

NÁKLADY A VÝNOSY



Martin ŠIMÁČEK
www.martinsimacek.cz

9

2024

9. NÁKLADY A VÝNOSY

OBSAH

9.1. Vymezení

9.2. Časové rozlišení

9.3. Dohadné položky

9.4. Rezervy

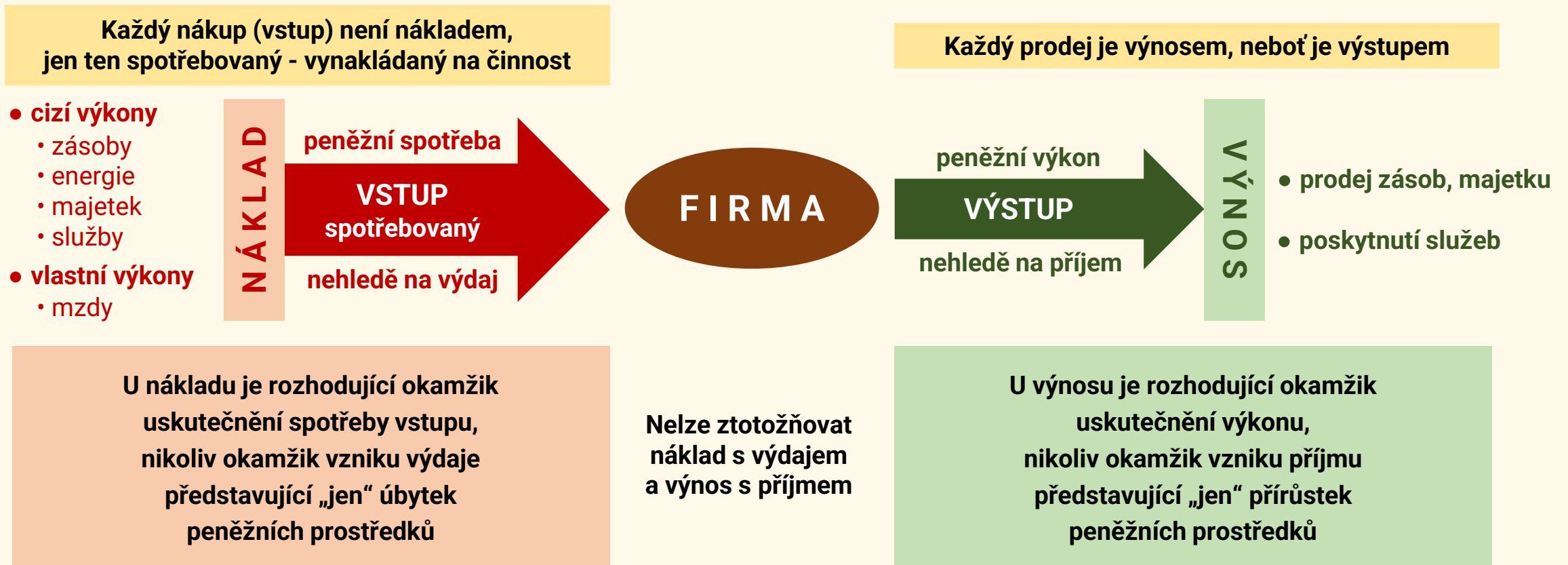




9.1. Vymezení – 5. a 6. účtová třída

Žádný z předpisů tyto stěžejní kategorie účetnictví, tj. náklady a výnosy, nedefinuje

- soustřeďují se zde tzv. **výsledkové účty**, neboť tvoří výsledek hospodaření, a platí logický princip jejich izolovanosti v tom smyslu, že veškeré **nákladové účty** mají svou, a to jen **5. účtovou třídu**, a veškeré **výnosové účty** mají svou, a to jen **6. účtovou třídu**, neboť je nutné tyto účty vydělit od účtů rozvahových, protože výsledovka (stejně jako rozvaha) je samostatný výkaz účetní závěrky



Pozn.: Výnosem a nákladem jsou ovšem i např. úroky, poplatky či kurzové rozdíly, i když příliš nezapadají do této definice nákladu a výnosu.



9.2. Časové rozlišení

- během úč. období dochází k časovému nesouladu mezi vznikem výdajů a nákladů i příjmů a výnosů, což je dáno jejich odlišnou podstatou

☐ výnos versus příjem

• výnos dříve než příjem

| | | | | | |
|----|-----|---------------------|--------|-----|-----|
| 1. | FV | Služba (poskytnutá) | 20 000 | 311 | 602 |
| 2. | VBÚ | Platba FV (služba) | 20 000 | 221 | 311 |

• příjem dříve než výnos

| | | | | | |
|----|-----|---------------------|--------|-----|-----|
| 1. | VBÚ | Záloha na službu | 20 000 | 221 | 324 |
| 2. | FV | Služba (poskytnutá) | 20 000 | 311 | 602 |

• výnos i příjem současně

| | | | | | |
|----|-----|---------------------|--------|-----|-----|
| 1. | PPD | Služba (poskytnutá) | 20 000 | 211 | 602 |
|----|-----|---------------------|--------|-----|-----|

☐ náklad versus výdaj

• náklad dříve než výdaj

| | | | | | |
|----|-----|--------------------|--------|-----|-----|
| 1. | FP | Služba (přijatá) | 20 000 | 518 | 321 |
| 2. | VBÚ | Platba FP (služba) | 20 000 | 321 | 221 |

• výdaj dříve než náklad

| | | | | | |
|----|-----|------------------|--------|-----|-----|
| 1. | VBÚ | Záloha na službu | 20 000 | 314 | 221 |
| 2. | FP | Služba (přijatá) | 20 000 | 518 | 321 |

• náklad i výdaj současně

| | | | | | |
|----|-----|------------------|--------|-----|-----|
| 1. | VPD | Služba (přijatá) | 20 000 | 518 | 211 |
|----|-----|------------------|--------|-----|-----|

„Účetní jednotky účtují ... o skutečnostech do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.“



9.2. Časové rozlišení

Náklady a výnosy se tudíž musí zaúčtovat do období jejich věcné a časové souvislosti (akruální princip), tj. tam, kam patří, neboť se k němu se vztahují, a současně vyloučit z období, kam nepatří, tzn. nutno určit příslušné období (hospodářská spádovost) nájem 01/20XX+1 zaplacen ve 12/20XX znamená výdaj ve 12/20XX, ale náklad až v 01/20XX+1, neboť nájem se uskutečnil až v 01/20XX+1, tzn. pohledem 12/20XX jde o náklad až 01/20XX+1 (nelze mít náklad společně s výdajem už ve 12/20XX, neboť ten se tohoto roku netýká)

Tímto principem je zajištěno, že ve výsledku hospodaření se objeví jen ty náklady a výnosy, které s ním souvisí

Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistili uvedeného skutečnosti.“ § 3/1 ZOÚ

- typickým příkladem je dobropis, který se váže k faktuře, která byla zaúčtována již v předchozím úč. období, jakožto její zpětná korekce

Povinnost užít tzv. institut časové rozlišení vzniká tehdy, když se účetní případ týká více než 1 účetního období (přesah do dalšího roku)

- může se použít i během roku, pokud jsou sestavovány dílčí závěrky za například čtvrtletí, k vůli zpřesnění jejich vypovídací schopnosti

„Časové rozlišení není nutno používat v případech, jde-li o: (ČÚS č. 019 bod 6.4.)

a) nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření

Dle pokynu GFŘ D-59: předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů nebo diářů na příští období

b) pravidelně se opakující výdaje (příjmy,) za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a čas. souvislost nákladů a výnosů.“

Dle pokynu GFŘ D-59: pojistné nekryjící se s kalendář. rokem, úhrada za činnost auditorů, daň. poradců vztahující se k předchozímu období

- výše uvedené výjimky z časové rozlišení firma může, ale také nemusí využít s přihlédnutím ke konkrétním případům a situaci

„Časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody.“ ČÚS č. 017 bod 3.11. - jde o nahodilé případy, se kterými se nedá počítat

Pozn.: V praxi se nejčastěji čas. rozlišují služby – obvykle účet 518, resp. 602 (nájem, reklama, inzerce, provize, předplatné, školné, úroky atd.).



9.2. Časové rozlišení

| Účet | Název | Zůstatek | Běžné období → Příští období | | P Ř Í K L A D | |
|------|-------------------------|--------------|------------------------------------|------------------------------------|-----------------------------|-------------------|
| | | | TVORBA | ZÚČTOVÁNÍ | Hledisko | Služba |
| 381 | Náklady příštích období | aktivní (MD) | výdaj (závazek) | náklad zcela či částečně | příjemce (odběratel) | platba dopředu |
| 383 | Výdaje příštích období | pasivní (D) | náklad zcela či částečně | výdaj (závazek) | | platba pozadu |
| 384 | Výnosy příštích období | pasivní (D) | příjem (pohledávka) | výnos zcela či částečně | poskytovatel (dodavatel) | platba dopředu |
| 385 | Příjmy příštích období | aktivní (MD) | výnos zcela či částečně | příjem (pohledávka) | | platba pozadu |

Všechny tyto účty se nacházejí v úč. skupině 38 zvané přechodná aktiva a pasiva, neboť vyjadřují přechod nákladu či výnosu z jednoho období do dalšího (dalších)

Pozn.: V tabulkovém přehledu vypuštěn účet 382 – Komplexní náklady příštích období, neboť je svou podstatou účtem číslo 381.



9.2. Časové rozlišení

„Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že jsou **v okamžiku jejich účtování současně známy** jejich ... § 13/2 PV

účel (věcné vymezení) **co:** na jaký účel byl nebo bude vynaložen náklad, resp. z čeho vznikl nebo vznikne výnos

částka **kolik:** jaká je hodnota (výše) nákladu nebo výnosu, který firma časově rozlišuje

období, kterých se týkají **kam:** do kterých účetních období se musí příslušný náklad nebo výnos rozdělit

Jde o 3 faktory časového rozlišení, bez jejichž znalosti nejde vůbec časově rozlišit příslušný náklad nebo výnos

- dle přesnosti tvorby/zúčtování lze časově rozlišovat na:

př: částka 12/20XX až 02/20XX+1 činí 30 000 Kč

- **měsíce (nejčastější)**

- poměrná část nákladu či výnosu v příslušném roce je dána počtem jeho měsíců, tzn. každý měsíc je stejná částka
tj. měsíční výše je 10 000 Kč (30 000/3)

- **dny**

- poměrná část nákladu či výnosu v příslušném roce je dána počtem dnů každého měsíce
tj. denní výše je 333,33 Kč (30 000/90 (= 31+31+28))

- dle četnosti tvorby/zúčtování časového rozlišení lze postupovat těmito způsoby, které jsou z hlediska dopadu stejné:

př: náklad 11/20XX až 03/20XX+1 činí 50 000 Kč, tzn. měsíční výše za období 5 měsíců činí 10 000 Kč

- **účtování najednou v celkové částce k poslednímu dni příslušného období, příp. k rozvahovému dni**

- tj. do nákladů roku 20XX: 20 000 Kč k 31.12. a roku 20XX+1: 30 000 Kč k 31.03., případně až k 31.12.

- **účtování postupně v poměrné (měsíční) částce k poslednímu dni každého příslušného období**

- tj. do nákladů roku 20XX: 10 000 Kč k 30.11., k 31.12.20XX a roku 20XX+1 k 31.01., k 28.02., k 31.03.

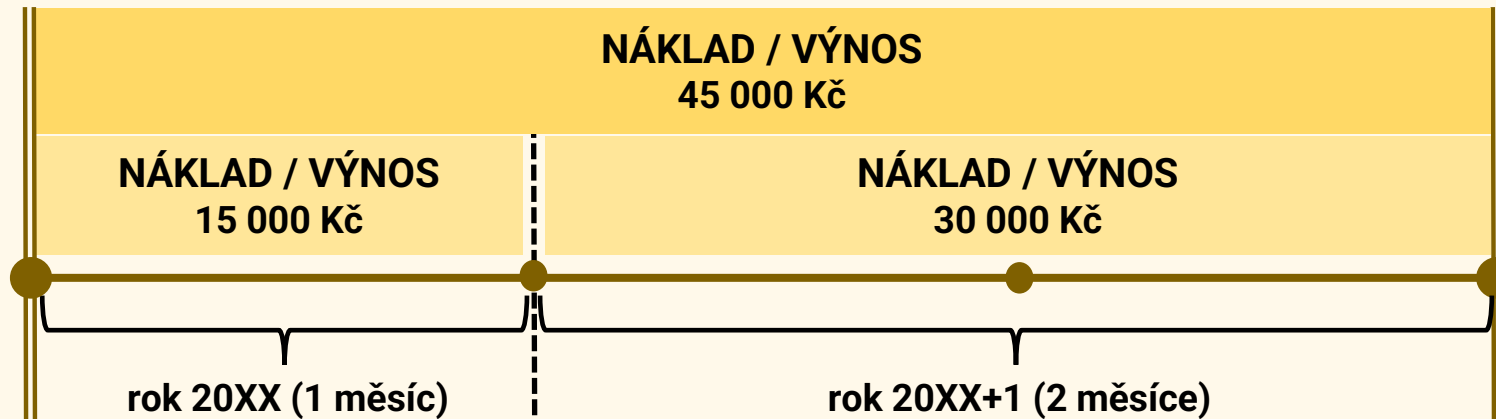


9.2. Časové rozlišení

Výklad je zde vždy demonstrován jen na „těžší“ variantě tzv. relativního časové nesouladu, což znamená, že náklad či výnos nepatří v plné výši jen do jednoho z období, ale část z něj spadá již do období předchozího či následujícího

| KARTA ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ | | měsíční výše: 15 000 Kč | | |
|--------------------------|-----------------------|-------------------------|--------|-----------|
| F a k t o r y | | Rok | Měsíce | Částka |
| Účel: | nájemné (dle smlouvy) | 20XX | 1 | 15 000 Kč |
| Částka: | 45 000 Kč (3 měsíce) | 20XX+1 | 2 | 30 000 Kč |
| Období: | 12/20XX až 02/20XX+1 | Σ | 3 | 45 000 Kč |

Pro přehlednost a jasnou orientaci v konkrétním titulu časového rozlišení je možné si pomoci stvořením evidence (karty) např. v této podobě, samozřejmě je-li potřeba



Rozhodující tak je, v jaké výši se daný náklad nebo výnos dostane do příslušného období



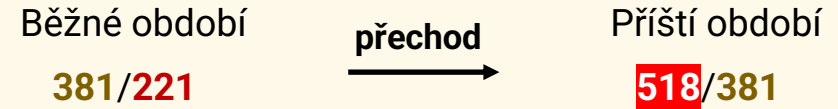
9. NÁKLADY A VÝNOSY

Náklady příštích období – účet 381 (přechodné aktivum)

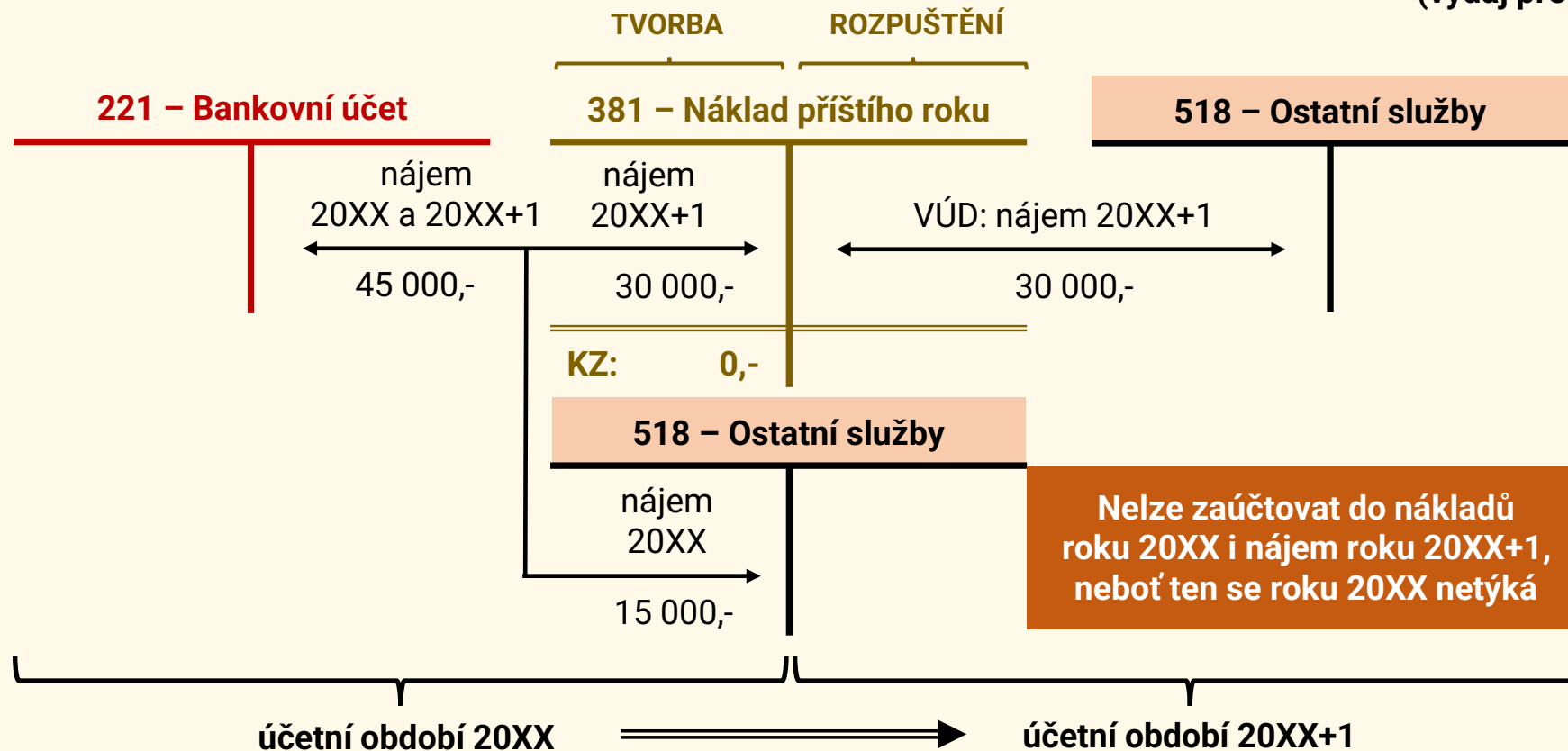
„Výdaje, které se týkají nákladů příštích účetních období.“ § 13/3 PV

- jde o výdaj (případně jemu předcházející závazek) běžného období, který zcela či částečně souvisí s nákladem příštího(-ch) období

PRINCIPIELNĚ



Platby před z hlediska jejího plátce
(výdaj předchází nákladem)



Hledisko nájemce

V roce 20XX zaplacený nájem pronajímateli z účtu nájemce, který se týká jak roku 20XX, tak současně i roku 20XX+1, se pohledem 20XX rozpadá na 2 části:

- nájem 20XX = náklad
- nájem 20XX+1 = „nenáklad“ (č. rozl.)

Účet 381 patří do aktiv, neboť rozlišuje náklad, který roste na MD, což je tzv. **aktivní strana**

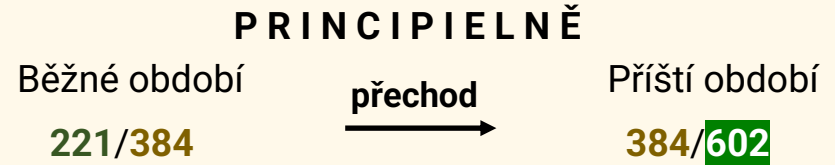


9. NÁKLADY A VÝNOSY

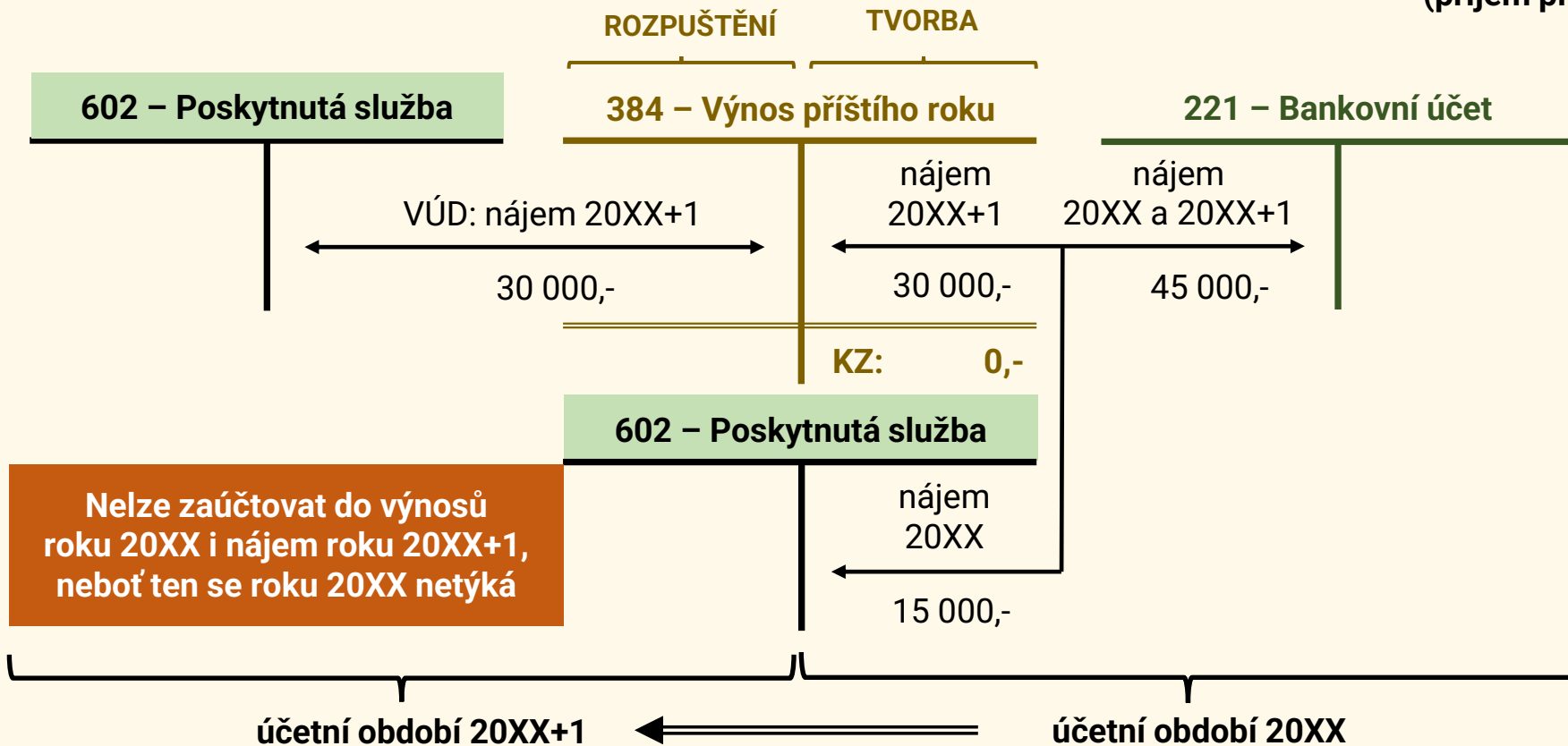
Výnosy příštích období – účet 384 (přechodné pasivum)

„Příjmy, které věcně patří do výnosů v příštích úč. obdobích.“ § 19/4 PV

- jde o příjem (případně jemu předcházející pohledávka) běžného období, který zcela či částečně souvisí s výnosem příštího(-ch) období



**Platby před z hlediska jejího příjemce
(příjem předchází výnosu)**



Hledisko pronajímatele

V roce 20XX zaplacený nájem pronajímateli z účtu nájemce, který se týká jak roku 20XX, tak současně i roku 20XX+1, se pohledem 20XX rozpadá na 2 části:

- nájem 20XX = výnos
- nájem 20XX+1 = „nevýnos“ (č. rozl.)

Účet 384 patří do pasiv, neboť rozlišuje výnos, který roste na D, což je tzv. **pasivní strana**

Nelze zaúčtovat do výnosů roku 20XX i nájem roku 20XX+1, neboť ten se roku 20XX netýká

Pozn.: Účty 381 a 384 z hlediska okamžiku jejich účtování vždy znamenají tvorbu čas. rozlišení již v běžném roce (náklad či výnos dopředu).



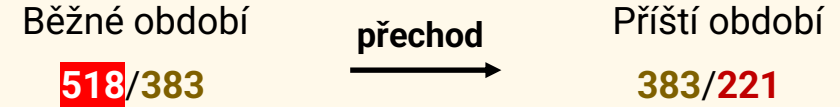
9. NÁKLADY A VÝNOSY

Výdaje příštích období – účet 383 (přechodné pasivum)

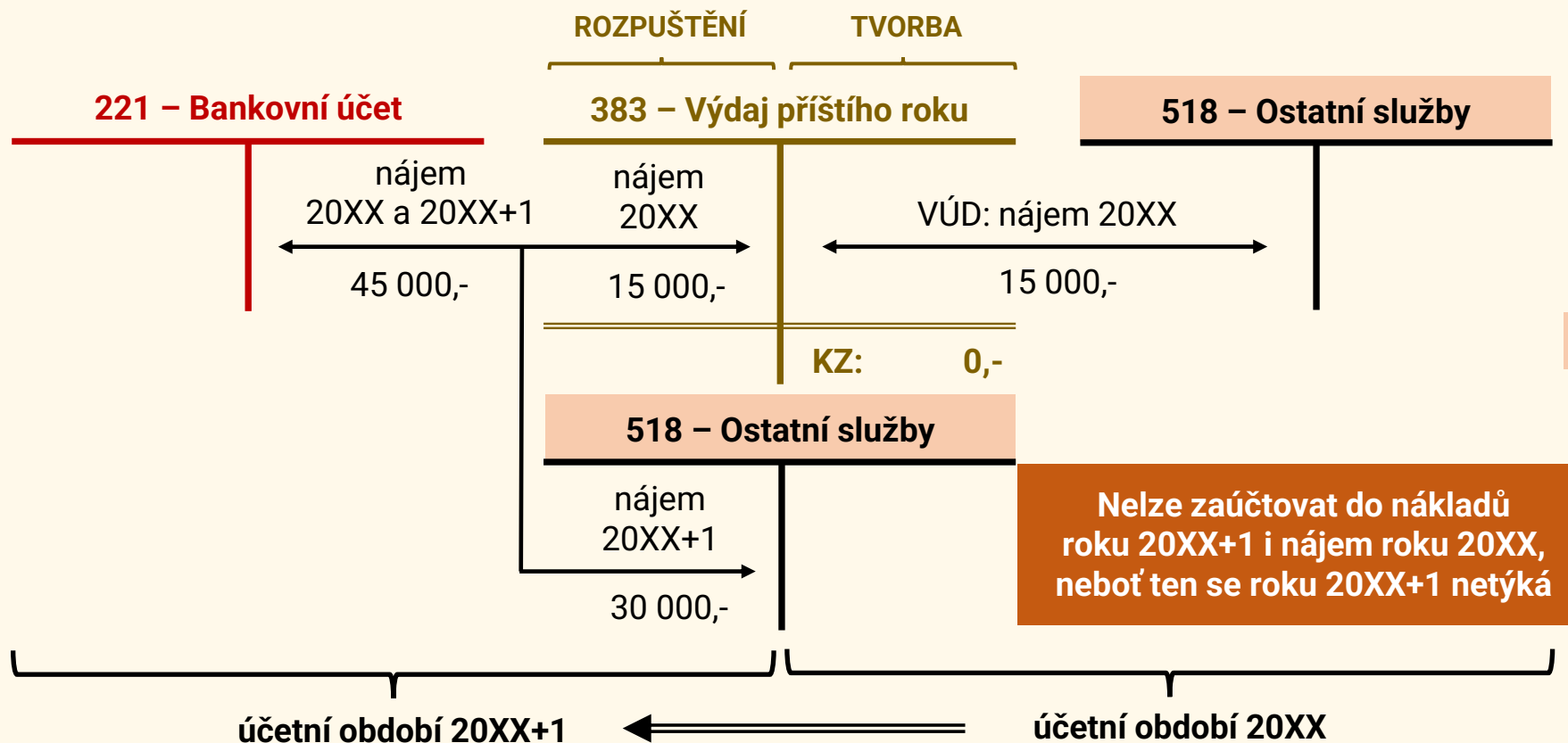
„Náklady, které souvisí s běžným účetním obdobím, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn.“ § 19/3 PV

- jde o náklad běžného období, který zcela či částečně souvisí s výdajem (případně jemu předcházející závazek) příštího(-ch) období

PRINCIPIELNĚ



Platby po z hlediska jejího plátce (náklad předchází výdaji)



Hledisko nájemce

V roce 20XX+1 zaplacený nájem pronajímateli z účtu nájemce, který se týká jak roku 20XX+1, tak současně i roku 20XX, se pohledem 20XX+1 rozpadá na 2 části:

- nájem 20XX+1 = náklad
- nájem 20XX = „nenáklad“ (č. roz.)

Nelze zaúčtovat do nákladů roku 20XX+1 i nájem roku 20XX, neboť ten se roku 20XX+1 netýká

Účet 383 patří do pasiv, neboť rozlišuje výdaj, který roste na D, což je tzv. pasivní strana



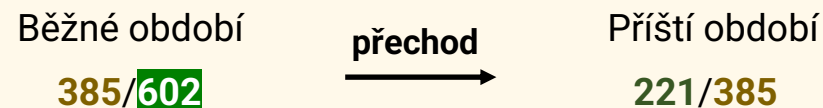
9. NÁKLADY A VÝNOSY

Příjmy příštích období – účet 385 (přechodné aktivum)

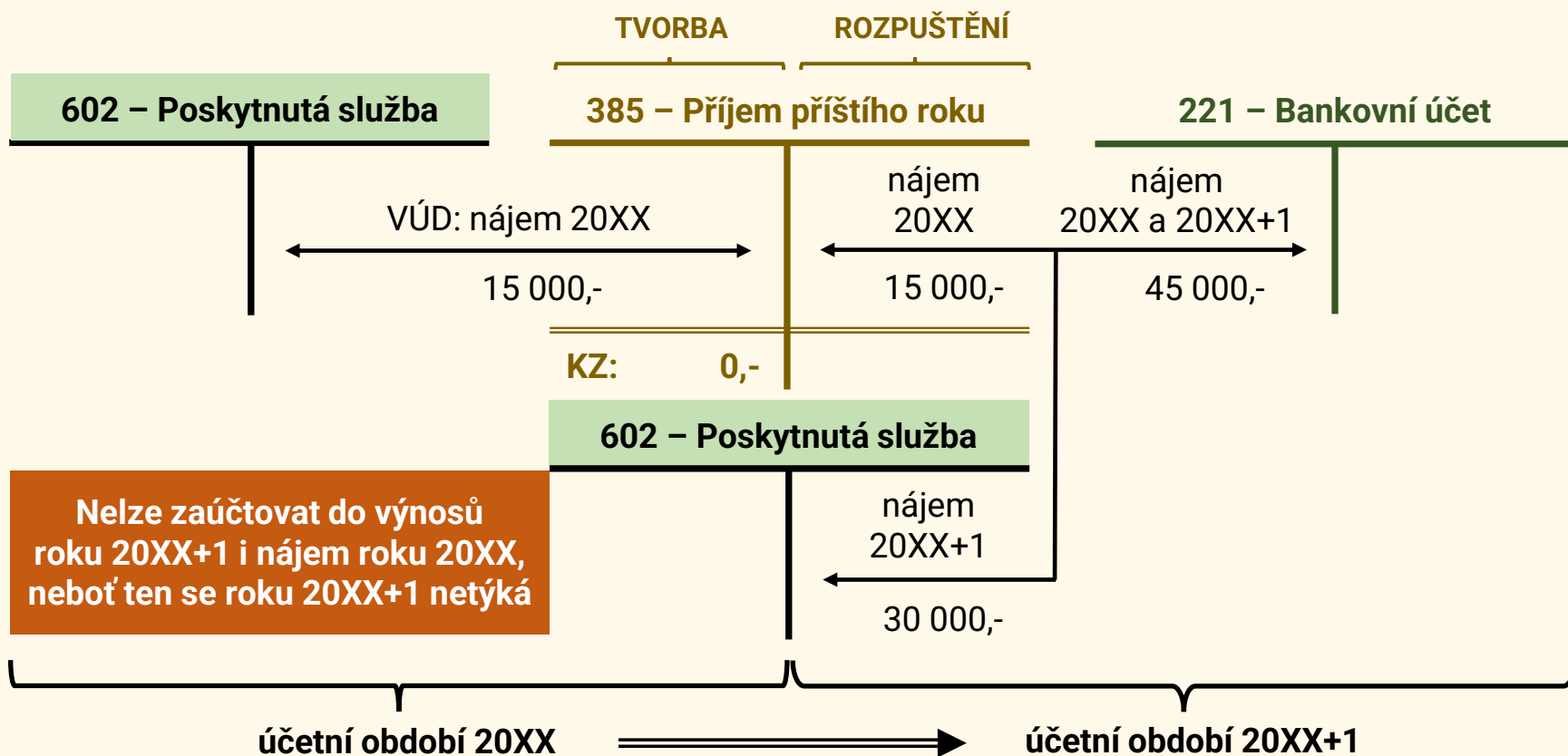
„Částky ÚJ nepřijaté, které souvisí s výnosy běžného účetního období, a nejsou účtovány přímo na účtech pohledávek.“ § 13/5 PV

- jde o výnos běžného období, který zcela či částečně souvisí s příjmem (případně jemu předcházející pohledávka) příštího(-ch) období

PRINCIPIELNĚ



Platby po z hlediska jejího příjemce (výnos předchází příjmu)



Hledisko pronajímatele

V roce 20XX+1 zaplacený nájem pronajímateli z účtu nájemce, který se týká jak roku 20XX+1, tak současně i roku 20XX, se pohledem 20XX+1 rozpadá na 2 části:

▪ nájem 20XX+1 = výnos

▪ nájem 20XX = „nevýnos“ (č. roz.)

Účet 385 patří do aktiv, neboť rozlišuje příjem, který roste na MD, což je tzv. **aktivní strana**

Nelze zaúčtovat do výnosů roku 20XX+1 i nájem roku 20XX, neboť ten se roku 20XX+1 netýká

Pozn.: Účty 383 a 385 z hlediska okamžiku jejich účtování vždy znamenají zúčtování čas. rozlišení až v dalším roce (náklad či výnos dozadu).



Časové rozlišení z předpisu platby

- čas. rozlišení se v praxi obvykle provádí na základě tzv. předpisu platby (bude placeno), neboť účel časové rozlišení bývá zpravidla fakturován, případně se vychází z jiných předpisových dispozic, které se ryze prakticky vzato také dají účtovat, např. smlouva

V tomto případě je pak naprosto irelevantní, zda vůbec došlo k provedení platby, neboť pohledávka či závazek z dokladu, který již je účtován a ze kterého se tudíž časově rozlišuje, logicky předchází úhradě samotné

| Č. | Doklad | Datum | Případ | Částka | MD | D |
|----|----------------|--------------|-------------------------------------|-------------------|---------------|---------------|
| 1 | VÚD SMLOUVA | 09.04.20XX | Služba 04/20XX až 03/20XX+2 (24) | 240 000,00 | ---- | 325 |
| | | | Služba 20XX (9) | 90 000,00 | 518 | ---- |
| | | | Služba 20XX+1 (12) | 120 000,00 | 381.21 | ---- |
| | | | Služba 20XX+2 (3) | 30 000,00 | 381.22 | ---- |
| 1 | VBÚ | 23.01.20XX+1 | Platba služby | 240 000,00 | 325 | 221 |
| 2 | VÚD | 31.12.20XX+1 | Služba 20XX+1 (12) | 120 000,00 | 518 | 381.21 |
| 1 | VÚD | 31.12.20XX+2 | Služba 20XX+2 (3) | 30 000,00 | 518 | 381.22 |

Analytická evidence k účtu 381 tvořená dle přísl. roku je v případě rozprostření nákladu do více než 2 let žádoucí, neboť předem vyjadřuje výši nákladu patřící do daného roku

Použití účtu 383 by bylo nepatřičné, neboť výdaji předchází smlouva, která se už účtuje a z které je již řešeno čas. rozlišení na násl. roky

Jediné a rozhodující u čas. rozlišení tak je, v jaké výši a v jakém období má být příslušný náklad či výnos (spádovost), kdy a zda se uskutečnila platba, i kdy a zda je k dispozici patřičný doklad a zda-li vůbec bude účtován, už není směrodatné



Vykazování časového rozlišení

„Časové rozlišení v aktivech/pasivech rozvahy je možné vykazovat

☐ aktivní účty – 381 a 385

v položce „**C.II.3.** Časové rozlišení aktiv“ **nebo** v položce „**D.** Časové rozlišení aktiv“.

| | |
|-------|------------------------|
| C.II. | Pohledávky |
| 3. | Časové rozlišení aktiv |

| | |
|----|------------------------|
| D. | Časové rozlišení aktiv |
|----|------------------------|

☐ pasivní účty – 383 a 384

v položce „**C.III.** Časové rozlišení pasiv“ **nebo** v položce „**D.** Časové rozlišení pasiv“.

| | |
|------|------------------------|
| C. | Závazky |
| III. | Časové rozlišení pasiv |

| | |
|----|------------------------|
| D. | Časové rozlišení pasiv |
|----|------------------------|

V obou případech je možné časové rozlišení umístit buďto tradičně do samostatného posledního řádku D., nebo jej přiřadit pod pohledávky C.II. u aktivních účtů, resp. závazky C. u pasivních účtů, čímž tak nejsou vykázány zvlášť (v případě rozvahy v základní verzi zkráceného rozsahu jsou pak tyto účty skryty v rámci oběžných aktiv a v rámci závazků u pasiv, čímž není známa jejich výše)

Účetní jednotka rozhodne, který způsob vykazování zvolí nejpozději k rozvahovému dni; kombinace obou způsobů vykazování není přípustná. Zvolený způsob vykazování časového rozlišení v pasivech musí být shodný se způsobem vykazování časového rozlišení v aktivech rozvahy.“ § 13/1 a § 19/1 PV

- pochopitelně je nepřipustné vykázat jinde jeden účet časového rozlišení oproti druhému účtu časového rozlišení, stejně tak vykázat jinak účty aktivního časového rozlišení a jinak účty pasivního časového rozlišení



9.3. Dohadné položky (časové rozlišení v širším pojetí)

„Obsahují část pohledávek a dluhů stanovené například podle smluv, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše.“ § 10/7 a § 17/6 PV

- představují pohledávky a závazky, které sice věcně patří do běžného období, ale dosud jsou známy jen 2 faktory, a to účel a období

Není tak známa přesná částka z důvodu prozatímní neexistence dokladu k nim se vážící (vzato k okamžiku účtování či dokonce datování účtování), která se tudíž jen odhaduje - tvorba dohadu na základě dostupných podkladů a ze znalostí předchozích let

- z hlediska rozvahové příslušnosti se rozlišuje:

☐ **aktivní dohad: účet 388 – Dohadné účty aktivní**

- obsahuje částku, kterou nelze vyúčtovat jako obvyklou pohledávku, přičemž výnos přísluší do běžného úč. období

Tímto účtem se vždy zvyšuje zisk či snižuje ztráta nejčastěji díky růstu výnosu, případně poklesu nákladu

př: uznaná nepotvrzená výše pojistné náhrady či výše poplatků z licencí, přiznané nepřipsané bankovní úroky atd.

- tento účet je svou podstatou příbuzný účtu 385 – Příjmy příštích období, neboť oba znamenají výnos do běžného roku

☐ **pasivní dohad: účet 389 – Dohadné účty pasivní**

- obsahuje částku, kterou nelze vyúčtovat jako obvyklý závazek, přičemž náklad přísluší do běžného úč. období

Tímto účtem se vždy snižuje zisk či zvyšuje ztráta nejčastěji díky růstu nákladu, případně poklesu výnosu

- používá se především k čas. rozlišení nákladů a výnosů druhu **služby či energie**, ale své využití najde

i u nevyfakturovaných dodávek zásob i majetku, kde pomáhá zajistit dodržení zásady věrného obrazu účetnictví

- tento účet je svou podstatou příbuzný účtu 383 – Výdaje příštích období, neboť oba znamenají náklad do běžného roku

Výše částky zachycené na dohadném účtu, která musí být průkazně podložena – tzv. kvalifikovaný dohad, je výsledkem více či méně přesného odhadu a může tak vzniknout rozdíl mezi dohadem (očekávání) a dokladem prokazující přesnou hodnotu nákladu či výnosu (skutečnost), který je nutné výsledkově zúčtovat



9.3. Dohadné položky (časové rozlišení v širším pojetí)

Nastalá hospodářská operace pro tvorbu dohadu

Sjednaná **provize** za obchodní zastoupení dle smlouvy za **4. čtvrtletí 20XX**, jejíž přesná výše bude známa až na základě zjištění výsledku hospodaření za toto období a vyúčtována fakturou až v roce **20XX+1**.

Dle předběžného výsledku hospodaření za poslední čtvrtletí roku 20XX stanoven **odhad** výše této provize v částce **80 000 Kč**.

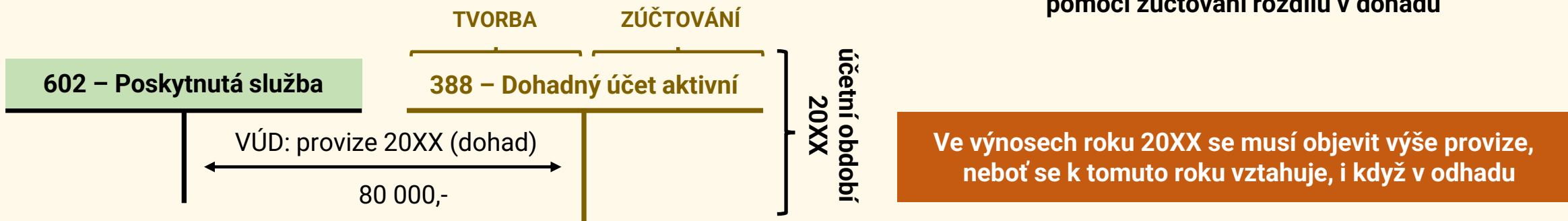


9. NÁKLADY A VÝNOSY

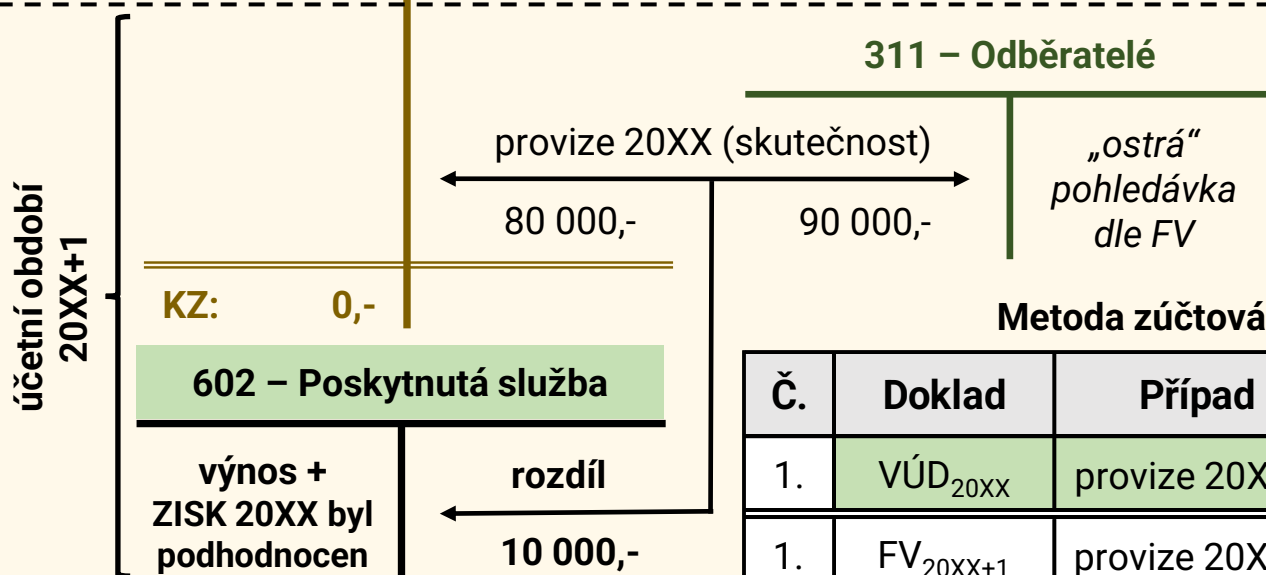
Dohadné účty aktivní – účet 388

☐ pohled příjemce provize (zastupující)

Znázorněna metoda vypořádání dohadu pomocí zúčtování rozdílu v dohadu



Ve výnosech roku 20XX+1 se objeví už jen rozdíl mezi dohadovanou výší provize a její skutečnou výší dle vystavené faktury, který vyjadřuje vzniklou nepřesnost při stanovení odhadu („chyba“)



Metoda zúčtování celého dohadu

| Č. | Doklad | Případ | Částka | MD | D |
|----|-----------------------|--------------|----------|-----|-----|
| 1. | VÚD _{20XX} | provize 20XX | 80 000 | 388 | 602 |
| 1. | FV _{20XX+1} | provize 20XX | 90 000 | 311 | 602 |
| 2. | VÚD _{20XX+1} | provize 20XX | - 80 000 | 388 | 602 |

+ 10 tis. ZISK

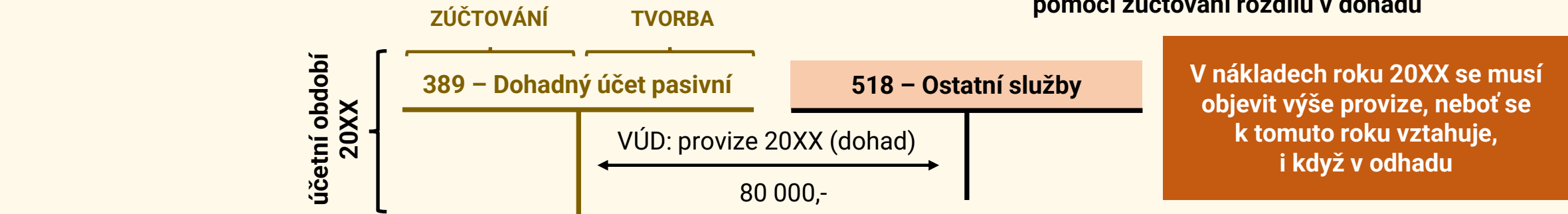
Pozn.: Pokud by byl dohad naopak vyšší než skutečnost, dojde jen ke snížení zisku pomocí snížení výnosu o 10 000 Kč v roce 20XX+1.



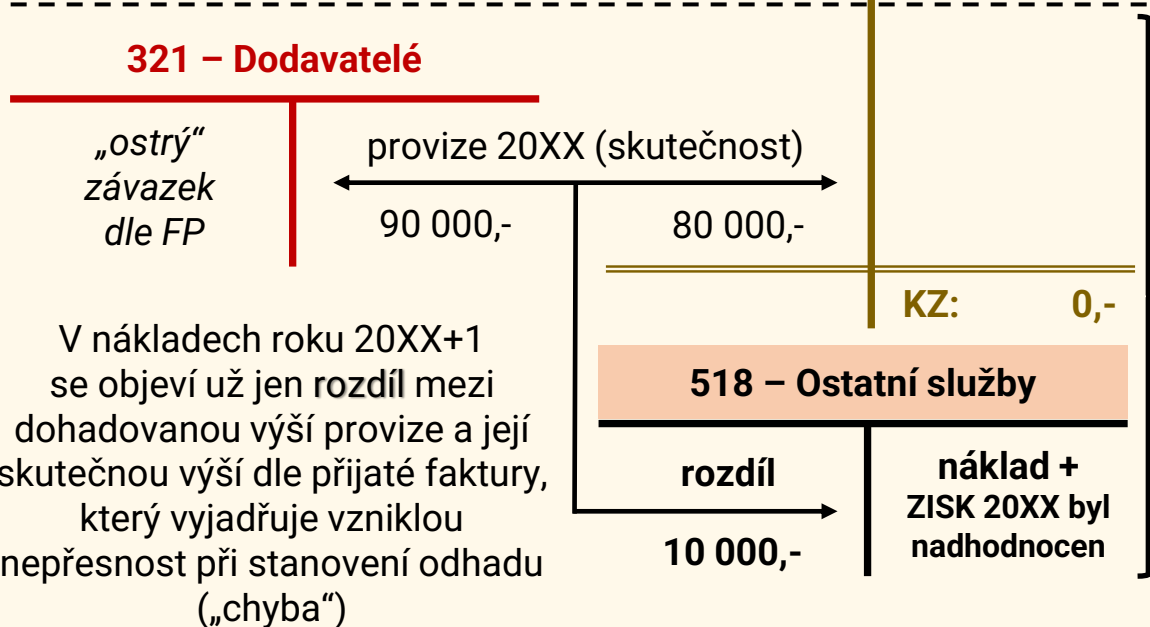
Dohadné účty pasivní – účet 389

☐ pohled poskytovatele provize (zastupovaný)

Znázorněna metoda vypořádání dohadu pomocí zúčtování rozdílu v dohadu



V nákladech roku 20XX se musí objevit výše provize, neboť se k tomuto roku vztahuje, i když v odhadu



Pro likvidaci dohadného účtu se může použít ještě tento druhý **alternativní přístup:**

Metoda zúčtování celého dohadu

| Č. | Doklad | Případ | Částka | MD | D |
|----|-----------------------|--------------|----------|-----|-----|
| 1. | VÚD _{20XX} | provize 20XX | 80 000 | 518 | 389 |
| 1. | FP _{20XX+1} | provize 20XX | 90 000 | 518 | 321 |
| 2. | VÚD _{20XX+1} | provize 20XX | - 80 000 | 518 | 389 |

- 10 tis. ZISK

Pozn.: Pokud by byl dohad naopak vyšší než skutečnost, dojde jen ke zvýšení zisku pomocí snížení nákladu o 10 000 Kč v roce 20XX+1.



9.4. Rezervy *Pozn.: Plní též funkci čas. rozlišení nákladů, neboť při tvorbě je znám jen účel, ale částka (výše) a přísl. období, se jen odhaduje.*

„Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku.

K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv.“ § 26/3 ZOÚ

- jsou dlouhodobé cizí zdroje vyjadřující dluhy firmy vůči sobě samé, neboť jsou tvořeny za účelem krytí v budoucnu očekávaných nákladů tj. budoucí závazek provést určité obvykle nákladové výkony (např. oprava majetku, daň, rizika, restrukturalizaci apod.)
- současně se vytváří zdroj, neboť rezerva se tvoří z nákladů dočasně snižující zisk, které se ale pak jednorázově zúčtují (rozpustí)

„Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů, jejich použití, snížení nebo zrušení pro nepotřebnost ve prospěch nákladů.

Tvorba znamená vznik nákladu a čerpání, který je rokem očekávaného nákladu, naopak jednorázový zánik natvořených nákladů př: za 5 let se plánuje oprava střechy za cca. 500 tis. Kč, která by jednorázově zatížila zisk, tudíž se vytvoří v každém z předchozích let rezerva 100 tis. Kč, která sice v těchto letech sníží zisk, ale v roce opravy se zúčtuje a dopad na zisk bude v tomto roce ideálně nulový

Smyslem rezervy je rozložit větší náklad, který vznikne za několik let, do let, které vzniku takového nákladu předchází, aby dopad do výsledku hospodaření v roce skutečného nákladu nebyl tak značný, neboť rezerva se v tomto roce rozpustí

Rezervy nesmějí mít aktivní zůstatek. Rezervu nelze přečerpat, tj. rozpustit více, než kolik bylo natvořeno, i když skutečný náklad, pro který je rezerva tvořena, bude vyšší

Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost ověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci.“ § 57 PV

- alespoň při inventarizaci se musí zkoumat, zda potřeba a hodnota rezervy stále trvá (zda např. nedošlo k likvidaci přísl. majetku)

„Analytické účty se vedou podle jednotlivých rezerv.“ ČÚS č. 004 bod. 4.3. - měl by být vytvořen analytický účet včetně evidence



9.4. Rezervy *Pozn.: Daňové rezervy mohou tvořit i subjekty nevedoucí účetnictví (např. podnikatelé mající příjmy z nájmu nemovitostí).*

- rezervy se dle dopadu do základu daně z příjmů právnické osoby dělí na:

❑ **ostatní (neuznatelné, účetní)**

- pravidla upravena vnitropodnikovou směrnicí firmy, tj. jsou plně v její kompetenci, a jsou tvořeny na předem vymezený účel
př: rezerva na daň, opravy nesplňující daňovou uznatelnost, rizika a ztráty z podnikání, restrukturalizaci

❑ **zákonné (uznatelné, daňové)**

- pravidla upravena zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
- tento speciální druh „daňového zákona“ upravuje především rezervy na opravy hmotného majetku

„Rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů ...

Jediná daň. rezerva je na opravy hmotného majetku v odpisové skupině 2 a vyšší s tvorbou na více než 1 zdaňovací období
tzn. nelze tvořit rezervu na technické zhodnocení takového majetku, ani na jeho prostou údržbu

- firmy musí mít k příslušnému majetku vlastnické právo, tj. nelze u nájmu (např. sklad přenechaný vlastníkem k užívání firmě)

Rezerva se **nevytváří** v případech hmotného majetku,

a) který je **určen k likvidaci** - pochopitelně že na majetek, který již nebude, nemůže být tvořena rezerva

b) u něhož jde o opravy v **důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události**

c) u něhož jde o opravy, které se **pravidelně opakují každý rok**

- rezerva může být tvořena jen na událost, se kterou se počítá, že v budoucnu nastane
a musí se jednat o mimořádnou událost (nikoliv každoroční rutinní revize)

d) k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení **konkursu** ...



9.4. Rezervy

- zákon dále hovoří o podmínkách, které pokud nejsou splněny, rezerva se musí zrušit a samozřejmě tak již není daňově účinná
 - **převedení peněz na účet** Pokud nebude v jakémkoliv roce tato podmínka splněna, zruší se celá dosud vytvořená rezerva

Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu EU, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv, nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává.

př: tvorba 20XX, převedení peněz 15.07.20XX+1, tj. po lhůtě, znamená zrušení rezervy již do konce roku 20XX, stejně tak u dalších let
- je nutné deponovat peníze ve výši rezervy na samostatný CZK či EUR účet nejdéle do termínu pro podání DAP k DPPPO, a to každý rok
- díky této podmínce jde o skutečné **vyvedení a uložení peněz** určené jen pro přísl. rezervu, nikoliv jen tvorba nákladu bez výdaje

- **zahájení opravy**

Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období.

př: tvorba 20XX, plánovaná oprava 20XX+3, skutečná oprava 20XX+5 znamená zrušení rezervy do konce roku 20XX+5
- zahájením opravy se rozumí termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci nebo převzetí věci do opravy

- **vyčerpání rezervy**

Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena.

př: tvorba 20XX, skutečná oprava 20XX+5, vyčerpání 20XX+7 znamená zrušení rezervy do konce roku 20XX+7
- vyčerpáním rezervy se rozumí vynulování zůstatku bankovního účtu, na který byly peníze převedeny

Nutné zabývat se výše uvedenými podmínkami a termíny v zájmu zachování daňové uznatelnosti rezervy



9.4. Rezervy

- poslední podmínkou je maximální doba tvorby rezervy v letech po sobě jdoucích, která je navázána na dobu odpisování dle přísl. skupiny

- a) ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovací období
- b) ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období
- c) ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
- d) v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období

Tato období jsou speciální úpravou jen pro tvorbu těchto rezerv a vůbec tak neodpovídají době odpisování (vždy lze tvořit rezervu na kratší dobu, vyjma 1 roku, ovšem pokud na delší dobu, už nejde o daňovou rezervu)

Výpočet (kalkulace)

Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy.

Rezerva roční = náklady opravy / (počet let od tvorby až do opravy - 1)

př: náklady 500 tis. Kč, tvorba 20XX, oprava 20XX+4, tj. 5 let
rezerva = 125 tis. ročně (500 000/(5-1)), tj. natvořeno 625 tis.

- náklady bez DPH představují hodnotu opravy, jejíž výše je předem plánovaná a rozpočtována (zpravidla ji provádí specializovaná firma)
- do počtu let sice výslovně nepatří rok opravy, ale prakticky je lhostejné, který z krajních roků se nebude počítat, tj. zda tvorba či oprava
- tento způsob výpočtu, kdy výše rezervy je každý rok stejná, je nejčastější, ale lze využít i výkonové pojetí především u movitých věcí

Zjistí-li poplatník daně z příjmu skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.

př: v roce 20XX výrazně narostly ceny, tudíž je potřeba v roce 20XX (nikoliv zpětně) zvýšit hodnotu rezervy



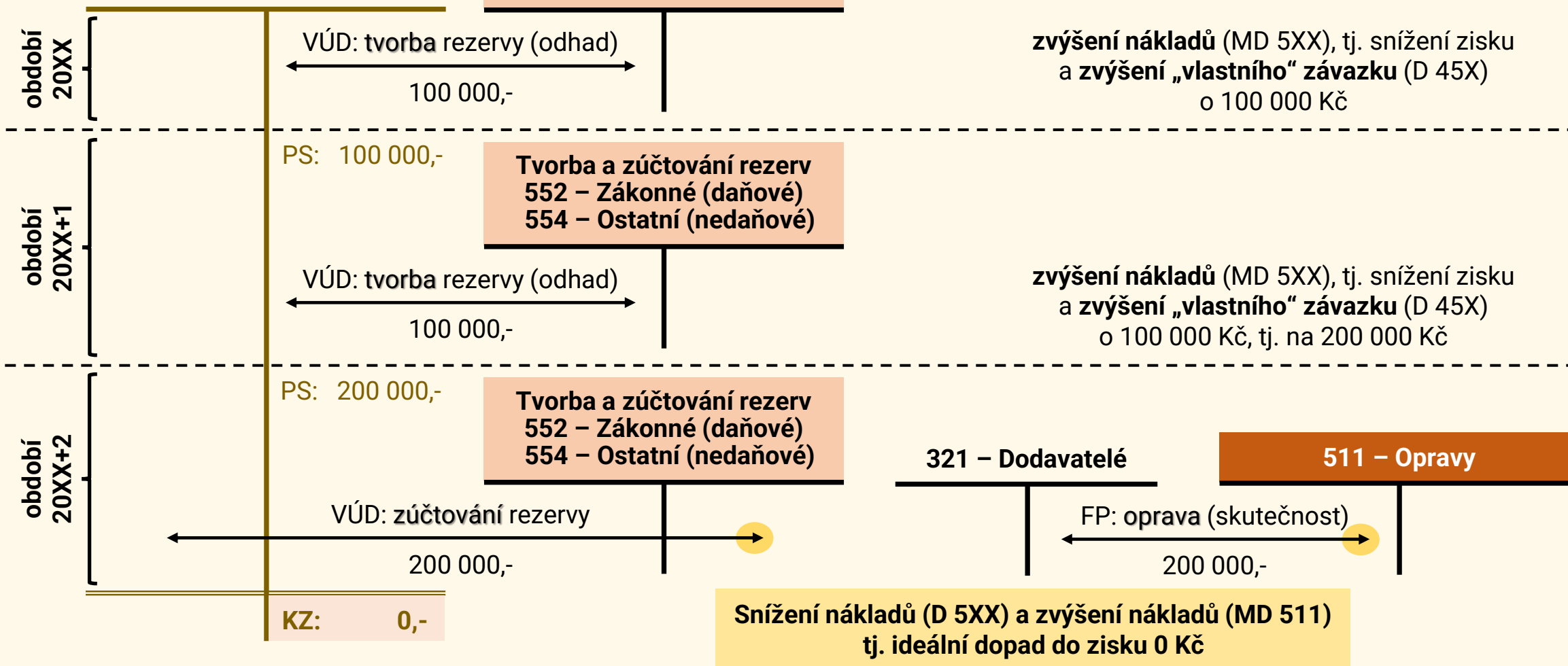
9.4. Rezervy

Účtování

451 – Rezervy zákonné
459 – Rezervy ostatní

Tvorba a zúčtování rezerv
552 – Zákonné (daňové)
554 – Ostatní (nedaňové)

Aby rezerva mohla být považována za daňově uznatelný náklad, musí být o ní vždy účtováno





| | ČASOVÉ ROZLIŠENÍ | | |
|---------|---|------------------------------------|------------------------------|
| Faktory | užší pojetí | širší pojetí | |
| | účty časového rozlišení 381 (382), 383, 384, 385 | účty dohadných položek 388, 389 | účty rezerv 451, 453, 459 |
| účel | známo | známo | známo |
| částka | známo | neznámo | neznámo |
| období | známo | známo | neznámo |

DĚKUJI ZA POROZUMĚNÍ

