

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/B/2018/36097107840748292

**AKRUÁLNY PRINCÍP A JEHO APLIKÁCIA
V ÚČTOVNÍCTVE PODNIKATEĽA**

Bakalárska práca

2018

Patrícia Šišoláková

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

AKTUÁLNY PRINCÍP A JEHO APLIKÁCIA
V ÚČTOVNÍCTVE PODNIKATEĽA

Bakalárska práca

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: Účtovníctvo

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

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Bratislava 2018

Patrícia Šišoláková

ČESTNÉ VYHLÁSENIE

Čestne vyhlasujem, že bakalársku prácu som vypracovala samostatne a uviedla som všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....

Patrícia Šišoláková

Pod'akovanie

Touto cestou veľmi pekne ďakujem mojej vedúcej práce prof. Ing. Anne Šlosárovej za jej odborné vedenie, metodickú pomoc a cenné rady pri vypracovávaní bakalárskej práce a za ochotu pri konzultáciách.

ABSTRAKT

ŠIŠOLÁKOVÁ, Patrícia: *Akruálny princíp a jeho aplikácia v účtovníctve*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúca záverečnej práce: prof. Ing. Anna Šlosárová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2018, 43 s.

Cieľom záverečnej práce je analýza akruálneho princípu, ktorý je jedným z kľúčových predpokladov podvojného účtovníctva. Prvá časť práce vysvetľuje podstatu akruálneho princípu ako všeobecne uznávanej účtovnej zásady podvojného účtovníctva v súlade s národnou právnou úpravou účtovníctva ako aj nadnárodnou úpravou účtovníctva. Súčasťou práce je analýza významu akruálneho princípu pre vykazovanie neukončených transakcií v účtovnej závierke podnikateľa z teoretického hľadiska. Záverečná časť práce je venovaná, pre lepšie porozumenie tejto problematiky, aplikácii akruálneho princípu na jednoduché vzorové príklady. Práca je rozdelená do 3 kapitol, obsahuje jeden graf, tri schémy a jednu tabuľku. Prvá kapitola je venovaná opisu súčasného stavu riešenej problematiky doma a v zahraničí, ktorej sme priblížili akruálny princíp v teoretickej rovine. Druhá kapitola zachytáva cieľ práce, metodiku práce a použité metódy skúmania. Záverečná kapitola sa venuje aplikácii teoretických poznatkov na konkrétne praktické príklady, čím čitateľovi objasňuje danú tému v praxi.

Výsledkom riešenia danej problematiky je analýza akruálneho princípu ako takého, a následná aplikácia teoretických poznatkov na praktické jednoduché príklady pri rôznych druhoch transakcií.

Kľúčové slová:

Akruálny princíp, časové rozlíšenie nákladov a výnosov, účtovné obdobie, účtovná závierka

ABSTRACT

ŠIŠOLÁKOVÁ, Patrícia: *Accrual principle and its application in accounting*. - University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. - Lecturer: prof. Ing. Anna Šlosárová, PhD. - Bratislava: FHI EU, 2018, 43 p.

The aim of the final thesis is to clarify the accrual principles, which is one of the key assumptions of double-entry accounting. The first part of the thesis explains the essence of the accrual principle as the generally accepted accounting principle of double-entry accounting in accordance with the National Accounting Regulation as well as with the transnational accounting legislation. Thesis is an analysis of the significance of the accrual principle for the reporting of unfinished transactions in the financial statements of the entrepreneur from a theoretical point of view. The conclusion of the thesis is for a better understanding of this issue, deals with application of the accrual principle to simple examples. The thesis is divided into 3 chapters, contains one graph, three diagrams and one table. The first chapter is devoted to a description of the current situation at home and abroad of this issue, to which we approached accrual principles in the theoretical base. The second chapter captures the aim of the work, the methodology of the work and the methods of investigation used. The final chapter deals with applications of theoretical knowledge on concrete practical examples, thus explaining the topic in practice.

The outcome of this issue is the approximation of the accrual principle as such and application of the theoretical knowledge to practical simple examples of different types of transactions.

Keywords:

Accrual basis, time-deferring of expenses and revenues, accounting period, financial statements

Obsah

Úvod.....	15
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	16
1.1 Legislatívny rámec.....	17
1.1.1 Národná legislatíva.....	17
1.1.2 Nadnárodná legislatíva.....	18
1.2 Porovnanie peňažného a akruálneho princípu	19
1.2.1 Peňažný princíp	19
1.2.2 Akruálny princíp	20
1.3 Časové rozlíšenie v užšom zmysle	22
1.3.1 Tranzitória.....	23
Náklady budúcich období	23
Výnosy budúcich období.....	23
1.3.2 Anticipácie.....	23
Výdavky budúcich období	23
Príjmy budúcich období	24
1.4 Širšie súvislosti akruálneho princípu	25
1.5 Účtovná závierka v nadväznosti na akruálny princíp	27
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	30
3 Výsledky práce a diskusia.....	32
3.1 Časové rozlíšenie v užšom zmysle	32
3.2 Neukončené transakcie	35
3.4 Položky časového rozlíšenia nákladov a výnosov – vplyv na súvahu	38
3.5 Položky časového rozlíšenia - vplyv na prehľad peňažných tokov	39
Záver	41
Použitá literatúra	42

Úvod

V dobe rozmachu podnikania sa stalo účtovníctvo neoddeliteľnou súčasťou každodenného života podnikateľov a chodu účtovných jednotiek. Bez účtovníctva, a teda zaznamenávania zmien stavu majetku a záväzkov, pohľadávok, peňažných prostriedkov a transakcií, by neexistovali informácie o finančnej a ekonomickej situácii účtovných jednotiek. Tieto záznamy sú najdôležitejšími údajmi pre výpočet výsledku hospodárenia a zostavenie účtovnej závierky, ktorá ako vieme, slúži širokému spektru používateľov týchto informácií. Na základe údajov prezentovaných v účtovnej závierke konatelia, manažment rozhoduje o ďalších krokoch a smerovaní účtovnej jednotky. Nielen interní používatelia, ale aj externí, ako napríklad investori, dodávatelia alebo štát, majú záujem o dáta z účtovnej závierky pri rozhodovaní sa v prípade investovania, obchodovania alebo iného vzťahu so spoločnosťou. Z dôvodu poskytovania verného a pravdivého obrazu skutočností predkladaných v účtovnej závierke je potrebné, aby účtovná jednotka dodržiavala všetky účtovné zásady počas celého trvania účtovného obdobia od jeho začiatku až po jeho koniec. Dodržiavaním účtovných zásad, ktoré vznikli zosumarizovaním a zgeneralizovaním praktických poznatkov, čím sa vytvorila teoretická základňa podvojného účtovníctva, sa zabezpečuje táto požiadavka a podstata účtovníctva.

Cieľom bakalárskej práce je analyzovať aktuálny princíp ako jednu zo všeobecne uznávaných účtovných zásad podvojného účtovníctva a dokázať na základe teoretických poznatkov aplikovaných na príkladoch uplatnenie aktuálneho princípu v neukončených transakciách zaznamenávaných v účtovníctve.

Problematika bakalárskej práce je opísaná v troch kapitolách. Prvá kapitola nesie názov súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí, ktorá vysvetľuje podstatu aktuálneho princípu, jeho porovnanie s peňažným princípom, charakterizuje aktuálny princíp v legislatívnej rovine. Kapitola sa tiež venuje podstate aktuálneho princípu, ktorou je časové rozlíšenie v užšom zmysle a časové rozlíšenie v širšom zmysle. Vplyv aktuálneho princípu v účtovných výkazoch, ukončuje teoretické poznatky obsiahnuté v prvej kapitole. Druhú časť práce tvorí cieľ práce, pre ktorý som sa rozhodla danú problematiku spracovať a je v nej taktiež opísaná metodika práce a použité metódy skúmania. V záverečnej kapitole práce som aplikovala teoretické poznatky na konkrétne praktické príklady, čím som sa snažila dokázať uplatnenie aktuálneho princípu na rôznych druhoch transakcií. Záver tejto kapitoly porovnáva vplyv položiek časového rozlíšenia na v jednotlivých súčiastiach účtovnej závierky.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Účtovníctvo jestvuje už niekoľko tisícročí. Počiatky vývoja sa datujú až do starovekej Mezopotámie, starého Iránu alebo Egypta. Jeho vývoj súvisel s rozvojom obchodu a trhu. Vznik podvojného účtovníctva sa datuje do 13. storočia v dôsledku potreby evidencie viacerých simultánných transakcií financovaných z bankových úverov. Pojem podvojný účtovníctvo prvýkrát opísal Luca Pacioli v knihe *Summa de arithmetica, geometria, proportion et Proportionalita*. Pacioli opisuje účtovníctvo ako systém umožňujúci rýchly prístup k informáciám, ktoré sú potrebné pre obchodníka na vyhodnotenie súčasnej finančnej situácie alebo pri rozhodovaní sa do budúcnosti.

Ďalší dôležitý medzník vo vývoji účtovníctva nastal v Spojenom kráľovstve v polovici 19. storočia počas veľkej priemyselnej revolúcie. Bolo to spojené s rozvojom výroby, logistiky a vznikom spoločností s ručením obmedzeným a v účtovníctve sa zaznamenávali čoraz komplikovanejšie obchodné transakcie. S nárastom počtu spoločností sa zvýšil aj dopyt po spoľahlivom účtovníctve a účtovníctvo sa tak stalo neoddeliteľnou súčasťou podnikového a finančného systému. Z dôvodu odlišností v účtovnej závierke a rozdielných postupov účtovania sa začali objavovať profesijné organizácie, ktoré produkovali vyškolených účtovníkov. V tomto čase boli vytvorené pravidlá a štandardy, ktoré sú dodnes základom medzinárodných noriem, zákonov alebo opatrení.

Potreba aktuálneho účtovníctva vznikla z rastúcej zložitosti obchodných transakcií a želania o presnejšie finančné informácie. Predaj na úver a projekty, ktoré poskytujú toky príjmov počas dlhého časového obdobia ovplyvňujú finančnú situáciu spoločnosti v čase transakcie, preto má zmysel takéto udalosti evidovať tak, aby sa vykázali v účtovných závierkach počas toho istého obdobia, do ktorého patria. Podľa účtovníctva na základe časového rozlíšenia majú účtovné jednotky okamžitú spätnú väzbu o svojich očakávaných nákladoch a výnosoch, čo uľahčuje podnikom lepšie spravovať svoje súčasné zdroje a efektívnejšie plánovať do budúcnosti.

1.1 Legislatívny rámec

Účtovníctvo sa v rôznych krajinách sveta v malej miere líši z formálneho i vecného hľadiska. Rozdiel je spôsobený odlišným právnym a ekonomickým prostredím krajiny, členstvom v určitom politickom alebo ekonomickom zoskupení, a taktiež rôznymi tradíciami a zvykmi krajiny.

1.1.1 Národná legislatíva

V slovenskej právnej úprave, v zákone č. 431/2002 Z. z o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), pojednávajúcej o účtovníctve nie je explicitne uvedený pojem akruálny princíp. Pojem accrual v účtovníctve znamená časové rozlíšenie, ale v širšom význame pojednáva aj o vecnom rozlíšení vzhľadom na určité časové obdobie. Vo vzťahu k akruálnemu princípu sa v zákone o účtovníctve uvádza nasledovné: *„Účtovná jednotka účtuje a vykazuje účtovné prípady v období, s ktorým časovo a vecne súvisia. Ak túto zásadu nemožno dodržať, účtovná jednotka ich zaúčtuje a vykáže v období, keď sa tieto skutočnosti zistili.“*¹

*„Náklady a výnosy účtuje účtovná jednotka v tom období, v ktorom vznikli, bez ohľadu na deň ich úhrady, inkasa alebo vyrovnania iným spôsobom. Výdavky a príjmy účtuje účtovná jednotka vždy v tom období, v ktorom dôjde k ich úhrade alebo inkasu.“*²

Zákon o účtovníctve definuje pojmy súvisiace s akruálnym princípom takto: Príjmom sa chápe prírastok peňažných prostriedkov alebo prírastok ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky.[§ 2 ods. 4) písm. f)] Výnosom rozumieme zvýšenie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť. [§ 2 ods. 4) písm. c)] Naopak nákladom rozumieme zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť. [§ 2 ods. 4) písm. e)] Výdavok predstavuje úbytok peňažných prostriedkov alebo ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky. [§ 2 ods. 4) písm. g)]

¹ Zákon o účtovníctve, § 3 ods. 1.

² Zákon o účtovníctve, § 3 ods. 2, druhá veta.

1.1.2 Nadnárodná legislatíva

Medzinárodné štandardy finančného vykazovania (ďalej len „IFRS“), konkrétne Medzinárodný účtovný štandard (ďalej len „IAS“) 1.27 vyžaduje, aby účtovná jednotka zostavila svoju účtovnú závierku s použitím účtovníctva na základe časového rozlíšenia s výnimkou informácií o peňažných tokoch.

Koncepčný rámec IFRS považuje akruálny princíp za predpoklad zostavovania účtovnej závierky, v súlade s ktorým sa transakcie a iné udalosti s peňažnými dôsledkami pre podnik, v účtovníctve uznávajú v období, s ktorým časovo a vecne súvisia a nie až v dobe príjmu alebo úhrady peňažných prostriedkov. Podľa medzinárodných účtovných štandardov, zostavovanie a zverejňovanie účtovnej závierky sa požaduje, aby účtovná jednotka s výnimkou údajov o peňažných tokoch, zostavila účtovnú závierku na základe akruálneho princípu. Pri jeho uplatnení sa zložky účtovnej závierky ako sú majetok, záväzky, vlastné imanie, výnosy a náklady vykazujú, ak vyhovujú definíciám a kritériám uvedeným v koncepčnom rámci pre vykazovanie týchto zložiek. V súlade s akruálnym princípom je výsledok hospodárenia rozdielom celkových výnosov a celkových nákladov za príslušné obdobie. Zisk však vyjadruje nielen prírastok peňažných prostriedkov, ale aj očakávané peňažné prostriedky. Strata je charakterizovaná nielen úbytkom peňažných prostriedkov, ale aj ich očakávaným úbytkom.

Z účtovnej závierky zostavenej na akruálnom princípe môžu používatelia získať informácie o minulých transakciách, ktoré spôsobili príjmy a výdavky peňažných prostriedkov. Okrem toho poskytujú informácie aj o budúcich záväzkoch, ktoré podnik bude hradieť a o budúcich príjmoch peňažných prostriedkov, teda o očakávaných peňažných príjmoch a výdavkoch.

Podľa Smernice európskeho parlamentu a rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (ďalej len „smernica“) s cieľom tvorby a prijímania právnych predpisov najvyššej kvality pri súčasnom dodržiavaní zásad subsidiarity a proporcionality, a zabezpečenia toho, aby bolo administratívne zaťaženie úmerné prínosom sa sumy vykázané v súvahe a vo výkaze ziskov a strát vypočítavajú podľa akruálneho princípu.

1.2 Porovnanie peňažného a akruálneho princípu

Princípy uplatňované v účtovníctve závisia od sústavy účtovníctva, v ktorej vedie účtovná jednotka účtovníctvo v závislosti od typu podnikateľského subjektu vymedzeného zákonom.³

V Slovenskej republike sú v súčasnosti používané dve sústavy účtovníctva:

- a) sústava jednoduchého účtovníctva,
- b) sústava podvojného účtovníctva.

Schéma č. 1: *Uplatňované princípy pri výpočte výsledku hospodárenia v sústave podvojného účtovníctva a v sústave jednoduchého účtovníctva*

Sústava účtovníctva	Sústava podvojného účtovníctva ↓	Sústava jednoduchého účtovníctva ↓
Uplatnený princíp	Akruálny princíp	Peňažný princíp
Výpočet výsledku hospodárenia	Rozdiel výnosov a nákladov	Rozdiel príjmov a výdavkov

Zdroj: Spracované podľa: ŠLOSÁROVÁ, A. 2012. Dve poňatia akruálneho princípu v účtovníctve. 17 s. In Zborník vedeckých statí – Vybrané výsledky vedeckovýskumnej činnosti fakulty hospodárskej informatiky v roku 2012, BRATISLAVA : Ekonóm 2012.115 s. ISBN 978-80-225-3525-0.

1.2.1 Peňažný princíp

Peňažný princíp je uplatňovaný v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré zaznamenáva príjmy a výdavky v čase, keď je platba skutočne prijatá alebo vyplatená. Transakcie zaznamenávané na hotovostnom základe ovplyvňujú účtovné knihy spoločnosti iba vtedy, keď došlo k finálnej výmene hodnoty. Z tohto dôvodu je účtovanie na peňažnej báze v krátkodobom horizonte menej presné ako účtovanie na základe časového rozlíšenia.

³ 513/1993 Zb. Obchodný zákonník.

Účtovníctvo založené na peňažných tokoch je jednoduchšie a lacnejšie ako akruálne účtovníctvo. Pre vlastníkov malých podnikov a nezávislých dodávateľov, ktorí nemajú žiadny alebo minimálny majetok, zvyčajne zodpovedá ich finančným potrebám. Podnikateľovi poskytuje presný obraz o tom, koľko peňažných prostriedkov má k dispozícii. Nevýhodou jednoduchého účtovníctva je podľa odborníkov, skutočnosť, že metóda založená na peňažnom princípe môže vytvárať nepresný obraz o zdraví a raste podniku.

1.2.2 Akruálny princíp

Akruálny princíp je jedným z hlavných pravidiel podvojného účtovníctva. Charakteristickým znakom je spôsob výpočtu výsledku hospodárenia, ktorý zohľadňuje rozdiel medzi celkovými výnosmi a nákladmi a nie rozdiel medzi príjmami a výdavkami za dané účtovné obdobie.

Podľa Kovanicovej a Kovanica ⁴ akruálny princíp, taktiež nazývaný aj ako accrual basis, je možno chápať ako nárokový. V účtovníctve ide o potrebu zaznamenávania a vykazovania k súvahovému dňu aj transakcií, ktoré doposiaľ neboli peňažne prijaté alebo uhradené, ale v danom období si ich oprávnené nárokuje buď ako budúce príjmy súvisiace so súčasnými výnosmi alebo ako príspevok daného obdobia k budúcim výdavkom. Ide o očakávané položky v budúcom období.

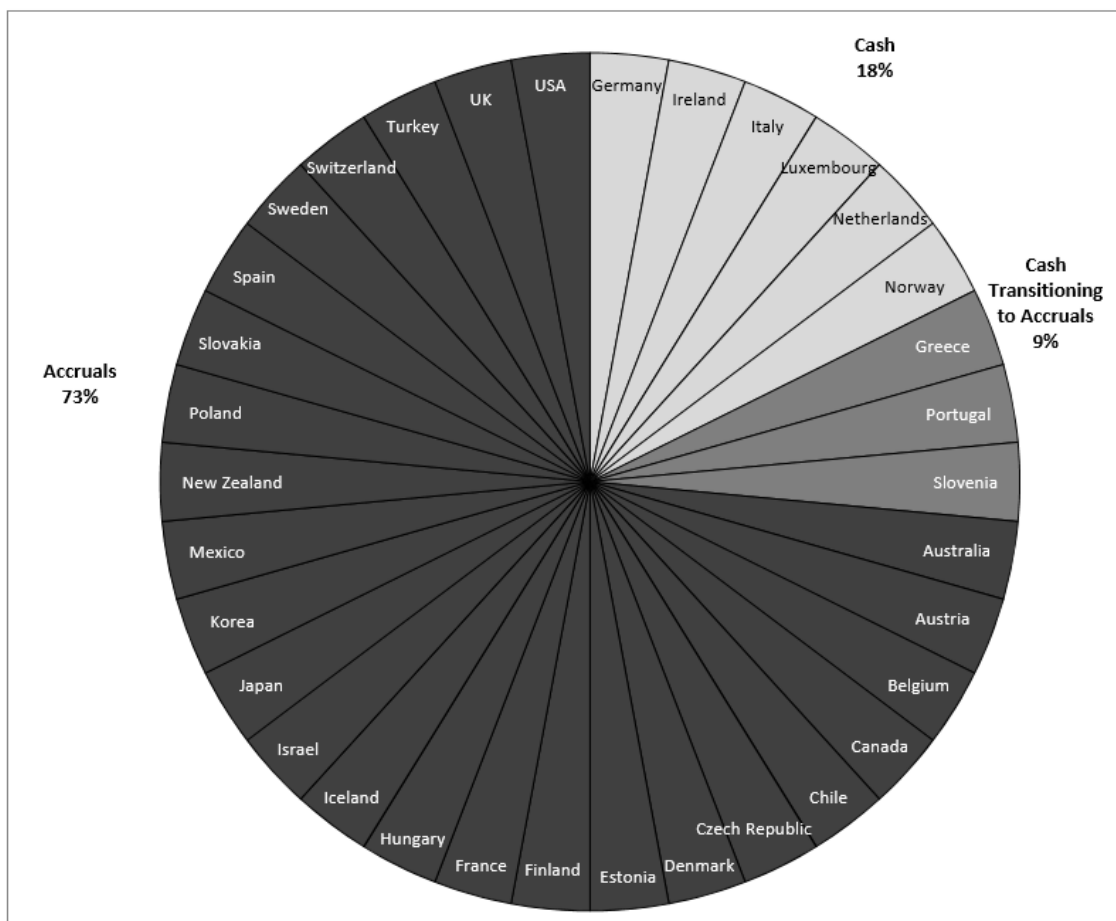
Akruálny princíp predstavuje základnú účtovnú koncepciu, ktorá uznáva časový nesúlad medzi predajom a inkasom na jednej strane a uskutočnením platby a nákupom na strane druhej. Tvorí aj dôležitú súčasť celosvetovo uznávaných účtovných zásad US GAAP, čím umožňuje relevantné porovnania informácií z účtovníctva založených na aktuálnych obchodných operáciách, ktoré nie sú narušené časovým nesúlalom platieb. Podľa tejto zásady sa náklady a výnosy zohľadňujú v účtovnom období, v ktorom sa vyskytujú, sú zahrnuté vo výkaze ziskov a strát za toto obdobie bez ohľadu na to, či boli alebo neboli prijaté, alebo vyplatené peňažné prostriedky.

Akruálne účtovníctvo je účtovná metóda, ktorá meria výnosnosť a postavenie spoločnosti rozpoznávaním ekonomických udalostí bez ohľadu na to, kedy sa uskutočňujú

⁴ KOVANIC P., KOVANICOVA D. 2009. Podklady skryté v účetnictví, I. díl, Jak porozumět účetním výkazům, 6 vyd., Praha : Polygon 2009. s. 236 ISBN 80-7273-047-9.

hotovostné transakcie. Všeobecná myšlienka je, že ekonomické udalosti sú uznané zodpovedajúcimi výnosmi k nákladom v čase, keď sa transakcia uskutočňuje skôr než pri uskutočnení alebo prijatí platby. Táto metóda umožňuje kombinovať súčasné príjmy a výdavky peňažných tokov s budúcimi očakávanými príjmami a výdavkami peňazí, aby poskytli presnejší obraz o aktuálnej finančnej situácii spoločnosti.

Graf. č. 1: *Podiel akruálneho účtovníctva v krajinách OECD*



Zdroj: OECD, 2017. *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*, 2017. s. 89. ISBN 978-92-64-27057-2.

Na zobrazenom grafe uvádzajú analytici z organizácie OECD, že až 73% krajín patriacich do OECD používajú prioritne akruálne účtovníctvo. 9% z týchto krajín prechádza z jednoduchého účtovníctva na akruálne účtovníctvo a 18% vedie účtovníctvo na základe peňažného princípu.

1.3 Časové rozlíšenie v užšom zmysle

Základnou podmienkou pre účtovanie nákladov a výnosov vyplývajúcou z uplatnenia aktuálneho princípu v účtovníctve, je účtovanie nákladov a výnosov do obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia. Účtovný prípad je možné zaúčtovať na účty časového rozlíšenia v prípade, ak je známy jeho vecný obsah, suma a presne vymedzené obdobie, ktorého sa týka. Účtovná jednotka je povinná zaúčtovať a vykázat:

- a) náklad v účtovnom období, s ktorým časovo a vecne súvisí, bez ohľadu na vznik výdavku respektíve pohybu peňažných prostriedkov, ktorý sa vzťahuje na tento náklad
- b) výnos v účtovnom období, s ktorým časovo a vecne súvisí, bez ohľadu na vznik príjmu respektíve pohybu peňažných prostriedkov, ktorý sa vzťahuje na tento výnos.

Podmienka časového súladu výnosov a nákladov s príslušným účtovným obdobím, ktorú nazývame časové rozlíšenie nákladov a výnosov sa viaže na uplatňovanie aktuálneho princípu v užšom zmysle. Rozlišovanie nákladov a výnosov z časového hľadiska sa zabezpečuje na základe účtov zúčtovacích vzťahov. Tieto vzťahy evidujú súvislosti medzi jednotlivými účtovnými obdobiami, a presne tým je zabezpečená nezávislosť účtovných období a úplnosť účtovníctva.

Šlosárová uvádza, že: „z podstaty podvojného účtovníctva vyplýva, že na položky časového rozlíšenia nákladov a výnosov sa musíme pozerat' z dvoch hľadísk:

- z hľadiska súvahy (vznikne pohľadávka alebo záväzok, pričom ide o interné pohľadávky a interné záväzky vyjadrujúce vzťah medzi účtovnými obdobiami),
- z hľadiska výkazu ziskov a strát (zisťuje sa, či sa vykazuje alebo nevykazuje náklad alebo výnos).“⁵

Z merita uvedenej základnej zásady pre účtovanie nákladov a výnosov vyplýva, že pre účtovanie vzniku nákladov a výnosov nie je rozhodujúce, kedy pohyb peňažných prostriedkov nastane ale obdobie, s ktorým náklad a výnos súvisí.

⁵ŠLOSÁROVÁ, A. 2012. Dve poňatia aktuálneho princípu v účtovníctve. 17 s. In Zborník vedeckých statí – Vybrané výsledky vedeckovýskumnej činnosti fakulty hospodárskej informatiky v roku 2012, BRATISLAVA : Ekonóm 2012. 119 s. ISBN 978-80-225-3525-0.

Údaje časového rozlíšenia sa delia na 2 skupiny:

- a) tranzitória, ktoré v preklade znamenajú prechodný dočasný jav,
- a) anticipácie, ktoré znamenajú predčasný výskyt nejakého javu.

1.3.1 *Tranzitória*

Tranzitória predstavujú pohyb peňažných prostriedkov v bežnom účtovnom období, ktorému budú zodpovedať náklady a výnosy až v budúcom účtovnom období. Využívajú sa v účtovných prípadoch, kedy je uskutočnená platba, čím ovplyvňuje súvahu, ale nevplýva na výkaz ziskov a strát.

Náklady budúcich období

Náklad budúcich období v anglickej literatúre označovaný aj ako predplatený náklad, je náklad, ktorý spoločnosť zaplatila pred tým ako reálne vznikol. V čase, keď je uskutočnená platba, účtovná jednotka zaznamenáva tento náklad v účtovníctve ako aktívum, lebo v budúcnosti jej jeho využívanie prinesie ekonomický úžitok.

Výnosy budúcich období

Výnosy budúcich období zahŕňajú peňažné prostriedky účtovnej jednotky prijaté od odberateľov pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služby. Princíp časového rozlíšenia výnosov definuje túto hospodársku operáciu ako výnos budúceho obdobia v anglickej literatúre označovaný aj ako nezrealizovaný výnos. V účtovníctve ho zaznamenávame ako pasívum, pretože v skutočnosti má účtovná jednotka povinnosť poskytnúť tovar alebo službu k určitému termínu. Transakcie musia byť zaznamenané ako výnos budúceho obdobia, až do času kedy nezanikne dôvod vedenia položky ako pasíva, teda ak už bola služba poskytnutá alebo tovar dodaný.

1.3.2 *Anticipácie*

Anticipácie predstavujú náklady alebo výnosy bežného obdobia, ktoré súvisia s výdavkami a príjmami až v budúcom období. Anticipácie evidujeme vtedy, ak transakcia vplýva na výkaz ziskov a strát, ale neovplyvňuje peňažné toky.

Výdavky budúcich období

Výdavky budúcich období predstavujú náklady bežného účtovného obdobia, ktoré budú uhradené až v nasledujúcom účtovnom období. Ide o náklady, ktoré neboli doteraz

uhradené, ako napríklad prenájom, elektrina alebo plyn, ktorých vyúčtovanie sa zasiela až po tom ako ich účtovná jednotka spotrebovala. Na konci každého účtovného obdobia, musí účtovná jednotka zapísať tieto nevyfakturované a nezaplatené náklady do účtovníctva. Zaznamenávaním anticipácií sa zabezpečuje, že súvisiace náklady a pasíva sú správne vykázané v účtovnej závierke za príslušné obdobie.

Príjmy budúcich období

Príjmy budúcich období účtujú účtovné jednotky v prípade, ak poskytovateľ služby inkasuje peňažné prostriedky až v nasledujúcom účtovnom období za služby vykonané v bežnom účtovnom období. Počas účtovného obdobia, môže účtovnej jednotke takto vzniknúť výnos z podnikateľskej činnosti, z dôvodu nezrealizovania platby za poskytnutú službu alebo tovar do konca účtovného obdobia. Zaznamenávanie týchto anticipácií zabezpečuje, že súvisiace výnosy a aktíva správne a presne odzrkadľujú skutočnosť prezentovanú v účtovných výkazoch účtovnej jednotky.

Schéma č. 2: *Vzťah medzi preplatkami a nedoplatkami nákladov a výnosov*

Preplatky	tranzitória	nákladov	Prechodné aktívum	1. Platba Najskôr platba potom výkon 2. Výkon
		výnosov	Prechodné pasívum	
Nedoplatky	Anticipácie	Nákladov	Prechodné pasívum	1. Výkon Najskôr výkon potom platba 2. Platba
		výnosov	Prechodné Aktívum	

Zdroj: Spracované podľa: KRÁLIČEK, V. 2003. *Nástin prednášok z podnikového počtovníctva. Účtovníctvo I. Základy teórie účtovnej techniky. Diel prvý.* Bratislava : IURA EDITION, 2003. s. 83. ISBN 80-89047-58-0.

1.4 Širšie súvislosti akruálneho princípu

Správny výpočet výsledku hospodárenia je podmienený tým, aby boli v danom účtovnom období zaúčtované a vykázané v účtovnej závierke všetky výnosy a náklady, ktoré majú časový aj vecný súvis s týmto účtovným obdobím. Výsledok hospodárenia získame porovnaním výnosov a nákladov. Tento výsledok hospodárenia je ukazovateľom výnosnosti účtovnej jednotky, za účtovné obdobie počas ktorého bol naozaj vyprodukovaný. Výnosnosť sa najčastejšie chápe ako schopnosť jednotky zhodnotiť spotrebované vstupy počas stanoveného obdobia a vytvárať zisk vlastnou činnosťou.

Počas účtovného obdobia vznikajú v účtovnej jednotke aj náklady a výnosy, ktoré sa neviažu na bežné účtovné obdobie, ale súvisia s minulým alebo nasledujúcim účtovným obdobím. Medzi účtovnými obdobiami sa prevod týchto nákladov a výnosov realizuje prostredníctvom tzv. prechodných položiek, ktoré patria medzi súvahové položky. Prechodné položky delíme na tie, ktoré vplývajú na výsledok hospodárenia a také, ktoré majú vplyv iba na súvahové položky.

Pomenovanie prechodné položky vychádza z toho, že:

- sú dočasne zahrnuté do súvahy, t. j. na prechodné obdobie (časovo vymedzené),
- sa používajú na prevod pohľadávok a záväzkov resp. nákladov a výnosov medzi jednotlivými účtovnými obdobiami, buď formou zmeny majetku, alebo úpravou zdrojov majetku, na prevod pohľadávok ku koncu účtovných období.

Príčinou existencie prechodných položiek je snaha o verné a pravdivé zobrazenie majetkovej a finančnej situácie účtovnej jednotky, správne kvantifikovanie výsledku hospodárenia za bežné účtovné obdobie, čím sa zabezpečuje zásada nezávislosti účtovných období. Prechodné položky sú charakteristické tým, že obdobie, kedy vznikli, nie je zhodné s obdobím, s ktorým vecne súvisia.

Viesť účtovníctvo na akruálnej báze znamená, že počas účtovného obdobia účtovná jednotka účtuje o záväzkoch, majetku, výnosoch a nákladoch tak, ako priebežne vznikajú. Účtuje o záväzkoch, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, dajú sa spoľahlivo oceniť a je pravdepodobné, že v budúcnosti znížia ekonomické úžitky účtovnej jednotky. Rovnako tak účtuje o pohľadávkach, pri ktorých je takmer isté, že v budúcnosti zvýšia ekonomické úžitky danej účtovnej jednotky a sú taktiež výsledkom minulých udalostí a dajú sa spoľahlivo oceniť. Pri vzniku nákladu nastane zvýšenie záväzkov alebo zníženie majetku a vznik výnosu ovplyvní zníženie záväzku alebo zvýšenie majetku. Peňažný tok prostriedkov môže nastať priamo pri vzniku výnosu alebo prvotne vznikne pohľadávka a až

následne príjem. Vznik nákladu môže byť priamo ovplyvniť peňažné prostriedky alebo vznikne prvotne záväzok a až po jeho úhrade nastane zníženie peňažných prostriedkov, teda výdavok. Pri zostavovaní účtovnej závierky je potrebné aby účtovná jednotka preverila prostredníctvom inventarizácie jednotlivé zmluvné vzťahy. Inventarizáciou sa zisťuje, či neexistujú skutočnosti, o ktorých doteraz účtovná jednotka neúčtovala, ale tieto skutočnosti súvisia časovo aj vecne s účtovným obdobím, za ktoré zostavujeme účtovnú závierku.

Pri neukončených transakciách je taktiež uplatňovaný akruálny princíp. V tomto prípade hovoríme o akruálnom princípe vo vzťahu k neukončeným transakciám. Transakciu nazývame neukončenou, pokiaľ nie sú uskutočnené a zaúčtované všetky prípady od vzniku nákladu, záväzku až po jeho úhradu. V podvojnóm účtovníctve je hlavným problémom pri aplikovaní akruálneho princípu, priradovanie výnosov a nákladov do účtovného obdobia, s ktorým časovo aj vecne súvisia. Jadrom problému je princíp súmerateľnosti nákladov a výnosov, ktorý hovorí o tom, že nákladom musia byť priradené výnosy týkajúce sa toho istého obdobia, tzn.:

- ak vznikol náklad v danom účtovnom období, je povinnosťou účtovnej jednotky zaúčtovať výnos, ktorý sa s ním spája,
- ak vznikol výnos v danom účtovnom období, je povinnosťou účtovnej jednotky zaúčtovať náklad, ktorý sa s ním spája.

Princíp súmerateľnosti nákladov a výnosov sa uplatňuje pomocou dvoch spôsobov:

1. základom pri vyčíslení výsledku hospodárenia za dané účtovné obdobie sú výnosy, ku ktorým sa priradujú náklady, s nimi súvisiace, alebo
2. základom pri vyčíslení výsledku hospodárenia za dané účtovné obdobie sú náklady, ku ktorým sú priradené výnosy, ktoré s nimi súvisia.

V Slovenskej republike sa uplatňuje spôsob uvedený v druhom bode, kedy sú základom pri výpočte výsledku hospodárenia náklady, ku ktorým sú priradené výnosy s nimi súvisiace.

1.5 Účtovná závierka v nadväznosti na akruálny princíp

Účtovná závierka je jedným zo základov pre správne finančné riadenie. Vysoko kvalitná účtovná závierka poskytujúca skutočné a presné informácie o finančnej situácii, z makroekonomického aj mikroekonomického hľadiska je nevyhnutnosťou pri zásadných rozhodnutiach. Taktiež je mechanizmom, prostredníctvom ktorého podnikateľské subjekty, zákonodarcovia, audítori vo všeobecnosti kontrolujú vládu, ktorá je zodpovedná za finančnú výkonnosť ekonomiky.

Uzatváranie účtovných kníh znamená pripravenie účtov do ďalšieho účtovného obdobia. Uzavierkové účty ako výnosy a náklady je potrebné vynulovať na konci každého účtovného obdobia.

Na akruálnej báze sa zostavuje výkaz ziskov a strát a súvaha, na peňažnej báze je zostavený prehľad peňažných tokov. Náklady a výdavky rovnakého účtovného obdobia sa väčšinou navzájom nerovnajú. Taktiež ani výnosy a príjmy v tom istom účtovnom období sa nerovnajú. Z týchto skutočností vyplýva, že peňažné prostriedky vygenerované za dané účtovné obdobie nie sú zhodné s výsledkom hospodárenia.

Vzťah výkazu peňažných tokov a súvahy

„Vo výkaze peňažných tokov sa vysvetľuje zmena stavu peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov vykázaných v súvahe na konci účtovného obdobia v porovnaní so stavom na začiatku obdobia.

Vzťah výkazu ziskov a strát a výkazu peňažných tokov

Vo výkaze peňažných tokov sa vysvetľuje rozdiel medzi výsledkom hospodárenia vypočítaným ako rozdiel výnosov a nákladov a zmenou stavu peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov (vypočítanou ako rozdiel konečného zostatku a začiatočného stavu peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.“⁶

⁶ ŠLOSÁROVÁ, A. 2012. Dve poňatia akruálneho princípu v účtovníctve. 17 s. In Zborník vedeckých statí – Vybrané výsledky vedeckovýskumnej činnosti fakulty hospodárskej informatiky v roku 2012, BRATISLAVA : Ekonóm 2012.122 s. ISBN 978-80-225-3525-0.

Tabuľka č. 1: *Vplyv položiek časového rozlíšenia na výsledok hospodárenia*

Položka časového rozlíšenia	Bežné účtovné obdobie	Vplyv na VH bežného účtovného obdobia	Vplyv na VH budúceho účtovného obdobia
Náklady budúcich období	výdavok	-	+ náklady
Komplexné náklady budúcich období	výdavok	-	+ náklady
Výdavky budúcich období	náklad	+ náklady	-
Výnosy budúcich období	prijem	-	výnos
Príjmy budúcich období	výnos	+ výnosy	-

Zdroj: ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2009. Účtovníctvo B, učebný text. Bratislava : Iura Edition, 2009. 142 s. ISBN 978-80-8078-244-3.

Pri použití nepriamej metódy vykazovania peňažných tokov týkajúcich sa prevádzkovej činnosti je potrebné preukázať z akého dôvodu sa nerovná prírastok alebo úbytok peňažných prostriedkov a výsledok hospodárenia vyčíslený v rovnakom účtovnom období. Pri tejto metóde ide o postupnú zmenu výsledku hospodárenia z bežnej činnosti pred zdanením daňou z príjmov na čistý peňažný tok. Položky delíme na tri skupiny a to:

1. nepeňažné položky, ktoré ovplyvňujú výsledok hospodárenia,
2. položky, ktorých peňažné toky sú peňažnými tokmi z finančnej alebo investičnej činnosti,
3. položky pracovného kapitálu.

Prvú kategóriu a to položky nepeňažné, vplývajúce na výsledok hospodárenia pred zdanením delíme taktiež na tri druhy:

- Nepeňažné položky, ktoré nikdy nezapríčia vznik peňažného toku, napr. opravné položky, odpisy dlhodobého majetku, rezervy

- Nepeňažné položky, ktoré sú vylúčené pretože nimi spôsobený peňažný tok musí byť vykázaný v odlišnej časti prehľadu peňažných tokov v samostatnom riadku
- Nepeňažné položky, ktorými sú kurzové rozdiely týkajúce sa peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov vypočítané ku dňu, ku ktorému je zostavovaná účtovná závierka (taktiež sa vykazujú v prehľade peňažných tokov v samostatnom riadku).

Medzi nepeňažnými položkami sú osobitnou skupinou položky zmeny stavu časového rozlíšenia výnosov a nákladov. V tomto prípade hovoríme o časovom rozlíšení v užšom zmysle.

Treťou skupinou je pracovný kapitál. Sú to peňažné prostriedky, ktoré je potrebné permanentne udržiavať v účtovnej jednotke, aby bola účtovná jednotka schopná zabezpečiť svoj výrobný a dodávateľský cyklus. Ide taktiež o rozdielový ukazovateľ, pod ktorým rozumieme rozdiel obežného majetku a krátkodobých záväzkov. Do výpočtu vchádzajú iba tie položky súvahy, ktoré sa týkajú bežných prevádzkových aktivít, to znamená:

1. Zásoby (napr. materiál, tovar, zásoby vlastnej výroby, zvieratá patriace do zásob)
2. Pohľadávky z prevádzkovej činnosti (napr. pohľadávky z obchodného styku)
3. Záväzky z prevádzkovej činnosti (napr. záväzky z obchodného styku)
4. Krátkodobý finančný majetok (výnimkou je majetok, ktorý patrí do peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Aby účtovná závierka poskytovala pravdivý a verný obraz skutočností je potrebné, aby účtovná jednotka dodržiavala všetky účtovné zásady počas účtovného obdobia od jeho začiatku až po jeho koniec, kedy sa zostavuje účtová závierka. Akruálny princíp je jedným zo základov, na ktorom je postavené podvojný účtovníctvo. Pojem accrual v účtovníctve chápeme ako časové rozlíšenie. Podstatou akruálneho princípu je teda účtovanie nákladov a výnosov do účtovného obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia bez ohľadu na to, kedy vznikne príjem alebo výdavok súvisiaci s daným nákladom alebo výnosom.

Naším hlavným cieľom bolo priblížiť čitateľovi pojem akruálny princíp a jeho vplyv na účtovanie pri rozličných typoch transakcií, napríklad neukončených transakciách.

Aby sme mohli naplniť náš hlavný cieľ práce, stanovili sme si čiastkové ciele:

- priblíženie podstaty akruálneho princípu,
- analýza princípu v národnej a nadnárodnej úprave,
- komparácia peňažného a akruálneho princípu,
- analýza vplyvu akruálneho princípu v účtovných výkazoch,
- premietnutie akruálneho princípu v jednoduchých príkladoch,
- porovnanie vplyvu akruálneho princípu v jednotlivých súčiastiach účtovnej závierky.

Pri písaní bakalárskej práce sme prvotne využívali poznatky z dostupnej domácej a zahraničnej odbornej literatúry venujúcej sa téme akruálneho princípu. Zdrojom informácií boli taktiež zákony Slovenskej republiky, opatrenia a účtovné štandardy na medzinárodnej úrovni. Pri prekladaní, pretváraní a štylizovaní textu boli hlavným zdrojom vedomostí, ktoré sme nadobudli počas štúdia.

Naším hlavným pracovným postupom pri písaní bakalárskej práce bolo štúdium vybranej zahraničnej a domácej literatúry týkajúcej sa našej témy. Po zozbieraní všetkých dostupných a selekciou užitočných informácií sme pomocou opisnej metódy priblížili v prvej kapitole práce teoretickú základňu akruálneho princípu. Komparáciou, ktorá bola našou podpornou metódou, sme porovnali dva základné princípy, peňažný a akruálny, čím sme objasnili podstatu jednoduchého a podvojného účtovníctva. Porovnávali sme taktiež pohľady na akruálny princíp na národnej úrovni, ako definuje právna úprava Slovenskej republiky akruálny princíp a na nadnárodnej úrovni, ako ho ponímajú Americké všeobecne

uznávané účtovné zásady (ďalej len „US GAAP“) alebo IFRS. V tretej kapitole, sme aplikáciou teoretických poznatkov na konkrétne praktické príklady priblížili fungovanie akruálneho princípu v účtovnej praxi. Na praktickú časť uvádzame vždy dva pohľady aj zo strany prenajímateľa aj nájomcu, čím sme porovnávali dopad akruálneho princípu na účtovanie v dvoch rozličných účtovných jednotkách pri tej istej transakcii. V závere práce sme analyzovali ako pôsobí akruálny princíp na účtovú závierku. Analýzou sme dokázali dôležitosť existencie viacerých súčastí účtovnej závierky, pretože každá z nich poskytuje dôležité informácie o finančnej situácii a stave účtovnej jednotky za dané obdobie, ktoré nie sú na prvý pohľad viditeľné v ostatných súčastiach účtovnej závierky.

3 Výsledky práce a diskusia

3.1 Časové rozlíšenie v užšom zmysle

Pri účtovaní nákladov môžu nastať 3 skutočnosti a to :

1. Náklad aj výdavok vznikajú súčasne – tzn. v rovnakom účtovnom období

Účtovná jednotka X zaplatila za právne poradenstvo.

Účtovanie v bežnom účtovnom období	
Vznik VÝDAVKU bežného obdobia Úbytok peňažných prostriedkov	Vznik NÁKLADU bežného obdobia

Na tomto príklade vidíme, že ide o účtovný prípad, ktorý nemá vplyv na budúce (nasledujúce) účtovné obdobie, z tohto dôvodu o ňom účtujeme iba v bežnom účtovnom období. Ide o bežný účtovný prípad, počas bežného účtovného obdobia.

2. Náklad vzniká pred výdavkom - anticipácia

Účtovná jednotka X si prenajala skladové priestory na 2 roky od inej účtovnej jednotky Y s tým, že celú sumu 1200€ za prenájom zaplatí až po uplynutí doby prenájmu.

Účtovanie v bežnom účtovnom období	Účtovanie v budúcom účtovnom období
Vznik NÁKLADU bežného obdobia Vznik VÝDAVKU BUDÚCICH OBDOBÍ (záväzok)	ÚBYTOK peňažných prostriedkov Zníženie Výdavku budúcich období (zníženie záväzku)

Na uvedenom príklade vidíme, že účtovný prípad nemá v bežnom období nemá vplyv na pohyb peňažných prostriedkov. Vplyv na pohyb peňažných prostriedkov bude mať až v bezprostredne nasledujúcom účtovnom období. Vidíme, že prvotne bol uskutočnený výkon, v našom prípade služba, až následne prebehla platba.

3. Náklad vzniká až po výdavku - tranzitórium

Účtovná jednotka si prenajala skladové priestory na 2 roky od inej účtovnej jednotky, s tým, že celú sumu 1200€ prenájom zaplatila vopred.

Účtovanie v bežnom účtovnom období	Účtovanie v budúcom účtovnom období
ÚBYTOK peňažných prostriedkov Vznik NÁKLADU BUDÚCICH OBDOBÍ (+ pohľadávka)	Zníženie NÁKLADU BUDÚCICH OBDOBÍ (- pohľadávka) Vznik NÁKLADU bežného obdobia

Na uvedenom príklade vidíme, že účtovný prípad z časového hľadiska rozlíšenia výnosov a nákladov vplyva na pohyb peňažných prostriedkov v bežnom období, ale vzniká nám náklad budúcich období. Ako náklad ovplyvní výsledok hospodárenia až v nasledujúcom účtovnom období. V časovej postupnosti sa uskutočnila najskôr platba, až následne výkon resp. služba.

Pri účtovaní výnosov môžu nastať 3 skutočnosti a to :

1. Výnos aj príjem vznikajú súčasne – tzn. v rovnakom účtovnom období

Účtovná jednotka Y prijala peňažné prostriedky za právne poradenstvo.

Účtovanie v bežnom účtovnom období	
Vznik PRÍJMU bežného obdobia Prírastok peňažných prostriedkov	Vznik VÝNOSU bežného obdobia

Na tomto príklade vidíme, že ide o účtovný prípad, ktorý nemá vplyv na budúce (nasledujúce) účtovné obdobie, z tohto dôvodu o ňom účtujeme iba v bežnom účtovnom období. Uvedený príklad zaradujeme medzi bežné účtovné prípady, ktoré vznikajú účtovnej jednotke počas bežného účtovného obdobia.

2. Výnos vzniká pred príjmom - anticipácia

Účtovná jednotka Y prenajala skladové priestory na 2 roky inej účtovnej jednotke s tým, že celú sumu 1200€ za prenájom zinkasuje až po uplynutí doby prenájmu.

Účtovanie v bežnom účtovnom období	Účtovanie v budúcom účtovnom období
Vznik VÝNOSU bežného obdobia Vznik PRÍJMOV BUDÚCICH OBDOBÍ (pohľadávka)	PRÍJEM peňažných prostriedkov Zníženie PRÍJMU budúcich období (zníženie pohľadávky)

Na uvedenom príklade vidíme, že účtovný prípad nemá v bežnom období nemá vplyv na pohyb peňažných prostriedkov. V časovej postupnosti sa uskutočnia najskôr výkon resp. služba až následne platba.

3. Výnos vzniká až po príjme - tranzitórium

Účtovná jednotka prenajala skladové priestory na 2 roky inej účtovnej jednotke, s tým, že celú sumu 1200€ za prenájom zinkasovala vopred.

Účtovanie v bežnom účtovnom období	Účtovanie v budúcom účtovnom období
PRÍJEM peňažných prostriedkov Vznik VÝNOSU BUDÚCICH OBDOBÍ (+ záväzok)	Zníženie VÝNOSU BUDÚCICH OBDOBÍ (- záväzok) Vznik VÝNOSU bežného obdobia

Na uvedenom príklade vidíme, že účtovný prípad z časového hľadiska rozlíšenia výnosov a nákladov vplyva na pohyb peňažných prostriedkov v bežnom účtovnom období. Výnos je v tomto momentne výnosom budúcich období a ovplyvní nám výsledok hospodárenia až v nasledujúcom účtovnom období. V časovej postupnosti sa uskutočnila najskôr platba až následne výkon resp. služba.

3.2 Neukončené transakcie

Príklad č. 1

Účtovná jednotka X si zakúpila od účtovnej jednotky Y stroj v hodnote 2000€. Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka však účtovná jednotka X nemá k dispozícii faktúru. (Účtovná jednotka X a Y nie sú platiteľmi DPH).

1. Bežné účtovné obdobie

MD	326- Nevyfakturované dodávky	D	MD	042 - Obstaranie DdHM	D
	1.	2000 ,-		1.	2000 ,-
		← 1. →			

P.č.	Účtovný doklad	Účtovný prípad
1.	IÚD	Tvorba krátkodobej nevyfakturovanej dodávky na dodaný stroj, ku ktorému neprišla faktúra do konca účtovného obdobia

2. Nasledujúce účtovné obdobie

MD	326- Nevyfakturované dodávky	D	MD	321- Dodávatelia	D
	2.	2000 ,-		2.	2000 ,-
		↑			↑
			2.		

P.č.	Účtovný doklad	Účtovný prípad
2.	IÚD	Na základe dodanej faktúry ku stroju zúčtovanie krátkodobej nevyfakturovanej dodávky a súčasný vznik záväzku

Na uvedenom príklade vidíme, že na akruálnom princípe nie sú založené len transakcie týkajúce sa účtov nákladov a výnosov, ale aj súvahové účty. Uplatnením akruálneho účtovníctva sa zabezpečuje, že účtovníctvo poskytuje pravdivý a verný obraz skutočnosti.

Príklad č. 2

Účtovná jednotka X nakúpila materiál do zásoby od účtovnej jednotky Y v sume 10 000€. (Účtovná jednotka X a Y nie sú platiteľmi DPH).

P.č.	Dátum	Účtovný doklad	Účtovný prípad
1.	20.12.2017	PFA	Nákup materiálu do zásoby

MD	321 – Dodávateľia	D	MD	111- Obstaranie materiálu	D
	1. 10 000 ,-			1. 10 000 ,-	
		← 1. →			

P.č.	Dátum	Účtovný doklad	Účtovný prípad
2.	20.12.2017	IÚD	Prevzatie materiálu na sklad

MD	112 - Materiál na sklade	D	MD	111 – Obstaranie materiálu	D
	2. 10 000 ,-			2. 10 000 ,-	
	↑	2.		↑	

P.č.	Dátum	Účtovný doklad	Účtovný prípad
3.	03.02.2018	VBÚ	Úhrada faktúry za nákup materiálu

MD	221 – Bankové účty	D	MD	321 – Dodávateľia	D
	3. 10 000 ,-			3. 10 000 ,-	
		← 3. →			

Na vyššie uvedenom príklade vidíme časový rozdiel medzi dňom nákupu materiálu do zásoby a dňom úhrady faktúry nášmu dodávateľovi. Uplatnením aktuálneho princípu musí byť úhrada faktúry zaevidovaná až ku dňu, kedy reálne platba prebehne aj napriek tomu, že sa tento deň nezohoduje s dňom ani s účtovným obdobím, kedy nastal nákup materiálu.

Príklad č. 3

Účtovná jednotka X predala tovar v hodnote sume 20 000€ účtovnej jednotke Y.
(Účtovná jednotka X a Y nie sú platiteľmi DPH.)

P.č.	Dátum	Účtovný doklad	Účtovný prípad
1.	23.12.2017	VFA	Predaj tovaru

[illegible]

P.č.	Dátum	Účtovný doklad	Účtovný prípad
2.	23.12.2017	IÚD	Vyskladnenie tovaru zo skladu

MD 504 – Predaný tovar D

2. 20 000,-

↑

MD 132 – Tovar na sklade a v predajniach D

2. 20 000,-

↑

P.č.	Dátum	Účtovný doklad	Účtovný prípad
3.	10.01.2018	VBÚ	Inkaso faktúry odberateľom za predaný tovar

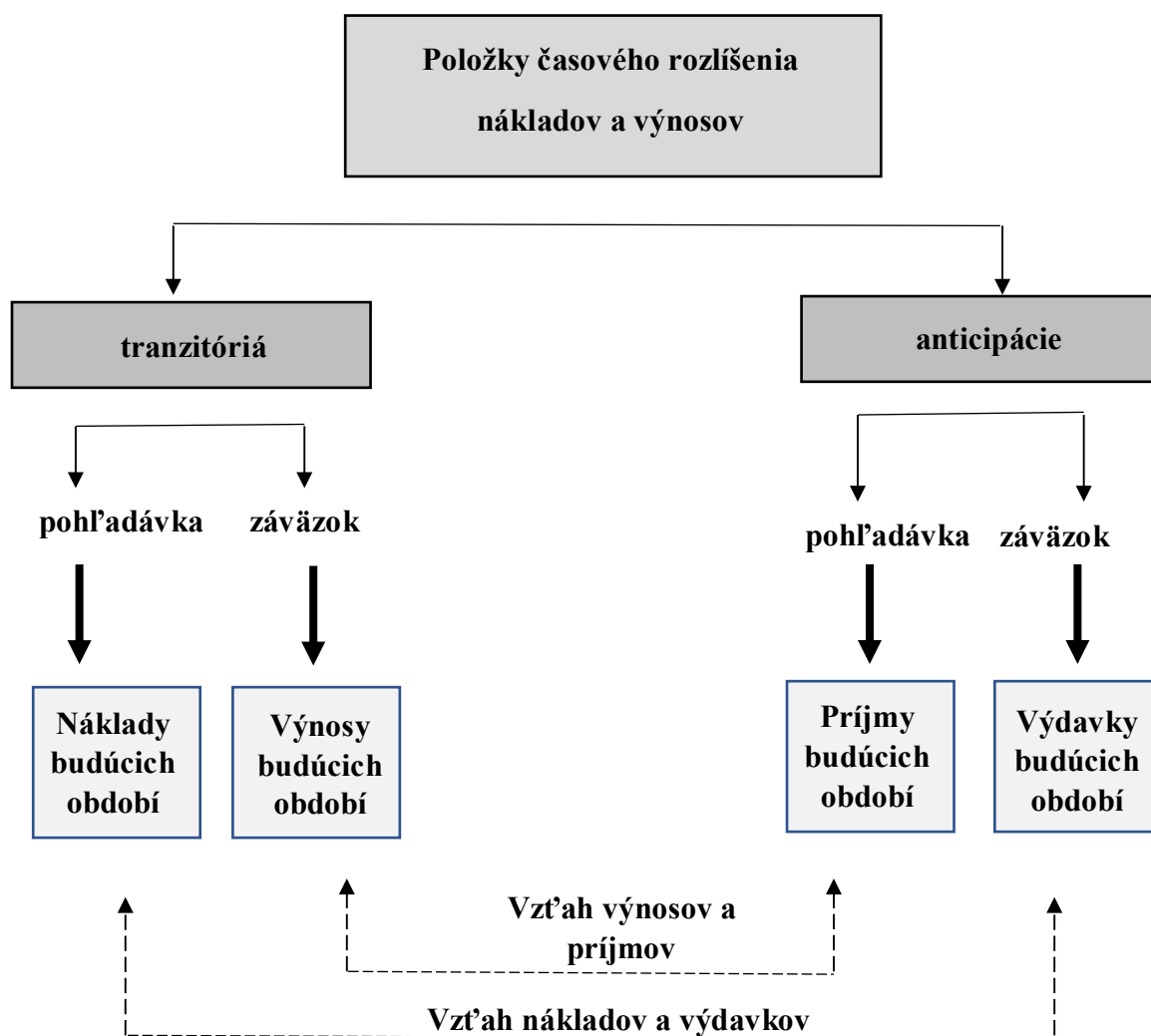
MD	311 – Odberatelia	D	MD	221 – Bankové účty	D
	3. 20 000,-			3. 20 000,-	
					
		3.			

Na danom príklade vidíme situáciu z pohľadu druhej účtovnej jednotky na neukončenú transakciu, a to pri predaji. V tomto prípade nastáva rovnaká situácia ako pri nákupe. Deň predaja tovaru a deň inkasa faktúry odberateľom sa nezhodujú. Dôvodom je

uplatnenie aktuálneho princípu, ktorým zabezpečíme, že účtovníctvo je pravdivým a verným obrazom skutočnosti.

3.4 Položky časového rozlíšenia nákladov a výnosov – vplyv na súvahu

Schéma č. 3: *Položky časového rozlíšenia nákladov a výnosov – vplyv na súvahu*



Zdroj: ŠLOSÁROVÁ, A. 2012. Dve poňatia aktuálneho princípu v účtovníctve. 17 s. In Zborník vedeckých statí – Vybrané výsledky vedeckovýskumnej činnosti fakulty hospodárskej informatiky v roku 2012, BRATISLAVA : Ekonóm 2012. 124 s. ISBN 978-80-225-3525-0.

Schéma č. 3 nám poukazuje na to, aký vplyv majú položky časového rozlíšenia nákladov a výnosov na súvahu. Náklady budúcich období, ktoré zaradujeme medzi tranzitória sa vykážu v súvahe ako pohl'adávka, pretože za vynaložený náklad očakávame

určité plnenie, ktoré zvýši naše ekonomické úžitky. Na druhej strane výnosy budúcich období sa vykazujú v súvahe na strane pasív ako záväzok. Dôvodom je, že vznikom výnosu nám vzniká aj záväzok voči inému subjektu dodať dohodnutú službu alebo tovar, a tým sa zníži majetok účtovnej jednotky. Ďalšou skupinou položiek časového rozlíšenia sú anticipácie, príjmy budúcich období, ktoré patria do tejto skupiny nám ovplyvňujú súvahu na strane aktív. Príjmy budúcich období sa uvádzajú na strane aktív, pretože v budúcnosti povedú k zvýšeniu našich peňažných prostriedkov, teda aktív. Naopak výdavky budúcich období sa vykazujú v súvahe na strane pasív, nakoľko vieme, že v budúcnosti nastane zníženie majetku účtovnej jednotky.

3.5 Položky časového rozlíšenia - vplyv na prehľad peňažných tokov

1. Účtovná jednotka X si prenajala kancelárske priestory na 2 roky od inej účtovnej jednotky s tým, že celú sumu za prenájom zaplatí až po uplynutí doby prenájmu.

Bežné účtovné obdobie 2017	Vplyv na prehľad peňažných tokov 2017	Budúce účtovné obdobie 2018	Vplyv na prehľad peňažných tokov 2018
Vznik nákladu	×	×	×
Vznik výdavku budúcich období	Nemá vplyv	Zúčtovanie výdavku budúcich období ↓ vznik výdavku bežného obdobia	Má vplyv

Na uvedenom príklade môžeme pozorovať, ako položky časového rozlíšenia vplývajú na prehľad peňažných tokov, zostavovaných za dve nasledujúce účtovné obdobia. Účtovný prípad, ktorý vznikol v prvom účtovnom období, neovplyvní prehľad peňažných tokov, ale vznikom nákladu za bežné účtovné obdobie sa táto situácia odzrkadlí vo výkaze ziskov a strát. V druhom účtovnom období prebehne úhrada prenajatých priestorov za uplynulé dva roky, čím sa výdavok budúcich období premení na výdavok bežného obdobia. V takomto prípade vieme, že vzniknutý výdavok ovplyvní prehľad peňažných tokov zostavovaný za toto obdobie.

2. Účtovná jednotka X prenajala kancelárske priestory na 2 roky inej účtovnej jednotky s tým, že celú sumu za prenájom zinkasovala vopred.

Bežné účtovné obdobie 2017	Vplyv na prehľad peňažných tokov 2017	Budúce účtovné obdobie 2018	Vplyv na prehľad peňažných tokov 2018
Vznik výnosu budúcich období	×	Zúčtovanie výnosu budúcich období ↓ Vznik výnosu bežného obdobia	×
Vznik príjmu	Má vplyv	×	Nemá vplyv

V tomto príklade vidíme, ako sa účtovný prípad premietne v prehľade peňažných tokov za dve po sebe idúce účtovné obdobia. V roku 2017 nám po zaplatení nájmu vznikne príjem, čím sa zvýšia naše peňažné prostriedky a teda táto zmena ovplyvní prehľad peňažných tokov. Výnos nám v tomto období vznikne len ako výnos budúcich období, ktorý nám ovplyvní v tomto období len súvahu. V nasledujúcom účtovnom období je potrebné výnos zúčtovať do výnosov bežného obdobia, čím sa táto skutočnosť ukáže vo výkaze ziskov a strát, ale za tento rok už nebude ovplyvňovať prehľad peňažných tokov.

Záver

Cieľom bakalárskej práce bolo objasniť čitateľovi dôležitosť existencie akruálneho princípu v podvojnóm účtovníctve z teoretickej strany a následne preukázať jeho prítomnosť a vplyv na neukončené transakcie. Jeho významnosť v účtovníctve počas celého účtovného obdobia sme si ukázali na praktických príkladoch, na ktorých môžeme jasne vidieť ako sa princíp uplatňuje v účtovnej praxi pri rôznych druhoch transakcií.

Dôležitosť správnej aplikácie každej z účtovných zásad je základným predpokladom pre verné zobrazenie skutočností v účtovnej závierke. V práci sme si objasnili dve poňatia akruálneho princípu a to, v užšom zmysle, kde ide o časové rozlíšenie nákladov a výnosov a v širšom zmysle, ktoré poníma časové rozlišovanie všetkých javov, ktoré sú predmetom účtovníctva. V praktickej časti sme si tieto teoretické poznatky ukázali na konkrétnych príkladoch. Dôkazom bol vplyv akruálneho princípu na neukončené transakcie, ktoré nemusia priamo súvisieť so vznikom nákladu alebo výnosu, kedy hovoríme o širšom poňatí.

Bilančný princíp spolu so širším poňatím akruálneho princípu sú dôvodom existencie podvojného zaznamenávania účtovných prípadov, čo následne vplýva na vykazovanie týchto skutočností v dvoch hlavných súčiastiach účtovnej závierky, t. j. vo výkaze ziskov a strát a v súvahe. V závere našej práce môžeme vidieť ako ovplyvňuje akruálny princíp pri viacerých typoch účtovných prípadov skutočnosti prezentované v výkazoch účtovnej závierky.

Použitá literatúra

Knižné zdroje

1. ERST & YOUNG LLP. 2014. International GAAP 2014: Generally Accepted Accounting Principles under International Financial Reporting Standards. 9th Edition. MANHATTAN : John Wiley & Sons 2014. 4314 s. ISBN-13: 978-1118757857.
2. BOYD, K. 2014. Accounting All in one for dummies, MANHATTAN : John Wiley & Sons 2014. 744 s. ISBN: 978-1-118-75800-7.
3. OECD. 2017. Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries, 131 s. ISBN 978-92-64-27057-2 (PDF).
4. HVASTOVÁ, J. 2013. Akruálny a hotovostný princíp zaznamenávania transakcií podniku. 9 s. In Manažment v teórii a praxi on-line odborný časopis o nových trendoch v manažmente. 65 s. 3/2013. ISSN 1336-7137.
5. ŠLOSÁROVÁ, A. 2016. Účtovníctvo. Bratislava : Wolters Kluwer, 2016. s. 296. ISBN 978-80-8168-444-9.
6. ŠLOSÁROVÁ, A. 2012. Dve poňatia akruálneho princípu v účtovníctve. 17 s. In Zborník vedeckých statí – Vybrané výsledky vedeckovýskumnej činnosti fakulty hospodárskej informatiky v roku 2012, BRATISLAVA : Ekonóm 2012.130 s. ISBN 978-80-225-3525-0.
7. KOVANIC P., KOVANICOVA D. 2009. Podklady skryté v účetníctví, I. díl, Jak porozumět účetním výkazům, 6 vyd., Praha : Polygon 2009. s. 246 ISBN 80-7273-047-9.
8. BOKŠOVÁ, J. 2004. Účetnictví II. Praha : Institutu Svazu účetních, a.s. 2004. 547 s. ISBN 80-86716-08-2.
9. KRÁLÍČEK, V. 2003. Nástin prednášok z podnikového počtovníctva. Účtovníctvo I. Základy teórie účtovnej techniky. Diel prvý. Bratislava : IURA EDITION, 2003. s. 238. ISBN 80-89047-58-0.
10. ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2009. Účtovníctvo B, učebný text. Bratislava : Iura Edition, 2009. 142 s. ISBN 978-80-8078-244-3.

Právna úprava

- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.
- Zákon č. 513/1993 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov

Internetové stránky

www.finance.gov.sk

www.ifrs.org/IFRSs/IFRs.htm

www.iasplus.com/index.htm

www.zbierka.sk