilanzen*. Troisdorf : Bildungsverlag EINS GmbH, 2004.
5. KPMG: *IFRS compared to U.S. GAAP*, London : KPMG IFRG Limited, 2009.
6. MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví. 3. vyd.*, Praha : Linde, 2005.
7. MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví US GAAP, 2. vyd.*, Praha : Linde, 2005.
8. RAYMOND H.P.: *Accounting for Fixed Assets 2nd edition*. New York : Wiley, 2002.
9. REIMERS J.L: *Financial Accounting*. New Jersey : Prentice Hall, 2007.

2. CIEĽ PRÁCE, METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA

V predchádzajúcej časti dizertačnej práce sme sa zaoberali charakteristikou US GAAP, ich inštitucionálnym zastrešením, minuloročnou kodifikáciou FASB, jej vplyvom na hierarchiu amerických účtovných predpisov a značnú pozornosť sme venovali štandardom koncepčného rámca US GAAP. V závere úvodnej časti sme sa snažili stručne popísať vývoj US GAAP pre oblasť dlhodobého hmotného majetku.

Cieľom dizertačnej práce je komplexne analyzovať problematiku informačného zobrazenia dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve podľa US GAAP, s akcentom na identifikáciu dlhodobého hmotného majetku, jeho prvotné a následné oceňovanie, zníženie hodnoty a prezentáciu v účtovnej závierke, porovnanie s úpravou v IFRS a slovenskou právnou úpravou účtovníctva podnikateľov v analyzovanej oblasti, za účelom zistenia rozdielov medzi jednotlivými úpravami a návrhu na ich elimináciu v rámci celosvetového harmonizačného procesu účtovníctva v oblasti dlhodobého hmotného majetku.

Na dosiahnutie stanoveného cieľa sme si stanovili nasledujúce **čiastkové ciele**:

- analyzovať Koncepčný rámec US GAAP ako teoretické východisko pre pochopenie nadnárodnej úpravy účtovníctva v US GAAP, s poukázaním na konvergentný program medzi FASB (Rada pre štandardy finančného účtovníctva v USA) a IASB (Rada pre medzinárodné účtovné štandardy) v uvedenej oblasti,
- detailne vysvetliť jednotlivé oblasti týkajúce sa dlhodobého hmotného majetku tak, ako sú charakterizované v US GAAP, v členení na:
 - identifikáciu dlhodobého hmotného majetku,
 - oceňovanie dlhodobého hmotného majetku,
 - zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku,
 - ukončenie vykazovania dlhodobého hmotného majetku,
 - prezentáciu informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke.
- charakterizovať dlhodobý hmotný majetok ako predmet účtovníctva podľa slovenskej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov a podľa IFRS,

- uskutočniť komparáciu prístupov k riešeniu informačného zobrazenia dlhodobého hmotného majetku v uvedených analyzovaných troch úpravách účtovníctva a poukázať na rozdiely medzi nimi,
- formulovať závery, vedúce k návrhu na odstránenie rozdielov zistených porovnaním, so zohľadnením poznatkov z celosvetového harmonizačného procesu účtovníctva v oblasti dlhodobého hmotného majetku.

Pri spracovaní dizertačnej práce sme vychádzali z poznatkov nadobudnutých štúdiom odbornej literatúry, slovenskej právnej úpravy účtovníctva, štandardov US GAAP a IFRS uvedených v zozname použitej literatúry, a tiež z praktických poznatkov, ktoré sme získali v doterajšej praxi. Využili sme aj dostupné odborné články publikované v časopisoch, zborníkoch a na internete.

V dizertačnej práci analyzujeme problematiku dlhodobého hmotného majetku podľa stavu US GAAP, IFRS a slovenskej právnej úpravy účtovníctva k **31. decembru 2009**.

Zo stanovených čiastkových cieľov dizertačnej práce sme pri jej spracovaní postupovali tak, že sme najprv analyzovali poznatky z dostupnej odbornej literatúry, sumarizovali vlastné teoretické a praktické poznatky v oblasti danej problematiky, vykonali syntézu poznatkov z odbornej literatúry, využívali komparatívnu analýzu pri porovnaní slovenskej právnej úpravy účtovníctva v oblasti účtovnej závierky, IFRS a US GAAP.

Pri vypracovávaní dizertačnej práce sme využili predovšetkým gnozeológiu ako teóriu poznania, ktorá používa rôzne metódy poznania. Metóda sa chápe ako súhrn pravidiel, ktorými sa treba riadiť v procese poznania. V dizertačnej práci sme pri jednotlivých okruhoch postupovali analyticko – syntetickou a induktívno – deduktívnou vedeckou metódou, pri formulovaní záverov sme vo veľkej miere využili predovšetkým systémovú komparatívnu analýzu.

3. VÝSLEDKY DIZERTAČNEJ PRÁCE

3.1 Dlhodobý hmotný majetok ako predmet účtovníctva podľa US GAAP

Pri dlhodobom hmotnom majetku sa US GAAP zaoberajú nasledujúcimi okruhmi problémov¹⁷:

1. Identifikáciou dlhodobého hmotného majetku. Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia predstavujú dlhodobý hmotný majetok využívaný na výrobu a distribúciu výrobkov a služieb.
2. Prvotným oceňovaním obstaraného dlhodobého hmotného majetku. Dlhodobý hmotný majetok môže byť obstaraný kúpou, nepeňažnou výmenou alebo vytvorený vlastnou činnosťou. Dlhodobý hmotný majetok môže byť obstaraný samostatne, alebo ako súbor dlhodobého hmotného majetku, ako časť podnikových kombinácií alebo taktiež formou zabavenia z titulu záložného práva.
3. Komponentným odpisovaním. Pri dlhodobom hmotnom majetku skladajúcom sa z viacerých komponentov (napr. lietadlo) môžu byť jednotlivé súčasti zaradené do používania v rámci súboru hnutel'ných vecí alebo hlavné komponenty sa aktivujú samostatne.
4. Správnym účtovným zobrazením následne vzniknutých nákladov, viažucich sa k dlhodobému hmotnému majetku počas jeho doby používania.
5. Odpisovaním - určením metódy a doby odpisovania. Správne účtovné zobrazenie zmeny metódy alebo doby odpisovania, prípadne zmeny z dôvodu zníženia hodnoty dlhodobého hmotného majetku.
6. Udalosťami, ktoré majú vplyv na preradenie majetku z alebo do skupiny: majetok určený na používanie, majetok určený na predaj alebo nepoužívaný majetok.
7. Ukončením vykazovania z dôvodu predaja, nepeňažnej výmeny alebo vyradenia a/alebo likvidácie pred alebo po skončení doby životnosti.

¹⁷ Prevzaté z EPSTEIN, B. J. – NACH, R. – BRAGG, S.M.: *GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM, str. 492 a upravené o bod 1.

3.1.1 Identifikácia (uznanie) dlhodobého hmotného majetku

Nehnutelnosti, stroje a zariadenia predstavujú podľa FASB Kodifikácie zvyčajne dlhodobý hmotný majetok využívaný na výrobu a distribúciu výrobkov a služieb a zahŕňajú:

- **pozemky a zhodnotenie pozemkov** (angl. land and land improvements),
- **budovy** (angl. buildings),
- **stroje a zariadenia** (angl. machinery and equipment),
- **nábytok a príslušenstvo** (angl. furniture and fixture).

Dlhodobý hmotný majetok je súčasťou reprodukovateľnej kapacity účtovnej jednotky a poskytuje budúci úžitok, ktorý je pod jeho kontrolou. Uvedený majetok sa vyznačuje týmito **základnými charakteristikami**:

- bol obstaraný, aby bol použitý **v bežnej prevádzkovej činnosti** (pri výrobe, pri dodávkach tovarov a služieb, na účely správy a riadenia podniku alebo na účely prenájmu iným subjektom), a nie aby bol opätovne predaný;
- svojou podstatou **je dlhodobý** (očakáva sa, že bude využívaný počas viac než jedného účtovného obdobia) a zvyčajne je predmetom odpisovania, slúži v priebehu viacerých rokov a výdavky vynaložené na jeho obstaranie sa priradujú budúcim obdobiam prostredníctvom periodických odpisov. Pozemky sa neodpisujú (iba v prípade, že by zníženie ich materiálnej hodnoty bolo trvalé);
- **má fyzickú podobu**;
- na rozdiel od materiálu **nevstupuje fyzicky do výrobku** určeného na predaj, (nestáva sa jeho fyzickou súčasťou).

US GAAP špecificky neupravujú, či majú byť jednotlivé **komponenty** dlhodobého hmotného majetku sledované oddelene. Účtovná jednotka by sa mala rozhodnúť, ktoré súčasti bude sledovať a odpisovať samostatne vzhľadom na charakter obstaraného alebo vyrobeného majetku, spôsob využívania, dobu použiteľnosti jednotlivých položiek. Naopak účtovná jednotka by mohla pri dlhodobom hmotnom majetku, ako sú budovy alebo lietadlá, rozdeliť obstarávaciu cenu na jednotlivé hlavné komponenty a tieto potom oddelene sledovať a odpisovať podľa ich odhadovanej doby životnosti.

Aj napriek absencii špecifickej úpravy je dôležité, aby účtovné jednotky vo svojich finančných výkazoch poskytli dostatočne vysvetľujúce informácie o ich bilančnej politike pre aktiváciu dlhodobého hmotného majetku a kritériá rozhodovania pre sledovanie špecifických kategórií majetku v skupinách a/alebo po komponentoch.

Navrhovaný štandard AcSEC definoval komponenty dlhodobého hmotného majetku ako jeho časť alebo súčasť, ktorá môže byť: a) samostatne identifikovaná ako majetok a odpisovaná počas jej odhadovanej doby životnosti; b) sa očakáva, že bude poskytovať ekonomické úžitky po dobu dlhšiu ako jeden rok. Ak je očakávaná doba životnosti komponentu odlišná od hlavného majetku, ku ktorému patrí, náklady na daný komponent sa účtujú a odpisujú počas jeho očakávanej doby životnosti samostatne. Účtovné jednotky si majú stanoviť bilančnú politiku pre komponenty dlhodobého hmotného majetku a konzistentne podľa nej postupovať.

Účtovná jednotka by mala používať vhodný úsudok pri určovaní úrovne účtovného zobrazenia komponentov dlhodobého hmotného majetku. Komponentné účtovníctvo nevyžaduje aktiváciu dlhodobého hmotného majetku, komponentov dlhodobého hmotného majetku alebo častí komponentov, ktorých samostatná hodnota nedosahuje určitú primerane stanovenú hodnotu alebo predstavujú bežnú, opakujúcu a periodickú výmenu drobných zložiek majetku. Náklady na takýto majetok sa majú účtovať ako náklady obdobia, v ktorom vznikli. Účtovná jednotka by mala pri určovaní bilančnej politiky pre komponenty zohľadniť tieto faktory: počet podobných položiek dlhodobého hmotného majetku, minulé a očakávané výmeny majetku, ako aj minulé a očakávané náklady na opravy a údržbu. Avšak účtovné jednotky by mali uplatňovať komponentný postup tak, aby významný dlhodobý hmotný majetok s odlišnou odhadovanou dobou životnosti nebol zaradený do jedného komponentu. Ako príklad komponentného účtovníctva v leteckej spoločnosti možno uviesť trupy lietadiel a letecké motory, ktoré môžu tvoriť samostatné komponenty. Trupy lietadiel môžu byť ďalej rozdelené do troch komponentov: interiér, zariadenia používané pri poskytovaní pohostenia počas letu a samotná kostra trupu lietadla.

Identifikácia komponentov je dôležitá v čase obstarania alebo počas konštrukcie. Účtovný postup pre výmenu komponentov by mal byť zobrazený v čase ich výmeny. Jednotlivé komponenty by sa mali oceňovať samostatne na základe ich jednotlivých cien; ak samostatné ocenenie jednotlivých komponentov nie je známe, tak sa majú jednotlivé komponenty oceniť pomernou časťou ich objektívnej hodnoty pri zaradení do

používania. Ak ani tento postup nie je možný, tak sa má použiť iná vhodná metóda alokácie nákladov, napríklad pomerom štvorcových metrov pri nehnuteľnostiach.

Po zaradení dlhodobého hmotného majetku do používania vznikajú dodatočné náklady, ktoré sa označujú ako **náklady vzniknuté po obstaraní** (angl. costs subsequent to acquisition). Medzi tieto náklady sa zhŕňajú bežné a generálne opravy, údržba, prírastky a pod. Hlavným účtovným problémom je priradenie týchto nákladov k správne účtovnému obdobiu. Základným pravidlom je, že ak tieto náklady zvyšujú budúce ekonomické úžitky, tak sa aktivujú, na druhej strane, ak len udržiavajú servisný potenciál pôvodného majetku alebo ho do neho vracajú, účtujú sa do nákladov obdobia ich vzniku.

Ak účtovná jednotka vykoná **reinštaláciu a preskupenie** (angl. reinstallation and rearrangement) napr. strojových zariadení tvoriacich súčasť výrobnéj linky a pritom očakáva, že vynaložené náklady jej prinesú ekonomické úžitky nielen v bežnom, ale aj v budúcich účtovných obdobiach, tak tieto náklady vzniknuté v spojitosti s reinštaláciou a preskupením zaradí do majetku a odpisuje. Ale ak sa neočakáva, že tieto náklady prinesú budúce ekonomické úžitky, zaúčtujú (uznajú) sa do nákladov obdobia, v ktorom boli vynaložené.

Náklady na **premiestnenie** (angl. relocation) dlhodobého hmotného majetku na nové miesto, kde bude tento majetok využívaný rovnakým spôsobom ako na pôvodnom mieste, nezvyšujú budúce ekonomické úžitky. Teda náklady na demontáž, balenie, debnenie, prepravu a reinštaláciu sa neaktivujú, ale sa zaúčtujú ako náklady obdobia.

Náklady na **opravy a udržiavanie** (angl. repairs and maintenance), ktoré nepredlžujú dobu životnosti dlhodobého hmotného majetku alebo nezvyšujú jeho produktivitu, prevádzkovú efektivitu, prípadne produkčnú kapacitu, sa nemôžu uznať ako dlhodobý hmotný majetok, ale sa identifikujú ako náklady obdobia.

Aby tieto náklady mohli byť aktivované do dlhodobého hmotného majetku, musia byť splnené nasledovné kritériá:

- predĺžiť dobu používania pôvodného dlhodobého hmotného majetku,
- zvýšiť produkčnú kapacitu,
- zvýšiť kvalitu výstupov.

Účtovné zobrazenie nákladov zvyšujúcich hodnotu majetku je také isté, ako pri zaradení nového majetku do používania. Účtovné jednotky si väčšinou z praktických dôvodov (využitie zásady významnosti a pomeru nákladov oproti úžitku informácie) určujú hodnotové limity, od ktorých tieto náklady aktivujú, inak ich účtujú do nákladov obdobia.

Pri nákladoch zvyšujúcich budúci servisný potenciál dlhodobého hmotného majetku je účtovný postup nasledujúci:

- Náklady nepredlžujúce dobu životnosti majetku. Ak sa nahrádza časť pôvodného dlhodobého majetku za novú, tak sa účtovná hodnota (obstarávacie náklady mínus oprávky a straty zo znehodnotenia) znížená o prípadnú hodnotu zvyšku zaúčtuje do nákladov obdobia a nová časť sa zaradí do používania. Následne sa upraví výška ročných odpisov, aby sa nepredĺžila doba odpisovania.
- Náklady predlžujúce dobu životnosti. Ak vzniknuté náklady nezvyšujú hodnotu majetku, ale len predlžujú jeho dobu životnosti, tak sa odporúča o tieto náklady znížiť doteraz vytvorené oprávky k pôvodnému dlhodobému majetku, tým sa pri nezmenenej výške ročných odpisov predĺži doba odpisovania. V tomto prípade je netto hodnota majetku rovnaká, ako by bola pri aktivácii týchto nákladov do majetku.

Príručka auditu AICPA k auditu **leteckých spoločností** (angl. Audit of Airlines, AUG AIR) v minulosti povoľovala leteckým spoločnostiam odhadnúť a vytvoriť odhad na budúce náklady týkajúce sa povinnej údržby motorov a trupov lietadiel. Tento postup bol v roku 2006 zakázaný novým štandardom FSP AUG AIR-1 – Účtovný postup pre plánované generálne opravy, keďže tento postup bol v rozpore s definíciou záväzkov.

Ak má účtovná jednotka prenajaté priestory a vykoná na nich úpravy (hmotné, fyzické vylepšenie, angl. leasehold improvements), ako je napr. inštalácia klimatizácie, tak náklady na tieto úpravy identifikuje ako dlhodobý hmotný majetok a odpisuje ich (po zohľadnení hodnoty zvyšku) buď počas doby platnosti nájomnej zmluvy alebo ak je predpokladaná doba životnosti týchto úprav kratšia, tak podľa predpokladanej doby životnosti.

Pri dlhodobých dodacích zmluvách vznikajú výrobcovi často **predvýrobné náklady** na formy, matrice a rôzne nástroje. EITF 99-5 upravuje účtovné zobrazenie takýchto nákladov nasledovne:

1. Náklady na dizajn a vývoj produktov určených na predaj na základe dlhodobých zmlúv sa účtujú do nákladov obdobia, v ktorom vznikli.
2. Náklady na dizajn a vývoj foriem, matríc a rôznych nástrojov, ktoré výrobca vlastní a bude používať pri výrobe na základe dlhodobých zmlúv, sa aktivujú do majetku (sú predmetom testovania na znehodnotenie podľa štandardu SFAS 144). Výnimku tvoria formy, matrice a ostatné nástroje, ktoré zahŕňujú nové technológie, ktoré sa účtujú do nákladov obdobia ako náklady na vývoj a výskum podľa štandardu SFAS 2.
3. V prípade, že formy, matrice a rôzne nástroje nie sú majetkom výrobcu, potom sa účtujú do nákladov obdobia, v ktorom vznikli, výnimkou je situácia, pokiaľ má výrobca nezrušiteľné právo z dodávateľskej zmluvy (počas doby poskytovania dodávok) používať tieto formy, farbivá a rôzne náradia.
4. Ak existuje právne vymožiteľná garancia pre náhradu vzniknutých nákladov na dizajn a vývoj, ktoré by boli inak zaúčtované do nákladov podľa tohto EITF názoru, sa tieto náklady aktivujú do majetku. Táto garancia musí obsahovať časť zaoberajúcu sa refundáciou týchto nákladov. EITF uvádza príklady takýchto garancií.

3.1.2 Oceňovanie dlhodobého hmotného majetku

3.1.2.1 Prvotné oceňovanie

Dlhodobý hmotný majetok sa **prvotne oceňuje v historických nákladoch**, ktoré zahŕňujú všetky náklady, ktoré je nutné vynaložiť na to, aby bolo možné daný dlhodobý hmotný majetok uviesť na miesto a do podmienok, ktoré umožňujú jeho použitie na účely, na ktoré bol obstarávaný. Ak si aktivity nevyhnutné na uvedenie dlhodobého hmotného majetku na miesto a do podmienok podľa zamýšľaného použitia vyžadujú dlhšie časové obdobie, tak vzniknuté úrokové náklady za toto časové obdobie tvoria súčasť historických nákladov obstarávaného majetku.

Podľa FASB Kodifikácie¹⁸ sa majú tieto aktivity chápať v širšom slova zmysle. Zahŕňajú samotnú fyzickú konštrukciu majetku, ako aj všetky kroky nevyhnutné na prípravu majetku pre zamýšľané použitie. Patria sem administratívne a technické činnosti v predvýrobnej fáze, ako napríklad projekčná činnosť alebo proces vybavovania povolení od úradov. Taktiež sem patria aktivity podniknuté po začatí konštrukčnej fázy a za účelom vyhnutia sa napríklad technickým problémom, pracovno-právnym alebo súdnym sporom.

Pri **obstarávanom majetku** môžu tieto náklady zahŕňať:

1. kúpnu cenu,
2. dane, ktoré nemožno odpočítať,
3. dovozné clá,
4. agentské poplatky,
5. prepravu a súvisiace poistenie,
6. uskladnenie a manipulačné poplatky,
7. inštaláciu a nastavenie,
8. testovanie a zavedenie do prevádzky,
9. výdavky na opravu kúpeného už použitého majetku,
10. odhadované náklady na vyradenie majetku,
11. úrokové náklady a
12. iné priamo súvisiace náklady.

Aktivácia výdavkov na školenie zamestnancov však nie je povolená. Týka sa to externých školení, ako aj školení zahrnutých do ceny obstarávaného majetku. V tomto prípade vzniká povinnosť odhadnúť objektívnu hodnotu školenia a o túto hodnotu znížiť obstarávaciu cenu nakupovaného majetku.¹⁹

Všetky výdavky vynaložené na obstaranie a prípravu **pozemkov** na ich zamýšľané použitie sú súčasťou ich ocenenia. To znamená, že pri kúpe pozemku určeného na výstavbu, vstupujú zvyčajne do obstarávacej ceny tieto vynaložené výdavky: 1. kúpna cena; 2. právne a správne poplatky (napr. zápis do katastra); 3. výdavky nevyhnutné na uvedenie pozemku do stavu potrebného na jeho zamýšľané využitie, ako je vyrovnávanie, zasypávanie, vysušenie a vyčistenie; 4. prevzatie zádržného práva, hypotéky alebo vecného bremena; 5. ostatné vylepšujúce úpravy, ktoré nemajú vymedzenú dobu životnosti.

¹⁸ V FASB Kodifikácii sa táto definícia nachádza v slovníku pojmov, v štandarde SFAS 34 – Aktivácia úrokových nákladov je súčasťou paragrafu 18.

¹⁹ MLÁDEK, R. : *Světové účetnictví*. 3. vyd., Praha : Linde, 2005, str.114.

Pri kúpe pozemku, na ktorom sa nachádza budova, ale je určený na výstavbu iného typu nehnuteľnosti (napr. parkovisko), vstupujú do obstarávacej ceny tohto pozemku náklady na odstránenie starej budovy (čistenie, vyrovnanie nerovností, zasypanie jám), pretože predstavujú výdavky nevyhnutné na uvedenie pozemku do stavu, ktorý umožňuje jeho zamýšľané použitie. Prípadné príjmy vznikajúce pri príprave pozemku na jeho zamýšľané použitie, čiže príjmy z predaja zvyšných použiteľných častí zo starej budovy (šrot, trámy a pod.), znižujú obstarávaciu cenu pozemku.

Ak sa s nakúpeným pozemkom preberajú určité záväzky, ako sú daňové nedoplatky alebo záložné právo, tak tieto tiež vstupujú do obstarávacej ceny pozemku. To znamená, že ak je kúpna cena pozemku 50 000 € a záložné právo na tento pozemok 10 000 €, tak obstarávacia cena pozemku je 60 000 €.

Špeciálne úpravy ako vybudovanie chodníkov, verejného osvetlenia, alebo kanalizácie vstupujú do obstarávacej ceny pozemku, pretože sú v podstate permanentného charakteru, keďže sa poväčšinou odovzdávajú miestnej samospráve, ktorá ich spravuje. Avšak úpravy s obmedzenou dobou životnosti (súkromné príjazdové cesty, chodníky, parkovacie miesta, oploenie) sa sledujú samostatne a odpisujú počas ich doby životnosti.

Pri **budovách** vstupujú do ocenenia všetky výdavky súvisiace priamo s kúpou alebo výstavbou. Tieto náklady zahŕňajú 1. materiál, prácu a režijné náklady vznikajúce počas výstavby; 2. náklady na projekt a stavebné povolenie; 3. demoláciu starej budovy nachádzajúcej sa na pozemku, ako aj výdavky na následnú úpravu pozemku (vyrovanie, zasypanie, čistenie) pred začiatkom výstavby; 4. zmluvnú cenu platenú dodávateľom; 5. výdavky na rekonštrukciu existujúcej budovy pre vlastné účely jej novým majiteľom.

V súčasne platných US GAAP sa nestretneme so špecifickou úpravou účtovného zobrazenia **nákladov na demoláciu**. Táto problematika nie je explicitne upravená autoritatívnym zdrojom. Dochádza taktiež k rozdielnym názorom medzi niektorými uznávanými autormi účtovných publikácií, zaoberajúcimi sa problematikou US GAAP. Niektorí tvrdia, že demolácia má vstupovať do ceny pozemku, iní zase preferujú aktiváciu do ceny novej budovy.

AcSEC vo svojom návrhu SOP štandardu (neschválený FASB) navrhovala, že výdavky na demoláciu vzniknuté vlastníkovi alebo nájomcovi, majú byť zaúčtované do prevádzkových nákladov účtovného obdobia, v ktorom vznikli. Výnimkou sú výdavky na demoláciu, ktoré súvisia s obstaraním alebo prenájmom nehnuteľnosti a demolácia je: a) pravdepodobná v čase obstarania alebo začiatku nájmu, b) vykonáva sa primeranú dobu. Ak výdavky na demoláciu spĺňajú body a) a b), aktivujú sa ako súčasť nehnuteľného

majetku. Aktivácia výdavkov na demoláciu môže byť súčasťou ocenenia pozemkov alebo budov, závisí to od povahy týchto výdavkov. Napríklad demolácia budovy za účelom novej konštrukcie (pôvodná nehnuteľnosť bola administratívna budova, novou bude poschodové parkovisko) by sa mala aktivovať do ceny pozemku a demolácia vzťahujúca sa k rekonštrukcii skladových priestorov na administratívne priestory vstupuje do ceny budovy.

Keďže táto problematika nie je upravená autoritatívnym štandardom US GAAP, tak môžu účtovné jednotky v zmysle štandardu SFAS 168 (FASB Kodifikácia a hierarchia štandardov US GAAP) postupovať podľa IAS 16, ktorý v časti 17b predpisuje, že výdavky na prípravu staveniska vstupujú do ceny nového majetku.

Identifikovateľný majetok obstaraný formou **podnikovej kombinácie** sa podľa revidovaného štandardu SFAS 141(R) Podnikové kombinácie (angl. Business Combinations)²⁰ oceňuje objektívnou hodnotou, ktorú mal daný majetok ku dňu akvizície.

Majetok obstaraný formou tzv. **súhrnného nákupu** (angl. lump-sum purchases), resp. majetok nakúpený v skupine sa oceňuje obstarávacími nákladmi, ktoré sa alokujú na jednotlivé položky skupiny majetku na báze ich pomernej objektívnej hodnoty.

Majetok vytvorený vlastnou činnosťou sa oceňuje všetkými priamymi nákladmi (práca, materiál, mzdy a súvisiace náklady), ktoré vznikli pri výrobe dlhodobého hmotného majetku. Do ceny dlhodobého hmotného majetku vyrobeného vlastnou činnosťou môže taktiež vstupovať aj primeraná časť nepriamych nákladov (spotreba energie, odpisy strojov, mzdy majstrov). Podľa zásady opatrnosti by si mala účtovná jednotka stanoviť jasné pravidlá, ktoré bude konzistentne dodržiavať a v poznámkach uvedie použité metódy a výšku aktivovaných nákladov.

Táto problematika taktiež nie je presne definovaná v US GAAP a účtovné jednotky môžu postupovať dvoma spôsobmi:

- Neaktivovať fixné režijné náklady, pretože tieto sa všeobecne chápu ako fixné a čiže sú nezávislé na tom, či účtovná jednotka vytvára majetok vlastnou činnosťou alebo nie. Preto aktivácia časti režijných nákladov znižuje náklady obdobia a tým

²⁰ Je súčasťou FASB Kodifikácie.

nadhodnocuje výsledok hospodárenia za účtovné obdobie. Účtovné jednotky ale môžu aktivovať variabilnú časť režijných nákladov, ktorých vznik je podmienený konštrukciou majetku vlastnou činnosťou.

- Aktivovať časti všetkých režijných nákladov, čiže oceňovať metódou úplných nákladov. Zástancovia tejto metódy tvrdia, že neaktivácia režijných nákladov podhodnocuje ocenenie dlhodobého hmotného majetku vytváraného vlastnou činnosťou a tým aj nadhodnocuje výsledok hospodárenia budúcich období z dôvodu podhodnotených odpisov.

Ak alokácia režijných nákladov spôsobí, že takéto ocenenie dlhodobého hmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou je vyššie, ako by bolo v prípade, keď by sa daný majetok obstaral kúpou (čiže účtovné ocenenie by bolo vyššie ako objektívna hodnota daného majetku), prevyšujúce vlastné náklady by sa nemali aktivovať, ale zaúčtovať do nákladov obdobia.

3.1.2.2 Aktivácia úrokových nákladov

Správny účtovný postup pre úrokové náklady vznikajúce v súvislosti s obstarávaním dlhodobého hmotného majetku je dlhodobo sporným bodom medzi odbornou obcou.

Existujú tri prístupy pre účtovné zobrazenie vzniknutých úrokových nákladov²¹:

1. Neaktivovanie úrokových nákladov počas zhotovenia, resp. obstarávania. Podľa tohto prístupu sa úroky chápu ako náklady na financovanie a nie ako náklady zhotovenia dlhodobého hmotného majetku. Niektorí odborníci tvrdia, že v prípade financovania obstarania dlhodobého hmotného majetku pomocou emitovania akcií (zvýšením vlastného imania), namiesto použitia úverového financovania, nevznikajú úrokové náklady. Hlavným argumentom proti tomuto prístupu je, že použitie peňazí bez ohľadu na ich zdroj (emisie akcií alebo zvýšenie cudzích zdrojov), má za následok vznik implicitných úrokových nákladov, čo by nemalo byť opomenuté.
2. Aktivácia všetkých nákladov vložených zdrojov (kapitálu) bez ohľadu na to, či sú identifikovateľné alebo nie. Pri tejto metóde by mali náklady na zhotovenie zahŕňať všetky náklady na financovanie, čiže peniaze, úvery alebo akcie.

²¹ DONALD E. KIESO – JERRY J. WEYGANDT – TERRY D. WARFIELD: *Intermediate Accounting*. 12. vyd.. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2007, str. 475.

Zástancovia tohto prístupu tvrdia, že všetky náklady nevyhnutné na uvedenie dlhodobého hmotného majetku na miesto určenia a do prevádzkyschopného stavu podľa zámeru vedenia účtovnej jednotky vrátane úrokov, tvoria súčasť obstarávacích nákladov. Tvrdia, že úroky, či už skutočné alebo hypotetické (angl. imputed interest), sú nákladmi, tak ako práca či materiál. Hlavnou kritikou tohto prístupu je, že výpočet nákladov vlastného kapitálu je subjektívny a nie je v súlade s koncepciou systému historických nákladov.

3. Aktivácia iba skutočných úrokových nákladov vzniknutých počas doby zhotovenia dlhodobého hmotného majetku. Tento prístup je sčasti v súlade s druhým prístupom, že úrok je takisto nákladom ako práca a materiál. Ale podľa tohto prístupu sa aktivujú len úrokové náklady vznikajúce pri úverovom financovaní. To znamená, že ocenenie dlhodobého hmotného majetku bude pri financovaní obstarania alebo zhotovenia dlhodobého majetku pomocou úverov väčšie, ako by bolo pri financovaní z vlastných zdrojov. Poniektorí autori považujú tento prístup za neuspokojivý, pretože sa domnievajú, že ocenenie dlhodobého hmotného majetku má byť rovnaké bez ohľadu na spôsob financovania.

US GAAP vychádzajú z modifikovaného tretieho prístupu - aktivácia skutočných úrokových nákladov. Túto problematiku upravuje štandard SFAS 34 – Aktivácia úrokových nákladov (angl. capitalization of interest costs). Tento štandard upravuje aktiváciu úrokových nákladov ako súčasť historickej ceny určitého nadobúdaného dlhodobého hmotného majetku.

Hlavným zámerom pri aktivácii úrokových nákladov je:

1. zabezpečenie **presnejšieho ocenenia** nákladov spojených s investovaním do dlhodobého hmotného majetku,
2. **dosiahnutie vecnej a časovej zhody** medzi nákladmi spojenými s obstaraním, zhotovením a vývojom prevádzkového majetku a výnosmi, ktoré budú plynúť z používania tohto majetku v budúcnosti.

Úrokové náklady sa aktivujú vtedy, ak si činnosti na uvedenie majetku do prevádzkyschopného stavu podľa zámeru vedenia účtovnej jednotky, vyžadujú dlhšie časové obdobie. Avšak v mnohých prípadoch by tento postup viedol k navýšeniu administratívnych nákladov, ktoré by prevyšovali úžitok z danej informácie. Úžitok je menší, ak efekt z aktivácie úrokov a ich následného odpisovania v porovnaní

s účtovaním úrokov do nákladov bežného obdobia je nevýznamný. V tomto prípade US GAAP nevyžadujú aktiváciu úrokových nákladov do historickej ceny dlhodobého hmotného majetku.

Aktivácia úrokov sa musí uskutočniť, ak ide o presne vymedzený druh majetku, tzv. **kvalifikovaný majetok** (angl. qualifying assets), medzi ktorý patrí:

- vyrábaný alebo inak konštruovaný majetok pre vlastné využitie v rámci účtovnej jednotky (takýto majetok zahŕňa aj majetok vyvíjaný inými spoločnosťami, pokiaľ účtovná jednotka platila za jeho výrobu formou preddavkov alebo čiastkových úhrad),
- majetok vyrábaný za účelom predaja alebo prenájmu, ktorý je vyrábaný ako samostatné projekty (napr. výroba lodí, výstavba nehnuteľností).

Pozemky, na ktorých sa nevykonávajú aktivity nevyhnutné na ich uvedenie do stavu potrebného na zamýšľané využitie, nespĺňajú kritériá pre kvalifikovaný majetok (pre účely aktivácie úrokových nákladov). V prípade, že sa vykonávajú aktivity za účelom úpravy pozemkov na zamýšľané použitie, tak počas trvania týchto prác sa náklady na obstaranie pozemkov považujú za kvalifikované na aktiváciu úrokových nákladov. Aktivované úrokové náklady na tieto výdavky sú obstarávacími nákladmi dlhodobého hmotného majetku, ktorý je výsledkom týchto aktivít. Ak je výsledným majetkom stavba, ako napríklad továreň alebo obchodné centrum, úrokové náklady vzťahujúce sa na výdavky na pozemok sú súčasťou ocenenia tejto stavby (úrokové náklady budú priradené k výnosom počas doby odpisovania budovy). Ak sú výsledným majetkom napríklad upravené stavebné pozemky určené na predaj, aktivované úrokové náklady tvoria súčasť ocenenia upravených pozemkov (úrokové náklady budú priradené k výnosom v čase predaja upravených stavebných pozemkov).

Aktivácia úrokových nákladov **sa neaplikuje** (úrokové náklady sú zahrnuté do nákladov bežného obdobia) v nasledujúcich situáciách, ak:

- sa pravidelne vyrába veľké množstvo zásob;
- efekt z aktivácie úrokových nákladov je nevýznamný v porovnaní s účtovaním do nákladov bežného obdobia;
- je kvalifikovaný majetok už pripravený na používanie a zaradený do používania;
- sa kvalifikovaný majetok nepoužíva a ani sa neplánuje jeho uvedenie do prevádzkyschopného stavu.

Medzi kvalifikovaný majetok nepatria výrobky účtovnej jednotky, ktoré účtovná jednotka bežne vyrába na predaj vo veľkých množstvách a bežne obstarávaný dlhodobý hmotný majetok. Obvykle môže nastať, že firma do obstarávacej ceny zahrnie vedľajšie náklady spojené s obstaraním, ale nemôže zahrnúť úrok, ktorý platí počas inštalácie alebo zavedenia do prevádzkyschopného stavu. Jediná výnimka by nastala, keby inštalácia bola tak náročná (a nákladná), že by už išlo o majetok vytvorený vo vlastnej réžii.

Medzi **úrokové náklady**, ktoré **je možné aktivovať** do historickej ceny dlhodobého hmotného majetku, patrí:

- a) úročené záväzky s explicitnou úrokovou mierou (fixnou alebo plávajúcou);
- b) implicitný úrok na určité záväzky (podľa APB 21 s dobou splatnosti dlhšou ako jeden rok);
- c) úrok z finančného prenájmu.

Najvhodnejšou úrokovou mierou, ktorá sa má použiť pri aktivácii úrokových nákladov, je úroková miera vzťahujúca sa na špecifický účelový úver určený na financovanie obstarávaného dlhodobého hmotného majetku. V prípade, že sa dlhodobý hmotný majetok nefinancuje pomocou nového účelového úveru, na účely aktivácie sa používa vážený priemer úrokových mier už existujúcich pôžičiek účtovnej jednotky. V tomto prípade sa uvažuje o tom, že ak by účtovná jednotka neobstarávala nový kvalifikovaný dlhodobý hmotný majetok, tak by tieto pôžičky mohli byť splatené a úrokový náklad by nenastal alebo by bol menší. Analogicky sa dá povedať, že tieto úvery slúžia na financovanie nového kvalifikovaného dlhodobého majetku a tým vstupujú do jeho prvotného ocenenia. Výpočet váženého priemeru úrokových mier vychádza z úsudku pri výbere aplikovateľných pôžičiek. Hodnota úrokových nákladov, ktoré sa majú aktivovať, predstavuje tú časť úrokových nákladov, ktorá by mohla byť ušetrená, ak by sa neobstarával nový dlhodobý hmotný majetok, t. j. dodatočný úrokový náklad súvisiaci s obstarávaním majetku.

Po stanovení vhodnej úrokovej miery je nutné zistiť základňu, z ktorej sa vypočíta aktivovateľný úrokový náklad. Táto základňa sa vypočíta ako priemerná hodnota akumulovaných čistých investičných výdavkov za príslušné obdobie, ktoré súvisia s obstaraním kvalifikovaného majetku. Je nutné rozlišovať medzi obstarávacími nákladmi a výdavkami. Časť obstarávacích nákladov krytá neúročeným záväzkom sa nezahrňuje do výpočtu priemerných akumulovaných investičných výdavkov, avšak je možné využiť primeranú aproximáciu, ak nedochádza k významným rozdielom.

Ak sú priemerné investičné výdavky väčšie ako je výška účelových pôžičiek, prevyšujúca časť výdavkov sa vynásobí váženým priemerom úrokových mier ostatných úverov namiesto úrokovej miery prislúchajúcej k špecifickému účelovému úveru. Táto požiadavka lepšie znázorňuje úrokové náklady spojené s obstarávaním dlhodobého hmotného majetku. Pri výpočtoch môže byť použité jednoduché, ale aj zložené úročenie.

Celková výška vzniknutých úrokových nákladov predstavuje maximálnu hodnotu aktivovateľných úrokov. Aktivovaná výška úrokov nesmie prekročiť výšku úrokových nákladov vzniknutých počas doby obstarávania dlhodobého hmotného majetku. Nie je možný zápočet výnosových úrokov napríklad z dočasne uložených voľných úverových zdrojov s nákladovými úrokmi.

Aktivácia úrokových nákladov môže nastať, ak boli splnené všetky tieto podmienky súčasne:

- vznikli náklady na obstaranie kvalifikovaného dlhodobého hmotného majetku;
- sa vykonávajú aktivity, ktoré sú spojené s uvedením majetku do prevádzkyschopného stavu;
- vznikli samotné úrokové náklady.

Nie je možné aktivovať náklady na majetok, ktorý je už v prevádzkyschopnom stave, resp. nie je prevádzkyschopného stavu schopný.

V prípade prerušenia aktivít súvisiacich s obstaraním, sa preruší aj aktivácia úrokových nákladov. Krátkodobé prerušenia aktivít nie sú považované za prerušenia a počas týchto období je možné aktivovať úrokové náklady.

Aktivácia úrokových nákladov sa končí, keď sú v podstatnej miere ukončené všetky aktivity nevyhnutné na prípravu majetku na jeho zamýšľané užívanie alebo predaj. Niektoré položky majetku sú dokončované po častiach a každú časť je možné používať samostatne. Pre tento prípad sa aktivácia úrokov skončí pre každú dokončenú časť zvlášť. Pri majetkovom celku, ktorý sa skladá z viacerých častí (napr. výrobná linka), pričom jednotlivé časti nemajú samostatnú úžitkovú hodnotu, sa aktivácia úrokových nákladov ukončí až v momente, kedy je majetkový celok pripravený na používanie.

Príklad aktivácie úrokových nákladov:

Účtovná jednotka obstarala v roku 2008 budovu od inej účtovnej jednotky. Zmluvnú cenu uhrádzala piatimi splátkami, pričom posledná platba bola ku dňu dokončenia a odovzdania celej stavby. Splátkový kalendár v roku 2008 bol nasledujúci:

1. januára 2008	200 000 \$
31. marca 2008	400 000 \$
30. júna 2008	600 000 \$
30. septembra 2008	450 000 \$
31. decembra 2008	<u>350 000 \$</u>
	2 000 000 \$

Účtovná jednotka mala k 31. 12. 2008 nasledujúce nesplatené úvery:

1. trojročný účelový úver na kúpu budovy vo výške 850.000 \$ a s úrokovou mierou 12% p. a. platenou štvrťročne;
2. desaťročný úver vo výške 600.000 \$ a s úrokovou mierou 10% p. a. platenou ročne;
3. päťročný úver vo výške 700.000 \$ a s úrokovou mierou 12% p. a. platenou ročne.

Výpočet výšky aktivovateľných úrokov je nasledovný:

Priemerné akumulované výdavky			
Dátum	Splátka	Aktivovateľné obdobie*	Priemerné akumulované výdavky
1.1.2008	200 000 \$	12/12	200 000 \$
31.3.2008	400 000 \$	9/12	300 000 \$
30.6.2008	600 000 \$	6/12	300 000 \$
30.9.2008	450 000 \$	3/12	112 500 \$
31.12.2008	<u>350 000 \$</u>	0/12	0 \$
	2 000 000 \$		912 500 \$

**Počet mesiacov medzi dátumom výdavku a dátumom ukončenia aktivácie úrokových nákladov.*

Pre účelový úver na nákup nehnuteľnosti sa na výpočet úrokov použije explicitná úroková miera tohto úveru. Zvyšná suma, vypočítaná ako rozdiel medzi výškou priemerných akumulovaných výdavkov a výškou účelového úveru (v tomto príklade $912.500 \$ - 850.000 \$ = 62.500 \$$), sa úročí váženým priemerom úrokových mier ostatných úverov.

Výpočet váženého priemeru úrokových mier:

	Istina	Úrok
10. ročný úver, 10% p. a.	600 000 \$	60 000 \$
5. ročný úver, 12% p. a.	700 000 \$	84 000 \$
	<u>1 300 000 \$</u>	<u>144 000 \$</u>

$$\text{Vážený priemer úrokových mier} = \frac{\text{Celkový úrok}}{\text{Celková istina}} = \frac{144\,000}{1\,300\,000} = 11,08\%$$

Potenciálny aktivovateľný úrok:

$$850\,000 \times \left(1 + \frac{0,12}{4}\right)^4 - 850\,000 = 106.682 \$$$

$$62\,500 \times 0,1108 = \underline{6\,925 \$}$$

$$\text{Spolu} = 113\,607 \$$$

Celkové úrokové náklady za účtovné obdobie sú:

$$\text{Trojročný účelový úver (850 000 \$ x 1,12551) - 850 000 €} = 106\,682 \$$$

$$\text{Desaťročný úver (600 000 \$ x 10\%)} = 60\,000 \$$$

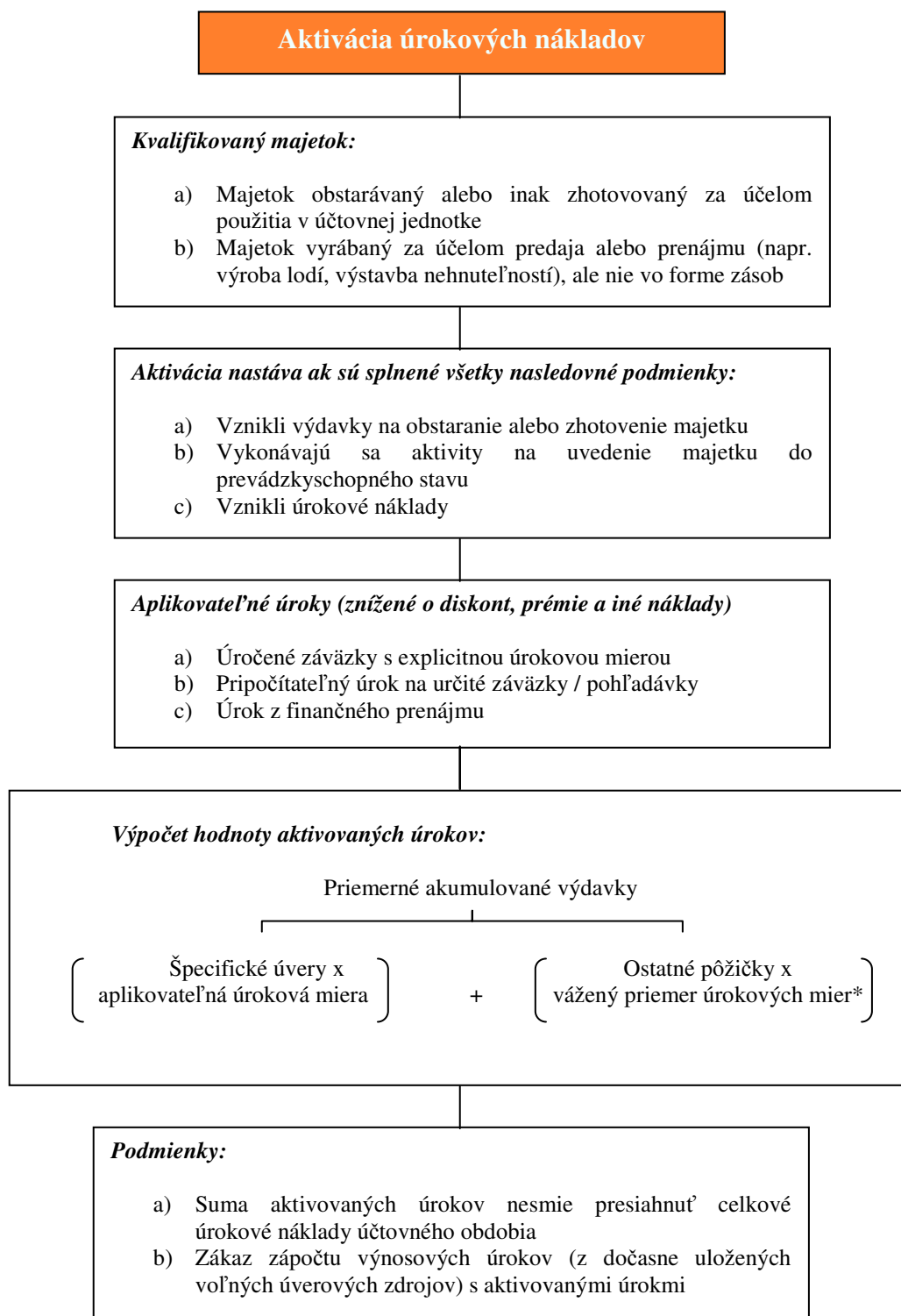
$$\text{Päťročný úver (700 000 \$ x 12\%)} = \underline{84\,000 \$}$$

$$\text{Spolu} = 250\,682 \$$$

Aktivovateľné úrokové náklady do historickej ceny budovy tvoria hodnotu, ktorá je nižšia z 113 607 \$ (zamedziteľný úrok) alebo 250 682 \$ (celkový úrokový náklad), v tomto prípade 113 607 \$. Zvyšná časť 137 075 (250 682 – 113 607) tvorí bežný náklad účtovného obdobia 2008.

V schéme 6 na nasledujúcej strane je uvedený súhrn úpravy problematiky aktivácie úrokových nákladov v US GAAP.

Schéma 6 **Prehľad aktivácie úrokových nákladov²²**



*Vážený priemer úrokových mier (angl. *Weighted-average interest rate*) = (Celkový úrokový náklad z pôžičiek / priemerná nesplatená istina počas účtovného obdobia)

²² EPSTEIN, B. J. – NACH, R. – BRAGG, S.M.: GAAP 2009. *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM, str. 502.

3.1.2.3 Náklady na vyradenie

V účtovnej praxi sa používali rôzne účtovné postupy pre správne znázornenie právnej povinnosti spojenej s vyradením dlhodobého hmotného majetku. Niektoré účtovné jednotky časovo rozlišovali náklady spojené s vyradením majetku počas doby používania dlhodobého hmotného majetku formou odpisov (vstupovali do odpisovej základne príslušného dlhodobého hmotného majetku), alebo formou rezerv. Iné účtovné jednotky účtovali o týchto nákladoch až pri samotnom vyradení dlhodobého hmotného majetku, čiže počas doby používania majetku o tejto povinnosti z vyradenia neúčtovali a ani ju neprezentovali v účtovnej závierke.

Táto skutočnosť bola hlavným dôvodom vydania štandardu SFAS č. 143 – Účtovné zobrazenie rezerv na povinné vyradenie majetku (angl. Accounting for Asset Retirement Obligation), ktorý upravuje **identifikáciu a oceňovanie rezerv z titulu povinnosti vyradenia dlhodobého hmotného majetku a s tým spojené náklady na vyradenie**, ktoré vstupujú do obstarávacích nákladov dlhodobého hmotného majetku. K tomuto štandardu bola taktiež vydaná interpretácia FIN č. 47, upravujúca správny účtovný postup pre podmienenú povinnosť vyradenia dlhodobého hmotného majetku (angl. Accounting for conditional asset retirement obligations).

Tento štandard sa vzťahuje na všetky účtovné jednotky, ktorým vznikla **právna povinnosť vyradenia dlhodobého hmotného majetku** v spojitosti s jeho obstaraním, vytvorením vlastnou činnosťou, vývojom alebo vzniknutá v bežnej prevádzke. Tieto pravidlá sa vzťahujú aj na majetok obstaraný formou finančného prenájmu, ako aj na majetok určený na operatívny prenájom u prenajímateľa.

Pod pojmom právna povinnosť sa v zmysle tohto štandardu rozumie povinnosť vyplývajúca z právnych predpisov (napr. vo forme zákonov, vyhlášok a nariadení) a zmlúv v písomnej alebo ústnej forme. Štandard SFAS 143 pod pojmom právna povinnosť taktiež rozumie právny vzťah vznikajúci na základe príslubu (angl. promissory estoppel), ktorý je súdne vymožiteľný, napríklad ústny príslub konateľa účtovnej jednotky na verejnej tlačovej konferencii o demolácii budov a rekultivácii pozemkov po ukončení prevádzky závodu.

Tento štandard sa hlavne vzťahuje na špecializované odvetvia, ako sú napr. námorné ropné plošiny, jadrové elektrárne, banský priemysel, skládky odpadov a pod. Avšak najčastejšími príkladmi z praxe sú²³:

1. prenajaté priestory. V súlade s podmienkami prenájmu je nájomca povinný pred opustením priestorov odstrániť všetky špeciálne zariadenia alebo poskytnúť primeranú kompenzáciu. Zmluva o prenájme ukladá nájomcovi právnu povinnosť odstrániť majetok na konci jeho dohodnutej doby prenájmu alebo pri opustení priestorov, a preto táto situácia môže byť posudzovaná podľa dikcie SFAS 143;
2. vlastné priestory. Rovnaké zariadenie ako v príklade 1 je inštalované v továrni, ktorú vlastní účtovná jednotka. Na konci doby životnosti zariadenia vzniknú účtovnej jednotke buď náklady na demontáž a odstránenie zariadenia, alebo ho tam nechá uložený v nečinnosti. Ak sa účtovná jednotka rozhodne neurobiť nič a neodstrániť príslušné zariadenie, môže to nepriaznivo ovplyvniť objektívnu hodnotu priestorov a účtovná jednotka by mala zvoliť predaj týchto priestorov v pôvodnom stave. Z pohľadu aplikácie princípu priradovania nákladov k výnosom a spôsobom zhodným s príkladom 1, náklady na vyradenie majetku by mali byť vykázané systematicky a racionálne v priebehu doby životnosti majetku a nielen v období, kedy dochádza k jeho vyradeniu. Keďže v tomto prípade nejde o právny záväzok zo strany majiteľa továrne a zariadenia, tak by nemal byť posudzovaný na základe SFAS 143;
3. na základe právnej vymožitelnosti nezmluvného prísľubu (angl. promissory estoppel) (pri zohľadnení skutočností opísaných v príklade 2). V tomto prípade majiteľ továrne predal tretej strane opciu na nákup továrne, uplatniteľnú o päť rokov. V ponuke na opciu účtovná jednotka dala ústny prísľub, že na konci piateho roku odstráni z ponúkaných priestorov všetky nainštalované prístroje a zariadenia. Vzniká právny nárok (na základe amerického právneho systému), a preto ide o situáciu, ktorá má byť posudzovaná na základe SFAS 143.

²³ EPSTEIN, B. J. – NACH, R. – BRAGG, S.M.: GAAP 2009. *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM, s. 504

Rezerva z titulu právnej povinnosti vyradenia dlhodobého hmotného je prvotne identifikovaná a ocenená v objektívnej hodnote v tom účtovnom období, v ktorom vznikla, ak je možné stanoviť odhad objektívnej hodnoty. V opačnom prípade bude rezerva uznaná v tom účtovnom období, kedy je možné objektívnu hodnotu rezervy odhadnúť.

Pri **odhade objektívnej hodnoty** rezervy sa zvyčajne používa **metóda súčasnej hodnoty**, pričom na odúčroenie očakávaných peňažných tokov sa používa **bezriziková diskontná sadzba upravená o úverovú bonitu** účtovnej jednotky. To znamená, že úverová bonita je zohľadnená priamo v diskontnej sadzbe a nie v očakávaných peňažných tokoch.

Samotný odhad objektívnej hodnoty tejto rezervy začína stanovením peňažných tokov, ktoré reflektujú trhové ocenenie nákladov na vyradenie a časový okamih vyradenia. Trhové ocenenie vychádza zvyčajne z predpokladu, že si účtovná jednotka zadá práce spojené s vyradením dlhodobého hmotného majetku inej účtovnej jednotke. **Pri výpočte objektívnej hodnoty sa musia stanoviť a zapracovať tieto predpoklady:**

- odhadované náklady, ktoré by vznikli tretej strane pri výkone prác spojených s vyradením;
- ostatné faktory vplývajúce na ocenenie prác treťou stranou, ako je inflácia, režijné náklady, odpisy, zisková prirážka, atď.;
- rôzne scenáre ceny a časového okamihu prác spojených s vyradením majetku a ich pravdepodobnosť vzniku;
- treťou stranou požadovaná trhová riziková prémie, zohľadňujúca neistotu a nepredvídateľné udalosti obsiahnuté v danom záväzku.

Aj v prípade, že účtovná jednotka má vlastné kapacity na vyradenie dlhodobého hmotného majetku, musí byť stanovenie objektívnej hodnoty rezervy za predpokladu, že dané práce bude vykonávať tretia strana, zahrňujúc jej režijné náklady a zisk.

Pre výpočet súčasnej hodnoty sa používa bezriziková úroková miera upravená o vlastnú úverovú bonitu účtovnej jednotky (angl. credit-adjusted risk-free rate). Bezriziková úroková miera predstavuje úrokovú mieru pri úročenom peňažnom majetku s dobou splatnosti rovnakou, ako je obdobie vzniku odhadovaných peňažných tokov týkajúcich sa nákladov na vyradenie dlhodobého hmotného majetku.

Po prvotnej identifikácii a ocenení **rezervy** na povinné vyradenie majetku, sa jej **hodnota aktivuje do obstarávacej ceny** príslušného **dlhodobého hmotného majetku** so súvzťažným zvýšením rezerv. Následne sa náklady na vyradenie systematicky a racionálne

odpisujú počas doby životnosti majetku. Tak si aj účtovná jednotka vytvára interné zdroje financovania na následné vyradenie majetku.

V nasledujúcich účtovných obdobiach po prvotnej identifikácii musí účtovná jednotka zohľadňovať zmeny rezerv na vyradenie majetku. Tieto zmeny vznikajú z titulu času (úročenie) alebo z revízie pôvodného odhadu neodúročených peňažných tokov (zmena ich hodnoty alebo plánovaného obdobia). Zmeny z titulu času sa zohľadňujú ako prvé a až po ich zaúčtovaní do rezerv dochádza k prípadnej revízii tejto rezervy z dôvodu zmeny v odhadovaných peňažných tokoch.

Na oceňovanie zmeny rezervy na vyradenie dlhodobého hmotného majetku **z titulu času sa používa tzv. úroková metóda alokácie** (angl. interest method of allocation). To znamená, že na jednej strane sa zvýši hodnota tejto rezervy a na strane druhej vznikne operatívny úrokový náklad (angl. accretion expense). Pri amortizácii rezervy sa používa bezriziková diskontná sadzba, upravená o úverovú bonitu účtovnej jednotky, tak ako pri jeho prvotnom ocenení.

Zmeny v odhadovaných neodúročených peňažných tokoch sa účtovne zobrazujú ako zvýšenie alebo zníženie účtovnej hodnoty rezervy na vyradenie majetku, súvzťažne so zmenou účtovnej hodnoty prislúchajúceho majetku. Pri zvýšení odhadovaných peňažných tokov sa používa súčasná (nová) diskontná sadzba (bezriziková a upravená o bonitu) a pri znížení odhadovaných peňažných tokov sa použije pôvodná diskontná sadzba z obdobia, kedy bola rezerva prvotne identifikovaná a ocenená.

Pri testovaní dlhodobého hmotného majetku na zníženie hodnoty, v súlade s SFAS 144 – Účtovné zobrazenie zníženia hodnoty majetku alebo ukončenie vykazovania dlhodobého majetku, obsahuje účtovná hodnota testovaného majetku aj aktivované náklady na vyradenie tohto majetku. Odhadované budúce peňažné toky týkajúce sa záväzku z vyradenia dlhodobého hmotného majetku, ktorý bol identifikovaný vo finančných výkazoch, sa vylúčia z:

- neodúročených peňažných tokov slúžiacich na testovanie spätnej ziskateľnosti zdrojov investovaných do dlhodobého hmotného majetku;
- odúročených peňažných tokov slúžiacich na stanovenie objektívnej hodnoty dlhodobého hmotného majetku.

Ak je objektívna hodnota dlhodobého hmotného majetku stanovená na základe kótovaných trhových cien a táto cena zohľadňuje náklady vznikajúce pri vyradení tohto majetku, tak sa má táto kótovaná trhovú cenu zvýšiť o objektívnu hodnotu záväzku z vyradenia dlhodobého hmotného majetku pre účely ocenenia straty zo zníženia hodnoty.

Ilustračný príklad uvedený v štandarde SFAS 143²⁴:

Účtovná jednotka uviedla 1. januára 2003 do prevádzky pobrežnú ropnú plošinu. Zároveň má zákonnú povinnosť túto ropnú plošinu na konci jej doby životnosti rozmontovať a odstrániť. Účtovná jednotka odhaduje jej dobu životnosti na 10 rokov. Na základe požiadaviek štandardu SFAS 143 účtovná jednotka identifikuje právny záväzok z odstránenia majetku a aktivuje ho do obstarávacích nákladov ropnej plošiny. Účtovná jednotka odhadla objektívnu hodnotu rezervy pomocou súčasnej hodnoty odhadovaných peňažných tokov. Pre výpočet súčasnej hodnoty použila nasledujúce predpoklady:

1. Mzdové náklady zohľadňujú bežné trhové mzdové náklady nevyhnutné na prenájom pracovnej sily, na demontáž a odstránenie ropnej plošiny. Odhadované peňažné toky po zohľadnení pravdepodobnosti sú:

Odhad peňažných tokov	Pravdepodobnosť	Očakávané peňažné toky
100 000 \$	25%	25 000 \$
125 000 \$	50%	62 500 \$
175 000 \$	25%	43 750 \$
	100%	131 250 \$

2. Účtovná jednotka odhaduje prirážku na krytie režijných nákladov a odpisov sadzbou, ktorú si pripočítava k mzdovým nákladom pre účely transferového oceňovania. Táto sadzba je 80%. Účtovná jednotka nemá pochybnosti, že by sa táto sadzba odlišovala od sadzby použitej zmluvnou stranou.
3. Odhad ziskovej prirážky na mzdové a režijné náklady je stanovený na 20%, čo predstavuje bežnú ziskovosť pri prácach spojených s demontážou a odstránením ropných plošín.
4. Na pokrytie trhového rizika (zmluva v súčasnosti, výkony o 10 rokov) účtovná jednotka odhaduje 5% prémie.
5. Bezriziková úroková miera k 1. januáru 2003 je 5% a účtovná jednotka ju upravila o 3,5% za svoju úverovú bonitu, čiže bezriziková úroková miera upravená o bonitu je 8,5%.
6. Účtovná jednotka predpokladá priemernú infláciu 4% počas nasledujúcich 10 rokov.

²⁴ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 143 – Accounting for Asset Retirement Obligations*. Norwalk : FASB, Jún 2001, str. 31.

Prvotné ocenenie nákladov na odstránenie ropnej plošiny je:

	Očakávané peň. toky k 1.1.2003
Očakávané personálne náklady	131 250
Režijná prirážka (80% x 131 250)	105 000
Zisková prirážka [20% x (131 250 + 105 000)]	47 250
Očakávané peňažné toky pred vplyvom z inflácie	283 500
Miera inflácie 4% na 10 rokov ($1,04^{10}$)	1,4802
Očakávané peňažné toky po vplyve z inflácie	419 637
Trhová riziková prémie (5% x 419 637)	20 982
Očakávané peňažné toky upravené o trhové riziko	440 619
Súčasná hodnota peň. tokov (8,5%, 10 rokov)	<u><u>194 879 \$</u></u>

Účtovné zobrazenie v nasledujúcich rokoch:

Rok	Začiatočný stav rezervy	Ročný úrokový náklad	Konečný zostatok rezervy
2003	194 879 \$	16 565 \$	211 444 \$
2004	211 444 \$	17 973 \$	229 417 \$
2005	229 417 \$	19 500 \$	248 917 \$
2006	248 917 \$	21 158 \$	270 075 \$
2007	270 075 \$	22 956 \$	293 031 \$
2008	293 031 \$	24 908 \$	317 939 \$
2009	317 939 \$	27 025 \$	344 964 \$
2010	344 964 \$	29 322 \$	374 286 \$
2011	374 286 \$	31 814 \$	406 100 \$
2012	406 100 \$	34 519 \$	440 619 \$

Odpisový plán plus rozvrh úrokových nákladov:

Rok	Ročná amortizácia / úrokový náklad	Odpisy	Celkový náklad
2003	16 565 \$	19 488 \$	36 053 \$
2004	17 973 \$	19 488 \$	37 461 \$
2005	19 500 \$	19 488 \$	38 988 \$
2006	21 158 \$	19 488 \$	40 646 \$
2007	22 956 \$	19 488 \$	42 444 \$
2008	24 908 \$	19 488 \$	44 396 \$
2009	27 025 \$	19 488 \$	46 513 \$
2010	29 322 \$	19 488 \$	48 810 \$
2011	31 814 \$	19 488 \$	51 302 \$
2012	34 519 \$	19 488 \$	54 006 \$

K 31. decembru 2012 účtovná jednotka demontovala a odstránila ropnú plošinu použitím vlastných zamestnancov. Vzniknuté náklady boli 351 000 \$.

Mzdové náklady	195 000 \$
Režijná prirážka (80% x 195.000)	156 000 \$
Celkové vzniknuté náklady	351 000 \$
Rezerva z vyradenia majetku	440 619 \$
Zisk zo zúčtovania rezervy	<u><u>89 619 \$</u></u>

Účtovné zápisy v hlavnej knihe účtovnej jednotky:

1. január 2003:

Obstarávacie náklady plošiny	194 879	
Rezerva z vyradenia majetku		194 879

31. december 2003 - 2012:

Odpisy nákladov na vyradenie	19 488	
Oprávky		19 488
Úrokový (amortizačný) náklad	Podľa rozvrhu	
Rezerva z vyradenia majetku		Podľa rozvrhu

31. december 2012:

Rezerva z vyradenia majetku	440 619	
Mzdové záväzky		195 000
Alokácia režijných nákladov		156 000
Zisk zo zúčtovania rezervy		89 619

Rozšírenie príkladu:

Účtovná jednotka upravila k 31. decembru 2004 svoju bezrizikovú úrokovú mieru upravenú o bonitu o pol percentuálneho bodu na 8%. Zároveň revidovala odhad trhových mzdových nákladov o 10%, ako aj upravila pravdepodobnosť ich vzniku. To znamená, že toto zvýšenie rezervy bude úročené 8%. Ostatné predpoklady zostávajú nezmenené.

Nové odhadované peňažné toky sú:

<i>Odhad peňažných tokov</i>	<i>Pravdepodobnosť</i>	<i>Očakávané peňažné toky</i>
110 000 \$	30%	33 000 \$
137 500 \$	45%	61 875 \$
192 500 \$	25%	48 125 \$
	100%	143 000 \$

**Zvýšené očakávané
peň. toky k 31.12.2004**

Očakávané zvýšené personálne náklady	11 750
Režijná prirážka (80% x 11 750)	9 400
Zisková prirážka [20% x (11 750 + 9 400)]	4 230
Očakávané peňažné toky pred vplyvom z inflácie	25 380
Miera inflácie 4% na * rokov (1,04^8)	1,3686
Očakávané peňažné toky po vplyve z inflácie	34 735
Trhová riziková prémie (5% x 34 735)	1 737
Očakávané peňažné toky upravené o trhové riziko	36 472
Súčasná hodnota zvýšených peň. tokov (8%, 8 rokov)	19 705 \$

Rok	Zvýšenie záväzku	Zvýšenie úrokového nákladu
2003	0 \$	0 \$
2004	19 705 \$	0 \$
2005	21 281 \$	1 576 \$
2006	22 983 \$	1 702 \$
2007	24 822 \$	1 839 \$
2008	26 808 \$	1 986 \$
2009	28 953 \$	2 145 \$
2010	31 269 \$	2 316 \$
2011	33 770 \$	2 501 \$
2012	36 472 \$	2 702 \$

Nový plán odpisov a úrokových nákladov:

Rok	Ročná amortizácia / úrokový náklad	Odpisy	Celkový náklad
2003	16 565 \$	19 488 \$	36 053 \$
2004	17 973 \$	19 488 \$	37 461 \$
2005	21 077 \$	21 951 \$	43 028 \$
2006	22 860 \$	21 951 \$	44 811 \$
2007	24 795 \$	21 951 \$	46 746 \$
2008	26 893 \$	21 951 \$	48 844 \$
2009	29 169 \$	21 951 \$	51 120 \$
2010	31 638 \$	21 951 \$	53 589 \$
2011	34 316 \$	21 951 \$	56 267 \$
2012	37 220 \$	21 951 \$	59 171 \$

Účtovné zápisy v hlavnej knihe účtovnej jednotky:

1. január 2003:

Obstarávacie náklady plošiny	194 879	
Rezerva z vyradenia majetku		194 879

31. december 2003:

Odpisy nákladov na vyradenie	19 488	
Oprávky		19 488
Úrokový (amortizačný) náklad	16 565	
Rezerva z vyradenia majetku		16 565

31. december 2004:

Odpisy nákladov na vyradenie	19 488	
Oprávky		19 488
Úrokový (amortizačný) náklad	17 973	
Závazok z vyradenia		17 973

Obstarávacie náklady plošiny	19 704	
Rezerva z vyradenia majetku		19 704

31. december 2005 - 2012:

Odpisy nákladov na vyradenie	21 951	
Oprávky		21 951

Úrokový (amortizačný) náklad	Podľa rozvrhu	
Rezerva z vyradenia majetku		Podľa rozvrhu

K 31. decembru 2012 účtovná jednotka nechala odstrániť ropnú plošinu zmluvnému partnerovi, ktorému za túto službu zaplatila 463 000 \$.

31. december 2012:

Rezerva z vyradenia majetku	477 090	
Závazok voči dodávateľovi		463 000
Zisk zo zúčtovania rezervy		14 090

3.1.2.4 Nepeňažné transakcie

Výmeny nepeňažného majetku sú upravené v Názore APB 29 v znení štandardu SFAS 153 – Výmeny nepeňažného majetku (angl. Exchanges of Nonmonetary Assets), ktoré boli transformované do ASC 845 – Nepeňažné transakcie.

Medzi takéto transakcie podľa APB 29 patrí:

- **Nerecipročný transfer smerom k vlastníkom:** nepeňažná výplata dividend, výmena nepeňažného majetku za akcie, výmeny podielov (akcií) z dôvodu rozdelenie podnikov;
- **Nerecipročný transfer smerom k iným subjektom ako sú vlastníci:** charitatívne dary majetku (dané aj prijaté), darovanie pozemku štátom alebo miestnym zastúpením súkromnej podnikateľskej účtovnej jednotke za účelom výstavby;
- **Nepeňažné výmeny:** napríklad výmena zásob za produktívny majetok, výmena zásob za podobné tovary, výmena produktívnych aktív.

Nepeňažné transakcie sa oceňujú objektívnou hodnotou aktív zahrnutých v transakcii, čo tvorí rovnakú bázu ako pri peňažných transakciách. To znamená, že obstarávaný majetok formou výmeny za iný majetok sa oceňuje objektívnou hodnotou poskytnutého majetku (ten istý efekt ako pri platbe peniazmi). Zároveň sa má účtovať zisk alebo strata z tejto výmennej transakcie. Objektívna hodnota prijatého majetku sa používa iba v tom prípade, keď je jednoznačnejšie identifikovateľná ako objektívna hodnota poskytnutého majetku. Pri nerecipročnej výmene smerom k účtovnej jednotke sa na ocenenie použije objektívna hodnota prijatého majetku. Pri nerecipročnom transfere smerom z účtovnej jednotky sa táto transakcia oceňuje v objektívnej hodnote vydaného majetku a pri vyradení sa má účtovať o strate alebo zisku z tejto transakcie.

Štandard SFAS 157 – Oceňovanie objektívnou hodnotou definuje objektívnu hodnotu ako cenu, ktorá by bola prijatá pri predaji majetku alebo zaplatená za účelom transferu záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu ku dňu ocenenia. Riadnou transakciou

sa chápe transakcia, ktorá predpokladá umiestnenie na trhu na obdobie pred dňom ocenenia, aby umožnila marketingové aktivity, ktoré sú pre takúto transakciu s majetkom alebo záväzkami bežné a zaužívané a nejedná sa o nútenú transakciu (napríklad nútenú likvidáciu alebo výpredaj) .

Transakcia sa oceňuje v účtovnej hodnote odovzdávaného majetku, ak:

- nemožno spoľahlivo určiť objektívnu hodnotu prijatého, ako aj odovzdávaného majetku,
- ide o výmennú transakciu za účelom podpory predaja – výmena tovaru alebo dlhodobého hmotného majetku určeného na predaj v rámci bežného podnikania za tovar alebo dlhodobý hmotný majetok, ktorý má byť predaný rovnakým spôsobom, za účelom podpory predaja inému subjektu ako stranám zúčastneným na výmene (napríklad výmena červeného automobilu za šedý automobil tej istej značky a druhu medzi dvoma autosalónmi),
- transakcii chýba obchodná podstata.

Transakcia má obchodnú podstatu, ak:

- štruktúra peňažných tokov (riziko, časový priebeh a hodnota) prijatého majetku sa líši od štruktúry peňažných tokov odovzdávaného majetku, alebo
- v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty prevádzky ovplyvnenej transakciou,
- uvedené zmeny sú v pomere k objektívnej hodnote vymieňaných aktív významné.

To znamená, že pri výmenných transakciách oceňovaných účtovnou hodnotou sa strata z výmeny vykazuje okamžite, prípadné zisky sa nevykazujú a vzniká tichá rezerva.

Výnimkou je situácia, keď výmenná transakcia obsahuje nepeňažnú, ako aj peňažnú časť. To znamená, že účtovná jednotka za svoj nepeňažný majetok získa protihodnotu vo forme nepeňažného majetku a aj peňažného majetku. Ak peňažná časť (angl. boot) tvorí 25% a viac z objektívnej hodnoty transakcie, tak obe strany oceňujú túto transakciu objektívnou hodnotu. V prípade, že peňažná časť tvorí menej ako 25%, tak sa iba podiel peňažnej časti na celkovej objektívnej hodnote transakcie považuje za realizáciu a podiel zisku prislúchajúci peňažnej časti sa uzná ako výnos v čase transakcie.

Výpočet zisku z výmennej transakcie, ak peňažná časť predstavuje menej ako 25%:

$$\frac{\text{Monetárne plnenie}}{\text{Monetárne plnenie} + \text{OH prijatého majetku}} \times \text{Celkový zisk} = \text{Uznaný výnos}$$

OH = Objektívna hodnota

Príklad na nepeňažnú výmenu s komerčnou podstatou ²⁵:

Účtovná jednotka A obstarala (vymenila) nové nákladné vozidlá výmenou za jazdené kamióny a za peňažný doplatok. Jazdené kamióny majú celkovú účtovnú hodnotu vo výške 42.000\$ (obstarávacie náklady 64 000\$ mínus oprávky 22 000\$). Účtovná jednotka A determinovala objektívnu hodnotu jazdených kamiónov na základe trhu s jazdenými kamiónmi vo výške 49 000\$. Peňažný doplatok je vo výške 17 000\$.

Výpočet obstarávacích nákladov nových nákladných vozidiel:

<i>Objektívna hodnota vymenených kamiónov:</i>	<i>49 000\$</i>
<u><i>Zaplatená peňažná čiastka:</i></u>	<u><i>17 000\$</i></u>
<i>Obstarávacie náklady:</i>	<i>66 000\$</i>

Účtovné zobrazenie tejto transakcie:

Nové nákladné vozidlá	66 000	
Oprávky kamiónov	22 000	
Kamióny		64 000
Zisk z vyradenia jazdených kamiónov		7 000
Peniaze		17.000

Zisk z vyradenia jazdených kamiónov (7000\$) sa rovná rozdielu medzi ich objektívnou hodnotou (49 000\$) a ich účtovnou hodnotou (42 000\$).

²⁵ DONALD E. KIESO – JERRY J. WEYGANDT – TERRY D. WARFIELD: *Intermediate Accounting*. 12. vyd.. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2007, str. 486.

Príklad na nepeňažnú výmenu bez komerčnej podstaty ²⁶:

V tomto príklade predpokladáme, že výmenná transakcia účtovnej jednotky A (to isté zadanie ako v predchádzajúcom príklade) nemá črty komerčnej podstaty, čiže jeho ekonomická pozícia (budúce peňažné toky) sa touto transakciou výrazne nezmenila. Vypočítaný zisk 7 000\$ sa nemôže uznať v čase transakcie a obstarávacie náklady nových nákladných vozidiel sa o túto sumu znížia:

Výpočet obstarávacích nákladov nových nákladných vozidiel:

<i>Objektívna hodnota nových nákladných vozidiel:</i>	<i>42 000\$</i>
<i>Mínus: neuznaný zisk z transakcie:</i>	<i>17 000\$</i>
<i>Obstarávacie náklady:</i>	<i>59 000\$</i>

alebo:

<i>Účtovná hodnota vymenených kamiónov:</i>	<i>42 000\$</i>
<i>Zaplatená peňažná čiastka:</i>	<i>17 000\$</i>
<i>Obstarávacie náklady:</i>	<i>59 000\$</i>

Účtovné zobrazenie tejto transakcie:

Nové nákladné vozidlá	59 000	
Oprávky kamiónov	22 000	
Kamióny		64 000
Peniaze		17 000

Pri transakcii bez komerčnej podstaty sa zisk z výmeny uznáva až pri prípadnom predaji prijatého majetku a nie v čase výmennej transakcie.

²⁶ DONALD E. KIESO – JERRY J. WEYGANDT – TERRY D. WARFIELD: *Intermediate Accounting*. 12. vyd.. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2007, str. 487.

Príklad na nepeňažnú výmenu bez komerčnej podstaty s čiastkovým peňažným plnením ²⁷:

Účtovná jednotka C vymenila svoj málo využívaný predný nakladač s účtovnou jednotkou D za buldozér. Tieto prístroje majú účtovná jednotka C a účtovná jednotka D evidované v nasledujúcich hodnotách:

	Účtovná jednotka C	Účtovná jednotka D
Obstarávacie náklady	75 000 \$	90 000 \$
Oprávky	7 500 \$	15 000 \$
Účtovná hodnota	67 500 \$	75 000 \$
Odhad objektívnej hodnoty	60 000 \$	78 000 \$

V zmysle dohody musí účtovná jednotka C ešte zaplatiť účtovnej jednotke D 18 000 \$, čo predstavuje približne 23% z objektívnej hodnoty z celkového plnenia.

	Hodnota	Percento
Objektívna hodnota predného nakladača	60 000 \$	77%
Peňažné plnenie	18 000 \$	23%
Objektívna hodnota celkového plnenia	78 000 \$	100%

Keďže peňažná časť plnenia je menšia ako 25% z celkovej objektívnej hodnoty prijatého plnenia, uzná účtovná jednotka D len pomernú časť zisku. Celkový zisk (3 000 \$) sa vypočíta ako rozdiel celkového prijatého plnenia (78 000 \$) a účtovnej hodnoty poskytnutého buldozéra (75 000 \$).

Pomerná časť zisku (690 \$) sa vypočíta ako pomer peňažného plnenia (18 000 \$) na celkovom plnení (18 000 \$ + 60 000 \$ = 78 000 \$).

²⁷ EPSTEIN, B. J. – JERMAKOWICZ, E.K.: IFRS 2008. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM, str. 517.

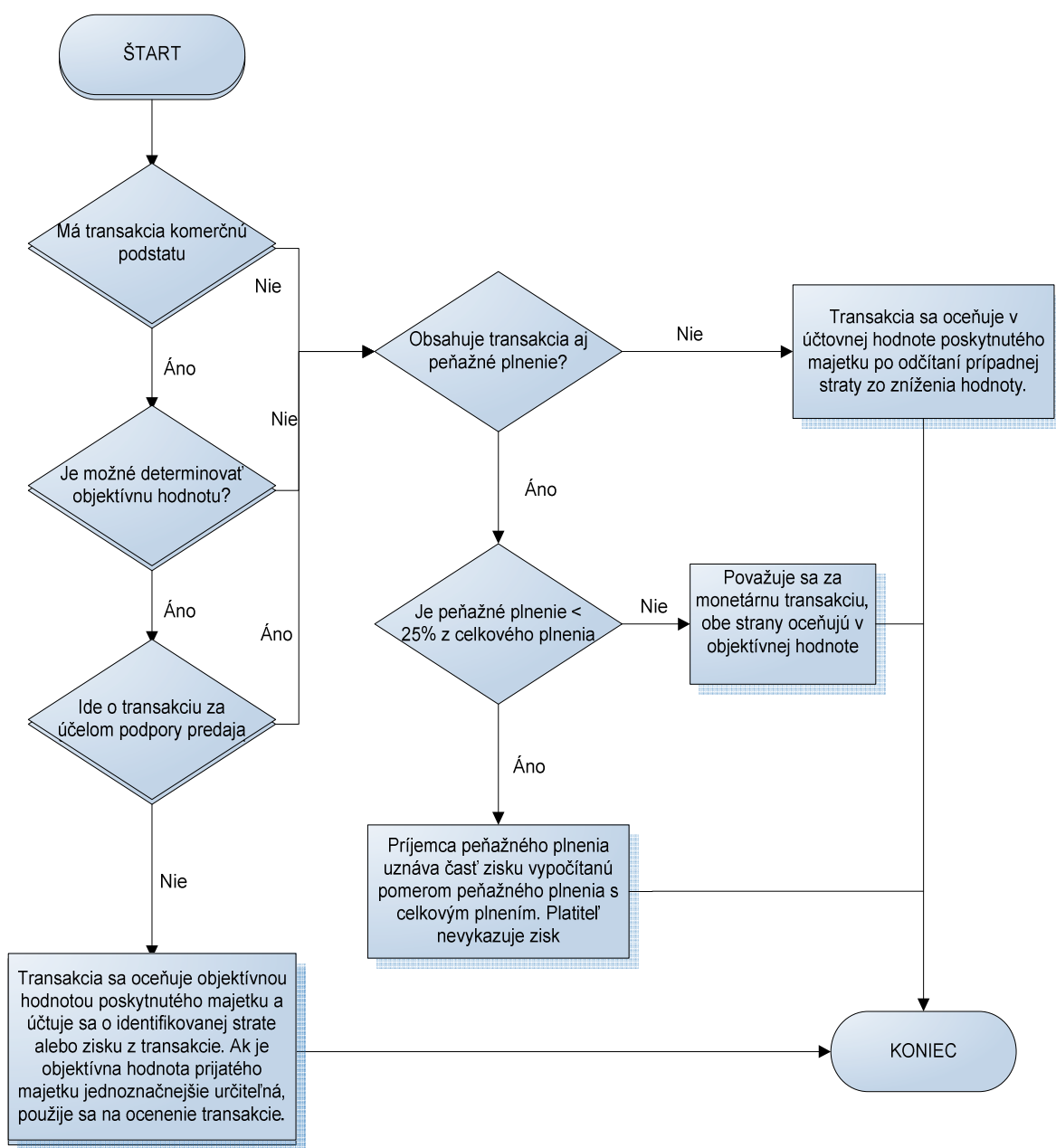
Účtovné zobrazenie v oboch účtovných jednotkách:

	Účtovná jednotka C		Účtovná jednotka D	
	Má Dať	Dal	Má Dať	Dal
Stroje	10 500 \$			32 310 \$
Oprávky k strojom	7 500 \$		15 000 \$	
Peniaze		18 000 \$	18 000 \$	
Uznaný zisk	-	-	-	690 \$

Účtovná jednotka C zaúčtuje zvýšenie účtovnej hodnoty strojového zariadenia ako rozdiel medzi objektívnou hodnotou prijatého buldozéra (78 000 \$) a účtovnou hodnotou vydaného predného nakladača (67 500 \$). Odúčtuje oprávky vydaného predného nakladača a zaúčtuje peňažnú platbu. Účtovná jednotka D zaúčtuje prijaté peňažné plnenie, odúčtuje oprávky vymeneného buldozéra, zaúčtuje parciálny zisk z transakcie vo výške 690 \$ a zvyšnú sumu (32 310 \$) zaúčtuje ako úpravu účtovného ocenenia strojových zariadení.

V schéme 7 na nasledujúcej strane je uvedená procesná schéma stručne zobrazujúca úpravu nepeňažných transakcií s dlhodobým hmotným majetkom v US GAAP.

Schéma 7 Procesná schéma nepeňažných transakcií²⁸



²⁸Schému sme prevzali z publikácie EPSTEIN, B. J. – JERMAKOWICZ, E.K.: *IFRS 2008. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM, str. 521 a upravili sme ju, tak aby zobrazovala len nepeňažné transakcie opísané v dizertačnej práci.

3.1.3 Zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku

3.1.3.1 Odpisy dlhodobého hmotného majetku

Obstarávacie náklady dlhodobého hmotného majetku sa až na určité výnimky postupne, systematicky alokujú (rozpúšťajú) v priebehu používania daného majetku do prevádzkových nákladov vo forme **odpisov**. Tie vyjadrujú **trvalé zníženie** hodnoty majetku v dôsledku:

1. fyzického a morálneho opotrebenia (angl. depreciation), odpisom sa vyjadruje zníženie hodnoty väčšiny dlhodobého hmotného majetku,
2. ťažby (angl. depletion) – v prípade vyčerpávania prírodného bohatstva. Odpis vyjadruje proces alokácie historických nákladov, súvisiacich s nadobudnutím prírodných zdrojov do nákladov účtovného obdobia, v ktorom boli tieto prírodné zdroje ťažené, či používané.

Obstarávacie náklady odpisovaného dlhodobého hmotného majetku, u ktorých sa predpokladá, že budú poskytovať úžitok počas dlhšej doby než jedno účtovné obdobie (viac ako jeden rok), sú systematicky postupne odpisované. Pozemky s neobmedzenou dobou použiteľnosti sa neodpisujú.

V účtovníctve je odpis peňažným vyjadrením sumy, o ktorú sa určitý dlhodobý hmotný majetok v danom účtovnom období opotreboval. Hlavnou príčinou opotrebenia je fyzické zhoršenie stavu a zastaranie majetku. K **fyzickému opotrebovaniu** vedie používanie majetku v prevádzkovom cykle účtovnej jednotky. Ani dokonalá a pravidelná údržba a opravy nemôžu ochrániť daný dlhodobý hmotný majetok pred jeho **morálnym zastaraním**. V dôsledku neustáleho vedecko-technického vývoja a pokroku majetok prestáva vyhovovať potrebám firmy rýchlejšie, ako je jeho skutočné fyzické opotrebenie. Aby si účtovné jednotky udržali krok s konkurenciou, musia pri investičných rozhodovaniach brať do úvahy aj morálne zastaranie dlhodobého hmotného majetku (v tomto prípade hlavne pri strojoch a zariadeniach). Keďže odpisy sú jeden z interných zdrojov financovania, musí byť morálne opotrebenie zohľadnené pri výbere vhodnej metódy odpisovania.

Prostredníctvom účtovných odpisov sa **systematicky a racionálne alokujú** obstarávacie náklady dlhodobého hmotného majetku do účtovných období počas doby životnosti (využiteľnej doby) tohto dlhodobého hmotného majetku, čiže priamo do

nákladov ovplyvňujúcich výsledok hospodárenia účtovného obdobia alebo do nákladov na nedokončenú výrobu a skladovaných výrobkov, ku ktorým sa používaný dlhodobý majetok vzťahuje. Pri otázke, aká výška odpisov má ovplyvniť zisk alebo stratu daného účtovného obdobia, sa vychádza z princípu priradovania nákladov (odpisov) tým výnosom, ku ktorým vzniku odpisované aktívum prispelo (angl. cost revenue matching principle).

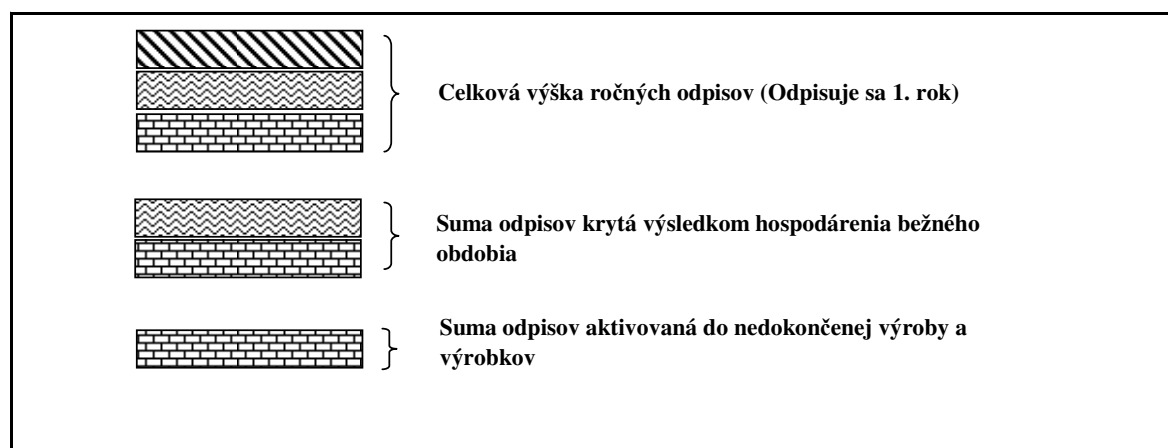
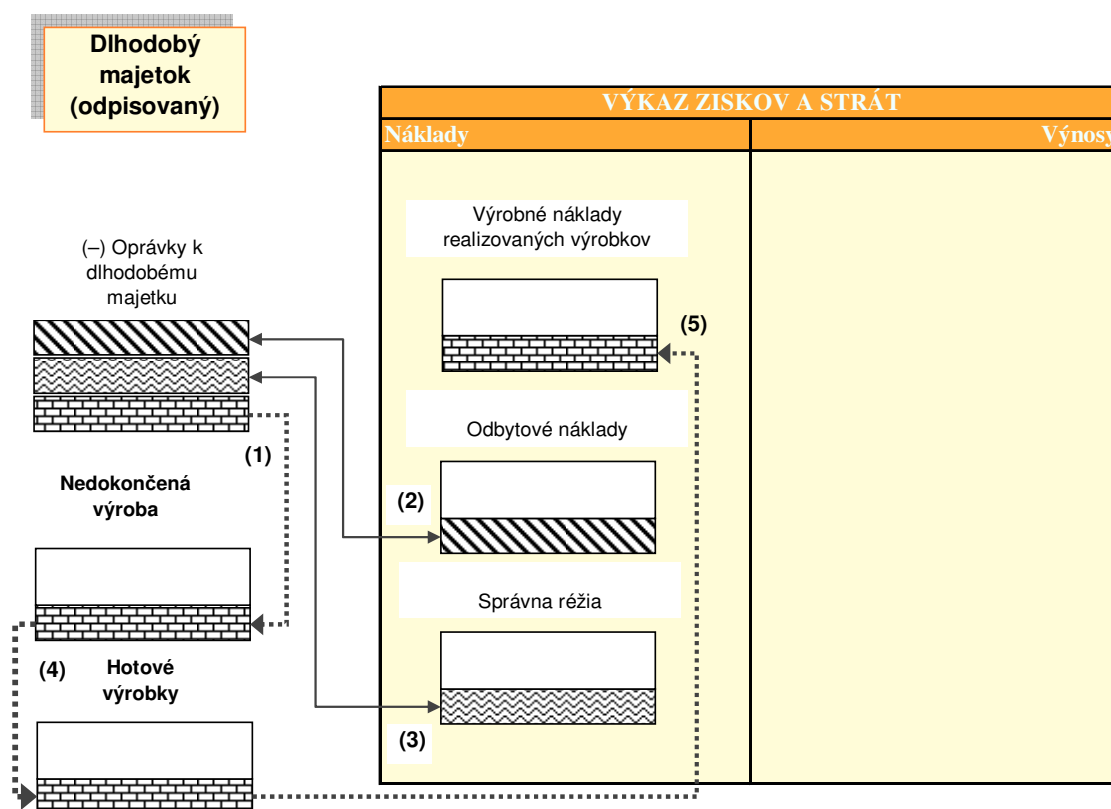
Vo výkazoch účtovnej závierky sa tieto skutočnosti vykazujú takto²⁹

SÚVAHA		VÝKAZ ZISKOV A STRÁT	
Pozemky			
Hmotný majetok	————→	odpis (1)	
Prírodné zdroje	————→	odpis (2)	

Nie je pravidlom, že všetky ročné odpisy ovplyvňujú výsledok hospodárenia daného obdobia vykázaného vo výkaze ziskov a strát, ale sú alokované na základe princípu priradovania nákladov k výnosom. V prípade, že dlhodobý hmotný majetok slúži na výrobu výrobkov alebo poskytovanie služieb, je jeho odpis súčasťou ocenenia položiek vlastnej výroby, t. j. nedokončenej výroby a výrobkov vykázaných v súvahe; v tomto prípade budú mať odpisy vplyv na výsledok hospodárenia až v tom období, keď nastane realizácia vlastných výkonov.

²⁹ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS 5.vyd.* Praha : BOVA Polygon, 2005, str. 136.

Schéma 8 **Zobrazenie odpisov v prevádzkovom cykle podniku³⁰:**



Legenda:

Operácia (1) vyjadruje odpisy, súvisiace s opotrebením dlhodobého majetku používaného vo výrobe. Tieto odpisy tvoria súčasť výrobnéj rézie pri oceňovaní nedokončenej výroby.

³⁰ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS 5.vyd.* Praha: BOVA Polygon, 2005, str. 138.

Operácie (2) a (3) predstavujú odpisy dlhodobého majetku používaného pri odbyte (odpisy sú súčasťou odbytových nákladov) a v administratíve (odpisy sú súčasťou správnej réžie). Tieto odpisy majú vzťah skôr k času ako k poskytovaným výkonom, a preto sú kryté z výsledku hospodárenia bežného obdobia namiesto priradovania k výkonom.

Operácia (4) vyjadruje tok odpisov (ako súčasť výrobnéj réžie) pri výrobe výrobkov.

Operácia (5) vyjadruje tok odpisov (ako súčasť výrobnéj réžie) pri predaji výrobkov.

US GAAP vo svojom štandarde ARB 43 v kapitole č. 9 uvádza (alebo v ASC 360 – 10 – 35-4), že obstarávacie náklady reprodukčného zariadenia sú jedným z nákladov na službu, ktorú toto zariadenie poskytuje počas svojej doby životnosti. Všeobecne uznávané účtovné zásady vyžadujú, aby sa náklady tohto zariadenia rozložili najlepším možným spôsobom počas doby životnosti, tak ako plynú úžitky z používania tohto zariadenia. Tento postup sa nazýva odpisové účtovníctvo, čiže systém účtovníctva, ktorého úlohou je alokácia obstarávacích nákladov alebo inej hodnoty dlhodobého hmotného majetku po odpočítaní hodnoty zvyšku (ak je definovaná) systematickým spôsobom počas doby životnosti tohto majetku (môže to byť aj skupina majetku).

Taktiež je v tomto štandarde uvedené, že odpisová metóda DDB (metóda znižujúceho sa zostatku) je príkladom metódy, ktorá spĺňa kritérium systematickosti ak sa očakáva, že produktivita majetku je v prvých rokoch jeho životnosti najvyššia alebo náklady na opravy zvyknú byť väčšie v posledných rokoch životnosti majetku. To isté platí aj pre ostatné metódy vrátane metódy SYD (metóda súčtu rokov odpisovania), ktorá má v podstatnej miere rovnaké výsledky.

V odbornej literatúre sú uvedené viaceré **metódy odpisovania**:

1. výkonová metóda (angl. units-of-production, alebo activity-based method),
2. lineárna metóda (angl. straight line method),
3. zrýchlené metódy odpisovania:
 - a) metóda SYD (angl. sum-of-years digits method),
 - b) metóda DDB (angl. diminishing alebo declining-balance method),
4. špeciálne metódy odpisovania:

- a) skupinové odpisovanie fixných aktív (angl. Group method alebo Composite method),
- b) hybridná metóda (angl. Hybrid method), kombinuje u daného aktíva časové a výkonové hľadisko.

Prvá metóda je odvodená od výkonnosti odpisovaného majetku, ďalšie dve (lineárna metóda a zrýchlené metódy) sú odvodené od doby používania odpisovaného majetku. Taktiež nie je vylúčená ani kombinácia výkonových a časových spôsobov odpisovania.

Aby sa mohla vypočítať výška odpisov, je nutné poznať obvykle tri veličiny:

- **obstarávacie náklady (ON)** odpisovaného majetku (prípadne ocenenie, ktoré ich v špeciálnych prípadoch nahrádza),
- **reziduálnu hodnotu (RH)**, ktorá je odhadom sumy, ktorá sa z majetku pri jeho vyradení získa (napr. vo forme zvyšných súčiastok, materiálu, šrotu a pod.),
- **predpokladanú dobu životnosti (DP)** (angl. useful life) pri časových odpisoch, t. j. dobu, po ktorú sa bude dlhodobý hmotný majetok používať, resp. pri výkonových odpisoch odhad výkonnosti majetku, vyjadrený predpokladaným množstvom produkcie alebo podobných jednotiek, ktoré sa pomocou daného fixného aktíva získajú (vyrobia).

Účtovná hodnota odpisovaného majetku (vo výške obstarávacích nákladov) znížená o reziduálnu hodnotu predstavuje odpisateľnú sumu – odpisovú základňu. Práve táto suma je pri odpisovaní dlhodobého hmotného majetku postupne alokovaná do niekoľkých účtovných období.

Rozhodujúcim faktorom pri stanovení ročnej sumy odpisov je odhad doby používania dlhodobého hmotného majetku. Doba používania je časový interval, počas ktorého je majetok odpisovaný. Je determinovaná odhadom fyzického opotrebenia a morálneho zastarania. Avšak doba použiteľnosti je takmer vždy výsledkom skôr ekonomických a technologických faktorov, než výsledkom úvah o jeho fyzickom opotrebení. Odhad doby použiteľnosti môže významne ovplyvniť výšku odpisov a tým aj zisk alebo stratu účtovného obdobia.

Na vysvetlenie odpisových metód použijeme nasledujúce zadanie:

Obstarávacie náklady (ON)	500 000
Odhadovaná reziduálna hodnota (RH)	50 000
Odhadovaná doba používania (DP)	5
Výkon v hodinách	30 000

Výkonová metóda vychádza z predpokladu, že odpisy sú funkciou využitia produktivity, nie plynutia času. Účtovná jednotka určuje životnosť majetku na základe predpokladaného výstupu (angl. units of produces) alebo ho meria na základe vstupov, napríklad pomocou produktívnych hodín. Koncepčne správny vzťah k nákladom spočíva na výstupe namiesto použitých hodín, ale v mnohých prípadoch je náročne merateľný. V takýchto prípadoch je vhodnejšia metóda stanovenia odpisov na základe použitých vstupov (strojové hodiny).

Príklad: Ak bol majetok využívaný počas účtovného obdobia 4 000 hodín, potom:

$$\frac{(\text{ON} - \text{RH}) \times \text{hodiny za rok}}{\text{Výkon v hodinách}} = \text{odpis}$$

$$\frac{(500\,000 - 50\,000) \times 4\,000}{30\,000} = 60\,000$$

Hlavným obmedzením tejto metódy je, že je nevhodná v situáciách, keď je odpis funkciou času namiesto funkcie výkonu. Ako príklad môže slúžiť budova, ktorá sa plynule opotrebuje vplyvom času bez ohľadu na jej využitie. Okrem toho, ak ekonomické alebo prevádzkové faktory ovplyvňujú dlhodobý hmotný majetok nezávisle od intenzity jeho využitia, výkonová metóda stráca svoj význam. Napríklad ak účtovná jednotka rapídne expanduje, obzvlášť budovy začínajú byť nevhodné (zastarané) ich pôvodnému zámeru využitia. V oboch prípadoch je výkonová metóda nevhodná. Ďalším problémom použitia výkonovej metódy je náročné stanovenie jednotiek produkcie alebo servisných hodín.

V prípadoch, keď pokles využitia je výsledkom aktivity alebo produktivity, výkonová metóda najlepším spôsobom priradzuje náklady k výnosom. Účtovné jednotky, ktoré chcú

mať nižšie odpisy v dobe nižšej produktivity a naopak vyššie odpisy pri vyššej produktivite si buď zvolia alebo prejdú na výkonovú metódu. Napr. fabrika produkujúca 30% svojej kapacity generuje o 70 percent nižšie odpisové náklady.

Lineárna metóda predstavuje odpisy ako funkciu času. Pre jej jednoduchosť ide o široko využívanú metódu odpisovania. Ide taktiež o koncepcne najvhodnejšiu metódu. Lineárne odpisy rozkladajú odpisovú základňu rovnomerne počas celej doby ekonomickej životnosti majetku.

Základným nedostatkom tejto metódy je, že je postavená na týchto predpokladoch:

- ekonomická využiteľnosť majetku je rovnaká počas celej doby životnosti,
- náklady na opravy a udržiavanie sú v každom roku v podstatnej miere rovnaké.

Výpočet ročných odpisov je nasledovný:

$$\text{Odpis} = \frac{ON - RH}{DP}$$
$$\frac{500\,000 - 50\,000}{5} = 90\,000$$

Metódy odpisovania, ktoré umožňujú dlhodobý hmotný majetok odpisovať rýchlejšie než lineárna metóda, t. j. pri ktorých sa postupne znižuje suma ročných odpisov, sa nazývajú **zrýchlené odpisy**. Najčastejšie sa používa metóda DDB a metóda SYD. Použitie niektorej z týchto metód je vhodné vtedy, keď v prvých rokoch je daný majetok výkonnejší alebo keď v tej dobe vyvoláva najväčšie servisné náklady. Bežne sú tieto metódy používané v prípadoch, keď výnosy, ktoré dané aktívum generuje, sú vyššie na začiatku doby jeho životnosti.

Metóda DDB (Metóda klesajúcej hodnoty) sa používa primárne v USA a preto sa IFRS o nej výslovne nezmieňuje. Pretože spĺňa všeobecné požiadavky na systematickosť a racionálnosť, nie je vylúčené, že by sa pri aplikácii IFRS používať nemohla.

Metóda DDB využíva odpisovú mieru (v percentuálnom vyjadrení), ktorá je určitým násobkom lineárnej metódy. Napríklad „double-declining“ miera pre majetok s 10 ročnou životnosťou je 20 percent (dvojnásobná lineárna miera, ktorá je 1/10 alebo 10 percent).

Účtovné jednotky používajú konštantnú odpisovú mieru počas celej doby životnosti dlhodobého hmotného majetku.

Metóda klesajúcej hodnoty v porovnaní s ostatnými odpisovými metódami nezohľadňuje hodnotu zvyšku pri výpočte odpisovej základne. Odpisová miera klesajúcej hodnoty je prenasobená účtovnou hodnotou majetku na začiatku účtovného obdobia. Keďže odpisy znižujú účtovnú hodnotu dlhodobého hmotného majetku s použitím konštantnej odpisovej sadzby pri postupne sa znižujúcej účtovnej hodnote majetku, majú za následok každoročne nižšie odpisy. Tento postup pokračuje, pokiaľ sa účtovná hodnota majetku nerovná predpokladanej reziduálnej hodnote majetku a účtovná jednotka prestane odpisovať.

Účtovné jednotky ku koncu doby odpisovania často prechádzajú z metódy DDB na lineárny spôsob odpisovania, aby zabezpečili odpisovanie hodnoty majetku len do výšky predpokladanej reziduálnej hodnoty.

Ako jedna z možností je odporúčaná rýdza forma metódy DDB (niekedy vhodnejšie nazývaná „metóda fixného percenta z účtovnej hodnoty“ (angl. fixed percentage of book value method). Tento prístup hľadá takú odpisovú sadzu, ktorá má zabezpečiť, aby sa majetok odpisoval len do výšky jeho reziduálnej hodnoty na konci očakávanej doby životnosti. Vzorec na výpočet tejto sadzby je:

$$\text{Odpisová sadzba} = 1 - \sqrt[n]{\frac{RH}{ON}}$$

Táto metóda sa v praxi kvôli svojej obtiažnosti nevyskytuje často.

Príklad:

Rok	Účtovná hod. na začiatku obdobia	Miera kles. hodnoty	Ročný odpis	Oprávky	Účtovná hod. na konci obdobia
1	500 000	40%	200 000	200 000	300 000
2	300 000	40%	120 000	320 000	180 000
3	180 000	40%	72 000	392 000	108 000
4	108 000	40%	43 200	435 200	64 800
5	64 800	40%	14 800	450 000	50 000

Pri **metóde súčtu rokov odpisovania SYD** (angl. Sum of the years' digits method) je znižujúca sa výška odpisov výsledkom znižujúcej sa odpisovej miery a konštantnej

odpisovej základne (obstarávacie náklady – reziduálna hodnota). Každý zlomok sa skladá zo súčtu rokov odpisovania v menovateli ($5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$), v čitateli je očakávaná zvyšná doba odpisovania. Čitateľ z roka na rok klesá a menovateľ je konštantný ($5/15$, $4/15$, $3/15$, $2/15$ a $1/15$). Na konci odpisovania sa účtovná hodnota majetku rovná predpokladanej reziduálnej hodnote odpisovaného majetku.

Príklad:

Rok	Odpisová základňa	Zostavajúca doba v rokoch	Odpisový zlomok	Ročný odpis	Účtovná hod. na konci obdobia
1	450 000	5	5/15	150 000	350 000
2	450 000	4	4/15	120 000	230 000
3	450 000	3	3/15	90 000	140 000
4	450 000	2	2/15	60 000	80 000
5	450 000	1	1/15	30 000	50 000
		15	15/15	450 000	

V niektorých prípadoch si účtovné jednotky osvojujú **špeciálne metódy odpisovania**. Dôvodom môže byť unikátny charakter majetku, alebo charakter odvetvia.

Medzi tieto špeciálne metódy patria:

- skupinové odpisovanie fixných aktív (angl. Group method and composite method),
- hybridná metóda (angl. Hybrid method).

Pri **skupinovom odpisovaní** účtovné jednotky často odpisujú zložené majetkové skupiny použitím jednej odpisovej sadzby. Na odpisovanie takých skupín majetku existujú dve metódy: skupinová metóda a zmiešaná metóda. Výber metódy závisí od povahy daného dlhodobého hmotného majetku. Skupinová metóda sa často používa, ak ide o majetkové položky rovnakej povahy a s približne rovnakou dobou životnosti. Zmiešaná metóda sa zase na druhej strane používa pre odlišné položky majetku s rôznou dobou životnosti. Skupinová metóda sa viac podobá na postup pre samostatné položky majetku, pretože disperzia od priemeru nie je taká veľká. Výpočet odpisov pomocou skupinovej alebo zmiešanej metódy je viac-menej ten istý - nájsť priemer a na základe toho odpisovať.

Zmiešaná odpisová sadzba sa vypočíta pomocou podielu ročných odpisov a obstarávacích cien položiek majetku v skupine.

Príklad³¹:

Majetok	Obstarávací cena	Reziduálna hodnota	Odpisová základňa	Doba životnosti	Ročný odpis (lineárne)
A	145 000	25 000	120 000	3	40 000
B	44 000	4 000	40 000	4	10 000
C	35 000	5 000	30 000	5	6 000
	224 000	34 000	190 000		56 000

$$\text{Zmiešaná odpisová sadzba} = \frac{56\,000}{224\,000} = 25\%$$

$$\text{Zmiešaná doba odpisovania} = 3,39 \text{ rokov } (190\,000 \div 56\,000)$$

Hybridná metóda je typická pre oceliarsky priemysel, nazýva sa výkonová variabilná metóda (angl. production variable method), ktorá je kombináciou lineárnej a výkonovej metódy.

3.1.3.2 Zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku určeného na používanie

Zníženie účtovnej hodnoty dlhodobého hmotného majetku je upravené v štandarde SFAS 144 – Účtovné zobrazenie straty zo zníženia hodnoty alebo vyradenie dlhodobého majetku (angl. Accounting for the impairment or disposal of long-lived assets).

Zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku predstavuje situáciu, keď **účtovná hodnota dlhodobého hmotného majetku presiahne jeho objektívnu hodnotu**³². To znamená, že strata z dôvodu zníženia hodnoty majetku je identifikovaná iba v prípade, keď **účtovná hodnota majetku nie je spätne ziskateľná**, resp. je nereprodukovateľná, teda je vyššia ako objektívna hodnota tohto dlhodobého hmotného majetku. Účtovná hodnota dlhodobého hmotného majetku nie je spätne ziskateľná, ak je vyššia ako suma očakávaných neodúročených peňažných tokov z využívania a prípadného predaja majetku. Skúmanie zníženia hodnoty má byť uskutočnené na základe účtovnej hodnoty ku dňu testovania na zníženie hodnoty. Testuje sa využívaný ako aj ešte nedokončený dlhodobý

³¹ DONALD E. KIESO – JERRY J. WEYGANDT – TERRY D. WARFIELD: *Intermediate Accounting*. 12. vyd.. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2007, str. 528.

³² V zmysle definície objektívnej hodnoty podľa štandardu SFAS 157 – Oceňovanie objektívnou hodnotou: *cena, ktorá by bola prijatá pri predaji majetku alebo zaplatená za účelom transferu záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu ku dňu ocenenia.*

hmotný majetok. Strata zo zníženia hodnoty sa oceňuje rozdielom medzi účtovnou a objektívnou hodnotou majetku.

Dlhodobý hmotný majetok sa testuje na znehodnotenie, ak okolnosti alebo ich zmena indikujú nenávratnosť účtovnej hodnoty tohto dlhodobého hmotného majetku.

Príklady týchto okolností sú:

- významný pokles trhovej hodnoty dlhodobého hmotného majetku;
- významná nepriaznivá zmena v rozsahu a spôsobe využívania dlhodobého hmotného majetku alebo jeho fyzickom stave;
- významná nepriaznivá zmena v legislatíve alebo v obchodných podmienkach, ktorá môže mať vplyv na hodnotu dlhodobého hmotného majetku, zahrňujúc zásahy regulačných orgánov;
- významný nárast výdavkov na nákup alebo obstaranie vlastnou činnosťou oproti pôvodnému odhadu;
- súčasná alebo očakávaná strata alebo záporné peňažné toky vyplývajúce z používania dlhodobého hmotného majetku;
- predpoklad, že dlhodobý hmotný majetok bude s vysokou pravdepodobnosťou³³ predaný alebo vyradený iným spôsobom podstatne skôr, ako pôvodne odhadovaná doba používania.

Na účely identifikácie a ocenenia straty zo zníženia hodnoty majetku by sa mala vytvoriť **skupina majetku**, to znamená, že dlhodobý hmotný majetok sa zoskupí s ostatnými položkami majetku a záväzkov. Toto zoskupenie má byť na najnižšej možnej úrovni účtovnej jednotky, pre ktorú sa dajú určiť peňažné toky, ktoré sú značne nezávislé od peňažných tokov ostatného majetku a záväzkov účtovnej jednotky. Skupinou majetku môže byť:

- celá účtovná jednotka,
- prevádzkový segment (definovaný SFAS 131 - Vykazovanie o segmentoch účtovnej jednotky a súvisiacich informácií),
- celok, za ktorý sa samostatne prezentujú informácie (angl. reporting unit, definovaný SFAS 141, podnikové kombinácie),
- odvetvie,
- časť odvetvia.

³³ Pravdepodobnosť je vyššia ako 50%.

K účtovnému zníženiu hodnoty však dochádza len pri dlhodobom majetku alebo v skupine dlhodobého majetku (v skupine môže byť zahrnutý aj amortizovateľný dlhodobý nehmotný majetok). Zníženie hodnoty sa priradzuje jednotlivým položkám skupiny pomerom ich účtovnej hodnoty k účtovnej hodnote skupiny dlhodobého majetku. V prípade, že pre niektorý majetok zo skupiny je možné určiť objektívnu hodnotu samostatne, bez vynaloženia zbytočných nákladov a úsilia, tak nová účtovná hodnota tohto majetku nesmie byť nižšia ako je jeho vlastná objektívna hodnota.

Pri niektorých typoch dlhodobého hmotného majetku alebo jeho skupiny (napríklad centrála účtovnej jednotky) nie je možné určiť peňažné toky, ktoré sú podstatne nezávislé od peňažných tokov ostatných položiek majetku a záväzkov. V tomto prípade skupina majetku pozostáva z majetku a záväzkov celej účtovnej jednotky.

Goodwill môže byť súčasťou skupiny majetku testovanej na znehodnotenie len v prípade, ak táto skupina majetku predstavuje alebo v sebe zahŕňa celok, za ktorý sa samostatne prezentujú informácie (angl. reporting unit), čiže sa nesmie zahrnúť do majetkovej skupiny, ktorá obsahuje len časť majetku a záväzkov tohto celku.

Účtovná hodnota ostatných súčastí skupiny majetku (pohľadávky, zásoby a záväzky), ktoré nie sú predmetom tohto štandardu, musí byť upravená v súlade s príslušnými všeobecne uznávanými účtovnými zásadami ešte pred testovaním skupiny majetku na znehodnotenie (napr. opravné položky k pohľadávkam a k zásobám).

Pôvodná účtovná hodnota, upravená o stratu zo zníženia hodnoty, predstavuje **nové ocenenie** (angl. cost unit). Pre odpisovaný dlhodobý hmotný majetok tvorí novú odpisovú základňu. Zrušenie už identifikovanej straty zo zníženia hodnoty nie je povolené.

Odhad budúcich peňažných tokov, ktorý sa používa na testovanie návratnosti, môže zahŕňať len priame peňažné toky (kladné ako aj záporné) z používania a prípadného predaja dlhodobého hmotného majetku.

Odhad budúcich peňažných tokov, plynúcich z používania dlhodobého hmotného majetku predstavuje vlastný odhad účtovnej jednotky, ktorý má vychádzať napríklad z interného plánovania na dané obdobie. V prípade vzniku viacerých variantov sa odporúča použiť princíp váženej pravdepodobnosti vzniku jednotlivého variantu.

Obdobie, na ktoré sa odhadujú budúce peňažné toky, sa má rovnať zostávajúcej dobe používania dlhodobého hmotného majetku. V prípade skupiny majetku sa zohľadňuje zostávajúca doba používania hlavného komponentu skupiny majetku (angl. primary asset). Pre účely tohto štandardu sa za hlavný majetok považuje ten dlhodobý hmotný (odpisovaný) alebo nehmotný (amortizovateľný) majetok, ktorý sa najviac podieľa na

generovaní peňažných tokov. Touto úpravou sa teda vylučujú pozemky a neamortizovaný dlhodobý nehmotný majetok. Pri definovaní hlavného komponentu skupiny majetku sa majú zohľadniť tieto faktory:

- obstaranie ostatných súčastí skupiny majetku, bez predchádzajúceho obstarania hlavného komponentu,
- výška výdavkov nevyhnutných na výmenu hlavného komponentu,
- zostávajúca doba odpisovania v porovnaní s ostatnými komponentmi skupiny majetku.

V prípade, že zostávajúca doba životnosti hlavného komponentu nie je najdlhšia, odhad budúcich peňažných tokov má vychádzať z predpokladu predaja ostatných komponentov skupiny majetku na konci doby používania hlavného komponentu.

Odhad budúcich peňažných tokov má byť na základe servisného potenciálu dlhodobého hmotného majetku. Servisný potenciál zahŕňa zostávajúcu dobu životnosti, schopnosť tvorby peňažných tokov a výrobnú kapacitu. Odhad má zahŕňať nevyhnutné výdavky na opravy a údržbu existujúceho servisného potenciálu (napr. strechy budovy). Nemal by obsahovať výdavky spojené s rozšírením servisnej kapacity.

Odhad peňažných tokov pri majetku vytváranom vo vlastnej réžii (ktorý je z podstatnej časti dokončený), má vychádzať z plánovanej servisnej kapacity a má zahŕňať všetky výdavky nutné na jeho dokončenie vrátane úrokových nákladov.

Príklad na alokáciu straty zo zníženia hodnoty dlhodobého hmotného majetku³⁴:

Účtovná jednotka vlastní výrobné zariadenie, ktoré je spolu s iným majetkom testované na zníženie hodnoty ako skupina majetku. Okrem dlhodobého hmotného majetku (majetok A – D) obsahuje táto skupina majetku aj zásoby, iný obežný majetok a krátkodobé záväzky, ktoré nie sú predmetom štandardu SFAS 144. Úhrnná hodnota (2 750 000 \$) nie je spätne ziskateľná a presahuje objektívnu hodnotu o 600 000 \$. V zmysle US GAAP sa má táto strata zo zníženia hodnoty alokovať na jednotlivé zložky skupiny majetku nasledujúcim spôsobom:

³⁴ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 144 – Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. Norwalk : FASB, August 2001, str.15

Skupina majetku	Účtovná hodnota	Alokačný faktor	Alokácia straty zo zníženia hodnoty	Upravená účtovná hodnota
Obežný majetok	400 000	-	-	400 000
Závazky	-150 000	-	-	-150 000
DHM:				
DHM A	590 000	24%	-141 600	448 400
DHM B	780 000	31%	-187 200	592 800
DHM C	950 000	38%	-228 000	722 000
DHM D	180 000	7%	-43 200	136 800
Spolu DHM	2 500 000	100%	-600 000	1 900 000
Celkom	2 750 000	100%	-600 000	2 150 000

V prípade, že samostatne získateľná objektívna hodnota majetku C je 822 000 \$, tak prvotne alokovaná strata zo zníženia hodnoty 100 000 \$ sa musí prerozdeliť na zvyšný dlhodobý hmotný majetok. Toto prerozdelenie sa určí pomerom ich nového účtovného ocenenia z prvotnej alokácie:

Skupina majetku	Upravená účtovná hodnota	Alokačný faktor	Alokácia straty zo zníženia hodnoty	Upravená účtovná hodnota po prerozdelení
DHM A	448 400	38%	-38 065	410 335
DHM B	592 800	50%	-50 323	542 477
DHM D	136 800	12%	-11 613	125 187
Spolu	1 178 000	100%	-100 000	1 078 000
DHM C	722 000		100 000	822 000
Spolu DHM	1 900 000		0	1 900 000

3.1.4 Ukončenie vykazovania a prezentácia informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke

3.1.4.1 Ukončenie vykazovania dlhodobého hmotného majetku

Štandard SFAS 144 upravuje okrem účtovného zobrazenia zníženia hodnoty dlhodobého majetku aj účtovné zobrazenie dlhodobého majetku určeného na predaj a vyrad'ovaného iným spôsobom ako je predaj.

Dlhodobý hmotný majetok určený na predaj

Dlhodobý hmotný majetok môže byť vyradený samostatne alebo v rámci skupiny majetku určenej na vyradenie. Skupina majetku určeného na vyradenie predstavuje

zoskupenie majetku prevádzaného v jednej transakcii a k nemu prislúchajúce priamo priraditeľné záväzky, ktoré budú prevedené s týmto majetkom. Medzi tieto záväzky sa zaraďujú napr. záväzky na záručné opravy, environmentálne záväzky priraditeľné k predmetu podnikania tejto skupiny.

Dlhodobý majetok sa klasifikuje ako majetok určený na predaj v tom účtovnom období, v ktorom sú splnené všetky nasledujúce kritéria:

1. manažment oprávnený konať v mene účtovnej jednotky sa rozhodol predat' majetok alebo skupinu majetku;
2. majetok (skupina majetku) sa dá okamžite predat' v tom stave, v akom sa nachádza (táto podmienka sa nevzťahuje na úpravy obvykle spojené s takýmto druhom transakcie);
3. začal sa aktívny program na nájdenie kupujúcej strany alebo iné činnosti nevyhnutné na splnenie plánu predaja majetku (skupiny majetku);
4. predaj majetku je pravdepodobný a prevod majetku bude uznaný v zmysle podmienok identifikácie ukončeného predaja do jedného roka (okrem podmienok uvedených nižšie);
5. prebiehajú aktívne marketingové aktivity spojené s predajom tohto majetku (skupiny majetku), pričom ponúkaná cena je primeraná v porovnaní s aktuálnou objektívnou hodnotou;
6. začaté činnosti nevyhnutné na realizáciu predaja indikujú, že významné zmeny v pláne predaja alebo jeho zrušenie je nepravdepodobné.

Príklad na podmienku uvedenú v bode 2³⁵:

Účtovná jednotka sa rozhodla predat' svoju budovu a začala činnosti spojené s hľadaním kupujúcej strany.

- Účtovná jednotka má záujem previesť budovu na kupujúceho po tom, ako ju uvoľní. Čas nevyhnutný na uvoľnenie budovy je obvyklý pre daný druh transakcie. Tým je splnené kritérium č. 2.
- Účtovná jednotka pokračuje v používaní budovy pokiaľ, neukončí výstavbu novej budovy a nemá v úmysle previesť súčasnú budovu na nového vlastníka

³⁵ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 144 – Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. Norwalk : FASB, August 2001, str. 20.

pred dokončením novej budovy (a pred uvoľnením existujúcej budovy). Oneskorenie prevodu existujúcej budovy na nového vlastníka, spôsobené samotnou účtovnou jednotkou indikuje, že budova nie je okamžite voľná na predaj. Z toho vyplýva, že nie je splnené druhé kritérium, pokiaľ nie je dokončená nová budova, hoci dohoda o budúcom predaji existujúcej budovy je už uzavretá (napr. zmluva o budúcej zmluve).

V okamihu, kedy nastane situácia, že vyššie uvedené kritériá nebudú splnené, sa dlhodobý majetok určený na predaj musí preklasifikovať na majetok určený na používanie.

Toto pravidlo v US GAAP neplatí, ak udalosti a okolnosti, ktoré majú za následok predĺženie ročnej doby predaja majetku (skupiny majetku) sú mimo kontroly účtovnej jednotky. Štandard SFAS 144 uvádza nasledujúce udalosti a okolnosti, ktoré predstavujú výnimku z časového kritéria:

1. s prevodom majetku je spojené splnenie podmienok, ktoré sú určené tret'ou stranou (nie kupujúcou) a ich splnenie má za následok predĺženie doby potrebnej na realizáciu predaja a zároveň platí, že:
 - a) činnosti spojené so splnením týchto podmienok môžu začať až po uzavretí dohody o predaji majetku, a
 - b) uzavretie dohody o predaji majetku do jedného roka je pravdepodobné;
2. po uzavretí dohody o predaji majetku a ako výsledok tejto udalosti musia byť splnené neočakávané podmienky stanovené kupujúcou alebo tret'ou stranou a zároveň platí, že:
 - a) činnosti spojené so splnením týchto podmienok začali alebo včas začnú;
 - b) očakáva sa priaznivé vyriešenie faktorov spôsobujúcich oneskorenie;
3. počas prvotnej jednoročnej lehoty sa vyskytli nové okolnosti, ktorých nastanie sa pôvodne považovalo za nepravdepodobné a majetok klasifikovaný ako majetok určený na predaj nebol predaný do jedného roka a:
 - a) počas prvotnej doby boli začaté činnosti spojené s reakciou na nové podmienky;
 - b) prebiehajú aktívne marketingové aktivity, pričom ponúkaná cena je primeraná zmeneným podmienkam;
 - c) kritériá na klasifikáciu majetku ako majetku určeného na predaj (kritérium 1-6 uvedené na predchádzajúcich dvoch stranách) sú splnené.

Príklad na podmienku uvedenú v bode 2³⁶:

Účtovná jednotka sa rozhodla predat' svoj výrobný závod v stave, v akom sa v danom momente nachádzal (čiže bez dodatočných úprav) a klasifikuje ho ako majetok určený na predaj k dátumu rozhodnutia. Po tom, ako uzavrela s kupujúcou stranou dohodu o predaji tohto závodu, kupujúca strana vykonala vo výrobnom závode inšpekciu a zistila spôsobenú škodu na životnom prostredí. Kupujúca strana si dala podmienku, že účtovná jednotka musí túto škodu odstrániť, čo má za následok predĺženie ročnej lehoty. Účtovná jednotka začala činnosti spojené s odstránením environmentálnych škôd a je pravdepodobné, že sa jej ich podarí odstrániť. V tomto prípade dochádza k splneniu podmienok výnimky z časového kritéria.

Dlhodobý hmotný majetok (skupina majetku), klasifikovaný ako majetok určený na predaj, sa **oceňuje v nižšej hodnote z jeho účtovnej alebo objektívnej hodnoty zníženej o náklady na predaj**. Novo obstaraný dlhodobý majetok (skupina majetku) určený na predaj sa oceňuje jeho objektívnou hodnotou zníženou o náklady na predaj. Dlhodobý hmotný majetok **sa neodpisuje** počas doby, kedy je klasifikovaný ako majetok určený na predaj. Úroky a iné náklady spojené so záväzkami v rámci skupiny majetku klasifikovanej ako určenej na predaj sa naďalej časovo rozlišujú.

Náklady na predaj predstavujú dodatočné náklady, ktoré vzniknú účtovnej jednotke v spojitosti s plánovaným predajom dlhodobého majetku (skupiny majetku), čiže by účtovnej jednotke nevznikli, pokiaľ by sa účtovná jednotka nerozhodla predat' dlhodobý majetok (skupinu majetku). Zahŕňajú napr. sprostredkovateľské, právne poplatky, poplatky spojené s prevodom majetku. Ak sa očakáva, že predaj bude realizovaný v lehote dlhšej ako jeden rok, musia sa tieto náklady na predaj odúčtovať.

Účtovná hodnota majetku, ktorý nie je predmetom štandardu SFAS 144, vrátane goodwillu a tvorí súčasť skupiny majetku určenej na predaj, sa musí upraviť v súlade s aplikovateľnými štandardmi US GAAP ešte pred stanovením objektívnej hodnoty skupiny majetku.

Ak sa vyskytnú okolnosti, ktoré účtovná jednotka pôvodne neočakávala a rozhodne sa, že majetok pôvodne určený na predaj preklasifikuje na majetok určený na používanie, takýto majetok sa oceňuje individuálne v nižšej z jeho:

³⁶ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 144 – Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. Norwalk : FASB, August 2001, str. 21.

- účtovnej hodnoty pred tým ako bol klasifikovaný na majetok určený na predaj upravený o odpisy, ktoré by vznikli ak by bol stále vedený ako majetok určený na používanie;
- objektívnej hodnoty k dátumu následného rozhodnutia o ukončení plánu predaja majetku.

Úpravy ocenenia vyplývajúce z reklasifikácie majetku na majetok určený na používanie sa zaúčtujú do výsledku hospodárenia z pokračujúcich aktivít v tom období, kedy došlo k zmene rozhodnutia. Taktiež prevádzkové výsledky plynúce z majetku počas doby, kedy bol klasifikovaný ako majetok určený na predaj a zároveň boli tieto výsledky vykázané v rámci ukončovaných aktivít, sa musia preklasifikovať do výsledku hospodárenia z pokračujúcich aktivít za všetky prezentované obdobia.

Dlhodobý hmotný majetok vyradený iným spôsobom ako je predaj

Dlhodobý hmotný majetok vyradovaný iným spôsobom ako je predaj (napríklad likvidáciou, výmenou oceňovanou účtovnou hodnotou odovzdávaného nepeňažné majetku alebo rozdelený vlastníkom pri likvidácii účtovnej jednotky), sa naďalej klasifikuje ako majetok určený na používanie a vzťahujú sa naň pravidlá pre testovanie majetku na zníženie hodnoty. Ak má byť dlhodobý hmotný majetok likvidovaný alebo prerozdelený vlastníkom v rámci skupiny, ktorá tvorí komponent účtovnej jednotky³⁷, tak sa naň vzťahujú pravidlá pre vykazovanie ukončovaných činností.

Majetok vyradený likvidáciou sa vyradí z používania, až keď sa prestane používať. V čase vyradenia sa musí jeho účtovná hodnota rovnať jeho hodnote zvyšku, ktorá nesmie byť nižšia ako nula. Ak má účtovná jednotka v pláne likvidáciu určitého dlhodobého hmotného majetku pred uplynutím jeho pôvodne odhadovanej doby životnosti, musí upraviť jeho odpisový plán, aby zohľadňoval nové skutočnosti. Táto zmena sa zobrazí v účtovníctve ako zmena odhadu v zmysle štandardu SFAS 154 – Účtovné zmeny a oprava chýb (angl. Accounting Changes and Error Corrections).

³⁷ Pre účely štandardu SFAS 144 pozostáva komponent účtovnej jednotky (angl. component of an entity) z prevádzky a peňažných tokov, ktoré sa dajú jednoznačne oddeliť (prevádzkovo ako aj na účely finančného vykazovania) od zvyšku účtovnej jednotky. Komponent účtovnej jednotky môže byť segment podliehajúci samostatnému vykazovaniu (angl. reportable segment) a vykazujúca jednotka (reporting unit), dcérska spoločnosť alebo skupina majetku (zoskupenie majetku prevádzaného v jednej transakcii a k nemu prislúchajúce priamo priraditeľné záväzky).

Majetok vyradený formou nepeňažnej výmeny alebo rozdelený vlastníkom sa vyradí z používania po realizácii nepeňažnej výmeny alebo distribúcie vlastníkom pri likvidácii. Daná transakcia sa oceňuje účtovnou hodnotou pôvodného majetku. V prípade, že sa takýto majetok testuje na zníženie hodnoty, pri odhade peňažných tokov sa neuvažuje o jeho vyradení, ale vychádza sa z odhadovaných peňažných tokov, ktoré budú plynúť do účtovnej jednotky z jeho používania. Ak je v čase vyradenia majetku z používania jeho účtovná hodnota vyššia ako jeho objektívna hodnota, musí sa zaúčtovať dodatočná³⁸ strata zo zníženia hodnoty³⁹.

3.1.4.2 Prezentácia informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke

US GAAP vo svojom štandarde APB 12 (alebo v ASC 360 – 10 – 50 – 1) vyžadujú, aby boli ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, priamo vo výkazoch účtovnej závierky alebo v poznámkach prezentované nasledujúce informácie :

- o odpisových nákladoch za účtovné obdobie,
- o účtovnej hodnote hlavných tried odpisovaného majetku podľa druhu alebo funkcie,
- akumulované odpisy buď podľa hlavných tried odpisovaného majetku, alebo v celku,
- všeobecný opis metódy alebo metód používaných pri výpočte odpisov so zreteľom na hlavné triedy odpisovaného majetku.

Taktiež **SEC** vyžaduje, aby jej registranti vykazovali a zverejňovali nasledovné informácie o:

- dlhodobom hmotnom majetku:
 - oceňovacie základne použité na stanovenie obstarávacích nákladov,
 - podniky poskytujúce verejné služby (plyn, električka) majú dlhodobý hmotný majetok viazaný na tieto aktivity vykazovať samostatne,
- sume oprávok k dlhodobému hmotnému majetku (buď priamo vo výkaze o finančnej situácii alebo v poznámkach).

³⁸ Ak už bola v minulosti identifikovaná strata zo zníženia hodnoty v zmysle pravidiel pre majetok určený na používanie.

³⁹ Netýka sa nepeňažných transakcií oceňovaných objektívnou hodnotou.

Problematika prezentácie informácií o dlhodobom hmotnom majetku je upravená aj vo **viacerých čiastkových štandardoch**, usmerňujúcich oceňovanie a prezentáciu dlhodobého hmotného majetku.

Prezentácia informácií o **predvýrobných nákladoch** (formy, matrice a rôzne nástroje) aktivovaných do dlhodobého hmotného majetku je upravená v predpise EITF 99-5 – Účtovné zobrazenie predvýrobných nákladov. Podľa tohto predpisu by účtovné jednotky mali zverejňovať (SEC registranti sú povinní) nasledujúce informácie:

1. bilančnú politiku pre predvýrobné náklady na dizajn a vývoj;
2. agregované hodnoty:
 - a) majetku identifikovaného na základe zmluvnej dohody o náhrade predvýrobných nákladov na dizajn a vývoj;
 - b) majetku identifikovaného ako formy, matrice a rôzne náradia, ktoré výrobca vlastní;
 - c) majetku identifikovaného ako formy, matrice a rôzne nástroje, ktoré výrobca nevlastní.

Podľa štandardu SFAS 34 – Aktivácia úrokových nákladov má prezentácia informácií o **aktivovaných úrokových nákladoch** buď v samotných výkazoch účtovnej závierky, alebo v poznámkach obsahovať:

- pre účtovné obdobia, v ktorých nedošlo k aktivácii úrokových nákladov - sumu vzniknutých úrokových nákladov zaúčtovaných do nákladov obdobia;
- pre účtovné obdobia, v ktorých došlo k aktivácii úrokových nákladov - sumu vzniknutých úrokových nákladov a sumu z nich, ktorá bola aktivovaná.

Problematika prezentácie informácií o **rezervách na povinné vyradenie dlhodobého hmotného majetku** je upravená v štandarde SFAS 143 – Účtovné zobrazenie rezerv na povinné vyradenie majetku. Podľa SFAS 143 sa majú zverejniť nasledujúce informácie:

1. všeobecný opis rezerv z vyradenia majetku a k nim prislúchajúci dlhodobý hmotný majetok;
2. objektívna hodnota majetku, ktorý je zákonne viazaný na účely vyrovnanie rezerv z povinnosti vyradenia dlhodobého hmotného majetku;
3. vysvetlenie pohybov počas účtovného obdobia, samostatne sa vzťahujúc na:

- a) novo identifikované rezervy z vyradenia,
- b) vysporiadané rezervy počas účtovného obdobia,
- c) amortizačný (úrokový) náklad,
- d) revízia odhadovaných peňažných tokov.

Ak nie je možné stanovenie objektívnej hodnoty rezervy na vyradenie dlhodobého hmotného majetku (s primeranou istotou), musí sa táto skutočnosť ako aj samotný dôvod zverejniť.

Účtovná jednotka, ktorá zrealizuje jednu alebo viac **nepeňažných transakcií** počas účtovného obdobia, musí v účtovnej závierke podľa štandardu APB 26 – Nepeňažné transakcie, zverejniť nasledujúce informácie:

- o povahe nepeňažnej transakcie,
- účtovný postup pre nepeňažné transakcie,
- identifikované zisky a straty.

Strata zo zníženia hodnoty má byť (v zmysle štandardu SFAS 144 – Účtovné zobrazenie zníženia hodnoty majetku alebo ukončenie vykazovania dlhodobého majetku) vykázaná v účtovnej závierke vo výkaze ziskov a strát, a to v prevádzkovom výsledku hospodárenia z pokračujúcich aktivít pred zdanením daňou z príjmov. Ak účtovná jednotka zverejňuje súhrnnú položku prevádzkový výsledok hospodárenia, tak do nej musí zahrnúť stratu z precenenia.

Ak účtovnej jednotke vznikla strata zo zníženia hodnoty majetku určeného na používanie, tak musí v poznámkach uviesť nasledujúce informácie:

- opis dlhodobého hmotného majetku, pri ktorom došlo k zníženiu hodnoty, ako aj fakty a okolnosti, ktoré k tomu viedli;
- ak nie je strata zo zníženia hodnoty samostatne prezentovaná vo výkaze ziskov a strát, tak v nich musí uviesť sumu a legendu k riadku výkazu, v ktorom je táto strata zahrnutá;
- metódu alebo metódy použité pri stanovení objektívnej hodnoty (buď na základe kótovanej trhovej ceny, ceny podobného majetku, alebo využitím oceňovacích metód);
- prípadne segment ktorého sa strata z precenenia týka.

Pre ukončované aktivity sa má prevádzkový výsledok hospodárenia komponentu účtovnej jednotky⁴⁰, ktorý bol vyradený alebo klasifikovaný ako určený na predaj, vykazovať v rámci ukončovaných aktivít, ak sú splnené nasledovné podmienky:

- prevádzková činnosť a peňažné toky komponentu boli (alebo budú) eliminované z pokračujúcich aktivít účtovnej jednotky z dôvodu vyradenia,
- účtovná jednotka nebude mať podstatný vplyv na prevádzku tohto komponentu po vyradení.

Výsledok hospodárenia vzťahujúci sa na aktivity komponentu účtovnej jednotky, ktorý bol vyradený alebo klasifikovaný ako určený na predaj, sa prezentuje v časti ukončované činnosti pre obdobie, kedy došlo k vyradeniu alebo reklasifikácii, ako aj za predchádzajúce obdobia. Výsledok hospodárenia za ukončované činnosti sa má vykazovať ako samostatná časť výsledku hospodárenia účtovnej jednotky pred výsledkom hospodárenia z mimoriadnej činnosti (v prípade ich vzniku).

⁴⁰ Pre účely štandardu SFAS 144 pozostáva komponent účtovnej jednotky (angl. component of an entity) z prevádzky a peňažných tokov, ktoré sa dajú jednoznačne oddeliť (prevádzkovo ako aj na účely finančného vykazovania) od zvyšku účtovnej jednotky. Komponent účtovnej jednotky môže byť segment podliehajúci samostatnému vykazovaniu (angl. reportable segment) a vykazujúca jednotka (reporting unit), dcérska spoločnosť alebo skupina majetku (zoskupenie majetku prevádzaného v jednej transakcii a k nemu prislúchajúce priamo priraditeľné záväzky).

Príklad vykazovania výsledku hospodárenia z ukončovaných činností vo výkaze ziskov a strát podnikateľskej účtovnej jednotky⁴¹:

Výsledok hospodárenia z pokračujúcich aktivít pred daňou z príjmov	\$XXXX
Daň z príjmov	XXX
Výsledok hospodárenia z pokračujúcich aktivít	\$XXXX
Ukončované činnosti (Poznámky X)	
Strata z činnosti ukončovaného komponentu X (vrátane straty z predaja XXXX)	XXXX
Daň z príjmov	XXX
Strata z ukončovaných činností	XXXX
Výsledok hospodárenia	\$XXXX

Zisk alebo strata z vyradenia sa má prezentovať buď priamo vo výkaze ziskov a strát, alebo v poznámkach.

Príklad na identifikáciu ukončovaných činností⁴²:

Účtovná jednotka, ktorá vyrába a predáva spotrebiteľské produkty, má niekoľko produktových skupín. Každá z týchto produktových skupín má vlastné výrobné zariadenie a značku. Pre účtovnú jednotku predstavuje produktová skupina najnižšiu úroveň, pre ktorú môže jednoznačne oddeliť od zvyšku účtovnej jednotky (prevádzkovo, ako aj pre účely finančného vykazovania) prevádzkovú činnosť a peňažné toky.

⁴¹ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 144 – Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. Norwalk : FASB, August 2001, str. 13.

⁴² FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 144 – Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. Norwalk : FASB, August 2001, str. 22.

Účtovná jednotka sa rozhodla vystúpiť z trhu kozmetickej starostlivosti a plánuje predat' výrobné zariadenie spojené s touto podnikateľskou činnosťou. Produktová skupina sa preklasifikuje na skupinu určenú na predaj ku dňu rozhodnutia. Prevádzka, ako aj jej prislúchajúce peňažné toky, budú eliminované z pokračujúcich činností a účtovná jednotka nebude mať pokračujúci podstatný vplyv na jej prevádzke po realizácii plánovaného predaja. V danom prípade sú splnené podmienky štandardu SFAS 144 pre prezentáciu tejto produktovej skupiny v rámci ukončovaných činností počas doby, kedy bude klasifikovaná ako určená na predaj.

Identifikovaná strata alebo zisk z vyradenia **majetku alebo skupiny majetku, ktorý netvorí súčasť komponentu účtovnej jednotky**, sa má prezentovať vo výsledku hospodárenia z pokračujúcich činností pred daňou z príjmov vo výkaze ziskov a strát. Ak sa prezentuje samostatná kumulatívna položka „prevádzkový výsledok hospodárenia“, mala by obsahovať sumu tejto straty alebo zisku.

Dlhodobý hmotný majetok klasifikovaný ako majetok určený na predaj, sa má vykazovať v samostatnom riadku vo výkaze o finančnej situácii (súvahe). Majetok a záväzky tvoriace skupinu majetku určenú na predaj, sa majú vykazovať oddelene v majetku a záväzkoch, nie je dovolená ich kompenzácia a vykázanie v jednej sume. Hlavné triedy dlhodobého hmotného majetku a záväzkov sa prezentujú samostatne buď priamo vo výkaze o finančnej situácii, alebo v poznámkach.

Štandard SFAS 144 stanovuje nasledovné požiadavky na zverejnenie informácií v poznámkach za účtovné obdobie, kedy došlo k predaju dlhodobého majetku (skupiny majetku) alebo kedy bol klasifikovaný ako majetok (skupina majetku) určený na predaj:

- opis skutočností a okolností vedúcich k očakávanému vyradeniu, očakávaný spôsob a načasovanie vyradenia a ak nie sú samostatne vykázané vo výkaze o finančnej situácii, tak hlavné triedy dlhodobého majetku a záväzkov zahrnutých do skupiny majetku určenej na vyradenie;
- stratu alebo zisk z precenenia majetku, ak to nie je samostatne vykázané vo výkaze ziskov a strát, odkaz na riadok výkazu ziskov a strát, v ktorom je tento zisk alebo strata vykázaný;
- výnosy a výsledok hospodárenia pred zdanením daňou z príjmov, vykázaný ako ukončované činnosti;

- segment, v ktorom je dlhodobý majetok (skupina majetku) prezentovaný v súlade so štandardom SFAS 131 – Zverejnenie informácií o segmentoch podniku a súvisiace informácie (angl. Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information).

3.2 Dlhodobý hmotný majetok ako predmet účtovníctva podľa slovenskej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov a podľa IFRS

3.2.1 Dlhodobý hmotný majetok v slovenskej právnej úprave účtovníctva podnikateľov

Právna úprava účtovníctva v Slovenskej republike je založená na **zákonných právnych normách** a vyznačuje sa pomerne vysokým stupňom regulácie. Upravuje v rovnocennom základe bežné účtovníctvo aj účtovnú závierku. Od 1. januára 2003 je účinná právna úprava účtovníctva, ktorej vypracovanie súviselo s aproximáciou právnych noriem SR s právom Európskej únie. Zámerom pri vypracovaní tejto právnej úpravy bolo zabezpečenie úplnej porovnateľnosti s úpravou v krajinách Európskej únie.⁴³

V súčasnosti tvoria legislatívny rámec bežného účtovníctva a účtovnej závierky podnikateľov v SR tieto právne normy:

- zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“);
- opatrenie Ministerstva financií SR č. 23 054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov, účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania“);
- opatrenie Ministerstva financií SR č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov, účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.

Podnikateľské účtovné jednotky, ktoré spĺňajú kritériá stanovené v § 17a, ods. 2 zákona o účtovníctve, sú povinné zostavovať individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS (prijatých Európskou úniou).

V súvislosti s obstaraním, používaním a vyradovaním dlhodobého hmotného majetku je nevyhnutné dodržiavať povinnosti ustanovené vo všeobecne platných predpisoch, ktoré upravujú vecnú stránku dlhodobého hmotného majetku.

⁴³ ŠLOSÁROVÁ, A. a kol.: *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava : Iura Edition, 2006, str. 29.

Významný vplyv na účtovníctvo v oblasti dlhodobého hmotného majetku má na Slovensku **zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov** v znení neskorších predpisov, ktorý z daňového hľadiska:

- vymedzuje dlhodobý hmotný majetok,
- upravuje jeho oceňovanie,
- určuje odpisovanie a odpisové metódy.

Účtovná jednotka musí ustanovenia zákona o dani z príjmov v oblasti dlhodobého hmotného majetku rešpektovať.

3.2.1.1 Obsahové vymedzenie a oceňovanie dlhodobého hmotného majetku

Podľa § 13 ods. 4 postupov účtovania sa dlhodobý hmotný majetok člení na:

- a) pozemky, stavby, byty a nebytové priestory, umelecké diela, zbierky a predmety z drahých kovov,
- b) samostatné hnutelné veci s výnimkou hnutelných vecí uvedených v písmene a) a súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok a v ocenení vyššom ako je ustanovené v osobitnom predpise (osobitným predpisom je zákon o dani z príjmov, presnejšie jeho § 22 ods. 2), t. j. od 1. 3. 2009 1.700 €,
- c) pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- d) základné stádo a ťažné zvieratá bez ohľadu na ich obstarávaciu cenu,
- e) otvárky nových lomov, pieskovní a hlinísk, technická rekultivácia a technické zhodnotenie, ak nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku; súčasťou technickej rekultivácie môžu byť len stavby, napríklad komunikácie, ktoré svojím charakterom, účelom a rozsahom slúžia na vykonanie technickej rekultivácie, pričom technická rekultivácia nie je dlhodobým hmotným majetkom, ak tak ustanovuje osobitný predpis (banský zákon a zákon č. 223/2001 Z. z.).

Hmotný majetok uvedený v bode b), ktorého ocenenie sa rovná sume podľa § 22 ods. 2 zákona 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, alebo je nižšie, možno zaradiť do dlhodobého hmotného majetku, ak je jeho doba použiteľnosti dlhšia ako jeden rok. V opačnom prípade sa o tomto hmotnom majetku účtuje ako o zásobách.

Dlhodobý hmotný majetok sa člení na odpisovaný a neodpisovaný.

Tabuľka 5 **Obsahová náplň dlhodobého hmotného majetku**⁴⁴

- Stavby, byty, nebytové priestory - Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí - Pestovateľské celky trvalých porastov - Základné stádo a ťažné zvieratá - Otvárky nových lomov a hlinísk - Technická rekultivácia - Technické zhodnotenie	- Pozemky - Umelecké diela - Zbierky - Predmety z drahých kovov
ODPISOVANÝ DLHODOBÝ MAJETOK	NEODPISOVANÝ DLHODOBÝ MAJETOK

Z vymedzenia dlhodobého hmotného majetku podľa postupov účtovania je vidno previazanosť s daňovou legislatívou (zákon 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov).

Oceňovanie dlhodobého hmotného majetku je upravené predovšetkým v zákone o účtovníctve. Postupy účtovania konkretizujú spôsoby oceňovania.

Podľa zákona o účtovníctve (§ 24, ods. 1) sa dlhodobý hmotný majetok oceňuje:

- ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu (spôsobmi podľa § 25),
- ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (spôsobom podľa § 27),
- k inému dňu v priebehu účtovného obdobia spôsobom podľa § 27, ak sa to vyžaduje podľa osobitného predpisu⁴⁵.

Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu sa dlhodobý hmotný majetok oceňuje:

- obstarávacou cenou,
- reprodukčnou obstarávacou cenou,
- vlastnými nákladmi,
- reálnou hodnotou.

Obstarávacou cenou sa rozumie cena, za ktorú sa dlhodobý hmotný majetok obstaral a náklady súvisiace s jeho obstaraním. Náklady súvisiace s obstaraním tvoria vedľajšie

⁴⁴ SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: *Účtovníctvo. 2., preprac. vyd.* Bratislava : Iura Edition, 2004, s. 257.

⁴⁵ Napríklad zákon č. 483/2001 Z. z. v znení neskorších predpisov (zákon o bankách), zákon č. 566/2001 Z. z. v znení neskorších predpisov (zákon o cenných papieroch a investičných službách), zákon č. 594/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov (zákon o kolektívnom investovaní).

náklady, ktoré zvyšujú cenu dlhodobého hmotného majetku. Podľa postupov účtovania (§ 35, ods. 1) sa **za náklady súvisiace s obstaraním** dlhodobého hmotného majetku **považujú** najmä náklady na:

- a) prípravu a zabezpečenie výstavby dlhodobého hmotného majetku, napríklad odvody za dočasné odňatie poľnohospodárskej pôdy z poľnohospodárskeho pôdneho fondu, náklady na poskytnutie záruky v súvislosti s obstaraním, a to do času uvedenia dlhodobého majetku do používania,
- b) prieskumné, geologické, geodetické a projektové práce, a to vrátane variantných riešení, umelecké diela tvoriace súčasť stavebných objektov, náhrady na odstránenie ekonomickej ujmy poľnohospodárskych organizácií, odvody za trvalé odňatie poľnohospodárskej pôdy z poľnohospodárskeho pôdneho fondu, odvody za dočasné odňatie poľnohospodárskej pôdy z poľnohospodárskeho pôdneho fondu pre zariadenie staveniska, otvárký nových lomov, pieskovní a hlinísk, technickú rekultiváciu, technické zhodnotenie, dopravné, montážne práce a clo,
- c) zabezpečovacie a konzervačné práce alebo udržiavacie a dekonzervačné práce, ak sa zastavia práce na obstarávaní dlhodobého hmotného majetku,
- d) náhrady za nútené obmedzenia používania nehnuteľností a náhrady majetkovej ujmy poskytované vlastníčkovi nehnuteľnosti podľa osobitných predpisov (napr. zákona o vodách, zákona o energetike) a platby za ekologickú ujmu v súvislosti s výstavbou (podľa zákona o životnom prostredí),
- e) úhradu nákladov účelne vynaložených na pripojenie a zabezpečenie požadovaného príkonu alebo požadovanej dodávky plynu, tepla a vody, ako aj úhradu vlastníčkovi rozvodného zariadenia za preložku rozvodného zariadenia (podľa zákona o energetike),
- f) skúšky, ktorými zhotoviteľ preukazuje riadne vykonanie diela; ak pri skúškach vzniknú použiteľné výrobky alebo výkony, ktoré podľa zmluvy patria objednávateľovi, znížia sa o výnosy z týchto výrobkov alebo výkonov náklady na obstaranie dlhodobého hmotného majetku,
- g) vyvolanú investíciu, ktorou sa rozumie obstaranie majetku alebo služby, ktoré nebude účtovná jednotka používať, ale ktoré jej vznikli podľa osobitného predpisu alebo zo zmluvy v súvislosti s obstaraním dlhodobého majetku.

Taktiež podľa § 36 ods. 2 postupov účtovania sa zostatková cena stavebného objektu alebo jeho časti, likvidovaného v dôsledku novej stavby, zahrnie do nákladov na novú stavbu, vrátane nákladov na likvidáciu.

Do obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku vstupuje aj daň z pridanej hodnoty, a to:

- u neplatiteľov dane z pridanej hodnoty,
- u platiteľov tejto dane v prípade, že podľa zákona o dani z pridanej hodnoty nemožno daň na vstupe odpočítať.

Súhrn kúpnej ceny a vedľajších nákladov je základňou pre posúdenie splnenia cenového limitu, stanoveného v zákone o dani z príjmov.

V zmysle § 35, ods. 2 postupov účtovania sa do obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku **nezahrňajú**:

- penále, pokuty, poplatky, úroky z omeškania alebo iné sankcie zo zmluvných vzťahov a peňažné náhrady škôd súvisiace s obstaraním dlhodobého hmotného majetku,
- náklady na vybavenie obstarávaného dlhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickú rekultiváciu,
- náklady súvisiace s prípravou a zabezpečením výstavby, ktoré vznikli po uvedení obstaraného hmotného majetku do používania,
- náklady na opravy a udržiavanie dlhodobého hmotného majetku, pričom opravami sa odstraňuje čiastočné fyzické opotrebovanie alebo poškodenie za účelom uvedenia do prevádzkyschopného stavu a uvedením do prevádzky – schopného stavu sa rozumie vykonanie opravy aj s použitím iných než pôvodných materiálov, náhradných dielcov, súčastí alebo technológií, ak nedôjde k zmene technických parametrov alebo zvýšeniu výkonnosti majetku a ani k zmene účelu použitia; udržiavaním sa spomaľuje fyzické opotrebovanie, predchádza jeho následkom a odstraňujú sa drobnejšie závady,
- kurzové rozdiely,
- úroky z úverov, ak sa do času uvedenia tohto majetku do používania nerozhodne, že budú tvoriť súčasť obstarávacej ceny.

Reprodukčná obstarávacia cena je cena, za ktorú by bol dlhodobý hmotný majetok obstaraný v čase, keď sa o ňom účtuje. Reprodukčná obstarávacia cena sa stanovuje napr. kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca a oceňuje sa ňou dlhodobý hmotný majetok:

- nadobudnutý bezodplatne (v tomto prípade sa reprodukčná obstarávacia cena zvyšuje o náklady spojené s obstaraním, t.j. prepravné, montáž a iné),
- preradený z osobného vlastníctva do podnikania,
- novozistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený.

Dlhodobý hmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou sa oceňuje **vlastnými nákladmi**. Vlastné náklady predstavujú všetky priame a nepriame náklady, bezprostredne súvisiace s vytvorením dlhodobého hmotného majetku.

Štruktúru vlastných nákladov tvoria:

- priame náklady (priamy materiál, priame mzdy, ostatné priame náklady),
- nepriame náklady (režijné náklady vzťahujúce sa na výrobnú alebo inú činnosť, napr. spotreba režijného materiálu, spotreba energie, odpisy výrobných zariadení a pod.).

Reálnou hodnotou sa oceňuje dlhodobý hmotný majetok:

- nadobudnutý vkladom alebo kúpou podniku alebo jeho časti,
- majetok nadobudnutý zámenou.

Reálnou hodnotou sa podľa zákona o účtovníctve rozumie⁴⁶:

- a) trhovú cenu,
- b) ocenenie kvalifikovaným, resp. odborným odhadom alebo posudkom znalca v prípade, že trhovú cenu nie je k dispozícii alebo nevyjadruje správne reálnu hodnotu.

V prípade, že reálnu hodnotu nie je možné spoľahlivo určiť, považuje sa za reálnu hodnotu dlhodobého hmotného majetku ocenenie: v obstarávacej cene, reprodukčnou obstarávacou cenou alebo vlastnými nákladmi.

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, je účtovná jednotka podľa zákona o účtovníctve povinná upraviť ocenenie dlhodobého hmotného majetku a odpisovať majetok v súlade s účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Ocenenie dlhodobého hmotného majetku sa v účtovníctve upraví dvojakým spôsobom, a to:

- prostredníctvom odpisov – pri trvalom znížení hodnoty, ak nejde o škodu,

⁴⁶ Pre účely oceňovania dlhodobého hmotného majetku

- prostredníctvom opravných položiek – ak je opodstatnený predpoklad zníženia hodnoty majetku v porovnaní s jeho ocenením v účtovníctve.

V obchodných spoločnostiach alebo družstvách zanikajúcich bez likvidácie, sa ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ocení dlhodobý hmotný majetok trhovou cenou, kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca (resp. podľa osobitných predpisov). Ak nemožno spoľahlivo určiť reálnu hodnotu, tak sa za ňu považuje účtovné ocenenie.

3.2.1.2 Zníženie hodnoty a vyrad'ovanie dlhodobého hmotného majetku

Zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku sa v účtovníctve vedenom podľa slovenskej právnej úpravy účtovníctva zobrazuje prostredníctvom:

- **odpisov** – trvalé zníženie hodnoty majetku z dôvodu fyzického a morálneho opotrebenia,
- **opravných položiek** – ak existuje opodstatnený predpoklad zníženia hodnoty dlhodobého hmotného majetku oproti jeho oceneniu v účtovníctve.

Slovenská právna úprava účtovníctva upravuje **účtovné odpisy** v zákone o účtovníctve (431/2002 Z. z.) a postupoch účtovania pre podnikateľov.

Podľa zákona o účtovníctve dlhodobý hmotný majetok odpisuje účtovná jednotka v súlade s účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Dlhodobý hmotný majetok sa odpisuje počas predpokladanej doby používania, ktorá zodpovedá spotrebe budúcich ekonomických úžitkov z odpisovaného majetku. O dlhodobom hmotnom majetku účtuje a odpisuje ho účtovná jednotka, ktorá ho používa.

Účtovná jednotka je povinná zostaviť odpisový plán, na základe ktorého vykonáva odpisovanie dlhodobého hmotného majetku. Majetok sa odpisuje len do výšky jeho ocenenia v účtovníctve.

Ďalej zákon o účtovníctve upravuje, že pozemky, predmety z drahých kovov a iný majetok vymedzený osobitnými predpismi⁴⁷ sa neodpisujú.

Postupy účtovania pre podnikateľov určujú, že dlhodobý hmotný majetok sa odpisuje na základe odpisového plánu nepriamo prostredníctvom účtovných odpisov.

⁴⁷ Napr. zákon č. 115/1998 Z. z. o múzeách a galériách o ochrane predmetov múzejnej hodnoty a galerijnej hodnoty v zn. n. p., zákon č. 68/1997 Z. z. o Matici slovenskej v zn. n. p., zákon o knižniciach, zákon o štátnej pamiatkovej starostlivosti.

Pri tvorbe odpisového plánu sa zohľadňuje doba použiteľnosti, počet výrobkov alebo podobných jednotiek, u ktorých sa predpokladá ich získanie prostredníctvom majetku, pričom sa zohľadňuje predovšetkým:

- očakávané použitie majetku a intenzita jeho využitia,
- očakávané fyzické opotrebovanie majetku, ktoré závisí od bežných podmienok jeho využívania, ako je smennosť, plán opráv a údržby, starostlivosť o majetok v čase, keď sa nevyužíva,
- technické a morálne zastaranie,
- zákonné alebo iné obmedzenia na používanie majetku,
- rôzna doba použiteľnosti a rôzny priebeh opotrebenia jednotlivých oddeliteľných súčastí dlhodobého majetku podľa potrieb účtovnej jednotky.

Z posledného odseku je zrejmé, že aj v slovenskej právnej úprave účtovníctva sa uplatňuje **komponentný prístup** pri odpisovaní dlhodobého hmotného majetku, t.j. jednotlivé komponenty, ktoré majú odlišnú dobu použiteľnosti, sa odpisujú samostatne.

Podľa meniacich sa podmienok sa prehodnotí odpisový plán a upraví sa zostatková doba odpisovania alebo sadzby odpisovania.

Opravné položky k dlhodobému hmotnému majetku sa tvoria na základe zásady opatrnosti, ak je opodstatnené predpokladať, že nastalo zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku oproti jeho oceneniu v účtovníctve. Predpoklad zníženia hodnoty dlhodobého hmotného majetku je opodstatnený, ak nastala skutočnosť, ktorá je dôvodom na odhad zníženia budúcich ekonomických úžitkov z tohto majetku.

Naopak, ak je napríklad súčasná predajná cena pozemkov obstaraných v minulosti vyššia, ako je ich účtovné ocenenie, nie je možné na základe zásady opatrnosti účtovné ocenenie zvýšiť.

Opravná položka k **odpisovanému dlhodobému hmotnému majetku**, ktorého úžitková hodnota sa znižuje opotrebovaním, sa tvorí, ak predpokladané budúce ekonomické úžitky z tohto majetku sú nižšie ako jeho ocenenie v účtovníctve, pričom ocenením v účtovníctve sa na tieto účely rozumie ocenenie po zohľadnení oprávok a už vytvorenej opravnej položky.

Opravná položka k **neodpisovanému dlhodobému majetku** sa tvorí, ak predpokladané budúce ekonomické úžitky z tohto majetku sú nižšie, ako je jeho ocenenie v účtovníctve. Ocenením neodpisovaného dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve sa

rozumie ocenenie po zohľadnení už vytvorenej opravnej položky. Ak predpokladaná predajná cena dlhodobého hmotného majetku po odpočítaní nákladov na predaj je vyššia, ako predpokladaná hodnota ďalšieho využitia tohto majetku účtovnou jednotkou, pri tvorbe opravnej položky sa zohľadňuje predpokladaná predajná cena znížená o náklady na predaj.

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa posudzuje opodstatnenosť účtovania tvorby opravnej položky a trvania opodstatnenosti existencie a sumy už vytvorenej opravnej položky k dlhodobému hmotnému majetku.

Tvorba opravnej položky k dlhodobému hmotnému majetku, k obstarávanému dlhodobému hmotnému majetku a k poskytnutým preddavkom na dlhodobý hmotný majetok, sa účtuje do nákladov so súvzťažným zápisom v prospech vecne príslušného súvahového účtu opravných položiek k dlhodobému majetku.

Zúčtovanie opravnej položky k dlhodobému hmotnému majetku sa účtuje:

- z dôvodu vyradenia dlhodobého hmotného majetku z účtovníctva na ťarchu vecne príslušného súvahového účtu opravných položiek, so súvzťažným zápisom v prospech príslušného účtu majetku (u neodpisovaného majetku) a pri dlhodobom odpisovanom majetku v prospech vecne príslušného účtu oprávok k dlhodobému majetku,
- z dôvodu úplného alebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku, na ťarchu vecne príslušného súvahového účtu opravnej položky so súvzťažným zápisom v prospech vecne príslušného účtu nákladov.

Opravná položka nemá aktívny zostatok.

Dlhodobý hmotný majetok sa vyrad'uje najmä:

- predajom,
- likvidáciou,
- darovaním,
- vkladom do inej obchodnej spoločnosti alebo družstva,
- v dôsledku škody alebo manka,
- preradením z podnikania do osobného používania.

Vo vyššie uvedených prípadoch treba dlhodobý hmotný majetok vyradiť z účtovníctva a zaúčtovať všetky účtovné prípady, ktoré s danou transakciou súvisia. Vyradenie sa týka tých účtov, na ktorých bol dlhodobý hmotný majetok v obstarávacej cene (reprodukčnej obstarávacej cene, vlastných nákladoch) a účtov, na ktorých sa účtovali oprávky. Ak nie je vyradovaný dlhodobý hmotný majetok úplne odpísaný, zostatková cena sa účtuje na ťarchu vecne príslušných účtoch nákladov a vlastného imania.

Neodpisovaný dlhodobý hmotný majetok sa pri vyradení zaúčtuje na vecne príslušné účty v obstarávacej cene (reprodukčnej obstarávacej cene, vlastných nákladoch).

Pri čiastočnej likvidácii jednotlivého dlhodobého hmotného majetku sa obstarávacia cena dlhodobého hmotného majetku zníži o obstarávaciu cenu vyradenej časti majetku, pričom oprávky k vyradenej časti majetku sú vyjadrené rovnakým percentom odpisov ako oprávky k dlhodobému hmotnému majetku ako celku, za predpokladu, že zostávajúca časť majetku nestratí spôsobilosť používania. Rovnako sa postupuje aj pri vyradení časti súboru hnutelných vecí.

3.2.1.3 Prezentácia informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke

Individuálna účtovná závierka podnikateľských subjektov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, zostavená v súlade so slovenskou právnou úpravou účtovníctva, pozostáva zo:

- **súvahy,**
- **výkazu ziskov a strát,**
- **poznámok** (súčasťou poznámok je aj prehľad o peňažných tokoch⁴⁸ a prehľad zmien vlastného imania).

Informácie o **dlhodobom hmotnom majetku** sa vykazujú v súvahe v nasledovnom rozsahu, pričom každá položka tvorí samostatný riadok v súvahe:

- **súčet dlhodobého hmotného majetku**
 - pozemky,
 - stavby,
 - samostatne hnutelné veci a súbory hnutelných vecí,
 - pestovateľské celky trvalých porastov,

⁴⁸ Súčasť poznámok pre účtovné jednotky, ktoré majú zákonnú povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom.

- základné stádo a ťažné zvieratá,
- ostatný dlhodobý hmotný majetok,
- obstarávaný dlhodobý hmotný majetok,
- poskytnuté preddavky na dlhodobý hmotný majetok,
- opravná položka k nadobudnutému majetku.

Z rozsahu vykazovaných položiek je zrejmé, že kopírujú obsahové vymedzenie dlhodobého hmotného majetku v postupoch účtovania pre podnikateľov.

Výkaz ziskov a strát neobsahuje informácie priamo identifikovateľné k dlhodobému hmotnému majetku, ale len informácie vzťahujúce sa k dlhodobému majetku (v členení podľa informácií vykazovaných v jednom riadku):

- odpisy a opravné položky k dlhodobému hmotnému, nehmotnému majetku a dlhodobému hmotnému majetku;
- tržby z predaja dlhodobého majetku a materiálu;
- zostatková cena predaného dlhodobého majetku a predaného materiálu.

V **poznámkach** sa zverejňujú informácie o:

- spôsobe oceňovania dlhodobého hmotného majetku (obstaraného kúpou, vlastnou činnosťou a iným spôsobom);
- dlhodobom hmotnom majetku za bežné účtovné obdobie, a to:
 - prehľad o pohybe dlhodobého hmotného majetku v členení podľa jednotlivých položiek súvahy – uvádza sa ocenenie tohto majetku na začiatku bežného účtovného obdobia, prírastky, úbytky a presuny tohto majetku a stav na konci bežného účtovného obdobia;
 - prehľad oprávok a opravných položiek podľa jednotlivých položiek súvahy – uvádza sa stav oprávok a opravných položiek na začiatku bežného účtovného obdobia, ich prírastky, úbytky a presuny počas bežného účtovného obdobia a stav na konci bežného účtovného obdobia;
 - prehľad o zostatkových hodnotách dlhodobého majetku na začiatku účtovného obdobia a na konci účtovného obdobia;
- spôsobe a výške poistenia dlhodobého hmotného majetku;
- dlhodobom hmotnom majetku, na ktorý je zriadené záložné právo a o majetku, pri ktorom má účtovná jednotka obmedzené právo s ním nakladať;

- dlhodobom majetku, pri ktorom vlastnícke právo nadobudol veriteľ zmluvou o zabezpečovacom prevode práva, ale ktorý užíva účtovná jednotka na základe zmluvy o výpožičke;
- o nadobudnutom dlhodobom nehnuteľnom majetku alebo prevedenom dlhodobom nehnuteľnom majetku, pri ktorom nebolo vlastnícke právo zapísané vkladom do katastra nehnuteľností do dňa, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, pričom účtovná jednotka tento majetok užíva.

3.2.2 Dlhodobý hmotný majetok podľa IFRS

IFRS – Medzinárodné štandardy finančného vykazovania predstavujú nadnárodnú úpravu účtovníctva, ktorá je zameraná hlavne na zostavovanie účtovnej závierky. IFRS vydáva Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (angl. International Accounting Standards Board – IASB) so sídlom v Londýne. IASB nadviazala v roku 2003 na činnosť Výboru pre medzinárodné účtovné štandardy (angl. International Accounting Standards Committee – IASC). **Sústavu medzinárodných štandardov finančného vykazovania tvoria:**

- Medzinárodné štandardy finančného vykazovania (angl. International Financial Reporting Standards – IFRS),
- Medzinárodné účtovné štandardy, vydané do roku 2002 (angl. International Accounting Standards – IAS,),
- Interpretácie konzultačného orgánu IASB, t. j. Výboru pre interpretácie medzinárodného finančného vykazovania (angl. International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) a Interpretácie Stáleho interpretačného výboru (angl. Standing Interpretations Committee – SIC).

Medzinárodné účtovné štandardy (IAS) vydával Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy do roku 2002. Tieto štandardy sa postupne novelizujú alebo nahrádzajú novými Medzinárodnými štandardami finančného vykazovania (IFRS). IAS budú platiť dovtedy, kým nebudú úplne nahradené novými IFRS.

Oblasť **dlhodobého hmotného majetku** je primárne upravená v štandarde **IAS 16 – Nehnutelnosti, stroje a zariadenia** (angl. Property, Plant and Equipment – PP&E). Tento štandard upravuje identifikáciu, oceňovanie, odpisovanie, vyradovanie a prezentáciu dlhodobého hmotného majetku, ktorý účtovná jednotka obstarala za účelom získavania ekonomických úžitkov z jeho aktívneho využívania pri bežnej podnikateľskej činnosti (pri výrobe, predaji, poskytovaní služieb).

Štandard IAS 16 sa nevzťahuje na:

- a) dlhodobý hmotný majetok určený na predaj v súlade s IFRS 5 – Neobežný majetok určený na predaj a ukončované činnosti;
- b) biologické aktíva, ktorými sa zaoberá IAS 41 – Poľnohospodárstvo;
- c) majetok, ktorý je výsledkom prieskumu a ohodnocovania nerastných surovín. Tento druh majetku je upravený v IFRS 6 – Prieskum a ohodnocovanie nerastných surovín;
- d) práva na nerastné suroviny a zdroje nerastných surovín, ako sú ropa, zemný plyn a ďalšie neobnoviteľné zdroje.

Tento štandard sa však vzťahuje na dlhodobý hmotný majetok, ktorý sa používa na úpravu alebo údržbu majetku opísaného v bodoch b) až e).

Tabuľka 6 **Štandardy IFRS upravujúce oblasť dlhodobého hmotného majetku**

SKRATKA	ANGLICKÝ NÁZOV	SLOVENSKÝ PREKLAD
IFRS 5	Noncurrent Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Neobežný majetok určený na predaj a ukončované činnosti
IAS 16	Property, Plant, and Equipment	Nehnutelnosti, stroje a zariadenia
IAS 17	Accounting for Leases	Lízingy
IAS 23	Borrowing Costs	Náklady na prijaté úvery a pôžičky
IAS 36	Impairments of Assets	Zníženie hodnoty majetku
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets	Rezervy, podmienené záväzky, podmienené aktíva
IAS 40	Investment Property	Investície do nehnuteľností
SIC 21	Income Taxes—Recovery of Revalued Nondepreciable Assets	Dane z príjmov – úhrada preceneného neodpisovateľného majetku
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov
IFRIC 4	Determining Whether an Arrangement Contains a Lease	Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing

3.2.2.1 Identifikácia a oceňovanie dlhodobého hmotného majetku

Dlhodobým hmotným majetkom je podľa IAS 16 majetok:

- určený na výrobu, predaj tovaru, poskytovanie služieb, prenájom iným subjektom alebo využívaný na administratívne účely,
- od ktorého sa očakáva, že bude využívaný dlhšie ako jeden rok.

Náklady na obstaranie dlhodobého hmotného majetku môžu byť vykázané vo výkaze o finančnej situácii ako majetok, ak:

- je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky plynúce z tohto majetku, budú využité v danej účtovnej jednotke;
- výšku týchto nákladov možno spoľahlivo oceniť.

IFRS nestanovujú **žiadene finančný limit** pre zaradenie a vykazovanie dlhodobého hmotného majetku, je na účtovnej jednotke, aby si ho stanovila vo vlastnej bilančnej politike. Náhradné diely sú vo väčšine prípadov chápané ako zásoby a účtované do nákladov v čase spotreby. Významné náhradné diely sú však identifikované ako dlhodobý hmotný majetok, pokiaľ sa očakáva, že budú používané dlhšie ako jedno účtovné obdobie.

V IAS 16 nie je stanovená jednotka oceňovania pre vykazovanie, čiže to z čoho pozostáva položka dlhodobého hmotného majetku. Pri posudzovaní kritérií identifikácie je teda nevyhnutný úsudok na základe konkrétnych okolností účtovnej jednotky. Nevýznamné položky ako formy, matrice a rôzne nástroje sa môžu agregovať a kritériá identifikácie uplatniť na túto agregovanú položku.

Tento štandard taktiež uvádza, že pokiaľ majú jednotlivé časti dlhodobého hmotného majetku rôznu dobu životnosti, posudzuje sa každá táto časť oddelene. Ako príklad štandard uvádza lietadlo a jeho motory, prípadne vysokú pec a jej výmurovku.

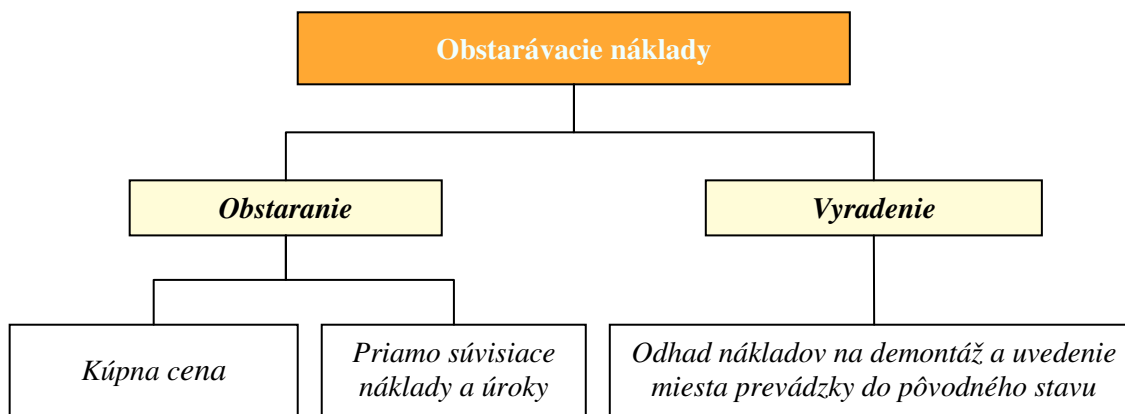
Účtovné jednotky majú posudzovať kritériá identifikácie dlhodobého hmotného majetku pri každom vzniku nákladov na obstaranie tohto majetku. Tieto náklady zahŕňajú náklady, vznikajúce pri prvotnom obstaraní dlhodobého hmotného majetku alebo jeho vytvorení vlastnou činnosťou a náklady vynaložené na jeho rozšírenie, výmenu alebo údržbu.

Štandard IAS 16 rozlišuje **oceňovanie dlhodobého hmotného majetku** na:

- prvotné ocenenie – ocenenie v okamihu identifikácie (pri obstaraní) v účtovníctve,
- následné ocenenie – ocenenie pri vykazovaní v účtovnej závierke.

Dlhodobý hmotný majetok sa pri **prvotnom ocenení** oceňuje obstarávacími nákladmi.

Schéma 9 **Obsah obstarávacích nákladov podľa IAS 16⁴⁹**



Obstarávacie náklady tvoria:

- **kúpna cena**, po odpočítaní rabatov a zliav, vrátane dovozného cla a daní, ktoré nemožno odpočítať;
- všetky **priamo priraditeľné náklady** potrebné na uvedenie majetku na miesto a do podmienok, v ktorých je schopný fungovať predpokladaným spôsobom;
- odhadované **náklady na demontáž, odstránenie majetku a uvedenie miesta do pôvodného stavu**. Táto povinnosť vzniká buď v dobe obstarania, alebo ako dôsledok využívania tohto majetku v priebehu určitého obdobia z iných dôvodov, ako je výroba zásob počas tohto obdobia.

Medzi **priamo priraditeľné náklady** štandard IAS 16 zahŕňa:

- zamestnanecké požitky (podľa IAS 19 – Zamestnanecké požitky), vznikajúce priamo pri konštrukcii alebo obstaraní dlhodobého hmotného majetku;
- náklady na prípravu miesta (napr. zriadenie staveniska);
- náklady na prepravu a manipuláciu;

⁴⁹ TUMPACH, M.: *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava : Iura Edition, 2006, str. 119.

- náklady na inštaláciu a montáž;
- náklady skúšobnej prevádzky, po odčítaní výnosov z predaja výkonov, vyrobených v dobe uvádzania dlhodobého hmotného majetku na miesto podmienok určenia (napr. vzorky vyrobené v rámci testovania výrobných linky);
- poplatky za odborné služby.

V prípade, že sú s obstaraním dlhodobého hmotného majetku spojené **úroky z úverov**, postupuje sa v súlade so štandardom IAS 23 – Náklady na prijaté úvery a pôžičky, čiže sa aktivujú do obstarávacích nákladov dlhodobého majetku po splnení požiadaviek tohto štandardu.

Medzi **náklady, ktoré netvoria súčasť obstarávacích nákladov** dlhodobého hmotného majetku podľa IAS 16, patria:

- náklady na zriadenie novej prevádzky,
- náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby (vrátane nákladov na reklamu a podporu predaja),
- náklady na podnikanie v novej lokalite alebo s novou skupinou zákazníkov (vrátane nákladov na zaškolenie zamestnancov),
- administratívne a iné režijné náklady všeobecného charakteru,
- náklady vzniknuté v čase, kým sa prevádzkyschopný majetok nezačne využívať zamýšľaným spôsobom, alebo sa využíva len čiastočne,
- počiatočné prevádzkové straty, napríklad tie, ktoré vznikajú v dobe, keď sa ešte len vytvára dopyt po výstupoch z daného dlhodobého hmotného majetku,
- náklady premiestnenia alebo reorganizácia časti alebo celej prevádzky.

Pri **majetku vytvorenom vlastnou činnosťou** platia tie isté princípy, ako pri dlhodobom hmotnom majetku obstaranom kúpou. Ak účtovná jednotka vyrába podobný majetok, ktorý je určený pre externého odberateľa, tak sa obstarávacie náklady dlhodobého hmotného majetku, vyrábaného vlastnou činnosťou, rovnajú nákladom na vytvorenie zásob na predaj (v súlade s IAS 2 – Zásoby). Preto je nevyhnutné vylúčiť vnútorné zisky a neobvyklé množstvo materiálového odpadu, mzdových nákladov a ostatných nákladov, ktoré tvoria náklady bežného obdobia a nevstupujú do ocenenia majetku. Úrokové

náklady, spĺňajúce kritéria štandardu IAS 23 – Náklady na prijaté úvery a pôžičky, vstupujú do ocenenia dlhodobého hmotného majetku vytváraného vlastnou činnosťou.

Súčasťou ocenenia dlhodobého hmotného majetku podľa IFRS sú aj náklady na **demontáž, odstránenie majetku a uvedenie miesta do pôvodného stavu**. Tieto náklady predstavujú odhad nákladov na vyradenie dlhodobého hmotného majetku. To znamená, že obstarávacie náklady tohto majetku sa zvýšia o odhadované náklady na demontáž, so súvzťažným vznikom rezervy. Vznik tejto rezervy musí byť v súlade s kritériami identifikácie rezerv v účtovníctve, stanovenými štandardom IAS 37 – Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva. Tento štandard určuje, že rezerva je uznateľná ak má účtovná jednotka súčasnú povinnosť, či už zákonnú alebo mimozmluvnú, ako výsledok minulých udalostí; je pravdepodobné, že vysporiadanie tejto rezervy bude spojené s odlevom zdrojov, stelesňujúcich ekonomické úžitky; možno urobiť spoľahlivý odhad výšky tejto rezervy. Ak je časový faktor významný, rezerva na demoláciu a odstránenie dlhodobého hmotného majetku sa musí diskontovať. Tvorba tejto rezervy netvorí náklady obdobia jej prvej identifikácie, ale do nákladov sa bude dostávať prostredníctvom odpisov dlhodobého hmotného majetku, ku ktorému bola vytvorená.

Štandard **IAS 23 – Náklady na prijaté úvery a pôžičky** upravuje kritériá aktivácie nákladov na pôžičky do obstarávacích nákladov dlhodobého hmotného majetku. Do roku 2009 bolo možné alternatívne riešenie, čiže účtovná jednotka sa mohla rozhodnúť, či bude po splnení ďalších podmienok tohto štandardu náklady na pôžičky aktivovať alebo bude o nich účtovať ako o nákladoch bežného obdobia.

Náklady na pôžičky zahŕňajú úrok a iné náklady vynaložené účtovnou jednotkou v súvislosti s tým, že si požičia finančné prostriedky. Medzi náklady na pôžičky ďalej patrí:

- úrokový náklad vypočítaný metódou efektívnej úrokovej miery, ako je uvedené v IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie;
- finančné náklady súvisiace s finančným prenájomom, účtované podľa štandardu IAS 17 – Lízingy, a
- kurzové rozdiely vyplývajúce z pôžičiek v cudzej mene do rozsahu, v akom sú považované za úpravu úrokových nákladov.

Majetok spĺňajúci kritériá stanovené v IAS 23 je tzv. **kvalifikovaný majetok**, ktorý si nevyhnutne vyžaduje dlhšie časové obdobie na to, aby bol pripravený na zamýšľané použitie alebo predaj. Príkladmi majetku spĺňajúceho kritériá sú zásoby, ktoré si vyžadujú významné časové obdobie, aby sa uviedli do predajného stavu, výrobné zariadenia, prevádzky na výrobu energie a investície do nehnuteľností. Kvalifikovaným majetkom nie sú finančné nástroje, zásoby s krátkym výrobným cyklom alebo zásoby a majetok, ktorý je okamžite schopný prevádzky. Majetok, ktorý je pripravený na svoje zamýšľané použitie alebo predaj v čase nadobudnutia, sa takisto nepovažuje za majetok spĺňajúci kritériá.

Náklady na pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné k obstaraniu, zhotoveniu alebo výrobe kvalifikovaného majetku, sú aktivované do obstarávacích nákladov majetku.

Náklady, ktoré sú priamo priraditeľné ku kvalifikovanému majetku, sú také náklady, ktoré by vôbec nevznikli, pokiaľ by sa kvalifikovaný majetok neobstarával.

Ak si účtovná jednotka na financovanie obstarania dlhodobého hmotného majetku zobrala **účelový úver**, bude aktivovať vzniknuté úrokové **náklady z tohto účelového úveru**. V prípade, že má účtovná jednotka v čase obstarávania dlhodobého hmotného majetku **viacero pôžičiek**, aktivovateľná suma nákladov na pôžičky sa určí ako **vážený aritmetický priemer** nákladov na pôžičky, ktoré nie sú splatené počas účtovného obdobia.

Aktivácia nákladov na pôžičky sa začína, ak sú splnené nasledovné tri podmienky:

- vznikajú náklady na obstaranie,
- vznikajú náklady na prijaté úvery a pôžičky,
- prebiehajú činnosti nevyhnutné na prípravu majetku na jeho zamýšľané použitie alebo predaj.

Pokiaľ sa v priebehu výstavby kvalifikovaného majetku vyskytne dlhšie obdobie, kedy sa nevykonávajú žiadne činnosti vedúce k príprave majetku k jeho zamýšľanému použitiu (pokiaľ to nie je súčasťou technologického postupu), aktivácia nákladov na pôžičky sa preruší.

K **ukončeniu aktivácie** dochádza, ak je projekt v podstatnej miere dokončený, to znamená, že je dokončená fyzická výstavba, avšak niektoré drobné činnosti a administratívne činnosti môžu ešte pokračovať.

Dlhodobý hmotný majetok je možné **obstarať výmenou** za nepeňažný majetok alebo kombináciou peňažných a nepeňažných aktív. Takáto transakcia sa **primárne oceňuje objektívnou hodnotou** majetku, ktorého sa účtovná jednotka vzdáva. Výnimkou je

situácia, keď je objektívna hodnota prijatého majetku jednoznačnejšie zrejma. Transakcia sa oceňuje v účtovnej hodnote odovzdávaného majetku, ak:

- transakcii chýba komerčná podstata,
- nemožno spoľahlivo určiť objektívnu hodnotu prijatého ako aj odovzdávaného majetku.

Transakcia má komerčnú podstatu, ak:

- štruktúra peňažných tokov (riziko, časový priebeh a hodnota) prijatého majetku sa líši od štruktúry peňažných tokov odovzdávaného majetku alebo
- v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty prevádzky ovplyvnenej transakciou a
- uvedené zmeny sú v pomere k objektívnej hodnote vymieňaných aktív významné.

Objektívnu hodnotu majetku je možné určiť buď na základe porovnateľných trhových transakcií, alebo (ak výsledky týchto transakcií nie sú k dispozícii) odhadom, pričom musia byť splnené nasledujúce predpoklady:

- odchýlka medzi jednotlivými odhadmi objektívnej hodnoty nie je významná pre tento majetok, alebo
- každému z posudzovaných variantov odhadu objektívnej hodnoty možno priradiť stupeň pravdepodobnosti.

Ocenenie dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve môže byť zvýšene o **následné náklady**, ktoré sú spojené s rozšírením daného majetku alebo výmenou jeho časti náhradou alebo servisom v čase ich vynaloženia, pričom musia byť splnené podmienky identifikácie dlhodobého hmotného majetku podľa IAS 16:

- pravdepodobnosť, že podniku prinesú budúce ekonomické úžitky a
- je možné ich spoľahlivo oceniť.

Ekonomický úžitok spojený s týmito nákladmi sa prejaví prakticky tak, že⁵⁰:

- sa predĺži doba používania daného majetku, vrátane zvýšenia jeho kapacity,
- sa vykonajú zlepšenia na strojových súčiastkach, ktoré vedú k zvýšeniu kvality výkonov,
- sa zavedú nové výrobné postupy, umožňujúce znížiť východiskové kalkulované prevádzkové náklady.

⁵⁰ SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008, str. 118.

Náklady na pravidelne vykonávané generálne previerky výskytu závad, zvyšujú ocenenie dlhodobého hmotného majetku bez ohľadu, či pri nich došlo alebo nedošlo k výmene nejakej časti dlhodobého hmotného majetku. Jedinou podmienkou je splnenie kritérií identifikácie majetku.

Následné náklady na bežnú pravidelnú údržbu dlhodobého hmotného majetku sa považujú za náklady bežného obdobia.

Pri **následnom ocenení** sa musí účtovná jednotka rozhodnúť, či bude ku dňu, ku ktorému zostavuje účtovnú závierku, dlhodobý hmotný majetok oceňovať a vykazovať v účtovnej závierke:

- **modelom obstarávacích nákladov,**
- **modelom precenenia.**

Zvolený model oceňovania musí účtovná jednotka používať na ocenenie celej triedy príslušného dlhodobého hmotného majetku.

Model obstarávacích nákladov predpokladá, že dlhodobý hmotný majetok bude v účtovníctve aj po prvotnom ocenení vedený v obstarávacích nákladoch znížených o oprávky a o kumulatívne straty zo zníženia hodnoty.

Pri tomto modeli je spätné zvýšenie hodnoty (ak sa napr. zvýši trhovú cenu daného majetku) možné len do výšky kumulovaných strát zo zníženia hodnoty daného majetku.

Model precenenia je možné použiť vtedy, ak objektívna hodnota dlhodobého hmotného majetku môže byť spoľahlivo určená. Po prvotnom ocenení takého majetku sa následne vykazuje v precenenej sume, ktorá zodpovedá objektívnej hodnote ku dňu precenenia, po odpočítaní následných oprávok a následných kumulovaných strát zo zníženia hodnoty.

Precenenie by sa malo vykonávať v pravidelných intervaloch, aby sa účtovná hodnota dlhodobého hmotného majetku významne nelíšila od objektívnej hodnoty, ktorá by bola stanovená ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Pokiaľ by k takejto situácii došlo, je nutné nové precenenie. Pravidelnosť precenenia závisí od zmien objektívnej hodnoty preceňovaného majetku. Ak sú zmeny objektívnej hodnoty časté a významné, je potrebné každoročné precenenie, v opačnom prípade môže byť majetok precenený raz za tri až päť rokov.

Objektívna hodnota pozemkov a budov je spravidla stanovená kvalifikovaným znalcom na základe trhových údajov. Objektívnu hodnotu strojov a zariadení tvorí trhovú cenu určenú odhadom. Ak nie je známa trhovú cena, pretože ide o špecifický majetok,

s ktorým sa bežne neobchoduje (s výnimkou predaja ako súčasti predaja podniku), môže sa na určenie objektívnej hodnoty použiť výnosová metóda alebo reprodukčná obstarávacía cena znížená o odpisy.

Model precenenia povoľuje zníženie, ako aj zvýšenie účtovnej hodnoty preceneného majetku. Pokiaľ sa preceňuje určitý majetok, musí sa preceniť celá trieda, v ktorej ho účtovná jednotka vykazuje v účtovnej závierke.

Ako príklad IAS 16 uvádza tieto triedy majetku:

- pozemky,
- pozemky a budovy,
- stroje,
- lode,
- lietadlá,
- motorové dopravné prostriedky,
- nábytok a inventár,
- kancelárske zariadenia.

Zvýšenie účtovnej hodnoty sa účtuje priamo do vlastného imania, zvýši sa vlastné imanie prostredníctvom fondu z precenenia. Zmeny v tomto fonde za účtovné obdobie sú súčasťou úplného výsledku hospodárenia. Rozdiel z precenenia sa vykazuje ako výnos, ak sa pred ním účtovala strata z precenenia majetku do nákladov. Prírastok z precenenia vykázaný vo fonde z precenenia, v prípade vyradenia majetku, ku ktorému sa viaže, sa prevedie do nerozdeleného zisku minulých období. Prírastok z precenenia možno previesť do nerozdeleného zisku minulých období aj v čase používania majetku. Podiel prevedeného prírastku do nerozdeleného zisku je potom rozdielom medzi odpismi vypočítanými z precenenej účtovnej hodnoty a odpismi z pôvodnej účtovnej hodnoty odpisovaného majetku. V prípade ďalšieho precenenia daného majetku na aktuálnu objektívnu hodnotu, ktorá je nižšia ako pri pôvodnom precenení, sa zníženie zobrazí vo fonde z precenenia, ale len do výšky pôvodného zvýšenia fondu z precenenia, týkajúceho sa toho istého majetku, prípadné väčšie zníženie sa vykáže výsledkovo vo výkaze úplného výsledku hospodárenia.

Ak sa účtovné ocenenie majetku v dôsledku jeho precenenia zníži, zníženie sa zobrazí ako náklad vo výkaze úplného výsledku hospodárenia.

Inštitút certifikovaných účtovníkov v Anglicku a Walese (angl. Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW) vykonal v októbri 2007 prieskum implementácie IFRS a oceňovania objektívnou hodnotou. Vychádzali z konsolidovaných výročných správ 200 verejne obchodovateľných účtovných jednotiek v 25 členských štátoch Európskej únie. Z tohto prieskumu vyplýva, že len veľmi málo z týchto účtovných jednotiek používa model precenenia pre dlhodobý hmotný majetok, pričom:

- model obstarávacích nákladov používa 191 účtovných jednotiek,
- ani jedna účtovná jednotka nepoužíva model precenenia pre celú skupinu dlhodobého hmotného majetku,
- všetky nehnuteľnosti preceňuje 5 účtovných jednotiek,
- niektoré druhy nehnuteľností a všetky zariadenia preceňujú 3 účtovné jednotky,
- nevlastnený majetok, ale využívaný účtovnou jednotkou, preceňuje jedna účtovná jednotka.

3.2.2.2 Odpisovanie, zníženie hodnoty a ukončenie vykazovania dlhodobého hmotného majetku

IAS 16 definuje odpisovanie ako systematické rozvrhnutie (alokáciu) odpisovateľnej sumy majetku počas jeho doby životnosti, pričom:

- **odpisovateľná suma** je obstarávacía cena (alebo iná hodnota nahradzujúca obstarávacie náklady) znížená o reziduálnu hodnotu;
- **reziduálna (zvyšková) hodnota** je odhadnutá suma, ktorú by účtovná jednotka v súčasnosti získala z vyradenia daného majetku po odpočítaní súvisiacich nákladov na vyradenie, keby už majetok dosahoval vek a stav, ktorý sa očakáva na konci jeho doby životnosti;
- **doba životnosti** je buď očakávaná doba, počas ktorej sa bude daný majetok využívať v účtovnej jednotke, alebo očakávaný počet výrobkov alebo podobných jednotiek získaných používaním dlhodobého hmotného majetku v účtovnej jednotke.

Reziduálna hodnota a doba životnosti dlhodobého hmotného majetku sa má prehodnocovať aspoň ku koncu účtovného obdobia. V prípade, že sa nové očakávania významne líšia od pôvodného odhadu, tak výsledok tejto zmeny sa účtuje ako zmena účtovného odhadu v súlade so štandardom IAS 8 – Bilančná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.

Pri určení odpisov sa v IFRS uplatňuje tzv. **komponentný prístup**, to znamená, že jednotlivé zložky určitého dlhodobého hmotného majetku, ktorých obstarávacia cena je významná v pomere k celkovým obstarávacím nákladom tohto majetku, sa odpisujú samostatne. Účtovná jednotka má vyčleniť z celkovej obstarávacej ceny príslušného druhu dlhodobého hmotného majetku obstarávaciu cenu významného komponentu a odpisovať ho samostatne. Ako príklad uvádza štandard trup a motory lietadla, vyplýva to z toho, že niektoré časti dlhodobého hmotného majetku môžu vyžadovať výmenu v pravidelných a kratších časových intervaloch ako daný majetok ako celok.

Odpisovanie dlhodobého hmotného majetku začína vtedy, ak:

- je majetok pripravený na používanie,
- nachádza sa na mieste určenia,
- je v prevádzkyschopnom stave podľa zamýšľaného použitia.

Odpisovanie dlhodobého hmotného majetku sa končí:

- ku dňu, ku ktorému je majetok klasifikovaný ako držaný na predaj (podľa štandardu IFRS 5 – Neobežný majetok držaný na predaj a ukončované činnosti),
- ku dňu vyradenia majetku (podľa toho, čo nastane skôr).

Nevyužívanie dlhodobého hmotného majetku nie je dôvodom na zastavenie odpisovania s výnimkou situácie, ak sa odpisovanie uskutočňuje podľa objemu vyrábaných výkonov.

Pozemky s neobmedzenou dobou použiteľnosti sa neodpisujú. Výnimkou sú napr. kameňolomy a plochy určené na zriadenie skládok odpadov.

Odpisy predstavujú náklady, vstupujúce do výsledku hospodárenia alebo sa stávajú súčasťou ocenenia iného majetku (napr. zásob), ak je odpisovaný majetok využívaný pri výrobe iného novo vytváraného majetku.

Metóda odpisovania má odrážať očakávaný spôsob, akým budú budúce ekonomické úžitky z daného dlhodobého hmotného majetku spotrebované. Zvolená metóda odpisovania sa má prehodnocovať aspoň ku koncu účtovného obdobia. V prípade, že došlo k významnej zmene očakávaného spôsobu spotrebovávania budúcich ekonomických úžitkov z majetku, má sa odpisová metóda upraviť. Táto zmena sa v účtovníctve zobrazí ako zmena účtovného odhadu v súlade so štandardom IAS 8.

IAS 16 pripúšťa použitie viacerých metód odpisovania, pričom priamo uvádza tieto metódy odpisovania:

- lineárna metóda,
- metóda zrýchleného odpisovania,
- výkonová metóda odpisovania.

Štandard IAS 16 sa pri problematike **zníženia hodnoty dlhodobého hmotného majetku** odkazuje na štandard IAS 36 – Zníženie hodnoty majetku. Štandard IAS 36 vyžaduje, aby účtovná jednotka testovala dlhodobý hmotný majetok na zníženie hodnoty, keď sa objavia indikátory, ktoré môžu viesť k zníženiu hodnoty majetku (v prípade nehmotného majetku z neurčitou dobou životnosti vždy ročne). Samotný test zníženia hodnoty majetku sa aplikuje na najmenšiu možnú skupinu majetku s identifikovateľnými peňažnými tokmi, tzv. jednotka vytvárajúca peňažné toky (angl. cash generating unit). Pri testovaní sa účtovná hodnota majetku alebo účtovná hodnota jednotky, vytvárajúcej peňažné toky, porovná s objektívnou hodnotou alebo so súčasnou hodnotou očakávaných peňažných tokov z používania daného majetku (tzv. hodnota z používania, angl. value in use). Ak vyššia hodnota z objektívnej hodnoty alebo hodnoty z používania je nižšia ako účtovná hodnota testovaného majetku, dochádza k identifikácii straty zo zníženia hodnoty majetku vo výške tohto rozdielu.

Účtovné jednotky musia ku dňu, ku ktorému zostavujú účtovnú závierku zvážiť, či nastali skutočnosti, ktoré môžu viesť ku zníženiu hodnoty dlhodobého hmotného majetku. Štandard IAS 36 uvádza externé a interné indikátory možného poklesu hodnoty majetku, ktoré by mali účtovné jednotky minimálne pri svojej analýze zohľadniť.

Externé zdroje informácií:

- väčšie zníženie trhovej ceny určitého majetku, než by sa predpokladalo pri bežnom používaní a zastaraní;
- počas obdobia nastali významné zmeny s negatívnym dôsledkom na podnik v technologickom, trhovom, ekonomickom alebo legislatívnom prostredí, v ktorom podnik pôsobí, alebo na trhu, do ktorého daný majetok patrí, alebo k takýmto zmenám dôjde v najbližšej budúcnosti;

- došlo k zvýšeniu trhových úrokových mier alebo inej trhovej miery výnosnosti investícií, čo má pravdepodobne vplyv na diskontnú sadzbu používanú pri výpočte hodnoty z používania majetku a tým znižuje spätne ziskateľnú hodnotu majetku;
- účtovná hodnota čistého majetku je vyššia, ako je trhovú kapitalizácia účtovnej jednotky.

Interné zdroje informácií:

- existuje dôkaz o zastaraní alebo fyzickom poškodení majetku;
- nastali alebo v blízkej budúcnosti nastanú podstatné zmeny v podniku a jeho činnosti (napr. ukončenie niektorej činnosti, reštrukturalizácia) a z týchto dôvodov došlo alebo dôjde k zmene spôsobu alebo rozsahu používania majetku;
- existuje informácia z manažérskeho účtovníctva, ktorá naznačuje, že výkonnosť majetku je alebo bude nižšia, ako sa očakávalo.

K zníženiu hodnoty majetku môže dôjsť aj z iných dôvodov, ako je uvedené v samotnom štandarde. Zníženie hodnoty majetku sa účtovne zobrazuje ako položka, opravujúca účtovnú hodnotu príslušného majetku a súčasne náklad bežného účtovného obdobia.

Ak sa vyskytnú náznaky zvýšenia účtovnej hodnoty dlhodobého hmotného majetku, vykoná sa úprava pôvodného zníženia hodnoty. Avšak pri modeli obstarávacích nákladov nesmie toto zvýšenie presiahnuť pôvodnú (historickú) účtovnú cenu dlhodobého hmotného majetku.

Účtovná jednotka je povinná **ukončiť vykazovanie** určitej zložky **dlhodobého hmotného majetku** v účtovnej závierke:

- pri vyradení, alebo
- ak sa neočakávajú budúce ekonomické úžitky z jeho používania alebo vyradenia.

Zisk alebo strata z vyradenia dlhodobého hmotného majetku sa obvykle vykazuje kompenzovane, ako rozdiel medzi tržbou z predaja a zostatkovou hodnotou predaného majetku. Zisk z predaja sa neklasifikuje ako položka tržieb vo výkaze úplného výsledku hospodárenia. To je možné len v prípadoch, ak sú splnené podmienky uznania výnosov v súlade so štandardom IAS 18 – Výnosy.

Pokiaľ účtovná jednotka očakáva, že dlhodobý hmotný majetok bude za jeho bežných podmienok v krátkej dobe predaný a tento predaj je vysoko pravdepodobný, klasifikuje daný majetok vo svojej účtovnej závierke ako **majetok držaný na predaj**, v zmysle štandardu IFRS 5 – Neobežný majetok držaný na predaj a ukončované činnosti. Ide o taký majetok, ktorého účtovná hodnota bude reprodukovaná (spätne získaná) skôr predajom, ako jeho ďalším používaním.

Predaj majetku je vysoko pravdepodobný za týchto predpokladov:

- na príslušnej úrovni manažmentu musí existovať plán predaja,
- musia sa začať aktivity spojené s hľadaním kupujúceho,
- tieto kroky majú viesť k predaju majetku za cenu, ktorá sa približuje k jeho objektívnej hodnote,
- očakáva sa, že majetok bude predaný do jedného roka (výnimku môže tvoriť napr. „vyššia“ moc),
- je nepravdepodobné, že k plánovanej transakcii predaja nedôjde.

Majetok držaný na predaj sa oceňuje nižšou z dvoch súm: účtovná hodnota a objektívna hodnota znížená o náklady spojené s predajom. Štandard definuje, na ktoré druhy majetku sa toto ocenenie nevzťahuje (napr. investície do nehnuteľností, alebo odložené daňové pohľadávky). Takýto majetok sa od okamihu tohto precenenia ďalej neodpisuje.

Ak bol majetok preklasifikovaný do majetku držaného na predaj, ale kritériá stanovené v štandarde IFRS 5 prestali platiť, musí sa táto klasifikácia zrušiť. Takýto majetok sa potom oceňuje v nižšej hodnote z:

- účtovnej hodnoty, ktorú mal daný majetok predtým, než bol klasifikovaný ako držaný na predaj, upravenej o odpisy alebo precenenie, ktoré by boli účtované, keby nebol klasifikovaný ako majetok držaný na predaj, a
- jeho spätne získateľnej hodnoty k dátumu rozhodnutia o tom, že sa majetok nepredá.

Dopady zrušenia klasifikácie majetku držaného na predaj, sa vykážu vo výkaze úplného výsledku hospodárenia v rámci výsledku z pokračujúcich operácií.

Ukončované činnosti predstavujú takú súčasť účtovnej jednotky, ktorá bola buď vyradená, alebo je klasifikovaná ako držaná na predaj a:

- reprezentuje oddelenú podstatnú súčasť podnikateľskej alebo geografickej oblasti pôsobenia účtovnej jednotky;
- je súčasťou samostatného plánu oddelenia podstatnej časti podnikateľskej alebo geografickej oblasti pôsobenia účtovnej jednotky;
- je dcérskou spoločnosťou obstaranou výhradne so zámerom následného predaja.

3.2.2.3 Prezentácia informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke

Štandard IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky vo svojom bode 54 stanovuje položky, ktoré sa majú v súvahe (resp. vo výkaze o finančnej situácii) vykázať. Ide o minimálny rozsah a účtovné jednotky vykazujú len tie položky, pre ktoré majú obsahovú náplň.

Jednou z položiek, ktoré majú byť oddelene vykázané vo výkaze o finančnej situácii, je aj dlhodobý hmotný majetok resp. nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

Štandard IAS 1 ďalej stanovuje, ktoré informácie majú byť prezentované buď vo výkaze o finančnej situácii, alebo v poznámkach. Ide o hlbšie rozčlenenie, resp. bližšiu špecifikáciu prezentovaných položiek, ktoré majú byť členené spôsobom vhodným pre príslušnú oblasť podnikania účtovnej jednotky. Hĺbka detailnejšej klasifikácie má vychádzať z požiadaviek IFRS.

IAS 16 má rozsiahle požiadavky na zverejnenie informácií. Tieto informácie sa zverejňujú v poznámkach, väčšinou v časti venovanej účtovným metódam a zásadám a ďalej v samostatnej časti venovanej dlhodobému hmotnému majetku, ktorej súčasťou je tabuľka prírastkov a úbytkov dlhodobého hmotného majetku.

Pre každú triedu dlhodobého hmotného majetku má účtovná závierka prezentovať tieto informácie:

- a) oceňovacie základne použité na stanovenie obstarávacích nákladov (brutto účtovnej hodnoty bez zohľadnenia oprávok a opravných položiek),
- b) použité metódy odpisovania,
- c) dobu životnosti alebo použité odpisové sadzby,
- d) brutto účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a ku koncu účtovného obdobia,

e) porovnanie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci účtovného obdobia, ktoré obsahuje:

- prírastky;
- majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny majetku klasifikovanej ako držaná na predaj, v súlade s IFRS 5 a iné spôsoby vyradenia;
- obstaranie prostredníctvom podnikových kombinácií;
- prírastky alebo úbytky vyplývajúce z precenenia pri použití modelu precenenia a vytvorené alebo zrušené straty zo zníženia hodnoty, vykázané v ostatnom úplnom výsledku hospodárenia podľa štandardu IAS 36;
- tvorba a rozpustenie straty zo zníženia hodnoty, vykázaná priamo vo výsledku hospodárenia podľa štandardu IAS 36;
- odpisy;
- čisté kurzové rozdiely, vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky z funkčnej meny do inej meny, použitej pri prezentácii, vrátane prepočtu zahraničnej prevádzky do meny použitej v účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky;
- iné zmeny.

Účtovná závierka má taktiež obsahovať tieto informácie:

- a) existenciu a hodnotu dlhodobého hmotného majetku, u ktorého došlo k obmedzeniu vlastníckeho práva formou záložného práva (ručenie za záväzky);
- b) výdavky identifikované ako výdavky na nedokončené investície do dlhodobého hmotného majetku;
- c) sumy zmluvných záväzkov, súvisiacich s obstaraním dlhodobého hmotného majetku;
- d) pokiaľ nie sú vykázané samostatne vo výkaze úplného výsledku hospodárenia - sumy kompenzácií od tretích strán za dlhodobý hmotný majetok, ku ktorému bola vykázaná strata zo zníženia hodnoty, bol stratený, alebo sa ho účtovná jednotka vzdala a tieto boli zaúčtované priamo do výsledku hospodárenia.

V prípade použitia modelu precenenia má účtovná jednotka zverejniť nasledovné informácie:

- a) dátum precenenia;
- b) či bol použitý posudok nezávislého znalca;
- c) metódy a hlavné predpoklady použité pri odhade objektívnej hodnoty preceňovaného dlhodobého hmotného majetku;
- d) rozsah, v akom boli objektívne hodnoty položiek preceňovaného majetku stanovené priamo na základe doložených cien z aktívneho trhu alebo pomocou nedávnych transakcií uzavretých medzi nespriaznenými stranami, alebo boli objektívne hodnoty stanovené inými oceňovacími metódami;
- e) účtovnú hodnotu pre každú precenenú triedu dlhodobého hmotného majetku, ktorá by bola vykázaná pri použití modelu obstarávacích nákladov;
- f) zmenu stavu fondu z precenenia za účtovné obdobie a všetky reštrikcie prerozdelenia tohto fondu vlastníkom účtovnej jednotky.

IAS 1 taktiež predpisuje, že pre významné položky výnosov alebo nákladov sa majú vo výkaze o úplnom výsledku hospodárenia alebo v poznámkach prezentovať bližšie informácie o ich charaktere a prislúchajúce hodnoty. V tomto štandarde sú priamo uvedené tieto informácie, týkajúce sa dlhodobého hmotného majetku:

- odpis resp. tvorba opravnej položky k dlhodobému hmotnému majetku na spätné získateľnú hodnotu ako aj jej rozpustenie,
- vyradenie dlhodobého hmotného majetku.

4. DISKUSIA

Americké všeobecne uznávané účtovné zásady (US GAAP) a medzinárodné štandardy finančného vykazovania (IFRS) predstavujú v súčasnosti najrozsiahlejšie súbory účtovných pravidiel používaných v medzinárodnom meradle.

V súvislosti s rastúcou globalizáciou a prepojenosťou kapitálových trhov, dochádza k procesu harmonizácie týchto celosvetovo uplatňovaných systémov. Harmonizácia medzi US GAAP a IFRS začala tzv. Norwalkskou dohodou v roku 2002, v ktorej sa obe strany zaviazali k vytvoreniu kompatibilných účtovných štandardov vysokej kvality, ktoré budú môcť byť použité tak pre vnútroštátne i cezhraničné finančné vykazovanie. Vo februári 2006 vydali FASB a IASB tzv. **Memorandum o dohode**, v ktorom stanovili paralelné priority v spoločnom pracovnom programe vo forme špecifických míľnikov. V nasledujúcich spoločných stretnutiach v roku 2008 a 2009 potvrdili svoje úsilie a vypracovali podrobnejšie plány projektov konvergenzie.

Medzi hlavné projekty konvergenzie patria: podnikové kombinácie (ukončené), finančné nástroje, prezentácia finančných výkazov, dlhodobý nehmotný majetok, lízing, záväzky a vlastné imanie, identifikácia výnosov, konsolidácia, ukončenie vykazovania, oceňovanie objektívnou hodnotou (angl. fair value), požitky po ukončení pracovného pomeru (zahrňujúc dôchodkové zabezpečenie). Súčasťou pracovného programu je aj úprava koncepčného rámca.

Na základe progresu dosiahnutého obidvoma stranami v roku 2007, ako aj iných faktorov (napr. nárast počtu zahraničných investícií občanov USA), SEC ustúpila od požiadavky úpravy finančných výkazov zahraničných emitentov registrovaných v USA za podmienky, že majú zostavené finančné výkazy v súlade s IFRS tak, ako boli vydané IASB. V decembri 2008 Európska komisia rozhodla, že pre účely predkladania účtovných závierok účtovných jednotiek mimo Európskej únie, ktoré majú svoje cenné papiere registrované na regulovanom trhu Európskej únie, bude za ekvivalent IFRS akceptovať aj US GAAP. Veľa krajín už taktiež adoptovalo IFRS s tým, že spoločnosti zostavujúce svoje účtovné závierky v súlade s IFRS, majú ľahší prístup k získavaniu kapitálu vo vyspelých krajinách na svete.

US GAAP predstavujú všeobecne akceptované účtovné zásady ako aj detailné pravidlá a postupy. Tieto pravidlá a postupy zahŕňajú dve kategórie účtovných predpisov, a to pravidlá pre identifikáciu a pravidlá pre zverejnenie informácií. Pravidlá pre identifikáciu určujú časový okamih a oceňovanie položiek majetku a záväzkov. Pravidlá pre

zverejnenie informácií sa zaoberajú s faktormi, ktoré nemusia byť vždy numerického tvaru. Taktiež obsahujú kvalitatívne informácie, ktoré sú nevyhnutnou súčasťou úplných finančných výkazov. Zásady pre zverejnenie dopĺňajú zásady pre identifikáciu s tým, že vysvetľujú predpoklady, ktoré sú základom numerických informácií a poskytujú k nim dopĺňajúce informácie, ktoré sú nevyhnutné na správne pochopenie výnosnosti a finančnej situácie účtovnej jednotky.

Prvý serióznejší pokus o vytvorenie oficiálnych záväzných účtovných pravidiel sa začal v roku 1930, predovšetkým ako dôsledok krachu na burze cenných papierov v roku 1929. Od vtedy prešli US GAAP a inštitúcie poverené ich vydávaním rozsiahlym vývojom. V súčasnosti je **FASB – Rada pre štandardy finančného účtovníctva** najdôležitejším orgánom povereným vydávaním všeobecne uznávaných účtovných pravidiel v USA. Jej úloha vychádza z poverenia americkou Komisiou pre cenné papiere. FASB je nezávislý orgán, napojený na Nadáciu finančného účtovníctva, ktorá vyberá jej členov a schvaľuje rozpočet. FASB sa financuje predajom svojich publikácií a z poplatkov vymeraných verejne obchodovateľným spoločnostiam, na základe ich trhovej kapitalizácie.

V minulosti sa US GAAP skladali z veľkého počtu rôznych účtovných štandardov a pravidiel, ktoré boli hierarchicky usporiadané do kategórií A až D, pričom kategória A zahrňovala najdôležitejšie účtovné predpisy. Táto hierarchia bola daná najskôr audítorským štandardom SAS 69 a neskôr štandardom SFAS 162, s názvom Hierarchia všeobecne uznávaných účtovných zásad. Medzi najdôležitejšie účtovné predpisy zaradené do kategória A patrili:

- FASB štandardy finančného účtovníctva,
- interpretácie FASB,
- stanoviská pracovníkov FASB a AICPA,
- účtovné vestníky a názory APB,
- pravidlá a interpretácie SEC (pre účtovné jednotky zaregistrované v SEC).

Do júna 2009 FASB vydala 168 štandardov finančného účtovníctva, 48 interpretácií, vyše 50 odborných vestníkov (angl. Technical Bulletins), ako aj stanovísk pracovníkov FASB.

Veľká zmena v US GAAP nastala v júni 2009 vydaním štandardu SFAS 168, s názvom **FASB Kodifikácia účtovných štandardov a hierarchia všeobecne uznávaných účtovných zásad**, ktorý nahrádza pôvodnú hierarchiu US GAAP definovanú štandardom SFAS 162 a zavádza Kodifikáciu účtovných štandardov US GAAP. Táto kodifikácia predstavuje jediný zdroj autoritatívnych zdrojov US GAAP, uznávaných

FASB. Vyhlášky a interpretácie americkej Komisie pre cenné papiere sú tiež autoritatívnymi US GAAP pre účtovné jednotky registrované v SEC.

Kodifikácia obsahuje už len jedinú úroveň autoritatívnych štandardov US GAAP, ostatná literatúra sa považuje za neautoritatívnu (okrem nariadení vydaných Komisiou pre cenné papiere).

Medzi neautoritatívne zdroje US GAAP patria napríklad postupy, ktoré sú uznávané všeobecne alebo v odvetviach hospodárstva, FASB štandardy koncepčného rámca, AICPA štúdie, Medzinárodné štandardy finančného vykazovania (IFRS) vydávané Radou pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB), vyhlásenia iných profesionálnych asociácií alebo regulačných výborov, AICPA odborné rady (angl. AICPA Technical practice Aids) a učebnice účtovníctva, príručky a odborné články.

Kodifikácia nemení doterajšie US GAAP, ale zavádza novú štruktúru, ktorá je zoradená do prehľadného online vyhľadávacieho systému. Kodifikácia zoraďuje tisíce zdrojov US GAAP, ktoré boli v predchádzajúcej hierarchii v kategórii A až D do cca. 90 oblastí účtovníctva, ktoré sú zobrazené v konzistentnej štruktúre, obsahujú aj špecifické úpravy vybraných odvetví hospodárstva. Taktiež obsahuje príslušné predpisy SEC, ktoré sú zobrazené separátne pod jednotlivými tematickými celkami. Kodifikácia je účinná pre finančné vykazovanie (priebežné, ročné) za obdobia končiace po 15. septembri 2009.

FASB venovala veľkú pozornosť a zdroje aj vývoju **koncepčného rámca finančného účtovníctva**, ktorý je súčasťou konvergentného programu medzi FASB a IASB. Pre US GAAP tvoria koncepčný rámec štandardy koncepčného rámca a IFRS má zase svoj Koncepčný rámec zostavovania a prezentácie účtovnej závierky. Cieľom tohto spoločného projektu koncepčného rámca je vytvorenie vylepšeného spoločného koncepčného rámca, ktorý by poskytoval pevný základ pre vývoj budúcich účtovných štandardov. Nový koncepčný rámec bude založený na existujúcich koncepčných rámcoch FASB a IASB, so zohľadnením vývoja a zmien, ktoré nastali po vydaní už existujúcich koncepčných rámcov.

Projekt spoločného koncepčného rámca je rozdelený do ôsmich oblastí, z ktorých sú v súčasnosti tieto štyri aktívne:

- cieľ finančného výkazníctva a kvalitatívne charakteristiky,
- prvky a identifikácia,
- oceňovanie,
- vykazujúca jednotka.

FASB vydalo sériu siedmych opatrení, z ktorých je súčasne šesť platných, nazvaných ako koncepčné štandardy finančného účtovníctva. Štandardy koncepčného rámca boli navrhnuté za účelom vytvorenia základu US GAAP.

Koncepčný rámec US GAAP je navrhnutý tak, aby určil charakter, funkciu a limity finančného účtovníctva a vykazovania a má byť použitý ako návod vedúci ku konzistencii jednotlivých štandardov. Zámerom koncepčného rámca je taktiež napomáhať účtovným jednotkám pochopiť a aplikovať účtovné štandardy, ako aj asistovať pri ich vytváraní.

Koncepčný rámec US GAAP tvoria tieto štandardy koncepčného rámca:

- **SFAC 1:** Ciele finančného vykazovania podnikateľských účtovných jednotiek;
- **SFAC 2:** Kvalitatívne charakteristiky účtovných informácií;
- **SFAC 3:** Prvky finančných výkazov podnikateľských účtovných jednotiek;
- **SFAC 4:** Ciele finančného vykazovania nepodnikateľských účtovných jednotiek;
- **SFAC 5:** Identifikácia a oceňovanie vo finančných výkazoch podnikateľských účtovných jednotiek;
- **SFAC 6:** Prvky finančných výkazov, nahrádza SFAC 3 a rozširuje jeho rozsah o neziskové organizácie;
- **SFAC 7:** Používanie informácií o peňažných tokoch a súčasnej hodnoty pri oceňovaní v účtovníctve.

Pre vývoj oficiálnej úpravy problematiky dlhodobého hmotného majetku v rámci US GAAP, zohrali najväčšiu úlohu štandardy SFAC 5 a SFAC 6.

V rámci **SFAC 5** je uvedené, že dlhodobý hmotný majetok a väčšina zásob sa vo finančných výkazoch oceňuje historickými nákladmi, ktoré predstavujú sumu peňazí a peňažných ekvivalentov vynaložených za účelom obstarania majetku, od ktorých sa bežne odčítava amortizácia a iné alokácie. Spotreba ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia sa identifikuje priamo alebo pomerom k výnosom uznaným za účtovné obdobie. Niektoré náklady, ako sú napríklad odpisy a poistenie, sa alokujú systematickým a racionálnym spôsobom do účtovných období, v ktorých sa očakáva spotreba ekonomických úžitkov z tohto majetku. Ak je zrejmé, že v minulosti identifikované budúce ekonomické úžitky z majetku boli znížené alebo bol majetok eliminovaný, je nutné vykázat príslušný náklad alebo stratu týchto ekonomických úžitkov.

V rámci definície základných prvkov finančných výkazov, definuje štandard koncepcného rámca **SFAC 6** tieto **tri základné vlastnosti majetku**:

- stelesňuje **pravdepodobný budúci ekonomický úžitok**, ktorý zahrňuje schopnosť samostatne alebo v kombinácii s iným majetkom prispieť priamo alebo nepriamo k budúcim čistým kladným peňažným tokom;
- konkrétna účtovná jednotka môže získať úžitok z majetku alebo **kontrolovať** prístup ostatných subjektov k majetku;
- transakcie alebo iné udalosti, dávajúce právo účtovnej jednotke kontrolovať a používať majetok, **už vznikli v minulosti**.

Toto je prvá definícia majetku a jeho vlastností, ktorá sa objavila v oficiálne zverejnených účtovných štandardoch.

Dlhodobý hmotný majetok je súčasťou reprodukovateľnej kapacity účtovnej jednotky a poskytuje budúci úžitok, ktorý je pod jeho kontrolou. Uvedený majetok sa vyznačuje týmito **základnými charakteristikami**:

- bol obstaraný, aby bol použitý **v bežnej prevádzkovej činnosti** (pri výrobe, pri dodávkach tovarov a služieb, na účely správy a riadenia podniku alebo na účely prenájmu iným subjektom), a nie aby bol opätovne predaný;
- svojou podstatou **je dlhodobý** (očakáva sa, že bude využívaný počas viac než jedného účtovného obdobia) a zvyčajne je predmetom odpisovania, slúži v priebehu viacerých rokov a výdavky vynaložené na jeho obstaranie sa priradujú budúcim obdobiam prostredníctvom periodických odpisov. Pozemky sa neodpisujú (iba v prípade, že by významné zníženie ich hodnoty bolo trvalé);
- **má fyzickú podobu**;
- na rozdiel od materiálu **nevstupuje fyzicky do výrobku** určeného na predaj, (nestáva sa jeho fyzickou súčasťou).

Aj keď dlhodobý hmotný majetok tvorí spravidla významnú časť majetku s významným vplyvom na finančnú situáciu a výnosnosť účtovných jednotiek, v rámci US GAAP do dnes neexistuje oficiálna komplexná úprava identifikácie, oceňovania, vyradenia z používania a prezentácie informácií o dlhodobom hmotnom majetku. US GAAP pre oblasť dlhodobého hmotného majetku pozostávajú zo všeobecne uznávaných postupov z praxe a z čiastkových problematík týkajúcich sa priamo alebo nepriamo

dlhodobého hmotného majetku, roztrúsených vo viacerých oficiálnych štandardoch US GAAP.

AcSEC síce vydala v roku 2001 návrh stanoviska (SOP) zaoberajúci sa problematikou dlhodobého hmotného majetku, avšak tento návrh nebol schválený FASB a bol odložený na neurčito. Cieľom tohto stanoviska bolo stanoviť postup pre účtovné zobrazenie a zverejnenie informácií o niektorých nákladoch a činnostiach, vzťahujúcich sa k dlhodobému hmotnému majetku. Cieľom bola taktiež aj definícia pravidiel pre komponentné odpisovanie. Jedným z dôvodov pre vydanie tohto stanoviska bolo, že v praxi dochádzalo, resp. stále dochádza k rozdielnym účtovným postupom pre túto oblasť.

Čiastočné vylepšenie tejto situácie nastalo sprístupnením systému FASB Kodifikácie štandardov US GAAP, do ktorého boli prevzaté už existujúce účtovné zásady. Dlhodobý hmotný majetok a jeho príslušné oblasti sú upravené v týchto sekciách:

- 360 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia,
- 410 Rezervy na povinné vyradenia majetku a environmentálne škody,
- 835-20 Aktivácia úrokových nákladov,
- 845 Nepeňažné transakcie.

S ohľadom na pretrvávajúci stav a možné riziká neporovnateľnosti prezentovaných informácií vo finančných výkazoch medzi viacerými účtovnými jednotkami, z dôvodu používania rozdielnych účtovných postupov (napr. pri oceňovaní dlhodobého hmotného majetku vytváraného vlastnou činnosťou a komponentnom odpisovaní) odporúčame, aby tvorcovia US GAAP vydali komplexný štandard (a zapracovali do FASB Kodifikácie) upravujúci účtovné zobrazenie a prezentáciu dlhodobého hmotného majetku. Optimálnym riešením by bolo zahrnúť túto oblasť do programu konvergenzie medzi US GAAP a IFRS. Táto komplexná harmonizovaná úprava by mohla vychádzať z medzinárodného štandardu finančného vykazovania IAS 16 - Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia. Štandard IAS 16 považujeme za komplexný štandard, ktorý svojím obsahom dostatočne pokrýva túto rozsiahlu oblasť účtovníctva a zaručuje užitočnosť prezentovaných informácií ich používateľom. Konvergenciou v oblasti dlhodobého hmotného majetku by došlo k vylepšeniu situácie v US GAAP, ako aj k vytvoreniu jednotného štandardu, ktorý by bol akceptovaný na väčšine kapitálových trhov sveta.

Závery, vyplývajúce zo spracovania dizertačnej práce, obsahujú komparáciu informačného zobrazenia dlhodobého hmotného majetku v US GAAP, IFRS a slovenskej právnej úprave účtovníctva podnikateľov a návrhy odporúčaní na odstránenie rozdielov medzi týmito tromi úpravami účtovníctva. V záveroch dizertačnej práce sme sa zamerali na tieto oblasti:

- identifikáciu dlhodobého hmotného majetku,
- oceňovanie dlhodobého hmotného majetku,
- odpisovanie dlhodobého hmotného majetku,
- zníženie hodnoty (opravné položky) dlhodobého hmotného majetku,
- dlhodobý hmotný majetok určený na predaj,
- prezentáciu informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke.

Identifikácia dlhodobého hmotného majetku

US GAAP definuje dlhodobý hmotný majetok (nehnutelnosti, stroje a zariadenia) ako dlhodobý majetok využívaný na výrobu a distribúciu výrobkov a služieb a zahŕňa:

- pozemky a zhodnotenie pozemkov,
- budovy,
- stroje a zariadenia,
- nábytok a príslušenstvo.

Neexistuje špecifická úprava, či majú byť jednotlivé komponenty dlhodobého hmotného majetku sledované oddelene. Navrhovaný štandard AcSEC definoval komponenty dlhodobého hmotného majetku ako jeho časť alebo súčasť: a) ktorá môže byť samostatne identifikovaná ako majetok a odpisovaná počas jej odhadovanej doby životnosti; b) od ktorej sa očakáva, že bude poskytovať ekonomické úžitky po dobu dlhšiu ako jeden rok.

Náklady vzniknuté po obstaraní (napr. bežné a generálne opravy, údržba, prírastky a pod.) sa zaraďujú do dlhodobého hmotného majetku, ak spĺňajú nasledovné kritériá:

- predlžujú dobu používania pôvodného dlhodobého hmotného majetku,
- zvyšujú produkčnú kapacitu,
- zvyšujú kvalitu výstupov.

Do dlhodobého hmotného majetku sa taktiež zaraďujú úpravy vykonané na prenajatom majetku (napr. inštalácia klimatizácie) a po splnení určitých podmienok aj predvýrobné náklady na formy, matrice a rôzne nástroje.

US GAAP nestanovujú žiaden finančný limit pre zaradenie a vykazovanie dlhodobého hmotného majetku.

Podľa IFRS je dlhodobým hmotným majetkom (nehnutelnosťami, strojmi a zariadeniami) hmotný majetok:

- určený na výrobu, predaj tovaru, poskytovanie služieb, prenájom iným subjektom alebo využívaný na administratívne účely;
- od ktorého sa očakáva sa, že bude využívaný dlhšie ako jeden rok;

Náklady na obstaranie dlhodobého hmotného majetku môžu byť vykázané vo výkaze o finančnej situácii ako majetok, ak:

- je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky plynúce z tohto majetku budú využité v danej účtovnej jednotke;
- výšku týchto nákladov možno spoľahlivo oceniť.

IFRS podobne ako **US GAAP nestanovujú žiaden finančný limit** pre zaradenie a vykazovanie dlhodobého hmotného majetku, je na účtovnej jednotke, aby si ho stanovila vo vlastnej bilančnej politike.

Na druhej strane oproti **US GAAP** štandard **IAS 16** priamo uvádza, že pokiaľ majú jednotlivé časti dlhodobého hmotného majetku rôznu dobu životnosti, posudzuje sa každá táto časť oddelene. Ako príklad je uvedené lietadlo a jeho motory, prípadne vysoká pec a jej výmurovka.

Následné náklady sa majú posudzovať podľa kritérií identifikácie dlhodobého hmotného majetku. Tieto náklady zahŕňajú náklady vznikajúce po prvotnom obstaraní dlhodobého hmotného majetku alebo jeho vytvorení vlastnou činnosťou a náklady vynaložené na jeho rozšírenie, výmenu alebo údržbu.

Nevýznamné položky ako formy, matrice a rôzne nástroje sa môžu agregovať a kritériá identifikácie uplatniť na túto agregovanú položku.

Pri porovnaní definícií dlhodobého hmotného majetku v **US GAAP** a **IFRS** nevidíme žiaden významný rozdiel, skôr môžeme povedať, že až na komponentný prístup sú totožné.

Preto je naším odporúčaním, aby US GAAP prevzali definíciu dlhodobého hmotného majetku a jeho kritériá identifikácie tak, ako sú uvedené v štandarde IAS 16.

Podľa slovenskej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov sa do dlhodobého hmotného majetku zaraďujú:

- f) pozemky, stavby, byty a nebytové priestory, umelecké diela, zbierky a predmety z drahých kovov,
- g) samostatné hnutelné veci, ktoré majú samostatné technicko–ekonomické určenie s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok a **v ocenení vyššom**, ako je ustanovené v osobitnom predpise (osobitným predpisom je zákon o dani z príjmov, presnejšie jeho § 22 ods. 2), t. j. od 1. 3. 2009 **1 700 €**,
- h) pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- i) základné stádo a ťažné zvieratá bez ohľadu na ich obstarávaciu cenu,
- j) otvárky nových lomov, pieskovní a hlinísk, technická rekultivácia a technické zhodnotenie, ak nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku.

Technické zhodnotenie musí splniť definíciu majetku a finančné kritérium stanovené v zákone o dani z príjmov, aby mohlo byť zaradené do dlhodobého hmotného majetku. Ak je ocenenie technického zhodnotenia nižšie ako finančné kritérium, tak sa môže účtovná jednotka rozhodnúť či bude tieto náklady aktivovať do majetku, alebo ich zaúčtuje do nákladov bežného obdobia.

Na rozdiel od US GAAP a IFRS je podľa slovenskej právnej úpravy účtovníctva súčasťou dlhodobého hmotného majetku aj biologický majetok a majetok súvisiaci s nerastným bohatstvom. Významným rozdielom je podriadenosť slovenskej právnej úpravy účtovníctva daňovej legislatíve, z ktorej vychádza aj finančné kritérium identifikácie pri samostatných hnutelných veciach. V súčasnosti je tento limit 1 700 €.

V prípade zahrnutia oblasti dlhodobého hmotného majetku do programu konvergenzie medzi US GAAP a IFRS (alebo v ich samostatných štandardoch), v zmysle zásady významnosti a zachovania úmernosti medzi nákladom a úžitkom z informácie navrhujeme, aby v harmonizovanom štandarde bola explicitne uvedená možnosť stanovenia finančnej hranice pre identifikáciu dlhodobého hmotného majetku, s možnosťou použitia legislatívnej úpravy. Z doterajšej praxe vieme, že nadnárodné spoločnosti zostavujúce svoju konsolidovanú účtovnú závierku v súlade s US GAAP alebo IFRS, si tieto finančné hranice stanovujú a za účelom zníženia rozdielov medzi nadnárodnou úpravou účtovníctva

a lokálnymi predpismi v jednotlivých krajinách, umožňujú svojim dcérskym spoločnostiam používanie lokálnych finančných kritérií.

Oceňovanie dlhodobého hmotného majetku

V **US GAAP** sa dlhodobý hmotný majetok **prvotne oceňuje** v historických nákladoch, ktoré zahrňujú všetky náklady, ktoré je nutné vynaložiť na to, aby bolo možné daný dlhodobý hmotný majetok uviesť na miesto a do podmienok, ktoré umožňujú jeho použitie na účely, na ktoré bol obstarávaný. Ak si aktivity nevyhnutné na uvedenie dlhodobého hmotného majetku na miesto a do podmienok podľa zamýšľaného použitia vyžadujú dlhšie časové obdobie, tak vzniknuté úrokové náklady za toto časové obdobie tvoria súčasť historických nákladov obstarávaného majetku. Do obstarávacích nákladov sa zahrňujú aj odhadované náklady na vyradenie dlhodobého hmotného majetku (napr. demontáž a upravenie miesta do pôvodného stavu).

Podľa FASB Kodifikácie sa majú tieto aktivity chápať v širšom slova zmysle. Zahrňajú samotnú fyzickú konštrukciu majetku, ako aj všetky kroky nevyhnutné na prípravu majetku pre zamýšľané použitie. Patria sem administratívne a technické činnosti v predvýrobnej fáze, ako je napríklad projekčná činnosť, proces vybavovania povolení od úradov. Patria sem aj aktivity podniknuté po začatí konštrukčnej fázy a za účelom vyhnutia sa napríklad technickým problémom, pracovno-právnym alebo súdnym sporom.

Problematickou sa zdá byť otázka nákladov na demoláciu starej budovy, ktorá nie je špecificky upravená v žiadnom štandarde a dochádza aj k rozkolu názorov medzi autormi odbornej účtovnej literatúry.

Na podobný problém chýbajúceho predpisu narážame aj pri stanovení ocenenia dlhodobého hmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou.

Obe tieto témy boli zahrnuté v neschválenom návrhu SOP štandardu.

V **IFRS** sa dlhodobý hmotný majetok **prvotne oceňuje** v obstarávacích nákladoch, ktoré zahrňujú:

- kúpnu cenu po odpočítaní rabatov a zliav, vrátane dovozného cla a daní, ktoré nemožno odpočítať;
- všetky priamo priraditeľné náklady potrebné na uvedenie majetku na miesto a do podmienok, v ktorých je schopný fungovať predpokladaným spôsobom;

- odhadované náklady na demontáž, odstránenie majetku a uvedenie miesta do pôvodného stavu.

Štandard IAS 16 priamo definuje, ktoré náklady sa zahrňujú medzi priamo priraditeľné náklady. Uvádza, že aj náklady na prípravu miesta (napr. zriadenie staveniska, prípadne demolácia starej budovy) tvoria obstarávacie náklady dlhodobého hmotného majetku.

V prípade, že sú s obstaraním dlhodobého hmotného majetku spojené úroky z úverov, má sa postupovať v súlade so štandardom IAS 23 – Náklady na úvery a pôžičky, čiže ich aktivovať do obstarávacích nákladov dlhodobého majetku po splnení požiadaviek tohto štandardu.

Pri majetku vytvorenom vlastnou činnosťou platia tie isté princípy, ako pri dlhodobom hmotnom majetku obstaranom kúpou. Ak účtovná jednotka vyrába podobný majetok, ktorý je určený pre externého odberateľa, tak sa obstarávacie náklady dlhodobého hmotného majetku vyrábaného vlastnou činnosťou, rovnajú nákladom na vytvorenie zásob na predaj (v súlade s IAS 2 – Zásoby).

Keďže v US GAAP chýba jasná úprava pre náklady na demoláciu pôvodnej nehnuteľnosti a oceňovanie dlhodobého hmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou a IAS 16 túto problematiku definuje, odporúčame tvorcom US GAAP, aby pri tvorbe komplexného štandardu (alebo pri harmonizácii s IFRS) použili usmernenia stanovené v IFRS, pričom by bolo vhodné detailnejšie rozpracovanie usmernenia, týkajúceho sa oceňovania dlhodobého hmotného majetku vytváraného vlastnou činnosťou.

V slovenskej právnej úprave sa dlhodobý hmotný majetok prvotne oceňuje:

- **obstarávacou cenou** - majetok obstarávaný kúpou;
- **reprodukčnou obstarávacou cenou** - majetok v prípade bezodplatného nadobudnutia, preradenia z osobného používania do podnikania, alebo novozistený pri inventarizácii;
- **vlastnými nákladmi** - majetok vytvorený vlastnou činnosťou;
- **reálnou hodnotou** - napr. majetok nadobudnutý vkladom alebo kúpou podniku, majetok nadobudnutý zámenou.

Podobne ako v US GAAP a v IFRS aj v Slovenskej republike obstarávaciu cenu tvorí cena, za ktorú sa majetok obstaral a náklady súvisiace s obstaraním. Na druhej strane

odhadované náklady na vyradenie majetku (demontáž a uvedenie miesta do pôvodného stavu) nevstupujú do ocenenia dlhodobého hmotného majetku.

Podľa postupov účtovania vstupujú do obstarávacej ceny novej stavby náklady na demoláciu a zostatková cena likvidovaného majetku.

Úroky z úverov tvoria súčasť obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku, ak účtovná jednotka do času uvedenia tohto majetku do používania rozhodne, že budú tvoriť súčasť obstarávacej ceny.

Postupy účtovania taktiež určujú, ktoré náklady nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku.

Dlhodobý hmotný majetok vytváraný vlastnou činnosťou sa oceňuje priamymi nákladmi, vynaloženými na výrobu alebo inú činnosť a časťou nepriamych nákladov, súvisiacich s výrobou alebo inými činnosťami. Ani slovenské postupy účtovania neobsahujú podrobnosti týkajúce sa tejto oblasti.

Na rozdiel od US GAAP a IFRS, v slovenskej právnej úprave účtovníctva končí aktivácia dlhodobého hmotného majetku jeho uvedením do používania. V nadnárodných štandardoch končí aktivácia dlhodobého hmotného majetku uvedením do prevádzkyschopného stavu. Uviesť do používania znamená zabezpečiť všetky technické funkcie majetku, ktoré sú potrebné pre jeho používanie a tiež splniť povinnosti stanovené osobitnými predpismi (rôzne formálne požiadavky a povolenia)⁵¹.

Rozdiely medzi US GAAP, IFRS a slovenskou právnou úpravou nachádzame v menšom alebo väčšom rozsahu aj pri **čiastkových oblastiach týkajúcich sa prvotného oceňovania** dlhodobého hmotného majetku. V tejto dizertačnej práci chceme upozorniť na tieto oblasti:

- aktivácia úrokových nákladov,
- náklady na vyradenie dlhodobého hmotného majetku,

Aktivácia úrokových nákladov

Podľa **US GAAP** aktivácia úrokov sa musí uskutočniť, ak ide o presne vymedzený druh majetku, tzv. kvalifikovaný majetok, medzi ktorý patrí:

⁵¹ KPMG - SKAU: *Porovnanie IFRS a slovenských účtovných predpisov*. KPMG Slovensko spol. s r.o., 2008, str. 46.

- vyrábaný alebo inak konštruovaný majetok pre vlastné využitie v rámci podniku (takýto majetok zahŕňa aj majetok vyvíjaný inými spoločnosťami, pokiaľ podnik platil za jeho výrobu formou preddavkov alebo čiastkových úhrad),
- majetok vyrábaný za účelom predaja alebo prenájmu, ktorý je vyrábaný ako samostatné projekty (napr. výroba lodí, výstavba nehnuteľností).

Medzi kvalifikovaný majetok nepatria výrobky účtovnej jednotky, ktoré sa bežne vyrábajú na predaj vo veľkých množstvách a bežne obstarávaný dlhodobý hmotný majetok.

Medzi úrokové náklady, ktoré je možné aktivovať do historickej ceny dlhodobého hmotného majetku, patria:

- úročené záväzky s explicitnou úrokovou mierou (fixnou alebo plávajúcou);
- implicitný úrok na určité záväzky (podľa APB 21 s dobou splatnosti dlhšou ako jeden rok);
- úrok z finančného prenájmu.

Najvhodnejšou úrokovou mierou, ktorá sa má použiť pri aktivácii úrokových nákladov, je úroková miera vzťahujúca sa k špecifickým účelovým úverom, určeným na financovanie obstarávaného dlhodobého hmotného majetku. V prípade, že sa dlhodobý hmotný majetok nefinancuje pomocou nového účelového úveru, na účely aktivácie sa používa vážený priemer úrokových mier už existujúcich pôžičiek účtovnej jednotky.

Aktivácia úrokových nákladov môže nastať, ak nastali všetky tieto podmienky:

- vznikli náklady na obstaranie kvalifikovaného dlhodobého hmotného majetku;
- ak sa vykonávajú aktivity, ktoré sú spojené s uvedením majetku do prevádzkyschopného stavu;
- vznikli samotné úrokové náklady.

Aktivácia úrokových nákladov sa končí, keď sú v podstatnej miere ukončené všetky aktivity nevyhnutné na prípravu majetku na jeho zamýšľané používanie alebo predaj.

Pred konvergenciou umožňoval **IFRS štandard IAS 23 – Náklady na prijaté úvery a pôžičky** alternatívne riešenie, čiže pre kvalifikovaný majetok sa mohla účtovná jednotka rozhodnúť, či zahrnie úrokové náklady na prijaté úvery a pôžičky do obstarávacích nákladov kvalifikovaného majetku alebo sa vykážu ako náklad v tom období, v ktorom vznikli. V roku 2007 (s účinnosťou od 1. 1. 2009) bol tento štandard ako výsledok

konvergenzie medzi US GAAP a IFRS revidovaný, čím zanikla možnosť alternatívneho riešenia vykázania týchto nákladov vo výsledku hospodárenia hneď pri vzniku.

Aj po konvergencii v tejto oblasti dochádza k určitým rozdielom medzi US GAAP a IFRS:

- IFRS zahŕňajú do úrokových nákladov aj kurzové rozdiely vyplývajúce z pôžičiek v cudzej mene, do rozsahu, v akom sú považované za úpravu úrokových nákladov,
- v IFRS sa do obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku aktivujú úrokové náklady znížené o prípadné úrokové výnosy z dočasného investovania voľných prostriedkov zo špecifických pôžičiek (pôžička za účelom obstarania dlhodobého hmotného majetku).

Sme toho názoru, že kompenzácia úrokových nákladov a výnosov, z účelových pôžičiek obstaraných na konkrétnu investičnú akciu, predstavuje lepšie znázornenie danej ekonomickej reality, a preto navrhujeme, aby bola táto možnosť adaptovaná aj do US GAAP.

Slovenská právna úprava účtovníctva poskytuje alternatívne riešenie tejto oblasti tak, ako tomu bolo v IAS 23 pred jeho revíziou. Avšak na rozdiel od US GAAP a IFRS nie je spôsob výpočtu úrokových nákladov špecificky upravený. Keďže je alternatíva vykazovania vzniknutých úrokových nákladov hneď vo výsledku hospodárenia daňovo výhodnejšia, predpokladáme, že je táto alternatíva aj slovenskými účtovnými jednotkami najpoužívanejšia. Sme však toho názoru, že pre majetok spĺňajúci kritériá kvalifikácie, tak ako sú definované v US GAAP a IFRS, predstavuje aktivácia úrokových nákladov presnejšie stanovenie ocenenia dlhodobého hmotného majetku. Odporúčame tvorcom slovenskej právnej úpravy účtovníctva, aby rozšírili postupy účtovania o detailnejšiu úpravu spôsobu výpočtu úrokových nákladov, vstupujúcich do ocenenia dlhodobého hmotného majetku a definovali kvalifikačné ako aj kritéria významnosti.

Náklady na vyradenie dlhodobého hmotného majetku

Náklady na vyradenie dlhodobého hmotného majetku sú v US GAAP upravené štandardom SFAS 143 – Účtovné zobrazenie rezerv na náklady z povinného vyradenia majetku. Tento štandard upravuje identifikáciu a oceňovanie rezerv z titulu povinnosti vyradenia dlhodobého hmotného majetku a s tým spojené náklady na vyradenie, ktoré

vstupujú do obstarávacích nákladov dlhodobého hmotného majetku. Štandard SFAS 143 sa vzťahuje na všetky účtovné jednotky, ktorým vznikla právna povinnosť vyradenia dlhodobého hmotného majetku v spojitosti s jeho obstaraním, vytvorením vlastnou činnosťou, vývojom alebo vzniknutá v bežnej prevádzke. Uvedené pravidlá sa vzťahujú aj na majetok obstaraný formou finančného prenájmu, ako aj na majetok určený na operatívny prenájom u prenajímateľa.

Rezerva z titulu právnej povinnosti vyradenia dlhodobého hmotného majetku je prvotne identifikovaná a ocenená v objektívnej hodnote v tom účtovnom období, v ktorom vznikla, ak je možné stanoviť odhad jej objektívnej hodnoty. V opačnom prípade bude rezerva uznaná v tom účtovnom období, kedy je možné objektívnu hodnotu rezervy odhadnúť.

Pri odhade objektívnej hodnoty sa zvyčajne používa metóda súčasnej hodnoty, pričom na odúročenie očakávaných peňažných tokov sa používa bezriziková diskontná sadzba upravená o úverovú bonitu účtovnej jednotky. Po prvotnej identifikácii a ocenení rezervy na povinné vyradenie majetku, sa jej hodnota aktivuje do obstarávacej ceny príslušného dlhodobého hmotného majetku so súvzťažným vznikom rezerv. Následne sa náklady na vyradenie systematicky a racionálne odpisujú počas doby životnosti majetku.

Podľa **IFRS** sú súčasťou ocenenia dlhodobého hmotného majetku aj **náklady na demontáž, odstránenie majetku a uvedenie miesta do pôvodného stavu**. Tieto náklady predstavujú odhad nákladov na vyradenie dlhodobého hmotného majetku. To znamená, že obstarávacie náklady tohto majetku sa zvýšia o odhadované náklady na demontáž, so súvzťažným vznikom rezerv. Vznik tohto záväzku musí byť v súlade s kritériami identifikácie rezerv v účtovníctve, stanovenými štandardom IAS 37 – Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva. Ak je časový faktor významný, rezerva na demoláciu a odstránenie dlhodobého hmotného majetku sa musí diskontovať. Tvorba tejto rezervy netvorí náklady obdobia jej prvotnej identifikácie, ale do nákladov sa bude dostávať prostredníctvom odpisov dlhodobého hmotného majetku, ku ktorému bola vytvorená.

V IFRS je dôvodom na precenenie rezervy zmena odhadovaných budúcich peňažných tokoch ako aj zmena diskontnej sadzby. V US GAAP na rozdiel od IFRS sa zmena diskontnej sadzby zohľadní len v prípade zmeny v odhadovaných budúcich peňažných tokoch.

V **slovenskej právnej úprave účtovníctva** odhad nákladov na vyradenie nevstupuje do ocenenia dlhodobého hmotného majetku.

Podľa nášho názoru, účtovný postup pre náklady na vyradenie majetku, tak ako je upravený v US GAAP a IFRS, objektívne zobrazuje ocenenie dlhodobého hmotného majetku ako aj finančnú situáciu účtovnej jednotky, preto navrhujeme tvorcom slovenskej právnej úpravy účtovníctva, aby zvážili zavedenie povinnosti aktivácie odhadovaných nákladov na vyradenie majetku pre väčšie účtovné jednotky, ktoré spĺňajú určité veľkostné kritéria (napríklad kritériá pre povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítormi).

Pre **následné oceňovanie** dlhodobého hmotného majetku ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka sa všeobecne používajú dva modely:

- **model obstarávacích nákladov,**
- **model precenenia.**

Model precenenia je povolený len v IFRS. US GAAP a slovenská právna úprava účtovníctva povoľujú použitie modelu obstarávacích nákladov, čiže precenenie na vyššiu objektívnu hodnotu ako je účtovná hodnota majetku, nie je povolené.

Model precenenia je v IFRS povolený, ak je možné objektívnu hodnotu dlhodobého hmotného majetku spoľahlivo určiť. Po prvotnom ocenení takého majetku sa následne vykazuje v precenej sume, ktorá zodpovedá objektívnej hodnote ku dňu precenenia po odpočítaní následných oprávok a následných kumulovaných strát zo zníženia hodnoty. Precenenie by sa malo vykonávať v pravidelných intervaloch, aby sa účtovná hodnota dlhodobého hmotného majetku významne nelíšila od objektívnej hodnoty, ktorá by bola stanovená ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Objektívna hodnota pozemkov a budov je spravidla stanovená kvalifikovaným znalcom, na základe trhových údajov. Objektívnu hodnotu strojov a zariadení tvorí trhovú cenu určenú odhadom. Pokiaľ sa preceňuje určitý majetok, musí sa preceniť celá trieda, v ktorej ho účtovná jednotka vykazuje v účtovnej závierke.

Aj keď je v súčasnosti používanie modelu precenenia veľmi zriedkavé, ale vzhľadom na stále sa rozširujúce používanie objektívnej hodnoty pri oceňovaní v účtovníctve a neustály vývoj a vylepšovanie nadnárodných štandardov zaoberajúcich sa stanovovaním

objektívnej hodnoty⁵², sme toho názoru, že by model precenenia dlhodobého hmotného majetku, ako je upravený v IAS 16, mal byť FASB akceptovaný.

Odpisovanie dlhodobého hmotného majetku

Pre odpisovanie dlhodobého hmotného majetku je v **US GAAP** definované, že obstarávacie náklady produktívneho zariadenia sú jedným z nákladov na službu, ktorú toto zariadenie poskytuje počas svojej doby životnosti. Všeobecne uznávané účtovné zásady vyžadujú, aby sa náklady tohto zariadenia rozložili najlepším možným spôsobom počas doby životnosti, tak ako plynú úžitky z používania tohto zariadenia. Tento postup sa nazýva odpisové účtovníctvo, čiže systém účtovníctva, ktorého úlohou je alokácia obstarávacích nákladov alebo inej hodnoty dlhodobého hmotného majetku po odpočítaní hodnoty zvyšku (ak je definovaná) systematickým spôsobom, počas doby životnosti tohto majetku (môže to byť aj skupina majetku).

Taktiež je v tomto štandarde uvedené, že odpisová metóda DDB (metóda znižujúceho sa zostatku) je príkladom metódy, ktorá spĺňa kritérium systematickosti, ak sa očakáva, že produktivita majetku je v prvých rokoch jeho životnosti najvyššia alebo náklady na opravy zvyknú byť väčšie v posledných rokoch životnosti majetku. To isté platí aj pre ostatné metódy zahrňujúc metódu SYD (metóda súčtu rokov odpisovania), ktorá má v podstatnej miere rovnaké výsledky.

V **IFRS** nie je pre odpisovanie dlhodobého hmotného majetku uvedená žiadna špecifická odpisová metóda. Štandard IAS 16 definuje, že metóda odpisovania má reflektovať očakávaný spôsob, akým budú budúce ekonomické úžitky z daného dlhodobého hmotného majetku spotrebované. IAS 16 pripúšťa použitie viacerých metód odpisovania, pričom priamo uvádza tieto metódy odpisovania:

- lineárna metóda,
- metóda zrýchleného odpisovania,
- výkonová metóda odpisovania.

Zvolená metóda odpisovania sa má prehodnocovať aspoň ku koncu účtovného obdobia.

⁵² Používanie objektívnej hodnoty pri oceňovaní v účtovníctve je súčasťou konvergentného programu medzi FASB a IASB.

Na rozdiel od IFRS, sa podľa US GAAP zvolená metóda odpisovania, resp. doba životnosti dlhodobého hmotného majetku, reviduje len v prípade, ak sa vyskytnú udalosti alebo iné okolnosti, ktoré indikujú, že pôvodný odhad doby životnosti nie je aktuálny.

V IFRS ako aj v US GAAP, predstavuje odpisovateľná hodnota obstarávacie náklady, znížené o reziduálnu hodnotu. US GAAP na rozdiel od IFRS nedefinujú reziduálnu hodnotu a taktiež komponentné odpisovanie nie je predpísané, ale ani zakázané.

Slovenská právna úprava účtovníctva upravuje účtovné odpisy v zákone účtovníctve (431/2002 Z. z.) a postupoch účtovania pre podnikateľov.

Podľa slovenskej právnej úpravy, dlhodobý hmotný majetok odpisuje účtovná jednotka v súlade s účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Dlhodobý hmotný majetok sa odpisuje počas predpokladanej doby používania, zodpovedajúcej spotrebe budúcich ekonomických úžitkov z odpisovaného majetku. Jednotlivé komponenty, ktoré majú odlišnú dobu použiteľnosti, sa odpisujú samostatne. Reziduálna hodnota nie je v slovenskej úprave účtovníctva definovaná, čo by podľa nášho názoru určite stálo za zváženie. Ďalej zákon o účtovníctve upravuje, že pozemky, predmety z drahých kovov a iný majetok vymedzený osobitnými predpismi, sa neodpisujú.

Rovnako ako v IFRS ani v slovenskej právnej úprave nie sú stanovené konkrétne metódy odpisovania.

V IFRS a v US GAAP sa odpisovanie majetku začína vtedy, keď je majetok na zamýšľanom mieste a v prevádzkyschopnom stave. Podľa slovenskej právnej úpravy sa odpisovanie začína, keď je majetok uvedený do používania.

Zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku

Zníženie účtovnej hodnoty dlhodobého hmotného majetku je v **US GAAP** upravené v štandarde SFAS 144 – Účtovné zobrazenie straty zo zníženia hodnoty alebo vyradenie dlhodobého majetku.

Zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku predstavuje situáciu, keď účtovná hodnota dlhodobého hmotného majetku presiahne jeho objektívnu hodnotu. To znamená, že strata z dôvodu zníženia hodnoty majetku je identifikovaná iba v prípade, keď účtovná hodnota majetku nie je spätne získateľná, resp. je nereprodukovateľná, čiže je vyššia ako objektívna hodnota tohto dlhodobého hmotného majetku. Účtovná hodnota dlhodobého

hmotného majetku nie je spätne ziskateľná, ak je vyššia ako suma očakávaných neodúročených peňažných tokov z využívania a prípadného predaja majetku. Skúmanie zníženia hodnoty má byť uskutočnené na základe účtovnej hodnoty ku dňu testovania na zníženie hodnoty. Testuje sa využívaný, ako aj ešte nedokončený dlhodobý hmotný majetok. Strata zo zníženia hodnoty sa oceňuje rozdielom medzi účtovnou a objektívnou hodnotou majetku. To znamená, že US GAAP používa tzv. dvojkrokový test.

Dlhodobý hmotný majetok sa testuje na znehodnotenie, ak okolnosti alebo ich zmena indikujú nenávratnosť účtovnej hodnoty tohto dlhodobého hmotného majetku.

Pre účely identifikácie a ocenenia straty zo zníženia hodnoty majetku by sa mala vytvoriť skupina majetku, to znamená, že dlhodobý hmotný majetok sa zoskupí s ostatnými položkami majetku a záväzkov. Toto zoskupenie má byť na najnižšej možnej úrovni účtovnej jednotky, pre ktorú sa dajú určiť peňažné toky, ktoré sú v zásade nezávislé od peňažných tokov ostatného majetku a záväzkov účtovnej jednotky. Skupinou majetku môže byť:

- celá účtovná jednotka,
- prevádzkový segment (definovaný SFAS 131, vykazovanie o segmentoch účtovnej jednotky a súvisiacich informácií),
- celok, za ktorý sa samostatne prezentujú informácie (angl. reporting unit, definovaný SFAS 141, podnikové kombinácie),
- odvetvie,
- časť odvetvia.

IFRS upravuje zníženie hodnoty majetku v štandarde IAS 36 – Zníženie hodnoty majetku. Tento štandard vyžaduje, aby účtovná jednotka testovala dlhodobý hmotný majetok na zníženie hodnoty, keď sa objavia indikátory, ktoré môžu viesť k zníženiu hodnoty majetku. Samotný test zníženia hodnoty majetku sa aplikuje na najmenšiu možnú skupinu majetku s identifikovateľnými peňažnými tokmi, tzv. jednotka vytvárajúca peňažné toky (angl. cash generating unit). Pri testovaní sa účtovná hodnota majetku alebo účtovná hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné toky porovná s objektívnou hodnotou alebo so súčasnou hodnotou očakávaných peňažných tokov z používania daného majetku (tzv. hodnota z používania, angl. value in use). Ak vyššia hodnota z objektívnej hodnoty alebo hodnoty z používania je nižšia, ako účtovná hodnota testovaného majetku, dochádza k identifikácii straty zo zníženia hodnoty.

Najväčším rozdielom v US GAAP oproti IFRS je, že ak by aj došlo k zvýšeniu objektívnej hodnoty dlhodobého hmotného majetku, rozpustenie opravnej položky vytvorenej z dôvodu predchádzajúceho zníženia jeho hodnoty je v US GAAP zakázané.

Podľa **slovenskej právnej úpravy účtovníctva** sa opravná položka k odpisovanému dlhodobému hmotnému majetku, ktorého úžitková hodnota sa znižuje opotrebovaním, tvorí, ak predpokladané budúce ekonomické úžitky z tohto majetku sú nižšie ako jeho ocenenie v účtovníctve, pričom ocenením v účtovníctve sa na tieto účely rozumie ocenenie po zohľadnení oprávok a už vytvorenej opravnej položky. Pri neodpisovanom dlhodobom majetku sa opravná položka tvorí, ak predpokladané budúce ekonomické úžitky z tohto majetku sú nižšie ako je jeho ocenenie v účtovníctve. Ocenením neodpisovaného dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve sa rozumie ocenenie po zohľadnení už vytvorenej opravnej položky. Ak predpokladaná predajná cena dlhodobého hmotného majetku po odpočítaní nákladov na predaj je vyššia, ako predpokladaná hodnota ďalšieho využitia tohto majetku účtovnou jednotkou, pri tvorbe opravnej položky sa zohľadňuje predpokladaná predajná cena znížená o náklady na predaj.

Opravné položky sa zrušia alebo sa zmení ich výška, ak nastane zmena predpokladu zníženia hodnoty, čo v US GAAP nie je povolené.

V slovenskej právnej úprave účtovníctva však chýba detailný postup ohľadne zníženia hodnoty dlhodobého hmotného majetku. Preto odporúčame, aby boli postupy účtovania doplnené minimálne o spôsob určenia predpokladaných budúcich ekonomických úžitkov (predpokladanej hodnoty ďalšieho využitia).

Dlhodobý hmotný majetok určený na predaj

Súčasťou programu krátkodobej konvergenzie medzi US GAAP a IFRS bola aj problematika **dlhodobého hmotného majetku určeného na predaj**. Dlhodobý majetok sa klasifikuje ako majetok určený na predaj v tom účtovnom období, v ktorom sú splnené všetky nasledujúce kritéria:

- na príslušnej úrovni manažmentu musí existovať plán predaja,
- musia sa začať aktivity spojené s hľadaním kupujúceho,
- tieto kroky majú viesť k predaju majetku za cenu, ktorá sa približuje k jeho objektívnej hodnote,

- očakáva sa, že majetok bude predaný do jedného roka (výnimku môže tvoriť napr. „vyššia“ moc),
- je nepravdepodobné, že k plánovanej transakcii predaja nedôjde.

Dlhodobý majetok (skupina majetku) klasifikovaný ako majetok určený na predaj, sa oceňuje v nižšej hodnote z jeho účtovnej alebo objektívnej hodnoty, zníženej o náklady na predaj. Novo obstaraný dlhodobý majetok (skupina majetku) určený na predaj, sa oceňuje jeho objektívnou hodnotou, zníženou o náklady na predaj. Dlhodobý majetok sa neodpisuje počas doby, kedy je klasifikovaný ako majetok určený na predaj.

Ak sa vyskytnú okolnosti, ktoré účtovná jednotka pôvodne neočakávala a rozhodne sa, že majetok pôvodne určený na predaj preklasifikuje na majetok určený na používanie, sa takýto majetok oceňuje individuálne v nižšej z jeho:

- účtovnej hodnoty pred tým, ako bol klasifikovaný na majetok určený na predaj, upravený o odpisy, ktoré by vznikli, ak by bol stále vedený ako majetok určený na používanie;
- objektívnej hodnoty k dátumu následného rozhodnutia o ukončení plánu predaja majetku.

Dlhodobý majetok, klasifikovaný ako majetok určený na predaj, sa má vykazovať v samostatnom riadku vo výkaze o finančnej situácii (súvahe). Majetok a záväzky tvoriace skupinu majetku určenú na predaj, sa majú vykazovať oddelene v majetku a záväzkoch, nie je dovoľená ich kompenzácia a vykázanie jednou sumou.

Výsledky z ukončovaných činností sa vykazujú samostatne vo výkaze ziskov strát (resp. vo výkaze úplne výsledku hospodárenia)

V **slovenskej právnej úprave účtovníctva** nie je dlhodobý hmotný majetok držaný na predaj špecificky upravený a neexistujú ani špecifické požiadavky na jeho vykazovanie, avšak v poznámkach sa majú uviesť všetky významné skutočnosti a očakávaná strata z predaja sa musí vykázat.

Prezentácia informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke

US GAAP explicitne nestanovuje, ktoré informácie o dlhodobom hmotnom majetku majú byť vykázané vo výkazoch účtovnej závierky, a ktoré informácie majú byť zverejnené v poznámkach.

Kodifikácia FASB vyžaduje, aby boli ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, priamo vo výkazoch účtovnej závierky alebo v poznámkach prezentované nasledujúce informácie:

- o odpisových nákladoch za účtovné obdobie,
- o účtovnej hodnote hlavných tried odpisovaného majetku podľa druhu alebo funkcie,
- akumulované odpisy buď podľa hlavných tried odpisovaného majetku, alebo v celku,
- všeobecný opis metódy alebo metód používaných pri výpočte odpisov, so zreteľom na hlavné triedy odpisovaného majetku.

Komisia pre cenné papiere vyžaduje, aby jej registranti vykazovali a zverejňovali nasledovné informácie o:

- dlhodobom hmotnom majetku:
 - oceňovacie základne použité na stanovenie obstarávacích nákladov,
 - podniky poskytujúce verejné služby (plyn, elektrika), majú dlhodobý hmotný majetok viazaný na tieto aktivity vykazovať samostatne,
- sume oprávok k dlhodobému hmotnému majetku (buď priamo vo výkaze o finančnej situácii alebo v poznámkach).

Problematika prezentácie informácií o dlhodobom hmotnom majetku je upravená vo viacerých čiastkových štandardoch, ktoré upravujú oceňovanie a prezentáciu dlhodobého hmotného majetku.

Na druhej strane **IFRS** vo svojom štandarde IAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky v bode 54 stanovuje položky, ktoré sa majú v súvahe, resp. vo výkaze o finančnej situácii vykazať. Medzi tieto položky patrí aj dlhodobý hmotný majetok.

Štandard IAS 1 ďalej stanovuje, ktoré informácie majú byť prezentované buď vo výkaze o finančnej situácii, alebo v poznámkach. Ide o hlbšie rozčlenenie, resp. bližšiu

špecifikáciu prezentovaných položiek, ktoré majú byť členené spôsobom vhodným pre príslušnú oblasť podnikania účtovnej jednotky. Hĺbka detailnejšej klasifikácie má vychádzať z požiadaviek IFRS.

IAS 16 má rozsiahle požiadavky na zverejnenie informácií. Tieto informácie sa zverejňujú v poznámkach, väčšinou v časti venovanej účtovným metódam a zásadám a ďalej v samostatnej časti venovanej dlhodobému hmotnému majetku, ktorej súčasťou je tabuľka prírastkov a úbytkov dlhodobého hmotného majetku.

Pre každú triedu dlhodobého hmotného majetku má účtovná závierka prezentovať tieto informácie:

- f) oceňovacie základne použité na stanovenie obstarávacích nákladov (brutto účtovnej hodnoty bez zohľadnenie oprávok a opravných položiek),
- g) použité metódy odpisovania,
- h) dobu životnosti alebo použité odpisové sadzby,
- i) brutto účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a ku koncu účtovného obdobia,
- j) porovnanie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci účtovného obdobia.

Okrem IAS 16 je pre oblasť dlhodobého hmotného majetku dôležitý hlavne štandard IFRS 5 a štandard IAS 36.

Podľa slovenskej právnej úpravy sa informácie o dlhodobom hmotnom majetku vykazujú **v súvahe** v nasledovnom rozsahu, pričom každá položka tvorí samostatný riadok v súvahe:

- **súčet dlhodobého hmotného majetku**
 - pozemky,
 - stavby,
 - samostatne hnuteľné veci a súbory hnuteľných vecí,
 - pestovateľské celky trvalých porastov,
 - základné stádo ťažné zvieratá,
 - ostatný dlhodobý hmotný majetok,
 - obstarávaný dlhodobý hmotný majetok,
 - poskytnuté preddavky na dlhodobý hmotný majetok,
 - opravná položka k nadobudnutému majetku.

V **poznámkach** sa zverejňujú napríklad informácie o:

- spôsobe oceňovania dlhodobého hmotného majetku (obstaraného kúpou, vlastnou činnosťou a iným spôsobom);
- prehľade o pohybe dlhodobého hmotného majetku;
- spôsobe a výške poistenia dlhodobého hmotného majetku;
- dlhodobom hmotnom majetku, na ktorý je zriadené záložné právo a o majetku, pri ktorom má účtovná jednotka obmedzené právo s ním nakladať;
- dlhodobom majetku, pri ktorom vlastnícke právo nadobudol veriteľ zmluvou o zabezpečovacom prevode práva, ale ktorý užíva účtovná jednotka na základe zmluvy o výpožičke;
- o nadobudnutom dlhodobom nehnuteľnom majetku alebo prevedenom dlhodobom nehnuteľnom majetku, pri ktorom nebolo vlastnícke právo zapísané vkladom do katastra nehnuteľností do dňa, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, pričom účtovná jednotka tento majetok používa.

V slovenskej právnej úprave účtovnej závierky je stanovená presná štruktúra súvahy a výkazu ziskov strát formou predpísaných tlačív. US GAAP a ani IFRS nepredpisujú konkrétnu formu výkazov účtovnej závierky.

Z porovnania US GAAP, IFRS a slovenskej úpravy účtovníctva pre oblasť dlhodobého hmotného majetku nám vychádza, že najprepracovanejšou úpravou sú IFRS. Pre dosiahnutie úplnej harmonizácie účtovníctva dlhodobého hmotného majetku na medzinárodnej úrovni, odporúčame tvorcom US GAAP, aby sa inšpirovali IAS 16 a vytvorili podobný komplexný štandard pre túto širokú oblasť účtovníctva, ktorá si z pohľadu svojej komplexnosti určite zaslúži ich pozornosť.

Optimálnym riešením, ktoré by mohlo priniesť ešte výraznejšie zlepšenie, je zahrnutie dlhodobého hmotného majetku do programu konvergenzie medzi IASB a FASB.

ZÁVER

Cieľom dizertačnej práce bolo komplexne analyzovať problematiku informačného zobrazenia dlhodobého hmotného majetku v účtovníctve podľa US GAAP, s akcentom na identifikáciu dlhodobého hmotného majetku, jeho prvotné a následné oceňovanie, zníženie hodnoty a prezentáciu v účtovnej závierke, porovnanie s úpravou v IFRS a slovenskou právnou úpravou účtovníctva podnikateľov v analyzovanej oblasti, za účelom zistenia rozdielov medzi jednotlivými úpravami a návrhu na ich elimináciu v rámci celosvetového harmonizačného procesu účtovníctva v oblasti dlhodobého hmotného majetku.

Pri spracovaní dizertačnej práce sme vychádzali z publikácií domácich a zahraničných renomovaných autorov, samotných predpisov US GAAP, IFRS a slovenskej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov, ako aj z informácií uvedených na internetových stránkach FASB a IASB.

V úvodnej časti dizertačnej práce sme sa zaoberali charakteristikou US GAAP, ich inštitucionálnym zastrešením, minuloročnou kodifikáciou FASB, jej vplyvom na hierarchiu amerických účtovných predpisov a značnú pozornosť sme venovali štandardom koncepčného rámca US GAAP. V závere úvodnej časti sme sa snažili stručne popísať vývoj US GAAP pre oblasť dlhodobého hmotného majetku.

Výsledky dizertačnej práce boli v prvej časti venované detailnej analýze dlhodobého hmotného majetku ako predmetu účtovníctva podľa US GAAP. Zamerali sme sa na kritéria identifikácie dlhodobého hmotného majetku, problematiku prvotného oceňovania s dôrazom na aktiváciu úrokových nákladov, nákladov na vyradenie dlhodobého hmotného majetku a nepeňažné transakcie. V ďalšej časti tejto kapitoly sme sa zaoberali znížením účtovnej hodnoty dlhodobého hmotného majetku vo forme odpisov a detailne sme rozobrali oblasť tvorby opravných položiek. Záver patril požiadavkám US GAAP a americkej Komisie pre cenné papiere na prezentáciu informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke.

Stručná charakteristika dlhodobého hmotného majetku, ako predmetu účtovníctva podľa slovenskej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov a IFRS, bola obsahom tretej časti výsledkov dizertačnej práce. Úpravu dlhodobého hmotného majetku podľa IFRS a slovenskej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov sme začlenili do dizertačnej práce za účelom následnej komparácie s US GAAP.

Diskusia dizertačnej práce obsahuje komparáciu informačného zobrazenia dlhodobého hmotného majetku v US GAAP, IFRS a slovenskej právnej úprave účtovníctva podnikateľov a návrhy odporúčaní na odstránenie rozdielov medzi týmito tromi úpravami účtovníctva. V záveroch dizertačnej práce sme sa zamerali na identifikáciu, oceňovanie, odpisovanie, zníženie hodnoty (opravné položky) dlhodobého hmotného majetku, dlhodobý hmotný majetok určený na predaj a prezentáciu informácií o dlhodobom hmotnom majetku v účtovnej závierke.

Z porovnania analyzovaných troch úprav účtovníctva pre oblasť dlhodobého hmotného majetku nám vychádza, že najprepracovanejšou úpravou sú IFRS a optimálnym riešením na dosiahnutie súladu medzi US GAAP a IFRS je zahrnutie dlhodobého hmotného majetku do programu konvergenzie medzi IASB a FASB.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

KNIŽNÉ PUBLIKÁCIE

- [1] BAŠTINCOVÁ A.: *Dlhodobý hmotný majetok z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava : Iura Edition, 2009.
- [2] EPSTEIN, B. J. – NACH, R. – BRAGG, S.M.: *GAAP 2008. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2007. CD-ROM.
- [3] EPSTEIN, B. J. – NACH, R. – BRAGG, S.M.: *GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM.
- [4] EPSTEIN, B. J. – JERMAKOWICZ, E.K.: *IFRS 2008. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. New Jersey : Wiley, 2008. CD – ROM.
- [5] DONALD E. KIESO – JERRY J. WEYGANDT – TERRY D. WARFIELD: *Intermediate Accounting*. 12. vyd.. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2007.
- [6] GRABE J: *FAQ AS/IFRS/US-GAAP und Konzernbilanzen*. Troisdorf : Bildungsv Verlag EINS GmbH, 2004.
- [7] KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS* 5.vyd. Praha : BOVA Polygon, 2005.
- [8] KPMG: *IFRS compared to U.S. GAAP*, London : KPMG IFRG Limited, 2009.
- [9] KPMG - SKAU: *Porovnanie IFRS a slovenských účtovných predpisov*. KPMG Slovensko spol. s r.o., 2008.
- [10] KRUPOVÁ, L.: *IFRS Mezinárodní stadardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi*. Praha : VOX, 2009.
- [11] MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví US GAAP*, 2. vyd., Praha : Linde, 2005.
- [12] MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví*. 3. vyd., Praha : Linde, 2005.
- [13] RAYMOND H.P.: *Accounting for Fixed Assets 2nd edition*. New York : Wiley, 2002.
- [14] REIMERS J.L.: *Financial Accounting*. New Jersey : Prentice Hall, 2007.
- [15] SAXUNOVÁ D.: *Ako správne rozumieť informáciám z účtovnej závierky*. Bratislava : Iura Edition, 2006.
- [16] SOUKUPOVÁ, B. a kol.: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008.

- [17] SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: *Účtovníctvo. 2., preprac. vyd.* Bratislava : Iura Edition, 2004.
- [18] ŠLOSÁROVÁ, A. a kol.: *Analýza účtovnej závierky.* Bratislava : Iura Edition, 2006.
- [19] ŠLOSÁROVÁ, A. a kol.: *Účtovníctvo B učebný text.* Bratislava : Iura Edition, 2009.
- [20] TUMPACH, M.: *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS.* Bratislava : Iura Edition, 2006.

PRÁVNE NORMY

- [21] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [22] Zákon č. 595/2003 Z. z. o daní z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [23] Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v ústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.
- [24] Opatrenie Ministerstva financií SR č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.

ŠTANDARDY US GAAP

- [25] ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD: *ARB 43: Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins.* New York : APB, 1953.
- [26] ACCOUNTING PRINCIPLE BOARD: *APB 12: Omnibus Opinion-1967.* New York : APB, 1967.
- [27] AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS: *Proposed statement of position: Accounting for Certain Costs and Activities Related to Property, Plant, and Equipment.* New York : AICPA, 2001.
- [28] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *FASB Accounting Standard CodificationTM.* Norwalk : FASB, 2009.

- [30] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAC 1 – Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Norwalk : FASB, 1978.
- [31] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAC 2 – Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Norwalk : FASB, 1980.
- [32] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAC 5 – Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Norwalk : FASB, 1984.
- [33] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAC 6 – Elements of Financial Statements*. Norwalk : FASB, 1985.
- [34] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAC 7 – Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*. Norwalk : FASB, 2000.
- [35] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 34 – Capitalization of Interest Costs*. Norwalk : FASB, 1979.
- [36] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 143 – Accounting for Asset Retirement Obligations*. Norwalk : FASB, 2001.
- [37] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 144 – Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. Norwalk : FASB, 2001.
- [38] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 162 – The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles*. Norwalk : FASB, 2008.
- [39] FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *SFAS 168 – The FASB Accounting Standards CodificationTM and the Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles a replacement of FASB Statement No.162*. Norwalk : FASB, 2009.

ŠTANDARDY IFRS

- [40] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *IFRS 5 – Non current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*. London : IASB, 2004
- [41] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *IAS 16 – Property, Plant and Equipment*. London : IASB, 1993.
- [42] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: *IAS 36 – Impairment of Assets*. London : IASB, 1998

ČLÁNKY V ODBORNÝCH ČASOPISOCH, PRÍSPEVKY V ZBORNÍKOCH A INÉ ZDROJE

- [43] BAŠTINCOVÁ A. *Vykazovanie dlhodobého hmotného majetku v účtovnej závierke podľa IAS/IFRS*. In: Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo v teórii a praxi. Bratislava : SÚVAHA, 2007. Roč. 15, č. 4/2007.
- [44] PRICE WATERHOUS COOPERS: *The Application of Fair Value Measurements to Nonfinancial Asset and Liabilities*. PWC, 2009 [elektronický zdroj].
- [45] TUMPACH, M.: *Medzinárodné účtovné štandardy: Účtovníctvo vo svete. Vykazovanie ukončovaných aktivít podľa US GAAP*. In : eNoviny [elektronický zdroj]. Bratislava : VERLAG DASHÖFER, č.9/2005.
- [46] TUMPACH, M.: *Medzinárodné účtovné štandardy: Účtovníctvo vo svete. Vykazovanie aktivovaných nákladov na úvery a pôžičky podľa US GAAP*. In : eNoviny [elektronický zdroj]. Bratislava : VERLAG DASHÖFER, č.12/2005.
- [47] TUMPACH, M.: *Medzinárodné účtovné štandardy: Účtovníctvo vo svete. Účtovanie a vykazovanie o dlhodobom hmotnom majetku podľa US GAAP*. In : eNoviny [elektronický zdroj]. Bratislava : VERLAG DASHÖFER, č.1/2006.
- [48] TUMPACH, M.: *Medzinárodné účtovné štandardy: Účtovníctvo vo svete. Vydanie amerického štandardu SFAS 157 zaoberajúceho sa stanovením objektívnej hodnoty (fair value)*. In : eNoviny [elektronický zdroj]. Bratislava : VERLAG DASHÖFER, č.10/2006, www.enoviny.sk.
- [49] TUMPACH, M.: *Medzinárodné účtovné štandardy: Účtovníctvo vo svete. Aktivácia úrokov podľa amerických účtovných predpisov*. In : eNoviny [elektronický zdroj]. Bratislava : VERLAG DASHÖFER, č.1/2008, www.enoviny.sk.
- [50] ŠULOVSÁ, M.: *Požiadavky používateľov na informácie prezentované v účtovnej závierke*. In: AIESA - budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach [elektronický zdroj] : 12. medzinárodná vedecká konferencia [doktorandov] : Bratislava, 19.-21. novembra 2008 : 40. výročie vzniku FHI EU v Bratislave = AIESA - building of society based on knowledge. - Bratislava : Iura Edition, 2008.

ELEKTRONICKÉ ZDROJE

- [51] <http://asc.fasb.org/home>
- [52] www.enoviny.sk
- [53] www.iasb.co.uk
- [54] www.iasplus.com
- [55] www.fasb.org
- [56] www.gaap.cz
- [57] www.kpmg.sk

ZOZNAM PUBLIKOVANÝCH A NEPUBLIKOVANÝCH PRÁC DIZERTANTA

ADF – VEDECKÉ PRÁCE V DOMÁCICH NEKARENTOVANÝCH ČASOPISOCH

KULIK, J.: Koncepčný rámec US GAAP. In: Ekonomika a informatika, vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI. Roč. 7, č. 1/2009, ISSN 1336-3514

AFD – PUBLIKOVANÉ PRÍSPEVKY NA DOMÁCICH VEDECKÝCH KONFERENCIÁCH

KULIK, J.: Dlhodobý hmotný majetok – účtovné zobrazenie a prezentácia podľa US GAAP. In: AIESA 2006 [elektronický zdroj] : applied, informatics, econometrics, statistics, accounting : zborník / proceedings : AIESA - participácia doktorandov na budovaní spoločnosti založenej na vedomostiach = AIESA - participation of PhD. students on building of society based on knowledge. - Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2006. – ISBN 80-225-2174-4

KULIK, J.: Americké všeobecne uznávané účtovné zásady – US GAAP. In: AIESA budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach [elektronický zdroj] : 11. medzinárodná vedecká konferencia : 17.-18. máj 2007 : [zborník príspevkov]. - Bratislava, 2007 : Fakulta hospodárskej informatiky EU. – ISBN 978-80-225-2334-9

KULIK, J.: Zníženie hodnoty dlhodobého hmotného majetku podľa US GAAP. In: AIESA - budovanie spoločnosti založenej na vedomostiach [elektronický zdroj] : 12. medzinárodná vedecká konferencia [doktorandov] : Bratislava, 19.-21. novembra 2008 : 40. výročie vzniku FHI EU v Bratislave = AIESA - building of society based on knowledge. - Bratislava : Iura Edition, 2008. - ISBN 978-80-8078-233-7.

KULIK, J.: Účtovné zobrazenie záväzkov z vyradenia dlhodobého hmotného majetku podľa US GAAP štandardu finančného účtovníctva 143. In: „Mladá veda AIESA 2009 – Participácia doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov na budovaní spoločnosti založenej na vedomostiach“ [elektronický zdroj] : VI. Medzinárodná vedecká konferencia doktorandov a mladých vedeckých pracovníkov: 18. september 2009 : [zborník príspevkov]. - Bratislava, 2009 : Fakulta hospodárskej informatiky EU. – ISBN 978-80-225-2800-9