

Účty časového rozlišení a dohadné položky

Zásada časové a věcné souvislosti, která bývá také nazývána akruálním principem, je jednou ze základních účetních zásad (§ 3 odst. 1 ZÚ)

Náklady příštích období

Náklady příštích období jsou **výdaji** běžného účetního období, jež se týkají **nákladů** v příštích obdobích. Náklady příštích období se účtují na syntetickém účtu 381-Náklady příštích období.

Jedná zejména o pojistné, předplatné, nájemné hrazené dopředu apod.

Příklad:

Faktura za pojistné za období od 1. 7. 2016 do 30. 6. 2017 ve výši 20 000 Kč.

Účtování:

Rok 2016		
Alikvótní část za rok 2016	10 000 Kč	568/321
Alikvótní část za rok 2017	10 000 Kč	381/321
Rok 2017		
Alikvótní část za rok 2017	10 000 Kč	568/381

Komplexní náklady příštích období

Podstata komplexních nákladů příštích období je shodná s podstatou nákladů příštích období. Rozdíl je, že se nejedná o jeden typ nákladu, který se vztahuje k budoucnosti, ale o jejich vzájemně provázaný komplex vztahující se k jedné společné skutečnosti, která nastane v některém z následujících období. Účetní předpisy konkrétně jmenují náklady na přípravu a záběh nové výroby, náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují), náklady na dlouhodobou propagaci a náklady na předzásobení (na skladování).

Zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede nejpozději do čtyř let od zaúčtování nákladů na účet 382-Komplexní náklady příštích období, s výjimkou případů vyplývajících ze smluv, respektive platných předpisů.

Příklad:

Náklady vzniklé v roce 2016 bezprostředně související s propagací v letech 2017,2018.

Spotřeba materiálu	50 000 Kč
Přijaté služby	200 000 Kč

Účtování:

2016		
Spotřeba materiálu	50 000 Kč	501/321
Přijaté služby	200 000 Kč	518/321
Tvorba komplexních nákladů	250 000 Kč	382/555
2017		
Poměrné zúčtování komplexních nákladů	125 000 Kč	555/382
2018		
Poměrné zúčtování komplexních nákladů	125 000 Kč	555/382

Výdaje příštích období

Výdaje příštích období jsou **náklady**, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak **výdaj** na ně nebyl dosud uskutečněn. Výdaje příštích období jsou účtovány na účtu 383-Výdaje příštích období.

Podstatou výdajů příštích období je dosud nevyúčtovaný závazek, který vznikl z nákladu realizovaného v daném účetním období. Vyúčtování tohoto nákladu nastane až v období následujícím a to buď z důvodu, že tak stanoví smlouva, nebo z důvodu, že končí určité zúčtovací období (například u energií).

Jde zejména o nájemné placené pozadu, spotřebu energie, realizované, dosud nevyúčtované služby (telekomunikační služby, apod.), odvod za nesplnění požadovaného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením, úroky z úvěrů a půjček, pokud nebyly vyúčtovány a jejich výši známe na základě uzavřené smlouvy.

Poznámka:

Vznik výdajů příštích období je podmíněn znalostí titulu vzniku nákladu, znalostí období, ke kterému se náklad vztahuje, a přesné částky nákladu. Pokud by k datu uzavření účetních knih nebyla známá přesná výše částky, použijeme pro dodržení zásady časové a věcné souvislosti institut dohadné položky pasivní, kde znalost přesné částky nahradíme odhadem.

V žádném případě není možné vytvářet výdaje příštích období na náklady, které teprve vzniknou v následujícím období, přestože jsme si jisti, že opravdu vzniknou. Pokud účetní jednotce hrozí nějaké riziko či znehodnocení v budoucnosti, které je již nyní známé nebo velmi pravděpodobné, netvoříme výdaje příštích období, ale účetní rezervu na předpokládanou výši tohoto rizika.

Příklad:

V lednu 2017 obdržela účetní jednotka faktury za realizované služby v roce 2016.

Subdodávky prací od dodavatelů	130 000 Kč
Spotřebovaný plyn	4 600 Kč
Telefonní poplatky za prosinec	3 400 Kč

Účtování

2016		
Subdodávky prací od dodavatelů	130 000 Kč	518/383
Spotřebovaný plyn	4 600 Kč	502/383
Telefonní poplatky za prosinec	3 400 Kč	518/383
2017		
Faktura za subdodávky prací	130 000 Kč	383/321
Faktura za plyn	4 600 Kč	383/321
Faktura za telefonní poplatky za prosinec	3 400 Kč	383/321

Výnosy příštích období

Výnosy příštích období jsou **příjmy** vzniklé v běžném účetním období, které věcně patří do **výnosů** v příštích obdobích. Výnosy příštích období se účtují na účtu 384-Výnosy příštích období.

Jedná se např. o nájemné či předplatné přijaté předem, částky přijatých paušálů předem za zajištění servisních služeb.

Příklad:

Vystavená faktura v roce 2016 (na základě přihlášky) za účast na vzdělávacím kurzu konaném v roce 2017.

Účtování:

2016		
Faktura za kursové roku 2016	20 000 Kč	311/384
2017		
Zúčtování výnosů příštích období	20 000 Kč	384/602

Příjmy příštích období

Příjmy příštích období jsou částky účetní jednotkou nepřijaté (neinkasované), které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek vůči právníkům a fyzickým osobám. Příjmy příštích období jsou účtovány na účtu 385-Výnosy příštích období.

Jedná se o provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby, náhrady (například od pojišťovny) vztahující se k běžnému období, úroky z půjček u věřitelů, pokud úroky nejsou každoročně vyúčtovány, ale jejich platba je požadována až po splacení jistiny, či s jiným časovým odkladem.

Společným jmenovatelem všech uvedených případů je znalost přesné částky, ve které výnos vzniká.

Příklad:

V říjnu 2016 došlo k poškození budovy neznámým pachatelem a k její následné opravě realizované ještě v roce 2016. Vzhledem k tomu, že je společnost proti takovým škodám pojištěna, byla společnosti přislíbena pojistná náhrada ve výši 14 900 Kč, která však přišla až v únoru 2017.

Účtování:

2016		
Pojistná náhrada	14 900 Kč	385/648
2017		
Přijatá náhrada o pojišťovny	14 900 Kč	221/385

Dohadné položky aktivní

Jedná se o **výnosy**, které se týkají současného období, ale k datu uzavření účetních knih není známá přesná výše tohoto výnosu, a proto účetnictví pracuje pouze s odhadem této částky. V následujícím období bude dohadná položka účtována proti pohledávce či inkasu prostředků a vznikne odchylka od odhadnuté výše. Dohadné položky aktivní se účtují na účtu 388-Dohadné položky aktivní.

Jedná se například o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady.

Účtování o dohadných položkách a o rozdílech z toho vyplývajících je součástí výsledků hospodaření v těch účetních obdobích, ve kterých je o těchto částkách účtováno v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví.

Příklad:

2016
Pojistná náhrada za havarované vozidlo v roce 2016. Škodní událost je stále v řešení, dle smlouvy je reálné předpokládat náhradu ve výši 80 000 Kč.

2017

Skutečná hodnota pojistného plnění byla stanovena pojišťovnou na konečnou výši 77 000 Kč

Účtování:

2016

Odhadovaná výše pojistné náhrady 80 000 Kč 388/648

2017

Pojistné plnění 77 000 Kč 221/388

Odchylka 3 000 Kč 548/388

Poznámka:

V žádném případě není možné vytvářet dohadné položky aktivní na:

- výnosy jejichž existence, tedy pravděpodobnost samotného vzniku, není jistá (tuto situaci je třeba odlišit od situace, kdy není zřejmá pouze přesná výše částky výnosu, nicméně skutečnost, že výnos vznikl, je nepopiratelná)

- výnosy, které vzniknou až v následujícím období a to i v případě, kdy náklady na tyto výnosy vznikly již v současném období. Tuto situaci není možné řešit dohadnou položkou aktivní, je třeba dle okolností případu použít odlišné nástroje:

- pokud již výnosy byly fakturovány, je třeba volit jejich časové rozlišení s použitím účtu 384-Výnosy příštích období, nebo
- pokud pouze vznikly náklady bez dílčí výnosové fakturace, je třeba použít účtů rozpracované výroby, případně, pokud nedokončená výroba nevzniká, pak se časově rozlišují vzniklé náklady a to přes účet 381-Náklady příštích období.

Judikatura:

Dohadná položka aktivní na pojistné ze škodní události - NSS - čj. 2 Afs 101/2008 – 143 ze dne 18.12.2008

Dohadná položka aktivní na předpokládanou pojistnou náhradu se tvoří jen, kdy je pojistná náhrada jistá, nikoliv tehdy, když jistá není a panují o její výši dohady. Společnost dohadnou položku na nejistý výnos netvořila, což doměřil správce daně a NSS se ztotožnil s argumentací společnosti. Přitom NSS konstatoval, že za situace, kdy ke dni účetní závěrky není jistota nejen o výši pojistného plnění, ale ani o tom, zda havárie je skutečně pojistnou událostí, nelze účtovat o předpokládaném výnosu pojistného jako o dohadné položce aktivní. Při střetu zásady časové a věcné souvislosti účtování předpokládaného pojistného plnění se zásadou opatrnosti, tak nutně za stávajících okolností musela převážít zásada účetní opatrnosti, ústící v nepřřazení očekávaného výnosu z pojistné náhrady do účetního období vzniku škody prostřednictvím dohadné položky aktivní.

Dohadné položky pasivní

Podstatou dohadných položek pasivních je také "skrytý" dosud nevyúčtovaný závazek, který vznikl z nákladu realizovaného v daném účetním období. Vyúčtování tohoto nákladu a zjištění jeho skutečné výše nastane až v období následujícím. V tomto následujícím období dojde pouze ke vzniku závazku, nikoliv však ke vzniku nákladu (ten vznikl a byl zaúčtován v období předcházejícím). Vzhledem k tomu, že pracujeme s odhadem, v roce vzniku závazku dojde také ke vzniku odchylky jako rozdílu skutečné výše nákladu a dohadné položky. Dohadné položky pasivní se účtují na účtu 389-Dohadné položky pasivní.

Jde zejména o dokončené dodatelem nevyúčtované dodávky, o poskytnuté nevyúčtované služby či a nevyúčtovanou spotřebovanou energii.

Příklad:

2016

Dokončená, nicméně dodatelem nevyúčtovaná oprava fasády domu realizovaná v listopadu 2016. Odhadované náklady dle předběžného rozpočtu činí 80 000 Kč.

Spotřeba elektřiny od posledního vyúčtování do konce kalendářního roku je odhadována přibližně ve výši placených záloh, které byly zvýšeny o 10% na předpokládaný nárůst spotřeby, tj. 132 000 Kč, zálohy činily 120 000 Kč.

2017

Skutečná cena opravy fasády činila 87 000 Kč.

Skutečná spotřeba elektřiny činila 130 000 Kč.

Účtování:

2016

Odhadovaná cena opravy 80 000 Kč 511/389

Odhad spotřeby elektřiny 132 000 Kč 502/389

2017

Faktura za opravu 87 000 Kč 389/321

Odchylka 7 000 Kč 511/389

Faktura za el. energii 130 000 Kč 389/321

Odchylka 2 000 Kč 389/502

Poznámka:

V žádném případě není možné vytvářet dohadné položky pasivní na náklady, které teprve vzniknou v následujícím období (nezpochybnitelný nárok vznikne až v následujícím období), přestože jejich vznik k datu uzavírání účetních knih předpokládáme a náklady souvisí s uplynulým obdobím. V takovém případě netvoříme dohadnou položku, ale účetní rezervu na předpokládanou výši budoucího výdaje. Závažnost záměny způsobu zaúčtování se odrazí především na dani z příjmů.

Judikatura:

Roční odměny - NSS - rozhodnutí č. 8 Afs 335/2010-106

Správce daně neuznal jako daňový náklad dohadnou položku pasivní na roční odměny zaměstnanců. Důvodem byla skutečnost, že nárok vznikl až v následujícím zdaňovacím období a v roce účtování dohadné položky nevznikl nezpochybnitelný a vymahatelný nárok na roční odměny. Totéž vyjádřil ve svém rozhodnutí i Nejvyšší správní soud. Mzdový náklad v podobě ročních odměn, který zaměstnavateli vznikl, mu však nemohl být znám co do jeho výše již v okamžiku uskutečnění práce a rovněž se "pouze nečekalo" na jeho přesné vyúčtování. Právě proto, že přiznání ročních odměn automaticky nevyplývalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale jeho případná výše závisela též na hospodářském výsledku žalobce, na návrhu a schválení roční odměny nadřízenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem žalobce, předmětný účtovaný případ se podstatně odlišuje např. od účtování spotřeby energií v závěru zdaňovacího období, u kterých lze postupovat za využití účtu 389. Dle NSS je podstatný rozdíl, pokud je ve zdaňovacím období uskutečněno zdanitelné plnění a dosud není známa jeho přesná výše, a případem, kdy zatím nemůže být jisté, zda, popř. v jaké výši, mzdový náklad podle § 24 odst. 1 ZDP v budoucnu vznikne. Ani to, zda případně žalobce měl již na konci zdaňovacího období k dispozici informace vyšší odměn, které byly jednotlivým zaměstnancům v následujícím zdaňovacím období skutečně vyplaceny, na právní povaze této složky mzdy z hlediska její nárokovosti nic nezměnilo.

Dohadné položky pasivní na budoucí náklady - NSS čj. 2 Afs 36/2006-77 z 16.5.2007

Není možné tvořit dohadnou položku na budoucí náklady, které budou teprve vynaloženy, společnost tuto dohadnou položku na budoucí náklady však vytvořila, správce daně náklady doměřil a soud následně podpořil správce daně. Na téma dohadné položky pasivní na náklady soud konstatoval, že takto lze účtovat o nákladech, které byly v daném účetní období skutečně realizovány, pouze nebylo možné je zaúčtovat. K realizaci nákladů musí dojít v účetním období, ve kterém je o nich jako o dohadných položkách pasivních účtováno. NSS v závěru uvádí, že abstraktně vzato není žádných hmotněprávních překážek k tomu, aby společnost náklady v souvislosti se zakázkou, které chtěla daňově uplatnit v předchozím zdaňovacím období, které jí však vznikly v následujícím zdaňovacím období, neuplatnila v tomto následujícím zdaňovacím období, prokáže-li, že byly skutečně vynaloženy v souvislosti s touto zakázkou. Princip věcné a časové souvislosti daňově uznatelných nákladů se zdanitelnými příjmy je totiž nutno vykládat v souvislosti s povahou podnikatelské činnosti subjektu a povahou plnění, které poskytuje či přijímá. Jestliže tedy daňový subjekt v souvislosti se zakázkou, kterou realizoval v podstatě v roce předcházejícím, měl dodatečné náklady i v roce následujícím, je nutné tyto náklady zásadně uznat.