**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

1. **Příjem dříve než výnos**

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

1. **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

1. **Výdaj dříve než náklad**

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

1. **Náklad a výdaj současně**

* v hotovosti zaplaceno v autoservisu za opravu firemního auta

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

1. 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 výdaj náklad aktivní

382 – Komplexní náklady př. období výdaj náklad aktivní

383 – Výdaje příštích období náklad výdaj pasivní

384 – Výnosy příštích období příjem výnos pasivní

385 – Příjmy příštích období výnos příjem aktivní

1. 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.)

**Výnosy**

Účtování u pronajímatele

384/602 (výnos)

221/384 (příjem)

**Náklady**

Účtování u nájemce

381/221 (výdaj)

518/381 (náklad)

**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.)

**Příjmy**

Účtování u pronajímatele

385/602 (výnos)

211/385 (příjem)

**Výdaje**

Účtování u nájemce

383/211 (výdaj)

518/383 (náklad)

**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

* + - * 1. 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)