

Ministerstvo školstva Slovenskej republiky

**Vedecká rada Fakulty ekonomiky a manažmentu Slovenskej
poľnohospodárskej Univerzity v Nitre**

Ing. Martin Konvalina

**Využívanie účtovných informácií podniku ovplyvnených
internacionalizáciou účtovníctva**



Nitra 2006

**Vedecká rada Fakulty ekonomiky a manažmentu Slovenskej
poľnohospodárskej univerzity v Nitre**

Martin K O N V A L I N A

AUTOREFERÁT DIZERTAČNEJ PRÁCE

**Využívanie účtovných informácií podniku ovplyvnených
internacionalizáciou účtovníctva**

na získanie vedecko – akademickej hodnosti **philosophiae doctor**

v odbore doktorandského štúdia: **62- 03-9 Odvetvové a prierezové ekonomiky**

v špecializácii: **Ekonomika a manažment poľnohospodárstva, potravinárstva a
lesného hospodárstva**

Nitra, 2006

Dizertačná práca bola vypracovaná v externej forme doktorandského štúdia na Katedre účtovníctva a financií Fakulty ekonomiky a manažmentu Slovenskej poľnohospodárskej univerzity v Nitre

Predkladateľ: Ing. Martin Konvalina
MHS, s.r.o.
Trnavská cesta 82, 821 02 Bratislava

Školiteľ: doc. Ing. Marián Kočner, PhD.
Katedra účtovníctva a financií, FEM SPU v Nitre

Oponenti: prof. Ing. J. Hvoždarová, CSc. – FHI EU Bratislava

.....
doc. Ing. A. Harumová, PhD. – FPM EU Bratislava

.....
doc. Ing. Ž. Hacherová, PhD. – FEM SPU Nitra

Autoreferát bol rozoslaný dňa: 17.9.2007

Obhajoba dizertačnej práce sa koná **8.11.2007 o 11,00 h.** pred komisiou pre obhajobu dizertačnej práce v odbore doktorandského štúdia, vymenovanou predsedom spoločnej odborovej komisie dňa 21.6.2007.

62-03-9 Odvetvové a prierezové ekonomiky

Špecializácia: Ekonomika a manažment poľnohospodárstva, potravinárstva a lesného hospodárstva

na Fakulte ekonomiky a manažmentu SPU v Nitre, Tr. A. Hlinku 2, 949 76 Nitra

.....
prof. Ing. Peter Bielik, PhD.
predseda spoločnej odborovej komisie

ABSTRAKT

V rámci svetovej obchodnej globalizácie a súvisiaceho rozvoja kapitálových trhov je nevyhnutné zabezpečiť porovnateľnosť účtovných výstupov, s cieľom dosiahnutia komparability výsledkov finančnej analýzy, ktorá je primárnym nástrojom rozhodovacieho procesu investora. Výnos, ako jedna z najvýznamnejších finančných kategórií je považovaný za indikátor rastu, dynamiky a sily hospodárskeho subjektu a preto je objektom častého skresľovania a podvodov. Medzinárodné štandardy IAS/IFRS a americké princípy US GAAP sú považované za dominantné svetové účtovné systémy, ktoré samostatne a podrobne upravujú aj problematiku vykazovania výnosov. Na druhej strane, slovenská účtovná úprava je v tejto oblasti veľmi všeobecná, pričom sa nepriamo odvoláva na všeobecné účtovné zásady a na podstatu obchodných kontraktov.

Je zrejme, že použitím odlišných vstupných údajov o výške výnosov, dosiahneme rozdielne výstupy z finančnej analýzy založenej na rentabilite tržieb, rentabilite výnosov, dobe obratu pohľadávok, dobe obratu zásob a obrátke fixných a celkových aktív. Táto odchýlka môže vo výraznej miere ovplyvniť následný rozhodovací proces investora, ktorý by po analýze výstupov založených na slovenskej úprave možno postupoval inak. Z uvedeného dôvodu sme v pozícii konštatovať, že internacionalizácia účtovníctva môže všeobecne ovplyvňovať využívanie účtovných informácií vykázaných v zmysle slovenskej úpravy.

ABSTRACT

Within the worldwide business globalization and development of capital markets, it is necessary to secure comparability of accounting outputs, in order to reach comparability of subsequent financial analysis, which is the primary tool for investor decisions. Revenue, as one of the most important financial categories is considered as an indicator of growth, dynamics and power of economic enterprise and that is why it is often an object of worldwide accounting frauds. International Financial Reporting Standards IAS/IFRS and United States General Accepted Accounting Principles US GAAP, which are considered as dominant world accounting systems, have proper regulation in the field of revenue recognition. On the other side, the Slovak approach in this regulation area is very general and relies on wording of business contracts and general accounting fundamentals.

By using different information based on revenue amount, it is clear, that figures coming from financial analysis represented by rentability of revenues, return on assets, return of fixed assets, period of receivables and stock return, will differ. This variance may subsequently lead to another final decision that would be made under financial analysis based on the Slovak approach. Therefore we can generally confirm that

internationalization of accounting may generally influence the use of accessible Slovak accounting information.

POUŽITÉ SKRATKY, SYMBOLY A ZNAČKY

EÚ-Európska únia, **IAS**-International Accounting Standards (Medzinárodné účtovné štandardy), **IAS18**-International Accounting Standard No.18– Revenue (Výnosy), **IAS/IFRS**-International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (Medzinárodné štandardy pre finančné výkazníctvo), **IFRS**-International Financial Reporting Standards (Medzinárodné štandardy pre finančné výkazníctvo, **SAB**-Staff Accounting Bulletins (Buletíny účtovných pracovníkov), **SAB 101**-Staff Accounting Bulletin No.101- Revenue Recognition in Financial Statements, **SAB 104**-Staff Accounting Bulletin No.104– Revenue recognition, **SFAS**-Statements of Financial Accounting Standards (Vyhlásenia/Vestníky štandardov finančného účtovníctva), **SFAS48**-Statement of Financial Accounting Standard No.48 - Revenue Recognition When Right of Return Exists, **SOP**-Statement of Position (Vyhlásenie o pozícii), **SOP 97-2**-Statement of position 97-2 – Software Revenue Recognition, **US GAAP**-United States General Accepted Accounting Principles (Americké všeobecne uznávané účtovné princípy/zásady), **VZaS**-Výkaz ziskov a strát, **Z. z.**-Zbierka zákonov

OBSAH

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | ÚVOD | 5 |
| 2 | CIEĽ PRÁCE | 5 |
| 3 | MATERIÁL A METÓDY | 7 |
| 4 | VÝSLEDKY, ZÁVERY | 10 |
| 4.1 | KOMPARÁCIA ÚČTOVANIA TRŽIEB Z PREDAJA TOVARU Z ASPEKTU IAS/IFRS (US GAAP) A SLOVENSKEHO PRÍSTUPU..... | 10 |
| 4.2 | APLIKÁCIA PRINCÍPOV VYKAZOVANIA TRŽIEB Z PREDAJA TOVARU V ZMYSLE IAS/IFRS A US GAAP S REFLEXIOU NA ÚČTOVNÚ ZÁVIERKU POTRAVINÁRSKEHO SUBJEKTU..... | 12 |
| 4.3 | APLIKÁCIA PRINCÍPOV VYKAZOVANIA TRŽIEB Z PREDAJA TOVARU V ZMYSLE IAS/IFRS A US GAAP S REFLEXIOU NA ÚČTOVNÚ ZÁVIERKU NEPOTRAVINÁRSKEHO SUBJEKTU..... | 14 |
| 5 | TEORETICKÉ A PRAKTICKÉ PRÍNOSY DIZERTAČNEJ PRÁCE | 16 |
| 6 | ZÁVER | 19 |
| 7 | POUŽITÁ LITERATÚRA | 20 |
| 8 | PUBLIKOVANÉ PRÁCE SÚVISIACE S PROBLEMATIKOU | 25 |

1 Úvod

V súčasnom svete nás neprekvapí ak sa nemecké autá vyrábajú v Španielsku, Japonsko predáva svoju elektroniku v Taliansku a anglická banka má filiálku v New Yorku. Medzinárodný obchod sa stal bežnou súčasťou každodenného života, pričom účtovníctvo, ktoré sa považuje za „jazyk obchodu“ neprekračuje hranice štátov tak jednoznačne. Poskytuje pritom dôležité informácie o finančnej situácii podnikov, štruktúre majetku, záväzkov, výnosovosti, výsledku hospodárenia, ich likvidite a celkovej stabilite. Informácie z účtovníctva slúžia ako interným, tak externým užívateľom a vystupujú najmä vo forme výkazov, ktoré sú zostavované podľa požiadaviek týchto užívateľov. Vo svete sa používa mnoho účtovných systémov, ktoré sa od seba odlišujú stupňom regulácie národného účtovníctva, riešením vzťahu medzi účtovníctvom a daňami, stupňom uplatňovania zásady opatrnosti pri vykazovaní výsledku hospodárenia, voľbou oceňovacích veličín, stupňom zohľadnenia inflácie a pod. Využívanie účtovných informácií ich užívateľmi závisí od vernosti, zrozumiteľnosti, spoľahlivosti a porovnateľnosti týchto informácií. Po začlenení Slovenska do európskych štruktúr sa slovenské podniky stávajú významným objektom záujmu zahraničných investorov, ktorí požadujú hodnoverné účtovné informácie. Výstupy účtovníctva zostaveného v zmysle slovenských postupov však nie sú po všetkých stránkach kompatibilné s medzinárodné uznávanými účtovnými princípmi IAS/IFRS a US GAAP. Ak účtovná jednotka nemá povinnosť zostavovať účtovnú závierku podľa osobitného predpisu, je potrebné na úkor dodatočných nákladov tieto účtovné výstupy upraviť. Takto upravené výstupy sú potom predmetom finančných analýz a následného rozhodovacieho procesu potenciálneho investora.

2 CIEĽ PRÁCE

Z dôvodu obsiahlosti predmetnej témy sa dizertačná práca *koncentruje na oblasť výnosov podniku s dôrazom na vykazovanie tržieb pri predaji tovaru z pohľadu internacionalizácie účtovníctva reprezentovanej najmä IAS/IFRS a US GAAP. Dôvodom* takéhoto zamerania je fakt, že popri výsledku hospodárenia sú výnosy finančnou a účtovnou kategóriou, ktorá najviac zaujíma užívateľov účtovných informácií. Ako je známe, odborná i laická verejnosť veľmi často kladie finančným manažérom a účtovníkom otázku: „Aký máte obrat?“.

Pri spracovaní tejto problematiky sme mali prístup k účtovným informáciám dvoch spoločností, ktoré obchodujú s tovarom a preto sme sa zamerali práve na komparáciu *vykazovania tržieb pri predaji tovaru* z pohľadu slovenského prístupu a z aspektu IAS/IFRS (US GAAP). Relevantné faktografické údaje uvedených spoločností mali nasledovnú formu :

- Výkazy ziskov a strát spoločností Vitana s.r.o. a Olympus SK, s.r.o. za rok 2005,
- Konečné zostatky vybraných účtov hlavnej knihy k 31.12.2005 sledovaných spoločností,
- Prehľad objemov predaja ryže guľatozrnnej a realizovaných vratiek (v kg a v Sk) za obdobie 2003-2005 u spoločnosti Vitana s.r.o.,
- Prehľad pohľadávok spoločnosti Olympus SK, s.r.o. k 31.12.2005, ktoré mali charakter dlhodobého splátkového predaja.

Z aspektu internacionalizácie účtovníctva sme pri porovnávaní so slovenskou úpravou vybrali práve štandardy IAS/IFRS a princípy US GAAP a to z nasledovných dôvodov :

- V zmysle začlenenia Slovenskej republiky do Európskej únie a vytýčenia novej stratégie európskeho účtovníctva prebieha proces implementácie IAS/IFRS do európskeho účtovného priestoru,
- Medzinárodné štandardy IAS/IFRS a americké účtovné princípy US GAAP sú v súčasnom období považované odbornou verejnosťou za dominantné svetové účtovné systémy,
- IAS/IFRS a US GAAP deklarujú vzájomnú konvergenciu s cieľom zabezpečenia porovnateľnosti účtovných výstupov,
- IAS/IFRS čerpá pri svojich interpretáciách v mnohých prípadoch práve z princípov US GAAP a v niektorých oblastiach sa na ne aj nepriamo odvoláva.

Hlavným cieľom dizertačnej práce je špecifikovať a kvantifikovať diferenciu tržieb pri predaji tovaru vykázaných v zmysle slovenskej právnej úpravy a v zmysle princípov IAS/IFRS (US GAAP) na ich parciálnej báze, s reflexiou na pomerovú finančnú analýzu. Parciálna báza je založená na konverzii čiastkových tržieb vykázaných na základe slovenských predpisov do princípov IAS/IFRS (US GAAP), pri koncentrácii na konkrétnu predajnú komoditu, resp. na stanovenú formu predaja.

Pre dosiahnutie hlavného cieľa dizertačnej práce boli stanovené nasledovné **čiastkové ciele dizertačnej práce** :

- Analýza postavenia medzinárodných štandardov IAS/IFRS ako z aspektu procesu implementácie do európskeho účtovného priestoru, tak aj z hľadiska ich konvergenzie s princípmi US GAAP za účelom formovania svetového účtovníctva.
- Rozbor všeobecných definícií a prístupov medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo (IAS/IFRS) a amerických všeobecne uznávaných účtovných princípov (US GAAP) pre vykazovanie tržieb z predaja tovaru a služieb.
- Konfrontácia odlišností slovenskej účtovnej úpravy a prístupu IAS/IFRS (US GAAP) k problematike vykazovania tržieb.
- Prezentovanie finančných rozdielov z reflexie uplatnenia časovej hodnoty peňazí do vykazovania výnosov spoločnosti.

- Stanovenie aplikovateľnej metódy odhadu vratiek tovaru pri predaji, kde existuje právo kupujúceho tovar vrátiť.
- Analýza účtovných nezrovnalostí v oblasti výnosov v nadväznosti na zabezpečenie verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, s následným definovaním konkrétnych potrieb legislatívnej úpravy slovenských postupov účtovania a zákona o účtovníctve.
- Kalkulácia odlišností vo vykázaných tržbách z predaja tovaru na parciálnej báze, aplikáciou zásad IAS 18 (Výnosy) na :
 - účtovnú závierku potravinárskeho subjektu Vitana s.r.o.,
 - účtovnú závierku spoločnosti Olympus SK, s.r.o.
- Zostavenie praktického aplikačného modulu pre konverziu tržieb z predaja tovaru, kde existuje právo na jeho vrátenie, resp. pri dlhodobom (splátkovom) predaji, z účtovnej závierky zostavenej v zmysle slovenských účtovných predpisov do výstupu podľa princípov IAS/IFRS (US GAAP).
- Analýza dopadu diskrepancie vykázaných výnosov podľa slovenského prístupu a zásad IAS/IFRS (US GAAP) do finančnej pomerovej analýzy, s následnou konsekvenciou na rozhodovací proces potenciálneho investora v rámci využívania účtovných informácií.
- Formulácia teoretických poznatkov a praktických prínosov vyplývajúcich z aplikácie medzinárodných princípov pre vykazovanie tržieb z predaja tovaru do účtovných závierok dvoch spoločností zostavených v zmysle slovenskej úpravy.

3 MATERIÁL A METÓDY

Ako primárneho *užívateľa účtovných informácií* sme v rámci internacionalizácie účtovníctva definovali potenciálneho investora, pre ktorého je nevyhnutné v rámci celosvetového pôsobenia mať zabezpečenú porovnateľnosť účtovných výkazov, ktorých údaje sa premietajú do komplexnej finančnej analýzy podniku.

Za účelom komparácie všeobecných zásad pre vykazovanie výnosov z hľadiska prístupu IAS/IFRS, US GAAP a slovenskej právnej úpravy sme vychádzali najmä z nasledovných informačných zdrojov (viď zoznam použitej literatúry) :

- IAS 18, SAB 101, SAB 104, SOP 97-2, SFAS 48,
- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov,
- Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92 v znení neskorších predpisov (ďalej len postupy účtovania),
- Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 4455/2003-92 v znení neskorších predpisov,
- Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Po definovaní všeobecných podmienok pre vykazovanie tržieb sme v zmysle štandardu IAS 18 (Výnosy) analyzovali aj konkrétne podmienky

zobrazenia tržieb pri predaji tovaru, pri poskytovaní služieb a pri používaní majetku podniku inými stranami, z ktorého plynú podniku úroky, poplatky za priemyselné a autorské práva a dividendy. Za účelom praktického premietnutia princípov IAS 18 (Výnosy) do účtovného procesu sme príkladovou aplikáciou analyzovali :

- postupy vykazovania tržieb v okamžiku predaja,
- postupy vykazovania tržieb pred predajom,
- postupy vykazovania tržieb po dodávke tovaru.

Z dôvodu konvergencie IAS/IFRS s americkými princípmi US GAAP sme zhrnuli prístup k vykazovaniu výnosov aj z aspektu princípov US GAAP, pričom sme sa koncentrovali na všeobecné zásady pre vykazovanie výnosov a na rozbor podmienok pre vykázanie tržieb pri predaji tovaru, kde existuje právo na jeho vrátenie (SFAS 48).

Pre zabezpečenie vypovedacej schopnosti komparácie vykazovania tržieb v zmysle IAS/IFRS (US GAAP) a slovenskej úpravy, sme následne konfrontovali medzinárodné princípy so slovenským zákonom o účtovníctve a postupmi účtovania.

Po teoretickej analýze komparovaných prístupov sme kalkulovali rozdiely medzi slovenským prístupom a IAS/IFRS (US GAAP) na ilustračnom príklade s fiktívnymi číselnými údajmi v oblasti : vykazovania tržieb pri predaji tovaru, kde existuje dohoda o spätnom odkúpení tovaru, vykazovania tržieb pri predaji s možnosťou vrátenia tovaru kupujúcim (pri splnení všeobecných podmienok na realizáciu tržieb a pri ich nespĺnení), vykazovania tržieb akruálnou metódou, splátkovou metódou a metódou úhrady nákladov. Cieľom uvedenej príkladovej komparácie bolo vyčísliť dopad porovnávaných prístupov na celkové výnosy, náklady a výsledok hospodárenia.

Východiskom pre vykazovanie tržieb pri predaji tovaru, kde existuje právo kupujúceho na jeho vrátenie, je kvalifikovaný odhad budúcich vratiek, z ktorého sa následne odvíja úprava tržieb a prislúchajúcich nákladov. Na kvantifikáciu tohto odhadu možno použiť viacero metód, ktoré sú v praxi založené na ad hoc prístupe. Naším cieľom bolo však zistenie objektívnej aplikovateľnej metódy odhadu, ktorú sme verifikovali na fiktívnych údajoch modelom štatistickej extrapolácie časového radu s aspektom sezónneho vplyvu. Za týmto účelom sme použili aj štatistickú softvérovú aplikáciu Statgraphics, prostredníctvom ktorej sme stanovili objektívnu regresnú funkciu pre následnú extrapoláciu časového radu.

V ďalšej časti práce sme sa zamerali na praktickú aplikáciu princípov IAS/IFRS (US GAAP) vo forme konverzie tržieb z predaja tovaru pochádzajúcich z účtovných závierok spoločností Vitana s.r.o. a Olympus SK, s.r.o. U spoločnosti Vitana s.r.o. sme analyzovali aplikáciu princípu SFAS 48 do účtovnej závierky zostavenej podľa slovenských postupov. V rámci účtovnej konfrontácie sme vykonali odhad predpokladaného

objemu vratiek ryže guľatozrnnej, predanej počas účtovného obdobia roku 2005. Následne sme vykonali účtovnú konverziu tržieb a prislúchajúcich nákladov vyskladnenia analyzovanej komodity do princípov IAS18/SFAS48 a v rámci komparácie údajov porovnávaných prístupov sme vykalkulovali rozdiel. Na základe faktografických údajov z účtovníctva spoločnosti Olympus SK, s.r.o. sme uskutočnili konverziu vykázaných tržieb podľa slovenských postupov v oblasti splátkového predaja do princípov IAS/IFRS (US GAAP) a vyčíslili sme diferenciu.

Terminálnou úlohou bolo následne zhodnotiť vykalkulované diferencie medzi výnosmi prezentovanými v účtovných závierkach spoločností Vitana s.r.o. a Olympus SK, s.r.o. a údajmi získanými po konverzii do zásad IAS/IFRS (US GAAP) z pohľadu reflexie na finančnú pomerovú analýzu.

Pri teoretických a praktických konfrontáciách a komparáciách sme v dizertačnej práci vychádzali z legislatívnej úpravy a stavu platného do konca roku 2006.

Vychádzajúc z vyššie uvedeného postupu sme pri dosahovaní cieľov dizertačnej práce aplikovali nasledovné *metódy* :

Metóda selekcie : Prostredníctvom tejto metódy sme z prostredia internacionalizácie účtovníctva reprezentovaného najmä IAS/IFRS a US GAAP vybrali oblasť vykazovania výnosov, s dôrazom na vykazovanie tržieb pri predaji tovaru.

Metóda zberu : Je založená na systéme zberu relevantných informácií pre selektovanú oblasť. V našom prípade sa jednalo o zber informácií najmä prostredníctvom internetu, písomnými konzultáciami s odborníkom na US GAAP a IAS/IFRS, štúdiom a analýzou odborných knižných publikácií, odoberaním internetových periodík zaoberajúcich sa medzinárodným účtovníctvom a v nemalej miere aj priamym kontaktom a riadeným rozhovorom s hlavnými účtovníkmi spoločnosti Vitana s.r.o. a Olympus SK, s.r.o.

Metóda analýzy : Touto metódou sme analyzovali všeobecné princípy pre vykázanie tržieb z predaja tovaru v nadväznosti na vykazovanie tržieb v špecifických obchodných prípadoch. Zároveň sme analyzovali praktické účtovné postupy pri vykazovaní tržieb v okamžiku predaja tovaru, pred predajom tovaru a po dodávke tovaru.

Metóda štatistickej extrapolácie : Pri stanovení úpravy tržieb a prislúchajúcich nákladov pri predaji tovaru s právom kupujúceho na jeho vrátenie, sme na fiktívnom príklade stanovili objektívny aplikačný postup pre výpočet predpokladaného odhadu vratiek tovaru vo forme štatistickej extrapolácie časového radu ovplyvneného sezónnosťou.

Metóda dedukcie : V rámci aplikácie poznatkov z vyhlášky SFAS 48 o vykazovaní tržieb pri predaji tovaru, kde existuje právo kupujúceho na jeho vrátenie sme pri konverzii tržieb z predaja ryže guľatozrnnej

u spoločnosti Vítana s.r.o. použili metódu dedukcie na relevantný odhad vratiek z predaja tejto komodity počas roku 2005. Metóda dedukcie vychádzala z empirických skúseností, z komplexných marketingových a obchodných stratégií spoločnosti, stavu konkurencie a celkovej nasýtenosti trhu uvedenou komoditou.

Metóda komparácie : Komparáciou tržieb z účtovných závierok dvoch spoločností zostavených podľa slovenských postupov účtovania a tržieb upravených v zmysle IAS/IFRS sme vykalkulovali rozdiel, ktorý sa premietol do interpretácie ukazovateľov pomerovej finančnej analýzy. Diferenciu tržieb sme podložili aj uskutočnenou komparáciou teoretickej bázy úpravy vykazovania výnosov v zmysle IAS 18, SAB 101, SAB 104 a teoretickej základni reprezentovanej zákonom o účtovníctve a slovenskými postupmi účtovania.

Metóda syntézy : Touto metódou je možné spojiť analyzované súčasti do konzistentného celku a sformulovať tak komplexné teoretické a praktické závery. Metódu syntézy sme preto použili pri stanovení a formulácii teoretických a praktických prínosov dizertačnej práce.

4 VÝSLEDKY, ZÁVERY

4.1 Komparácia účtovania tržieb z predaja tovaru z aspektu IAS/IFRS (US GAAP) a slovenského prístupu

Vykazovanie tržieb v okamžiku predaja

Predaj pri dohode o spätnom odkúpení tovaru

Rozdiel prístupov účtovania spočíva v tom, že tak štandard IAS 18, ako aj princípy US GAAP nepovoľujú v prípade existencie dohody o spätnom odkúpení tovaru vykázat' tržbu. Slovenské postupy účtovania však vykazanie tržby v takomto prípade striktné nezakazujú.

Predaj s možnosťou vrátenia tovaru kupujúcim

Slovenské postupy účtovania a ani zákon o účtovníctve neupravujú spôsob účtovania pri predaji tovaru s možnosťou jeho vrátenia dodávateľovi. Z pohľadu medzinárodných štandardov a amerických účtovných princípov je nevyhnutné vykonať kvalifikovaný odhad vratiek a o tento ponížiť tržbu. Z dôvodu vecného a časového priradenia nákladov k výnosom sa alikvotnou čiastkou ponížia aj prislúchajúce náklady. V prípade realizácie vratky zo strany odberateľa, účtuje dodávateľ o prijatí na sklad pri zrušení alikvotných výnosov budúcich období. Po uplynutí lehoty na možné vrátenie tovaru sa zostatok účtu výnosov budúcich období zúčtuje do výnosov pri následnom zaúčtovaní prislúchajúcich nákladov. V zmysle slovenských postupov sa vrátenie tovaru v nasledujúcom účtovnom období považuje za samostatný účtovný prípad, pričom výnosy a náklady v predchádzajúcom účtovnom období sa neupravujú o predpokladanú vratku.

Vykazovanie tržieb pred predajom

Štandard IAS 18 v tejto kategórii popisuje *metódu percenta dokončenia* a *metódu nulového zisku*. Slovenské postupy účtovania výstižne popisujú metódu percenta dokončenia v §30, ods. 14-18 (Zákazková výroba). V tejto oblasti možno bezpochyby konštatovať súlad medzinárodných štandardov so slovenskými postupmi účtovania.

Vykazovanie tržieb po dodávke tovaru

Akruálna metóda

V zmysle slovenských postupov účtovania by dodávateľ vykázal tržbu z predaja tovaru oproti vystavenej faktúre, následne by ku koncu účtovného obdobia vytvoril opravnú položku k dlhodobej pohľadávke, pričom v nasledujúcich obdobiach by účtoval iba o úhradách a o zúčtovaní opravnej položky. Podľa IAS/IFRS musí dodávateľ separovať výnos na tržbu z predaja tovaru a úrok vyplývajúci z poskytnutia obchodného úveru. Pri účtovaní akruálnou metódou vykáže dodávateľ tržbu z predaja tovaru v období predaja, pričom úrok časovo rozlíši prostredníctvom efektívnej úrokovej miery. Z pohľadu celkového splátkového obdobia vykazuje slovenský prístup vyššie celkové výnosy a náklady, pričom výsledok hospodárenia je zhodný s medzinárodnými štandardami. Avšak, z aspektu niektorých účtovných období sú badateľné rozdiely aj v celkových ročných výnosoch. Treba zdôrazniť, že z pohľadu IAS/IFRS sa úroková časť výnosu vykazuje vo finančnej činnosti a tržba z predaja tovaru v hospodárskej činnosti, pričom z pohľadu slovenských postupov účtovania sú celková tržba z predaja tovaru, resp. zúčtovanie opravnej položky k dlhodobej pohľadávke vykázané ako výnos hospodárskej činnosti.

Splátková metóda

Pri účtovaní výnosov splátkovou metódou sa separátne rozpúšťa úrok z obchodného úveru a obchodná marža. Úrok je rozpúšťaný na základe efektívnej úrokovej miery obdobne ako pri akruálnej metóde. Obchodná marža sa rozpúšťa do tržieb na základe uhradených splátok istiny, t.j. kumulatívny pomer uhradených splátok istiny k celkovej sume pohľadávky z istiny je základňou pre kumulatívne zúčtovanie obchodnej marže do výnosov. Keďže je výška vykázaného výnosu závislá od splátok, uvedená metóda nesie názov „splátková metóda“. Z pohľadu účtovania v zmysle slovenských postupov sa nič nemení a v rámci komparácie možno zaznamenať rozdiel vo vykázaných výnosoch ako v jednotlivých obdobiach, tak aj z kumulovaného pohľadu 4 rokov, pri zachovaní rovnakého kumulovaného výsledku hospodárenia.

Metóda úhrady nákladov

Pri metóde úhrady nákladov sa podľa medzinárodných štandardov vykáže výnos prislúchajúci k obchodnej marže až v momente pokrytia nákladov splátkami odberateľa. Na účely pokrytia nákladov sa považuje tá

časť splátky, ktorá prislúcha zníženiu pohľadávky z istiny. Uvedená metóda z pohľadu IAS/IFRS sa používa v prípadoch, ak úhrada od odberateľa je značne neistá, pričom nevýhodou metódy je nevykazovanie nákladov z predaja tovaru a prislúchajúcich tržieb vo výške týchto nákladov.

Výpočet predpokladaného odhadu vratiek tovaru

Pri predaji s možnosťou vrátenia tovaru kupujúcim vykáže účtovná jednotka v zmysle IAS 18 tržbu zníženú o odhad vratiek. K predmetnému odhadu je možné sa dopracovať využitím historických údajov a ich následnou extrapoláciou do budúcnosti. Ak je lehota na možné vrátenie tovaru krátkodobá a fiskálne vykazovanie účtovných výstupov napríklad kvartálne, je potrebné pri extrapolácii vychádzať aj zo sezónnosti. K požadovanému výsledku sa možno dopracovať napríklad metódou štatistickej extrapolácie časového radu s vplyvom sezónnosti, pri využití programovej aplikácie Statgraphics.

4.2 Aplikácia princípov vykazovania tržieb z predaja tovaru v zmysle IAS/IFRS a US GAAP s reflexiou na účtovnú závierku potravinárskeho subjektu

Štruktúra a vykazovanie tržieb v spoločnosti Vitana s.r.o.

Obchodná politika spoločnosti Vitana s.r.o. je založená na predaji tovaru :

- oproti vystaveným faktúram s dobou splatnosti nie dlhšou ako 75 dní,
- kde neexistuje dohoda o spätnom odkúpení tovaru,
- kde neexistuje predaj na splátky,
- kde existuje možnosť vrátenia tovaru kupujúcim, pričom táto dohoda je realizovateľná iba vo vzťahu k obchodným reťazcom a je podmienená expiráciou tovaru.

Z uvedeného dôvodu možno všeobecne konštatovať, že pri predaji tovaru spoločnosťou Vitana s.r.o. nemožno aplikovať postupy vykazovania tržieb pred dodávkou tovaru (metóda percenta dokončenia, metóda nulového zisku) a vykazovania tržieb po dodávke tovaru (akruálna metóda, splátková metóda, metóda nulového zisku), nakoľko obchodná politika predaja je založená na princípoch, kde tieto metódy nemajú v zmysle IAS 18 vypovedaciu schopnosť.

Z hľadiska správnej aplikácie IAS 18 však treba brať do úvahy eventúálnu možnosť vrátenia expirovaného tovaru obchodnými reťazcami. Prakticky sa táto záležitosť realizuje pravidelnými návštevami obchodných zástupcov spoločnosti Vitana s.r.o. v obchodných reťazcoch, zistí sa druh a množstvo tovaru, ktorý momentálne prekročil expiračnú lehotu a ten sa následne expeduje späť do skladových priestorov spoločnosti, kde sa likviduje. Na základe vráteného tovaru vystavuje Vitana s.r.o. dobropis za

vrátený tovar, ktorý následne prepláca, resp. započítava s ďalšími vystavenými faktúrami pre obchodný reťazec. Z uvedeného dôvodu bolo treba k 31.12.2005 stanoviť odhad vratiek tovaru dodaného počas roka 2005, ktorý je na pulloch v obchodných reťazcoch a ktorý sa nepredá z dôvodu prekročenia expirácie.

Konverzia parciálnych tržieb z účtovnej závierky zostavenej podľa slovenskej úpravy do IAS/IFRS

Z pohľadu dostupnosti a zberu potrebných informácií nebolo možné pre účely tejto práce získať relevantné údaje o vratkách všetkých dominantných produktov a takto zhodnotiť historický časový rad vratiek jednotlivých komodít na predikciu vratiek do budúcnosti. Spoločnosť Vítana s.r.o. však poskytla požadované informácie pre produktovú komoditu *Ryža gul'atozrnná lúpaná-1kg*. Pre účely zobrazenia metodiky a číselného vyjadrenia parciálneho efektu však môžeme dosiahnuť stanovený cieľ aj úpravou parciálnych tržieb. Konverziu parciálnych tržieb možno realizovať aj nasledovnými účtovnými zápismi :

| Text | Účt.zápis | Suma (v skk) |
|---|-----------|--------------|
| Predpoklad objemu vratiek z predaja r.2005 (skl.cena) | 604 / 504 | 2 329 124 |
| Predpoklad objemu vratiek z predaja r.2005 (marža) | 604 / 384 | 1 209 817 |
| | | |
| Vylúčenie tvorby rezervy na maržu vratiek | 459 / 554 | 1 209 817 |
| | | |
| Vylúčenie vplyvu vratiek počas roku 2005, účtovaných podľa slovenských postupov (revers dobropisov) | 311 / 604 | 189 956 |
| Vylúčenie vplyvu vratiek počas roku 2005, účtovaných podľa slovenských postupov (revers naskladnenia) | 504 / 132 | 132 327 |
| Vylúčenie vplyvu vratiek počas roku 2005, účtovaných podľa slovenských postupov (revers rozp.rezervy) | 654 / 459 | 57 629 |
| | 132 / 311 | 132 327 |
| Zaučtovanie realizácie vratiek počas roku 2005 postupom IAS/IFRS | 384 / 311 | 57 629 |
| | | |
| Efekt na výnosy roku 2005 | x | -3 406 614 |
| Efekt na náklady roku 2005 | x | -3 406 614 |
| Efekt na výsledok hospodárenia roku 2005 | x | 0 |

Zdroj: vlastný výpočet

Vzájomná komparácia vykázaných tržieb podľa jednotlivých princípov

V zmysle slovenských postupov sa tržba z predaja tovaru, o ktorom predpokladáme, že bude v budúcnosti vrátený odberateľom, kompenzuje tvorbou rezervy vo výške obchodnej marže, pričom však prislúchajúci výnos a náklad vo výške skladovej ceny takejto komodity je vykázaný v období predaja a následne stornovaný v období realizácie vratky. V zmysle IAS18/SFAS48 sa tržba a ani zodpovedajúci náklad z odhadovaných vratiek nikdy nevykáže, a preto aj keď je výsledok hospodárenia v oboch

komparovaných prípadoch zhodný, sú celkové tržby a prislúchajúce náklady v zmysle slovenských postupov podľa nášho názoru skreslené. Inak povedané, vykazuje sa tržba a náklad z predaja takého tovaru, ktorý de facto nezmenil majiteľa, nakoľko bol v budúcom období vrátený.

4.3 Aplikácia princípov vykazovania tržieb z predaja tovaru v zmysle IAS/IFRS a US GAAP s reflexiou na účtovnú závierku nepotravinárskeho subjektu

Štruktúra a vykazovanie tržieb v spoločnosti Olympus SK, s.r.o.

Spoločnosť Olympus SK predáva výrobky medicínskeho charakteru aj na splátky a teda vystavuje faktúry s celkovou lehotou splatnosti nad 1 rok. Pri tovare spotrebného charakteru sa vystavujú faktúry výhradne s krátkodobou lehotou splatnosti. Spoločnosť nepredáva tovar pri existencii dohody o jeho povinnom spätnom odkúpení a ani pri existencii možnosti vrátenia tovaru zákazníkom. Všeobecne, pri aplikovaní IAS18 teda možno konštatovať, že Olympus účtuje o tržbách v okamžiku predaja tovaru, kedy zároveň dochádza k splneniu všetkých podmienok na vykázanie tržieb. Pri predaji vyššie uvedeného sortimentu je bezpredmetné hovoriť o vykazovaní tržieb pred predajom (metóda percenta dokončenia, metóda nulového zisku), do úvahy však pripadá aplikácia aktuálnej, resp. splátkovej metódy v rámci vykazovania tržieb po dodávke tovaru.

Konverzia parciálnych tržieb z účtovnej závierky zostavenej podľa slovenskej úpravy do IAS/IFRS

Z objemu splátkového predaja roku 2005 bolo potrebné stanoviť prislúchajúcu výšku tržieb, zodpovedajúcu úroku pripadajúceho na obdobie roku 2005, ktorý sme vykázali vo finančnej činnosti Výkazu ziskov a strát. Zároveň sme ponížili tržby z predaja roku 2005 o úrok prislúchajúci nasledujúcim účtovným obdobiam. Následne, z objemu splátkového predaja minulých rokov, ktorého splátky sa realizovali aj počas roku 2005, bolo potrebné stanoviť výšku prislúchajúceho úroku, ktorý sa mal v zmysle medzinárodných štandardov rozpustiť do výnosov počas roku 2005 a ktorý sme vykázali vo finančnej činnosti VZaS. Zároveň sme z dôvodu úpravy prislúchajúcich nákladov eliminovali tvorbu opravnej položky zúčtovanej v zmysle §18, ods.7 slovenských postupov účtovania. Pri využití aktuálnej metódy vykazovania tržieb z predaja po dodávke tovaru sme stanovili diferenciu vykázanej tržby v zmysle slovenských postupov a IAS 18.

Vzájomná komparácia vykázaných tržieb podľa jednotlivých princípov

Finálne porovnanie komparovaných princípov možno zobrazíť v nasledovnej tabuľke :

| Označenie | Text | Číslo riadku | Slovenské postupy | IAS 18 |
|-----------|---|--------------|-------------------|---------|
| a | b | c | 1 | 2 |
| I. | Tržby z predaja tovaru (604) | 01 | 580 284 | 569 563 |
| A. | Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru (504) | 02 | 465 256 | 465 256 |
| + | Obchodná marža r. 01 - 02 | 03 | 115 028 | 104 307 |
| + | Pridaná hodnota r. 03 + r. 04 - r. 08 | 11 | 59 736 | 49 015 |
| * | Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti | 29 | 14 933 | 10 694 |
| * | Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti | 52 | -11 855 | -8 330 |

Zdroj: vlastný výpočet

Využívanie účtovných informácií o výnosoch spoločnosti ovplyvnených internacionalizáciou účtovníctva

Interpretované výsledky pochádzajú z parciálnych úprav výnosov oboch spoločností, čiže nezobrazujú komplexnú vypovedaciu schopnosť, ktorá by sa dosiahla konverziou celkových tržieb a celkovej účtovnej závierky zostavenej v zmysle slovenských postupov do princípov IAS/IFRS (US GAAP). Z uvedeného dôvodu výsledky finančných ukazovateľov ani nevyčíslujeme v absolútnych čiastkach. Komplexná konverzia však nebola cieľom práce, pričom ani nebolo možné zaobstarať všetky relevantné informácie na túto činnosť.

Z pohľadu *ukazovateľov aktivity* možno teda konštatovať, že :

- Pri konverzii tržieb z predaja tovaru, kde existuje právo na jeho vrátenie, v zmysle slovenských postupov účtovania do tržieb podľa princípov IAS/IFRS (US GAAP) u spoločnosti Vitana s.r.o. sme zaznamenali zníženie absolútnej čiastky tržieb. Toto zníženie sa premietne do zvýšenia ukazovateľa doby obratu zásob a doby obratu pohľadávok, pri následnom znížení ukazovateľa obratu fixných a obratu celkových aktív. Pohyb týchto ukazovateľov uvedeným smerom má za následok horšiu interpretáciu finančnej analýzy spoločnosti.
- Obdobne, pri konverzii „slovenských“ tržieb zo splátkových predajov spoločnosti Olympus SK, s.r.o. do tržieb v zmysle medzinárodných

štandardov konštatujeme celkové zníženie tržieb, ktoré sa opätovne prenesie do zhoršenia ukazovateľov aktivity z aspektu finančnej analýzy.

Pri interpretácii *ukazovateľov rentability* v rámci komparácie tržieb v zmysle slovenských postupov a IAS/IFRS (US GAAP) konštatujeme :

- Zvýšenie ukazovateľa rentability tržieb a rentability výnosov u spoločnosti Vitana s.r.o., nakoľko došlo k celkovému zníženiu tržieb, avšak nedošlo k zmene výsledku hospodárenia (konverzia tržieb z predaja tovaru s právom na jeho vrátenie).

- Zníženie výšky ukazovateľa rentability tržieb a rentability výnosov v spoločnosti Olympus SK, s.r.o., pričom došlo k zníženiu výsledku hospodárenia spolu so znížením tržieb/výnosov (konverzia tržieb splátkového predaja).

5 TEORETICKÉ A PRAKTICKÉ PRÍNOSY DIZERTAČNEJ PRÁCE

Výsledky práce priniesli jasne vyprofilované teoretické a praktické prínosy:

Teoretické prínosy

- Komparácia svetových prístupov k vedeniu účtovníctva a stanovenie harmonizácie účtovníctva ako jedinej možnej cesty k dosiahnutiu porovnateľnosti účtovných výstupov na celom svete.
- Analýza postavenia európskeho účtovníctva ako z pohľadu 4. smernice EÚ, tak aj z pohľadu novej stratégie vedenia účtovníctva.
- Špecifikovanie vplyvu IAS/IFRS a US GAAP na formovanie svetového a európskeho účtovníctva a zhodnotenie potreby procesu konvergencie oboch systémov z pohľadu internacionalizácie svetového účtovníctva.
- Komparácia definícií princípov vykazovania tržieb z predaja tovaru a služieb ako z pohľadu US GAAP a IAS/IFRS, tak aj z pohľadu slovenského prístupu.
- Analýza eventuálnych účtovných nezrovnalostí, ktoré môžu vyplývať aj z nedostatočnej úpravy účtovania a vykazovania výnosov.
- Rozbor slovenského prístupu k účtovaniu zákazkovej výroby a finančného prenájmu.

Praktické prínosy

- *Návrh širšej implementácie časovej hodnoty peňazí do výnosov s diferenciou na tržbu a úrok.*

Z pohľadu slovenských postupov účtovania, zákona o účtovníctve a zákona o dani z príjmov je táto problematika ustanovená a zároveň vyžadovaná iba pri účtovaní o finančnom prenájme. Z nášho pohľadu je však potrebné túto zásadu implementovať aj do iných okruhov účtovania, najmä pri vykazovaní tržieb s odloženou dobou splatnosti nad 1 rok, resp. pri dlhodobom splátkovom predaji, pri ktorom sa nejedná o finančný prenájom a to bez ohľadu na to, či v takýchto prípadoch je úrok explicitne dohodnutý alebo nie. Vychádzajúc totiž z koncepčného rámca IAS/IFRS

a zo zásady prednosti obsahu pred formou, pri dlhodobom financovaní úrok vzniká vždy, otázkou je iba to, kto ho platí.

- *Vykazovanie tržieb pri barteri podobných tovarov, rozdielnych tovarov a barteri služieb.*

Za účelom verného a pravdivého zobrazenia výstupov pri barteri podobných tovarov a služieb dvoch subjektov zastávame názor, že je potrebné legislatívne upraviť postup, pri ktorom nie je možné v takomto prípade účtovať o tržbe. Inak by bolo možné umelo zvyšovať obrat týchto spoločností účelovým vymieňaním si tovaru, resp. služieb. Pri takejto výmene sa samozrejme na druhej strane umelo zvyšujú aj náklady na predaný tovar, resp. náklady na prijatú službu, čím výsledok hospodárenia nie je dotknutý. Investorom však môžeme prezentovať klamlivé informácie a zvýšenom obrate spoločnosti. Pri výmene rozdielnych tovarov a služieb tržbu možno samozrejme vykázat.

- *Úprava tržieb pri predaji, kde existuje dohoda o spätnom odkúpení tovaru.*

Táto oblasť by mala byť taktiež upravená v slovenskej účtovnej legislatíve, z dôvodu eliminácie tvorby účelových dohôd medzi dvomi subjektmi, pri ktorých jeden subjekt môže umelo zvýšiť tržby za predaj tovaru pred koncom vykazovaného obdobia spôsobom, že predá tovar inému subjektu, pričom sa ho zaväzuje po určitom čase odkúpiť späť. Uvedená dohoda má charakter krátkodobého financovania, resp. úverovania predmetného subjektu a nie charakter predaja („substance over form“).

- *Predaj s možnosťou vrátenia tovaru kupujúcim.*

S cieľom dosiahnutia komparatívnej výhody u odberateľov, poskytujú mnohí výrobcovia možnosť vrátenia zakúpeného tovaru. Jedná sa najmä o dohodu pri existencii rôznych predajných akcií, na iniciáciu ktorých je odberateľ ochotný zrealizovať väčší odber tovaru ako obvykle. Takýto odber je zväčša uskutočňovaný za podmienky eventuálnej možnosti vrátenia tovaru nepredaného počas akciových dní. Z hľadiska vykázania reálneho predaja je potrebné si uvedomiť, že vrátené množstvo tovaru nepredstavuje skutočný predaj dodávateľa a z tohto dôvodu nemožno vykázat tržbu v celkovej sume tovaru prevzatého odberateľom. IAS 18 a SFAS 48 vyžadujú, aby tržby a náklady z takéhoto predaja boli ponížené o predpokladaný odhad vratiek s cieľom vykázania objektívnej sumy predaja. Slovenské postupy účtovania obdobné obchodné prípady neupravujú a vrátenie tovaru sa teda považuje za samostatný obchodný prípad nasledujúceho vykazovaného obdobia. Tento postoj hodnotíme z aspektu vykazovania výnosov relevantného obdobia za skresľujúci a preto navrhujeme, aby táto oblasť bola upravená aj v slovenských účtovných princípoch za účelom reálneho zobrazenia ekonomickej podstaty predaja.

- *Úprava vykazovania tržieb u prostredkovateľa, úprava vykazovania brutto a netto výnosu.*

Za zmienku stojí oblasť účtovania tržieb u sprostredkovateľa predaja tovaru, resp. služieb, kde je potrebné explicitne stanoviť, že sprostredkovateľ môže účtovať o tržbe iba vo výške provízie za sprostredkované plnenie.

- *Implementácia princípov akruálnej metódy, resp. splátkovej metódy pri predaji na splátky bez ohľadu na charakter finančného prenájmu.*

S odvolaním sa na vyššie uvedený praktický prínos dizertačnej práce vo forme separácie výnosu z predaja tovaru na tržbu a súvisiaci úrok pri dlhodobom financovaní predaja, resp. pri predaji na splátky považujeme za vhodné zvážiť aj možnosť úpravy tejto problematiky v slovenských postupoch účtovania viacerými, koncepcne konzistentnými metódami, v zmysle úpravy IAS18, resp. stanovením implicitnej metódy zobrazovania výnosov prostredníctvom jedného postupu, ako je to obdobné pri úprave finančného prenájmu.

- *Rozšírenie metód pri vykazovaní tržieb z predaja služieb na základe metódy špecifického výkonu, resp. metódy kompletného výkonu.*

Odporúčame na zváženie doplniť úpravu účtovania zákazkovej výroby v §30 postupov účtovania o metódy špecifického výkonu a kompletného výkonu, nakoľko pri niektorých zákazkových výrobách alebo niektorých komplexných službách je vykonanie konkrétneho plnenia v rámci projektu tak dominantné, že do vykonania tohto plnenia nemožno hovoriť o realizácii čiastkového plnenia, a preto nemožno vykazovať výnosy metódou percenta dokončenia.

- *Zmena úpravy použitia rezerv v slovenských postupoch účtovania.*

Domnievame sa, že znením použitia rezerv v zmysle §19, ods. 3 postupov účtovania sa dostávame do rozporu s §5, ods.1 týchto postupov účtovania, nakoľko použitím rezervy vo forme jej zúčtovania do výnosov v nasledujúcich účtovných obdobiach ako bola rezerva tvorená, účtujeme de facto o výnose do obdobia, s ktorým vecne a časovo nesúvisí. Túto nezrovnalosť si zrejme uvedomilo aj Ministerstvo financií SR, keď následne upravilo použitie rezerv v ods.9 predmetného paragrafu ako účtovanie na ľarchu príslušného účtu rezerv a v prospech vecne príslušného účtu záväzkov (účinnosť od 1.1.2007). Zároveň by sa podľa nášho názoru malo upraviť prípadné zrušenie rezervy do formy reverzie účtovného zápisu jej tvorby, t.j. ako zníženie nákladov a nie ako zúčtovanie výnosov.

- *Stanovenie objektívnej metódy na aplikáciu úpravy tržieb pri predaji tovaru, kde existuje možnosť jeho vrátenia kupujúcim.*

Z dôvodu potreby úpravy tržieb z predaja tovaru, pri ktorom existuje možnosť vrátenia tovaru kupujúcim je potrebné vykonať kvalifikovaný odhad predpokladaných vratiek z tovaru, ktorý bol predaný za vykazované obdobie. Následne treba znížiť celkové tržby z predaja tohto tovaru o tržbu prislúchajúcu k predpokladanému odhadu vratiek a túto tržbu vykazať až v momente, kedy právo na vrátenie tovaru zanikne (obdobne sa upravujú aj prislúchajúce náklady). Za jednu z možností ako takýto kvalifikovaný odhad

stanoviť považujeme aplikáciu štatistickej metódy extrapolácie časového radu, prostredníctvom ktorej extrapolujeme historické údaje do budúcnosti a stanovíme tak bázu pre samotnú úpravu tržieb bežného obdobia.

- *Zostavenie aplikačného modelu konverzie tržieb z predaja tovaru, pri ktorom existuje právo na jeho vrátenie a z predaja tovaru na báze dlhodobého splátkového predaja, vykázaných v zmysle slovenskej úpravy do princípov IAS/IFRS (US GAAP).*

Použitím teoretických poznatkov o spôsobe vykazovania tržieb v zmysle IAS/IFRS (US GAAP) pri predaji tovaru, kde existuje právo kupujúceho tovar vrátiť, resp. pri predaji tovaru založeného na úhrade formou dlhodobých splátok sme generovali praktické kroky, v zmysle ktorých možno všeobecne postupovať pri konverzii sledovaných tržieb vykázaných v zmysle slovenských predpisov do IAS/IFRS.

- *Zhodnotenie vplyvu internacionalizácie na interpretáciu účtovných informácií.*

Ako je zrejmé z vyššie uvedených informácií, odlišnosť celkových vykazovaných tržieb z predaja tovaru, resp. služieb má reflexiu na ukazovatele aktivity a rentability v rámci finančnej analýzy podniku. Odchýlky týchto hodnôt môžu viesť k odlišnej interpretácii hospodárskeho stavu účtovnej jednotky a k následnej zmene v rozhodovaní investora. Výsledkom je teda fakt, že účtovná informácia, ktorá je ovplyvnená internacionalizáciou účtovníctva (konverziou na IAS/IFRS, resp. US GAAP), môže viesť k odlišným interpretáciám a krokom investora, ktorý by možno pri analýze tejto informácie z účtovnej závierky zostavenej podľa slovenských postupov konal inak.

6 ZÁVER

Základným cieľom účtovníctva je poskytovať účtovné informácie. Aby boli tieto informácie využiteľné, musia odrážať verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a o finančnej situácii účtovnej jednotky. V rámci analýzy a využívání účtovných informácií je nevyhnutné, aby tieto informácie boli rozoznateľné aj z medzinárodného pohľadu. S rozvojom obchodnej globalizácie súvisí aj internacionalizácia účtovníctva, ktorá nevystupuje ako snaha o šandardizáciu účtovného systému, ale naopak vo forme účtovnej harmonizácie. Pri koncentrácii na vykazovanie účtovných výnosov princípmi IAS/IFRS a US GAAP, a to najmä z pohľadu vykazovania tržieb pri predaji tovaru možno konštatovať, že prístup IAS/IFRS (US GAAP) je jednoznačnejší a komplexnejší v komparácii so slovenskou úpravou.

Rozdiel vo vykazovaní tržieb z pohľadu slovenských postupov a z pohľadu IAS/IFRS (US GAAP) má reflexiu na pomerové ukazovatele finančnej analýzy, čo môže vyústiť do odlišných konsekvencií pri rozhodovaní zahraničných investorov. Záverom teda možno jednoznačne

potvrdiť, že internacionalizácia účtovníctva má vplyv na účtovné informácie pochádzajúce z účtovníctva založeného na slovenskej úprave a teda následne aj na ich využívanie, a to najmä zahraničnými investormi.

7 POUŽITÁ LITERATÚRA

- ALEXANDER, D.- ARCHER, S.: European Accounting Guide. London, Academic Press Ltd., 1995, 1570 s. ISBN 015602456X
- BANDLEROVÁ, A.: Komparácia právnej úpravy účtovníctva v procese postupnej harmonizácie. In: Zborník vedeckých prác z Medzinárodných vedeckých dní 2002-IV. zväzok. Nitra, 2002, s.877-881. ISBN 80-8069-030-8
- BANDLEROVÁ, A.: Analýza účtovného systému a jeho harmonizácia s európskymi a medzinárodnými účtovnými štandardami: dizertačná práca. Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2004, 128 s.
- BAŠTINCOVÁ, A.-KAREŠ, L.: Hospodársky výsledok v účtovníctve podnikateľov na Slovensku a v medzinárodných účtovných štandardoch. In: Ekonomický časopis = Journal of economics: časopis pre ekonomickú teóriu, hospodársku politiku, spoločensko-ekonomické prognózovanie č. 6, roč. 50, 2002, s. 1022-1039. ISSN 0013-3035
- BELKAOUI, A.R.: International and multinational accounting. London, The Dryden Press, 1994. NW1 7DX
- BIELIK, P. a kol.: Agrárna ekonomika. Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 1998, 243 s. ISBN 80-7137-480-6
- BIELIK, P.-HORSKÁ, E.-GOMES, P.: Využijeme skúsenosti európskych krajín pri vstupe do Európskej únie?. In: Nová ekonomika: vedecký časopis Obchodnej fakulty Ekonomickej univerzity v Bratislave č. 3, roč. 2, september 2003, s. 8-14. ISSN 1336-1732
- BLAHA, S.Z.: Jak posoudit finanční zdraví firmy. Praha, Management press, 2.vydanie, 1996, s.50-71. ISBN 80-85603-80-2
- CISKO, Š.: Finančná analýza – Kurz finančného riadenia č.6. Žilina, KŠPP - ICP, 2000, s.25. ISBN 80-88767-60-1
- FARKAŠ, R.: Smernice Európskej únie pre účtovníctvo a audítorstvo. Bratislava, Elita, 1. vydanie, 1997, s. 75. ISBN 80-8044-032-8
- FARKAŠ, R.: Konsolidovaná účtovná zvierka. Bratislava, Elita, 1. vydanie, 1995, s.88. ISBN 80-85323-76-1
- FARKAŠOVSKÁ, J.-HARUMOVÁ, A.: Porovnanie IFRS a US GAAP: diplomová práca. Bratislava, Ekonomická univerzita FPM, 2005, 92 s.
- HACHEROVÁ, Ž.: Alternatívne prístupy k harmonizácii účtovníctva. In: Zborník vedeckých prác: Aktuálne problémy riešené v Agrokomplexe. Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2001, s. 10-13. ISBN 80-7137-947-6
- HACHEROVÁ, Ž.-LÁTEČKOVÁ, A.-ŠKORECOVÁ, E.: Účtovníctvo podnikateľských subjektov. Učebné texty pre diaštančné štúdium. Trendy v poľnohospodárstve 339. Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2004, 240 s. ISBN 80-8069-318-8
- HANUŠOVÁ, H.: Evropské ekonomické prostředí. Praha, Computer Press, 1. vydanie, 1999, 135 s. ISBN 80-7226-265-3
- HARUMOVÁ, A.: Aplikácia medzinárodných účtovných štandardov v Slovenskej republike. In: Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie, Ekonomika,

- financie a manažment podniku – rok 2002. Bratislava, Ekonomická univerzita FPM, 2002, s. 254-257. ISBN 80-225-1240-0
- HEREJK, J.: Účetnictví v německy a anglicky mluvících zemích. Praha, Codex Bohemia, 1. vydanie, 1998, s. 230. ISBN 80-85963-70-1
 - HVOŽDÁROVÁ, J.: Implementácia IAS ako trend konsolidácie účtovnej závierky v Slovenskej republike. In: Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo v teórii a praxi, č. 7, roč. 9, 2001, s. 241-243. ISSN 1335-2024
 - JURÍKOVÁ, R.: Účtovná závierka podľa Medzinárodných účtovných štandardov a jej porovnanie so slovenskou právnou úpravou. Bratislava, SÚVAHA spol s.r.o., 2002, 144 s. ISBN 80-88727-51-0
 - KAREŠ, L.-BOLGÁČ, J.-VÉPYOVÁ, M.: IAS-Medzinárodné účtovné štandardy. Bratislava, SÚVAHA spol s.r.o., 2003, 87 s. ISBN 80-88727-55-3
 - KOČNER, M.: Tendencie internacionalizácie účtovníctva v SR, In: Agroregion 2000: Revitalizace agrární politiky-strategie pro předstupní období do EU: Sborník příspěvku z III. Ročníku mezinárodní vědecké konference pořádané ke 40. výročí založení fakulty České Budejovice 30.8.-1.9.2000. České Budejovice, Jihočeská univerzita, 2000, s.109-110. ISBN 80-7040-425-6
 - KOČNER, M.: Medzinárodné účtovné štandardy. In: Zborník Medzinárodnej vedeckej konferencie, Nové informačné technológie, podnikové informačné systémy a finančné nástroje v riadení poľnohospodárskych subjektov. Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2001, s. 44-46. ISBN 80-7137-946-8
 - KOČNER, M.: Analyzovanie argumentov pre internacionalizáciu účtovníctva. In: Zborník MVD, Ekonomické a manažérske aspekty trvalo udržateľného rozvoja poľnohospodárstva, IV. zväzok Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2001, s.856-859. ISBN 80-7137-869-0
 - KOČNER, M.-KONVALINA, M.: Vykazovanie výnosov v zmysle IAS/IFRS v komparácii so slovenskou úpravou. In: Ekonomické rozhľady č.1, roč.35, 2006, s. 116-121. ISSN 0323-262X
 - KOČNER, M.- KONVALINA, M.: Miera aproximácie slovenských účtovných štandardov k štvrtej smernici EÚ. In: Zborník vedeckých prác z Medzinárodných vedeckých dní 2002, IV. zväzok, 1.diel Ekonomika. Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2002, s.1044-1049. ISBN 80-8069-030-8
 - KOČNER, M.-KONVALINA, M.: Komparácia metód oceňovania v medzinárodnom účtovníctve, Agricultural economics = Zemědělská ekonomika: An international journal = mezinárodní vědecký časopis. č. 6, roč. 49, 2003, s. 290-294. ISSN 0139-570X
 - KOČNER, M.-KONVALINA, M.: Vykazovanie výnosov pri predaji tovaru vo svetovom účtovníctve. In: Zborník z vedeckého seminára s medzinárodnou účasťou, Faktory podnikovej úspešnosti v podmienkach európskeho agrárneho trhu. Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2005, s. 294-299. ISBN 80-8069-615-2
 - KOLEKTÍV: Medzinárodné účtovné štandardy a konsolidovaná účtovná závierka po vstupe do Európskej únie. Bratislava, Epos, 2005, 396 s. ISBN 80-8057-622-X
 - KONVALINA, M.: Výnosy ako reálny obraz ekonomickej činnosti podniku. In: Zborník vedeckých prác z medzinárodnej vedeckej konferencie Mladá Veda 2005, Budúcnosť Európy je v rukách mladých. Račkova dolina, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2005. ISBN 80-8069-673-X
 - KONVALINA, M.: Smerovanie novej stratégie európskeho účtovníctva. In: Zborník Slovenská akadémia pôdohospodárskych vied: Aktivovanie zdrojov trvalo

- udržateľného rozvoja národného hospodárstva. Hriňová - Poľana, 2003, s. 126-130. ISBN 80-89162-03-7
- KONVALINA, M.: Revenue recognition within world accounting in comparison with Slovak approach. In: Proceedings from international scientific conference, Future of small and medium sized Enterprises in united Europe, Banská Bystrica, Univerzita Mateja Bela, 2005. ISBN 80-8083-096-7
 - KONVALINA, M.: Účtovné výnosy ako objektívna súčasť základu dane. In: Sborník referátů a abstraktů VIII. Ročníku mezinárodní odborné konference Daně-teorie a praxe 2005, Akademie Sting-soukromá vysoká škola v Brně. Brno, 2005, s. 37-40. ISBN 80-86342-50-6
 - KONVALINA, M.: Postavenie direktív EÚ vo svetovom účtovníctve. In: Zborník vedeckých prác z medzinárodnej vedeckej konferencie doktorandov. Nitra, september 2002, s. 81-85. ISBN 80-7137-971-9
 - KOVALČÍKOVÁ, A.: Aplikácia medzinárodných účtovných štandardov vo výučbe účtovníctva na vysokých školách ekonomického zamerania. In: Zborník príspevkov z druhého vedeckého seminára k výsledkom vedecko-výskumnej činnosti Katedry účtovníctva, Rozvoj účtovnej teórie a jej aplikácia v praxi z interdisciplinárneho hľadiska, Bratislava, Ekonomická univerzita FHI - Katedra účtovníctva - Vydavateľstvo EKONÓM, 2006, s. 14-16. ISBN 80-225-2169-8
 - KOVALČÍKOVÁ, A.-KORDOŠOVÁ, A.: Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor v procese medzinárodnej harmonizácie účtovníctva. In: Ekonomické rozhlady: vedecký časopis Ekonomickej univerzity v Bratislave = quarterly journal of the University of Economics Bratislava č. 1, roč. 33, 2004, s. 61-67. ISSN 0323-262X
 - KOVANICOVÁ, D.: Finanční účetnictví – Světový koncept. Praha, Polygon, 5. vydanie, 2005, s.532. ISBN 80-7273-129-7
 - KRUPOVÁ, L.: IAS v příkladech-I.díl. Praha, Vydavateľstvo VOX, 1. vydanie, 2002, s.215. ISBN 80-86324-22-2
 - LÁTEČKOVÁ, A.: Kvantifikácia účtovných informácií vo vnútropodnikových štruktúrach poľnohospodárskeho podniku pre potreby manažmentu: dizertačná práca. Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2000, 142 s.
 - MIKA, V.-SOUKUPOVÁ, B.: Využitie účtovných informácií v riadení vybraného podniku: diplomová práca. Bratislava, 2005, 62 s.
 - MLÁDEK, R.: Začína sa boj o podobu svetových účtovných systémov. In: Účtovníctvo Auditorstvo Daňovníctvo v teórii a praxi s prílohou č.1, roč. XI, 2003, s. 4-5. ISSN 1332-2024
 - MLÁDEK, R.: Světové účetnictví IFRS/US GAAP. Praha, Linde, 2005, s. 416. ISBN 80-7201-519-2
 - MLÁDEK, R.: Světové účetnictví US GAAP-2. aktualizované a přepracované vydání – online. Dostupné na internete : http://www.gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=13&z_id=a_knihy-SU-Index_c
 - MLÁDEK, R.: *IFRS/US GAAP – Světové účetnictví* : studijní materiál k semináři. Praha, Vydavateľstvo VOX, 2005, 236 s.
 - MOKOŠOVÁ, D.-VAŠEK, L.: Aktuálne zmeny v medzinárodných štandardoch pre finančné vykazovanie. In: Dane a účtovníctvo v praxi č.1, roč. XI., 2006, 55-57 s. ISSN 1335-7034
 - PATAKY, J.: Základy účtovníctva. Učebné texty pre dištančné štúdium. Trendy v poľnohospodárstve 354. Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2004, 191 s. ISBN 80-8069-460-5

- PODOLÁK, A.:** Vplyv globalizácie na zahraničný agroobchod SR. In: Zborník vedeckých prác z konferencie Medzinárodné vedecké dni 2002, Nitra, Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2002, s.1168-1170. ISBN 80-8069-031-6
- POPPINGHAUS, Ch.:** The changes in the general conditions of accounting policy in corporations caused by the implementation of the fourth EC directive in national law, on the example of the Federal Republic of Germany: dizertačná práca. Bratislava, Univerzita Komenského FM, 1999.
- PROKEŠOVÁ, N.-HVOŽDÁROVÁ, J.:** Všeobecne uznávané účtovné zásady a ich aplikácia v právnej úprave účtovníctva Slovenskej republiky: diplomová práca. Bratislava, Ekonomická univerzita FHI - KÚČ, 2002, 69 s.
- SEDLÁČEK, J.:** Účetníctví podnikatelů po vstupu do Evropské unie. Praha, C.H. Beck, 2004, 276 s., ISBN 80-7179-859-2
- SEKERKA, B.:** Finanční analýza společnosti na bázi účetních výkazů. Praha, Profess Consulting, 2. upravené vydanie, 1997, s.61-70. ISBN 80-85235-40-4
- SLÁDEK, V.:** Ekonomické minimum pre vedúcich vnútorných jednotiek akciovej spoločnosti. Bratislava, Printservis, I. vydanie, 1996, s. 95-100. ISBN 80-967574-1-5
- SOUKUPOVÁ, B.:** Účtovníctvo. Bratislava, Elita, 1997. ISBN 80-8044-040-9
- SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A. :** Účtovníctvo. Bratislava, IURA Edition, 2. vydanie, 2004, 640 s. ISBN 80-8078-020-X
- SOUKUPOVÁ, B.:** Súčasný problémy účtovníctva v procese nadnárodnej harmonizácie. In: Zborník - 7. medzinárodná vedecká konferencia, Kvantitatívne metódy v ekonómii a podnikaní, Fakulta hospodárskej informatiky EU, Bratislava 29. a 30. marec 2001. Bratislava, Ekonomická univerzita - Vydavateľstvo Ekonom, 2001, s. 72-79. ISBN 80-225-1382-2
- SOUKUPOVÁ, B.:** Účtovníctvo vo svetle nadnárodnej harmonizácie. In: Účtovníctvo, auditorstvo, daňovníctvo v teórii a praxi č.5, roč. IX, 2001, s. 212-216. ISSN 1335-2024
- ŠÍBL, D.:** Európska Únia a Slovensko. Bratislava, SPRINT, 2. vydanie, 1998. ISBN 80-88848-42-3
- ŠLOSÁROVÁ, A.:** Účtovníctvo v Slovenskej republike po vstupe do Európskej únie. In: Zborník Medzinárodnej vedeckej konferencie, Vývoj ekonomickej teórie a vzdelávania, uplatnenie a perspektívy v SR, Bratislava, Ekonomická univerzita, 2005, s.361-364. ISBN 80-225-2110-8
- ŠLOSÁROVÁ, A.:** Všeobecná charakteristika a prehľad IAS/IFRS III. In: Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva č. 7, roč. 10, 2005, s. 46-53. ISSN 1335-7034
- ŠLOSÁROVÁ, A.:** Účtovná závierka - právna úprava v SR v porovnaní s IAS/IFRS. In: Dane a účtovníctvo v praxi: mesačník plný informácií z oblasti daní, práva a účtovníctva č. 10, roč. 8, 2003, s. 58-59. ISSN 1335-7034
- ŠRÁMEK, D.-MÁZIKOVÁ, K.:** Význam informácií z účtovníctva pre manažment a marketing podniku: diplomová práca. Bratislava, Ekonomická univerzita FHI-KÚČ, 2002, 79 s.
- ŠURANOVÁ, Z.:** Stupne vývoja a meranie úspešnosti internacionalizácie účtovníctva. In: Acta Faculties Aearii Publici, Zborník vedeckých prác FF UMB, Banská Bystrica č.1. Banská Bystrica, Univerzita Mateja Bela, 1998, s. 73-88. ISBN 80-7143-912-1
- ŠURANOVÁ, Z.:** Používanie IAS/IFRS v slovenskom účtovníctve po vstupe do EÚ. In: Finančný manažér: štvrťročník Slovenskej asociácie podnikových finančníkov č. 1, roč. 5, 2004, s. 11-12. ISSN 1335-5813

- ŠURANOVÁ, Z.: Ekonomický obsah 4. direktívy Rady Európskej únie - súčasť európskeho účtovného kódexu. In: Ekonomické rozhľady = Economic review: vedecký časopis Ekonomickej univerzity v Bratislave = Quarterly journal of the University of Economics Bratislava č. 2, roč. 28, 1999, s.111-124. ISSN 0323-262X
- ŠURANOVÁ, Z.-SAXUNOVÁ, D.-KRIŠTOFÍK, P.: Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IAS/IFRS - I. diel. Banská Bystrica, Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, 2004, s.220. ISBN 80-8083-021-5
- TUMPACH, M.: Európska únia a IFRS/IAS. In: Účtovníctvo Audítorstvo Daňovníctvo v teórii a praxi s prílohou č.4, roč. XI., 2003, s.148-149. ISSN 1335-2024
- TUMPACH, M.: Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS. Bratislava, Vydavateľstvo IURA Edition, 2006, 476 s. ISBN 80-8078-072-2
- VLACHYNSKÝ, K.-KRÁĽOVIČ, J.: Finančný manažment. Bratislava, Vydavateľstvo Ekonómia, 2002, 419 s. ISBN 80-89047-17-3
- VYSUŠIL, J.: České a americké účtovníctví. Ostrava, Montanex a.s., 1998, 143 s. ISBN 80-85780-97-6
- International Accounting Standard No.18 (IAS 18)
- Staff Accounting Bulletins No.104 (SAB 104)
- Staff Accounting Bulletins No.101 (SAB 101)
- Statement of Position 97-2 (SOP 97-2)
- Statement of Financial Accounting Standards No.48 (SFAS 48)
- Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978
- Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983
- Accounting Harmonisation : A New Strategy vis a vis International Harmonisation (COM 95 (508) Commission Communication November 1995)
- Interpretative Communication Concerning Certain Articles of the Fourth and Seventh Directives on Accounting
- Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, Official Journal L 243, 11/09/2002 P. 0001 - 0004
- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení zákona č. 562/2003 Z. z. a zákona č.561/2004 Z. z.
- Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení zákona č.43/2004 Z. z., zákona č.177/2004 Z. z., zákona č.191/2004 Z. z., zákona č.391/2004 Z. z., zákona č.538/2004 Z. z., zákona č.539/2004 Z. z. a zákona č. 659/2004 Z. z.
- Zákon č. 513/1991 Zb.- Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov
- Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení opatrenia MF SR č.25167/2003-92 a opatrenia MF SR č.10069/2004-74
- Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení opatrenia MF SSR č.25167/2003-92 a opatrenia MF SR č.10069/2004-74

- Opatrenie MF SR č. MF/011053/2006-72 z 15.februára 2006, ktorým sa ustanovuje spôsob úpravy výsledku hospodárenia vykázaného daňovníkom v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo
- Nariadenie komisie (ES) č. 1725/2003 z 29.septembra 2003, ktorým sa prijímajú medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a rady (ES) č.1606/2002)
- Nariadenie komisie (ES) č. 707/2004 zo 6.apríla 2004, ktorým sa mení a dopĺňa Nariadenie (ES) č.1725/2003
- Komentár k novému zákonu o účtovníctve, Hospodárske noviny, ročník X., 21.-23.október 2002, str.23
- <http://www.fee.be>
- <http://www.ifrs.cz>
- <http://www.gaap.cz>
- <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/may1999/profiss.htm>
- <http://www.enoviny.sk>
- <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003R1725:CS:HTML>
- http://www.gaap.cz/main_page/Cz/main/clanky/Rezervy.pdf
- <http://www.enoviny.sk/?sekcia=3&uroven=1&obsah=6&cid=11697&wa=W0610EI A03&uid=&e=&odkial=ENIAS>

8 PUBLIKOVANÉ PRÁCE SÚVISIACE S PROBLEMATIKOU

KONVALINA, M.: Postavenie direktív EÚ vo svetovom účtovníctve. In: Zborník vedeckých prác z medzinárodnej vedeckej konferencie doktorandov Mladá Veda 2001. Račková dolina, 2001, s. 81-85, ISBN 80-7137-971-9

KOČNER, M.-KONVALINA, M.: Miera aproximácie slovenských účtovných štandardov k štvrtej smernici EÚ. In: Zborník vedeckých prác z konferencie Medzinárodné vedecké dni 2002. Nitra: SPU, 2002, s. 1044-1049, ISBN 80-225-1327-2

KOČNER, M.-KONVALINA, M.: Komparácia metód oceňovania v medzinárodnom účtovníctve, Agricultural economics = Zemědělská ekonomika : an international journal = mezinárodní vědecký časopis., č. 6, roč. 49, 2003, s.290-294, ISSN 0139-570X

KONVALINA, M.: Smerovanie novej stratégie európskeho účtovníctva. In: Zborník Slovenská akadémia pôdohospodárskych vied: Aktivovanie zdrojov trvalo udržateľného rozvoja národného hospodárstva. Hriňová - Poľana, 2003, s. 126-130, ISBN 80-89162-03-7

KONVALINA, M.: Revenue recognition within world accounting in comparison with Slovak approach, In: Proceedings from international scientific conference, Future of small and medium sized Enterprises in united Europe, Banská Bystrica, 12-13.5.2005, ISBN 80-8083-096-7

KONVALINA, M.: Účtovné výnosy ako objektívna súčasť základu dane, In: Sborník referátů a abstraktů VIII. Ročníku mezinárodní odborné konference Daně-teorie a praxe 2005, Akademie Sting-soukromá vysoká škola v Brně, Brno, 2005, s.37-40, ISBN 80-86342-50-6

KOČNER, M.-KONVALINA, M.: Vykazovanie výnosov pri predaji tovaru vo svetovom účtovníctve, In: Zborník z vedeckého seminára s medzinárodnou účasťou, Faktory podnikovej úspešnosti v podmienkach európskeho agrárneho trhu, SPU, Nitra, 2005, s.294-299, ISBN 80-8069-615-2

KONVALINA, M.: recenzia časti publikácie Kareš, L.: Účtovné súvzťažnosti od A po Z, Harumová, A.-Reporting, Bratislava, EU Bratislava, Dialógy o ekonomike a riadení 23/2005, roč.VII., 2005, s.104-105, ISSN 1335-4582

KONVALINA, M.: Výnosy ako reálny obraz economickej činnosti podniku, In: Zborník vedeckých prác z medzinárodnej vedeckej konferencie Mladá Veda 2005, Budúcnosť Európy je v rukách mladých, SPU, Račkova dolina, 2005, ISBN 80-8069-673-X

KONVALINA, M.: recenzia publikácie Krupová, L.: IAS v príkladech, Bratislava, 2005, www.porada.sk

KOČNER, M.-KONVALINA, M.: Vykazovanie výnosov v zmysle IAS/IFRS v komparácii so slovenskou úpravou, Ekonomické rozhľady, č.1, roč.35, 2006, s. 116-121, ISSN 0323-262X

Účasti na riešených výskumných úlohách :

Grant VEGA: č. projektu 137/011140 : Analýza vplyvu faktorov na vývoj zmenkového obchodu. Zodpovedný riešiteľ : Doc. Ing. Marián Kočner, PhD.

Inštitucionálny výskum : Výskumný projekt E.X-Vybrané finančné nástroje a ich pôsobenie na podnikateľské aktivity v PPK. Zodpovedný riešiteľ : Doc. Ing. Tibor Koščo, CSc.