

ČASOVÉ ROZLIŠOVÁNÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ

Podstata a význam časového rozlišování nákladů a výnosů

- na rozdíl od fyzických osob, které vedou daňovou evidenci a svůj výsledek hospodaření zjistí z rozdílu mezi příjmy a výdaji, účetní jednotky při výpočtu hospodářského výsledku porovnávají výnosy a náklady
- okamžik vzniku výnosů/nákladů nemusí být stejný jako vznik příjmů/výdajů, abychom zjistili správný výsledek hospodaření za příslušné účetní období, musí se do tohoto účetního období zaúčtovat všechny náklady a výnosy, které s ním hospodářsky (časově a věcně) souvisí
- povinnost časového rozlišení vzniká, pokud se účetní případ týká více než jednoho účetního období

Příjmy: přijaté peníze v hotovosti nebo na bankovním účtu za provedené práce a služby, za prodané výrobky, zboží, popř. další majetek, rozhodujícím kritériem je okamžik zaplacení

Výdaje: úbytek peněz v pokladně nebo na bankovním účtu, tj. provedené úhrady za nákupy pro podnikatelskou činnost, rozhodující je doba, kdy bylo uhrazeno

Výnosy: výkony účetní jednotky v peněžním vyjádření, které mají za následek celkové zvýšení majetku účetní jednotky, jedná se zejména o tržby za provedené práce a služby, za prodané výrobky nebo zboží, rozhodující není okamžik zaplacení, ale okamžik provedení výkonu

Náklady: peněžní vyjádření spotřeby hospodářských prostředků, cizích výkonů nebo práce pracovníků podniku, rozhodující je okamžik provedení výkonu

V případě, že **by účetní jednotka nedodržela zásadu časového rozlišení**, byly by porušeny:

- účetní předpisy (ZoÚ § 3. odst. 1. ČÚS č. 017, 019)
 - účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí, není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti
- zákon o daních z příjmů (§ 23, odst. 1)
 - základem daně je rozdíl, o který daňové příjmy, popřípadě výnosy, převyšují daňové výdaje/náklady, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období

Příklady časového nesouladu mezi výnosy a příjmy

1) Výnos dříve než příjem

- FAV - výnos
- přijatá úhrada od odběratele - příjem

2) Příjem dříve než výnos

- přijatá záloha od odběratele - příjem
- vystavená faktura odběrateli - výnos

3) Příjem a výnos současně

- tržby v hotovosti na prodejně za prodané zboží

Náklady nemusejí vznikat ve stejné chvíli jako výdaje

Výnosy nemusejí vznikat ve stejné chvíli jako příjmy

Příklady časového nesouladu mezi náklady a výdaji

1) Náklad dříve než výdaj

- výplatní listina mezd zaměstnanců za květen - náklad
- výplata květnových mezd v průběhu června - výdaj

2) Výdaj dříve než náklad

- poskytnutá záloha dodavateli za energii - výdaj
- FAP za spotřebovanou energii - náklad

3) Náklad a výdaj současně

- v hotovosti zapláceno v autoservisu za opravu firemního auta

Z hlediska účtové osnovy lze časové rozlišení nákladů a výnosů členit na časové rozlišení:

a) v užším pojetí

- pro účty časového rozlišení v užším pojetí je charakteristické, že se zde evidují účetní případy, u nichž jsou známy tři faktory:
 - **účel** (na co byl vynaložen náklad)
 - **přesná výše částky** (jaká je hodnota nákladu/výnosu, který musí účetní jednotka časově rozlišovat)
 - **období, k němuž se částka vztahuje** (do kterých období a v jakém poměru se musí náklad/výnos rozdělit)
- uvedené tři podmínky musí být splněny současně
- podle časového nesouladu mezi vznikem nákladů a výdajů a také podle zařazení těchto účtů v rozvaze je možné sestavit následující tabulku:

Účet	Běžné období	Příští období
381 – Náklady příštích období aktivní	výdaj	náklad
382 – Komplexní náklady př. období aktivní	výdaj	náklad
383 – Výdaje příštích období pasivní	náklad	výdaj
384 – Výnosy příštích období pasivní	příjem	výnos
385 – Příjmy příštích období aktivní	výnos	příjem

b) v širším pojetí

- používá se tehdy, pokud není známa některá z podmínek časového rozlišení v užším pojetí
- časové rozlišení v širším pojetí zahrnuje:
 - dohadné položky aktivní (účet 388) a dohadné položky pasivní (účet 389) – není zde přesně známa jejich částka a účetní jednotka ji pouze odhaduje
 - rezervy (účtová skupina 45) – je znám přesně pouze účel, pro který se tvoří, částka i období, ve které se budou čerpat, se pouze odhadují

ČASOVÉ ROZLIŠENÍ V UŽŠÍM POJETÍ

Náklady a výnosy příštích období

- k **nákladům příštích období** patří např. předem placené nájemné, náklady na zařízení většího rozsahu drobného hmotného majetku do užívání, náklady na dlouhodobou propagaci apod.
- pro druhou stranu, tedy pro pronajímatele, provozovatele se naopak jedná o **výnosy příštích období** (příklady výnosů příštích období: částky předem přijatých paušálů na zajištění servisních služeb, přijaté předplatné apod.)

Náklady	Výnosy
Účtování u nájemce	Účtování u pronajímatele
381/221 (výdaj)	384/602 (výnos)
518/381 (náklad)	221/384 (příjem)

Výdaje a příjmy příštích období

- k **výdajům příštích období** patří zejména nájemné placené pozadu
- ze strany pronajímatele se jedná o **příjmy příštích období** (další příklady příjmů příštích období: výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby, pojišťovnou přiznané, ale dosud neuhrazené pojistné plnění atd.)

Výdaje	Příjmy
Účtování u nájemce	Účtování u pronajímatele
383/211 (výdaj)	385/602 (výnos)
518/383 (náklad)	211/385 (příjem)

Komplexní náklady příštích období

- komplexní náklady příštích období nelze, na rozdíl od nákladů příštích období, vztáhnout k jedinému nákladovému účtu 5. účtové třídy, musí být proto sledovány ve vztahu k účelu jejich vynaložení
- např. náklady na přípravu a záběh nové výroby, časově rozlišované náklady na technický rozvoj apod.
- druhové položky komplexních nákladů příštích období se nejprve zachytí na příslušných účtech 5. účtové třídy, aby neovlivnily výsledek hospodaření běžného období (neboť výroba se týká příštích období), dochází k jejich zúčtování ve prospěch účtu 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období se souvztažným zápise na vrub účtu 382 – Komplexní náklady příštích období
- zúčtování komplexních nákladů příštích období se opět provede v účetním období, s nímž časové rozlišení nákladů věcně souvisí

běžné období: zúčtování komplexních nákladů příštích období:	382/555
běžné období: příslušný podíl komplexních nákladů běžného roku:	555/382
příští období: příslušný podíl komplexních nákladů příštího roku:	555/382

ČASOVÉ ROZLIŠENÍ V ŠIRŠÍM POJETÍ

Dohadné položky

- pokud má účetní jednotka na konci účetního období pohledávky nebo závazky, které věcně patří do běžného období, ale jejich přesná výše není známa, používá k jejich zaúčtování dohadných účtů (u dohadných položek totiž chybí pro zaúčtování externí účetní doklad, takže se částka pouze odhaduje)

Účet 388 – Dohadné účty aktivní

- účtují se zde dohadné položky aktivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek přísluší do daného účetního období
- např. není známá přesná výše náhrady od pojišťovny, účtování:

odhadovaná výše pojistné náhrady	388/648
předpis pojistné náhrady	378/388
zrušení zůstatku dohadné položky	648/388
VBÚ peníze od pojišťovny připsány na účet	221/378

Účet 389 – Dohadné účty pasivní

- účtují se zde dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, například:
 - nevyfakturované dodávky (např. za materiál)
 - nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období
 - náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce

- příklad účtování:

1. podnikatel je plátcem DPH

nevyfakturovaná dodávka materiálu (31. 12. 2022)	501/389
v roce 2023 vyúčtování od dodavatele: cena bez daně	389/321
DPH	343/321
rozdíl mezi odhadnutou a vyfakturovanou částkou	389/501

2. podnikatel není plátcem DPH

nevyfakturovaná dodávka materiálu (31. 12. 2022)	501/389
v roce 2023 vyúčtování od dodavatele	389/321
rozdíl mezi odhadnutou a vyfakturovanou částkou	501/389

z výše uvedeného příkladu vyplývá, že časovému rozlišení podléhá:

- u plátců DPH částka bez daně
- u neplátců DPH částka včetně daně

Rezervy

- účetní jednotka si může vytvářet zdroje na krytí v budoucnu očekávaných výdajů – rezervy
- účetnictví považuje rezervy za dlouhodobé cizí zdroje, smyslem tvorby rezerv je rozložit částku nákladů, které se v účetnictví objeví za několik let, do účetních období, které předcházejí očekávanému vzniku nákladů
- z daňového hlediska je významné členění rezerv na **zákonné** a **ostatní**
- zatímco náklady, které vznikají při tvorbě zákonných rezerv, jsou daňově účinné, při tvorbě ostatních rezerv náklady ovlivňují pouze účetní hospodářský výsledek
- při tvorbě rezerv je znám pouze jejich účel, zatímco hodnotová výše a období, jehož se rezerva týká, se pouze odhaduje

Zákonné rezervy

- rezervy vytvářejí účetní jednotky na rizika, ztráty, předpokládané výdaje v případech stanovených Zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, které tvorbu rezervy považují za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (tj. daňově uznatelný náklad)
- jsou vymezeny v Zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu
- pro podnikatelské subjekty je nejvýznamnější rezerva na opravy hmotného majetku
- rezervy lze je tvořit pouze na opravy majetku (nikoli na technické zhodnocení), odpisovaného 5 a více let a účetní jednotka musí být vlastníkem příslušného hmotného majetku
- rezervu nelze tvořit na tyto opravy hmotného majetku:
 - na opravy majetku určeného k likvidaci
 - na opravy důsledků škod a jiných nepředvídatelných událostí
 - na každoročně pravidelně se opakující opravy
- výše rezervy na opravy hmotného majetku se zpravidla vypočítá jako podíl rozpočtových nákladů na opravy a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy (předpokládaný rok zahájení opravy nesmí být do počtu let započítán)
- zákon také stanoví:
 - minimální dobu tvorby rezervy (rezerva na opravy hmotného majetku nesmí být tvořena pouze na jedno zdaňovací období)
 - maximální dobu tvorby rezervy (ta je dána podle jednotlivých skupin – ve 2. skupině maximální doba 3 zdaňovací období, ve 3. skupině 6 období, ve 4. skupině 8 období, v 5. a 6. skupině 10 období)
- na konci každého účetního období se musí inventarizovat rezervy:
 - z hlediska odůvodnitelnosti
 - z hlediska jejich výše

Ostatní rezervy

- jejich tvorba je upravena vnitřním předpisem účetní jednotky a nejsou daňově účinné, tzn. nemají vliv na základ daně z příjmů
- jedná se například o:
 - rezervu na splatnou daň z příjmů
 - rezervu na záruční opravy
 - rezervu na opravy dlouhodobého majetku, který nesplňuje podmínky zákona o rezervách (zatříděného do 1. odpisové skupiny)

Čerpání (rozpouštění) rezerv

- rezervy se čerpají samozřejmě především v okamžiku vzniku nákladů, na jejichž krytí byly vytvořeny, je ale potřeba je zrušit i v situacích, kdy pominuly důvody pro jejich existenci (např.: oprava byla dokončena, ale skutečné náklady byly nižší, než se předpokládalo, majetek byl vyřazen)
- u zákonných rezerv se vytvořená rezerva musí rozpustit i v případě, že oprava nebyla zahájena ani do konce zdaňovacího období následujícího po roce, ve kterém se předpokládalo zahájení opravy

Účtování rezerv

Zákonné rezervy

Tvorba rezervy (1. rok)	552/451
Tvorba rezervy (2. rok)	552/451
Tvorba rezervy (3. rok)	552/451
Tvorba rezervy-(4. rok)	552/451
Tvorba rezervy (5. rok)	552/451
FAP přijatá za opravu střechy – bez DPH	511/321
DPH 21 %	343/321
Čerpání rezervy	451/552
Zrušení nevyčerpané rezervy	451/552

Ostatní rezervy

Tvorba ostatních rezerv	554/459
Rozpuštění vytvořené rezervy	459/554

Upozornění

- účetní jednotka musí velmi pečlivě sledovat datum předpokládaného zahájení oprav, ke kterým se vytvářela rezerva
- pokud nebude oprava, na kterou je rezerva tvořena, zahájena nejpozději ve zdaňovacím období, jež následuje po zdaňovacím období, v němž je předpokládáno zahájení opravy, na kterou je rezerva tvořena, je nutné celou vytvořenou rezervu rozpustit (jako snížení nákladů)