

# **Analýza účtování časového rozlišení nákladů a výnosů ve vybrané firmě**

Michaela Daňková

---

Bakalářská práce  
2019



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2018/2019

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela Daňková**  
Osobní číslo: **M16008**  
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Účetnictví a daně**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza účtování časového rozlišení nákladů a výnosů ve vybrané firmě**

Zásady pro vypracování:

## Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky související s časovým rozlišením nákladů a výnosů.

### II. Praktická část

- Analyzujte zvolené postupy pro účtování časového rozlišení nákladů a výnosů ve vybrané firmě.
- Na základě předchozí analýzy navrhněte doporučení pro zlepšení stávající situace ve firmě.

## Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- BOKŠOVÁ, Jiřina. Účetní výkazy pod lupou. Praha: Linde Praha, 2013, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.**  
**BŘEZINOVÁ, Hana. Rozumíme účetní závěrce podnikatelů. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 213 s. ISBN 978-80-7552-603-8.**  
**DVOŘÁKOVÁ, Dana. Základy účetnictví. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 285 s. ISBN 978-80-7552-892-6.**  
**ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.**  
**WILLIAMS, Jan R., Susan F. HAKA, Mark S. BETTNER a Joseph V. CARCELLO. Financial and managerial accounting: the basis for business decisions. 18th Edition. Dubuque: McGraw-Hill Education, 2018, 1147 s. ISBN 9781259692406.**

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.**  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání bakalářské práce: **7. ledna 2019**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **14. května 2019**

Ve Zlíně dne 7. ledna 2019

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.  
*děkan*

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*ředitelka ústavu*

## **PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

### **Prohlašuji, že**

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### **Prohlašuji,**

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: .....

.....

podpis diplomanta

## ABSTRAKT

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku časového rozlišení, jeho účtování a správné používání. Daný problém byl řešen nejprve v teoretické části práce, kdy pomocí literárních zdrojů byla popsána legislativní úprava, jednotlivé typy časového rozlišení a zásady jejich účtování. Praktická část obsahuje nejprve představení vybrané společnosti, její organizační strukturu a hlavní strategické cíle. Dále v praktické části byla provedena analýza účtování a správnosti využití časového rozlišení dané společnosti. V závěru práce byly zhodnoceny postupy účtování společnosti a navrženy opatření pro zlepšení stávající situace v oblasti časového rozlišení.

Klíčová slova: Časové rozlišení, náklady, výnosy, výdaje, příjmy, akruální princip, výsledek hospodaření

## ABSTRACT

The given problem was first solved in the theoretical part of this thesis, by using literary sources which describes legislative change and the different types of accruals and the principles of their accounting. The practical part of this thesis contains an introduction of the selected company, its organizational structure and main strategic objectives. Furthermore, in the practical part an analysis was performed of billing and the correct use of the accruals of the company. In the conclusion of this thesis, the company's accounting procedures were evaluated, and procedures for improving its current situation in the area of accrual accounting were proposed.

Keywords: Accruals, expenses, revenues, income, accrual principle, profit, economic result

Ráda bych, touto cestou, poděkovala vedoucí práce doc. Ing. Marie Pasekové, Ph.D. za odbornou pomoc a cenné rady, které mi při zpracování bakalářské práce poskytla.

Dále bych chtěla poděkovat vybrané společnosti, která mi poskytla všechny potřebné materiály a informace pro zpracování praktické části této práce.

V neposlední řadě patří poděkování mé rodinně, partnerovi a kamarádům, kteří mě po celou dobu studia podporovali.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 VYMEZENÍ POJMŮ</b> .....	<b>13</b>
1.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA POLOŽEK ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ .....	13
1.1.1 Právní úprava z účetního hlediska.....	13
1.1.2 Právní úprava z daňového hlediska.....	14
<b>2 ANALÝZA ÚČTOVÁNÍ POLOŽEK ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ</b> .....	<b>16</b>
2.1 ZÁSADY ÚČTOVÁNÍ .....	17
2.2 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV .....	18
2.2.1 Náklady příštích období .....	18
2.2.2 Příjmy příštích období.....	20
2.2.3 Komplexní náklady příštích období .....	20
2.3 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ PASIV.....	20
2.3.1 Výnosy příštích období .....	21
2.3.2 Výdaje příštích období .....	21
2.4 DOHADNÉ ÚČTY AKTIVNÍ A PASIVNÍ.....	22
2.4.1 Dohadné účty aktivní .....	22
2.4.2 Dohadné účty pasivní.....	22
2.5 PŘÍPADY, VE KTERÝCH NENÍ NUTNÉ POUŽÍVAT ČASOVÉ ROZLIŠENÍ.....	23
2.6 INVENTARIZACE ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ.....	23
2.7 PŘECHODNÉ ÚČTY AKTIV A PASIV V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE .....	23
2.7.1 Účtování o časovém rozlišení .....	24
2.7.2 Výkaz zisku a ztráty .....	24
2.7.3 Rozvaha.....	24
2.7.4 Daňové dopady.....	25
<b>3 DOPLŇUJÍCÍ POLOŽKY ZAJIŠŤUJÍCÍ AKRUÁLNÍ PRINCIP</b> .....	<b>26</b>
3.1 REZERVY.....	26
3.1.1 Právní úprava .....	27
3.1.2 Účetní rezervy .....	27
3.1.3 Daňové rezervy .....	27
3.1.4 Inventarizace rezerv .....	29
3.1.5 Účtování rezerv .....	29
3.2 ODPISY .....	29
3.2.1 Účetní odpisy .....	30
3.2.2 Daňové odpisy.....	32
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>35</b>
<b>4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI</b> .....	<b>36</b>
4.1 HLAVNÍ STRATEGICKÉ CÍLE FIRMY DO BUDOUCNA .....	36
4.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	37
<b>5 ANALÝZA ÚČTOVÁNÍ PŘECHODNÝCH ÚČTŮ AKTIV A PASIV</b> .....	<b>38</b>

5.1	POVINNÉ RUČENÍ A HAVARIJNÍ POJIŠTĚNÍ .....	38
5.2	POJIŠTĚNÍ STAVEB .....	40
5.3	PŘEDPLATNÉ .....	41
5.4	NÁKLADY NA TELEFONNÍ HOVORY .....	42
5.5	NÁKLADY NA ENERGIE .....	43
5.6	POJISTNÉ PLNĚNÍ .....	44
5.7	PRONÁJEM SOFTWARE .....	45
5.8	VÝPLATA ODMĚN .....	46
5.9	VLIV PŘECHODNÝCH ÚČTŮ AKTIV A PASIV .....	46
<b>6</b>	<b>ANALÝZA ÚČTOVÁNÍ DOPLŇJÍCÍCH POLOŽEK.....</b>	<b>48</b>
6.1	REZERVY.....	48
6.2	ODPISY.....	49
6.2.1	Způsob odpisování a účtování odpisů dlouhodobého majetku .....	52
<b>7</b>	<b>ZHODNOCENÍ VYBRANÝCH POSTUPŮ ÚČTOVÁNÍ A NÁVRH ŘEŠENÍ ZJIŠTĚNÝCH NEDOSTATKŮ.....</b>	<b>55</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>60</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>62</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH INTERNETOVÝCH ZDROJŮ.....</b>	<b>63</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>64</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>65</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>66</b>



## ÚVOD

Pro splnění hlavní úlohy účetnictví, kterou je poctivé a věrné zobrazení všech skutečností a vyčíslení správného výsledku hospodaření, který je podkladem pro výpočet daně z příjmu, musí účetní jednotka při účtování dodržovat základní zásady. Jednou z těchto zásad je nezávislost účetních období, která vychází z akruálního principu. Akruální princip patří mezi jednu z odlišností podvojného účetnictví od jednoduchého. Podstatou akruálního principu je účtování nákladů a výnosů do období, se kterým věcně a časově souvisejí bez ohledu na to, kdy došlo k jejich zaplacení.

Účetní jednotky pro dodržení akruálního principu využívají časové rozlišení nákladů a výnosů. Při časovém rozlišení nákladů a výnosů lze vycházet buďto z jeho širšího nebo užšího pojetí. Podmínkou pro časové rozlišení v užším pojetí je znalost účelu, částky a období účetního případu v okamžiku jeho zaúčtování.

V širším pojetí účetní jednotka nezná všechny potřebné informace, a proto jí nezbyvá nic jiného, než jejich hodnoty odhadnout. Pro tyto účely se využívají dohadné účty aktivní a pasivní, rezervy a odpisy.

Každý podnik využívá různé kombinace těchto nástrojů, které vedou k dodržení akruálního principu. U některých účetních jednotek je využívání časového rozlišení každoroční samozřejmostí, kdežto některé účetní jednotky ho využívají pouze okrajově. Vzhledem k tomu, že tvorba časového rozlišení a jeho zaúčtování může značně ovlivnit výsledek hospodaření, tedy i základ daně účetní jednotky, je potřeba klást důraz na znalost této problematiky.

V rámci bakalářské práce je provedena analýza účtování časového rozlišení nákladů a výnosů ve vybrané společnosti. Hlavním cílem práce je zhodnocení vybraných metod a postupů účtování dané problematiky u vybrané společnosti, s následným zhodnocení stávající situace a navržením několika opatření pro zlepšení.

V teoretické části jsou pomocí odborné literatury a příslušných zákonů probrány případy, ve kterých účetní jednotka musí využít časové rozlišení a ve kterých případech má účetní jednotka možnost volby. Součástí teoretické části je analýza účetních postupů jednotlivých položek časového rozlišení a dohadných položek. Také jsou popsány zákonné podmínky pro účtování odpisů a tvorbu rezerv.

Praktická část zahrnuje stručný popis vybrané společnosti, její organizační strukturu a cíle. Následuje analýza účtování skutečných účetních případů vybrané společnosti, týkající se časového rozlišení nákladů a výnosů. Práce obsahuje také způsob odpisování dlouhodobého majetku společnosti, jeho vedení v účetnictví a způsob tvorby a čerpání rezervy. Výsledky jsou zpracovány pro roky 2015, 2016 a 2017.

V závěru práce je posouzena správnost zvolených postupů, zhodnocení situace a navržení na zlepšení stávající situace společnosti.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem bakalářské práce je, na základě analýzy ve vybrané firmě, zjistit situaci a navrhnout doporučení pro zlepšení stávající situace v oblasti účtování časového rozlišení nákladu a výnosů.

Vybraná společnost se zabývá projektovou činností a prováděním staveb, jejich změnou a odstraněním. Společnost byla založena roku 1996 na základě rozhodnutí zakladatelů. Analýza účtování časového rozlišení v této společnosti je realizována za období roků 2015 až 2017.

Cílem teoretické části bakalářské práce je, provést průzkum literárních zdrojů a následné zpracování získaných poznatků souvisejících s problematikou účtování časového rozlišení nákladů a výnosů. Pomocí realizace se získané informace použijí na konkrétní firmu v rámci praktické části.

V praktické části je využita analýza zvolených postupů pro účtování časového rozlišení nákladů a výnosů a zjištění stávající situace ve vybrané firmě. Informace získané metodou analýzy jsou následně vyhodnoceny a na základě zjištěných výsledků jsou navržena doporučení, která povedou ke zlepšení stávající situace ve firmě.

Analýza postupů účtování dané společnosti je zaměřena především na zjištění správnosti využitých postupů při účtování časového rozlišení, dohadných položek, rezerv a odpisů. Součástí praktické části je i metoda pozorování, kdy mi firma poskytla možnost nahlížet do účetní dokumentace, díky které jsem zjistila potřebné informace pro vypracování bakalářské práce.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 VYMEZENÍ POJMŮ

Životnost podniku, pro účely měření výnosů a přípravy účetní závěrky, je rozdělena do řady účetních období. Tato praxe umožňuje porovnávat účetní závěrky po sobě jdoucích období. Měření čistého příjmu za krátké účetní období, například měsíc nebo rok, představuje problém, jelikož některé obchodní aktivity mohou ovlivnit výnosy a náklady více účetních období. Proto je potřeba na konci každého účetního období upravit položky tak, abychom se ujistili, že všechny příslušné částky výnosů a nákladů běžného účetního období jsou vykázány ve výkazu zisku a ztráty společnosti. (Williams, Haka, Bettner a Carcello, 2018, s. 146)

V systému akruálního účetnictví existují často časové rozdíly mezi peněžními toky a okamžikem uznání výnosů nebo nákladů. Tyto časové rozdíly lze vyřešit pomocí časového rozlišení.

### 1.1 Právní úprava položek časového rozlišení

Aby se zabránilo odlišnostem v účtování časového rozlišení u různých účetních jednotek, jsou i v této oblasti legislativně upraveny postupy tvorby a účtování a následná daňová uznatelnost. Povinností každé účetní jednotky tedy je, tvořit položky časového rozlišení v souladu s touto legislativou.

Právní úpravu můžeme rozlišovat z hlediska účetního a daňového. V rámci účetního hlediska jsou určeny způsoby a důvody tvorby, účtování položek časového rozlišení, jejich následný vstup a ovlivnění výsledku hospodaření účetní jednotky. V rámci daňového hlediska jsou řešeny jejich podmínky pro vstup do daňového základu.

#### 1.1.1 Právní úprava z účetního hlediska

Právní úprava z účetního hlediska je vymezena Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., Vyhláškou k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy pro podnikatele.

#### **Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.**

- Podle § 3 odst. 1 má účetní jednotka účtovat podvojným zápisem o účetních případech v období, do kterých tyto případy věcně a časově spadají.

**Vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb.**

- § 13 se zabývá časovým rozlišením aktiv rozvahy. V této kategorii nalezneme Náklady příštích období, Komplexní náklady příštích období a Příjmy příštích období.
- § 19 řeší časové rozlišení pasiv rozvahy. Jedná se o Výdaje příštích období, a Výnosy příštích období.
- Dohadné účty aktivní jsou specifikovány v § 10 odst. 7 a §11.
- V § 17 a 18 jsou specifikovány Dohadné účty pasivní.

**České účetní standardy pro podnikatele**

- ČÚS č. 017 přesně stanovují v odst. 3.11. za jakých podmínek lze účtovat na účtech účtové skupiny 38 – Přejímací účty aktiv a pasiv. Na těchto specifických účtech se časově rozlišují náklady a výnosy ve známé výši nebo i v dohadné výši, a to sice mezi dvě nebo více za sebou jdoucími účetními obdobími. Je zde takto specifikováno, co časově nelze rozlišit. Jedná se o pokuty, penále, manka a škody.
- ČÚS č. 019 v odstavcích 6.1. až 6.5. řeší Zásady účtování o nákladech a výnosech a jejich časové rozlišení. Jsou zde definovány zásady, podle kterých účetní jednotka zaúčtuje náklady a výnosy. Dále je zde uvedeno, že časové rozlišení podléhá inventuře a souvislosti, které jsou při inventuře posuzovány. Také jsou zde vymezeny případy, ve kterých není nutné časové rozlišení použít. Jedná se o nevýznamné částky a pravidelně se opakující výdaje či příjmy.

**1.1.2 Právní úprava z daňového hlediska**

Pro právní úpravu časového rozlišení z daňového hlediska je nutno řídit se Zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. A dále lze využít pokynu GFŘ č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který zpřesňuje daňově uznatelné časově rozlišené náklady a výnosy.

**Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů**

- V § 23 odst. 1 je stanoven základ daně jako rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady).

- § 24 upravuje podmínky pro uznání konkrétních nákladů využitých na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

**Pokyn GFŘ D-22 (k § 23 odst. 2 a k § 24 odst. 1)**

- Tento pokyn nám více specifikuje, v kterých případech není nutné využití časového rozlišení. Nevyužití časového rozlišení v případech, kdy se jedná o pravidelně se opakující částky nebo nevýznamné částky je možné pouze v případě, kdy by se částky časové rozlišily jen mezi dvěma účetními obdobími.
- Dále tento pokyn k § 24 odst. 1 říká, že částky, které jsou zaúčtovány na vrub příslušných účtů nákladů a ve prospěch přechodných účtů, přesněji účtu výdajů příštích období nebo dohadných účtů pasivních a pokud jsou zaúčtovány v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví, jsou u poplatníka daňovým výdajem, pokud tedy s daňovými výdaji tyto částky souvisejí. Toto se nevztahuje na částky, které jsou daňovým výdajem, jen pokud byly zaplacené.

## 2 ANALÝZA ÚČTOVÁNÍ POLOŽEK ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ

Jak uvádí Březinová (2017, s. 21) využívání časového rozlišení vyplývá z nutnosti dodržování akruálního principu, kdy je potřeba, aby v účetním období byly zaúčtovány všechny náklady a výnosy, které s tímto obdobím věcně a časově souvisejí.

Časové rozlišení se využívá z důvodu správného vyčíslení hospodářského výsledku daného roku a správného zobrazení položek v rozvaze – správné vykázání pohledávek a závazků. V rozvaze nalezneme položky časového rozlišení jak na straně aktiv, tak na straně pasiv. Časové rozlišení je upraveno ve Vnitřní účetní směrnici. K jeho zachycení je ve směrné účtové osnově vymezena účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy, účtová skupina 38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv.

Účtování o časovém rozlišení je potřeba vždy provádět na přelomu účetních období. Jejich hlavní funkce totiž spočívá ve vyjádření co nejvěrnějšího obrazu finanční a majetkové struktury účetní jednotky k rozvahovému dni. Pokud však účetní jednotka potřebuje srovnat výsledek hospodaření během účetního období, může využít časového rozlišení i mezi jednotlivými měsíci.

*Tabulka 1: Časové rozlišení a dohadné účty*

*(Vlastní zpracování dle Šteker a Otrusínové, 2016, s. 97, 179, 193 - 200)*

Časové rozlišení	Běžné období	Příští období	Příklad
<b>Aktivní účty časového rozlišení</b>			
Náklady příštích období	Výdaj	Náklad	Pojistné, dopředu hrazené nájemné
Příjmy příštích období	Výnos	Příjem	Pozadu inkasované nájemné
Komplexní náklady příštích období	Výdaj	Náklad	Příprava a záběh nové výroby, výzkum a vývoj
<b>Pasivní účty časového rozlišení</b>			
Výnosy příštích období	Příjem	Výnos	Nájemné obdržené předem
Výdaje příštích období	Náklad	Výdaj	Nájemné hrazené pozadu
<b>Dohadné účty</b>			
Dohadné účty aktivní	Odhad výnosu	Příjem	Námi nevyfakturované dodávky
Dohadné účty pasivní	Odhad nákladu	Výdaj	Dodávky nevyfakturované dodavatelem

Dle Dvořákové L. (2017, s. 125) při využívání časového rozlišení nákladů a výnosů můžeme vycházet buďto z jeho užšího nebo širšího pojetí. V užším pojetí můžeme časově rozlišit jen ty položky, u kterých v okamžiku účtování známe účel, částku a období, kterého se týká.



Můžeme tedy říci, že při využívání užšího pojetí časového rozlišení, má účetní k dispozici všechny potřebné informace a pouze pomocí speciálního účtu potřebuje převést položku do účetního období, s kterým věcně a časově souvisí. V širším pojetí, na rozdíl od toho užšího, nezná všechny potřebné informace a nezbývá, než jejich hodnotu odhadnout. Pro tyto účely využíváme dohadné účty aktivní a pasivní, rezervy a odpisy.

## 2.1 Zásady účtování

České účetní standardy pro podnikatele č. 019 v odstavci 6.1. přesně specifikují zásady účtování o nákladech a výnosech v případě jejich časového rozlišení.

- První zásada se zaměřuje na okamžik zaúčtování nákladů a výnosů, který musí nastat vždy v období, s nímž tyto náklady a výnosy věcně a časově souvisejí.
- Dalším důležitým bodem, kterým se musí účetní jednotky při účtování nákladů a výnosů řídit, je účtování náhrad vynaložených nákladů minulých období do výnosů běžného období.
- Při účtování nákladů, které se týkají období budoucího, je nutné pro zaúčtování využít příslušného účtu skupiny 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv, přesněji na účtu Náklady příštích období. Stejný postup se dále využívá i při zaúčtování výdajů náležících do budoucího období a využije se účtu Výdaje příštích období.
- Účty skupiny 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv je nutné využít i při účtování výnosů a příjmů, které se týkají budoucího období, kdy je nutné výnosy časově rozlišit přes účet Výnosy příštích období a příjmy přes Příjmy příštích období.

V některých případech může být pro účetní jednotku využití syntetických účtů časového rozlišení nedostačující, proto je vhodné pro větší přehlednost využití analytického členění časového rozlišení například:

- krátkodobé a dlouhodobé časové rozlišení,
- rozlišení dle jednotlivých druhů nákladů a výnosů, ke kterým se časové rozlišení váže,
- členění podle středisek či projektů společnosti.

Pro zjednodušení a zefektivnění práce účetních se navíc doporučuje stanovit v účetní směrnici, takzvanou bezvýznamnou částku a poté náklady pod touto hodnotou časově nerozlišovat.

## 2.2 Časové rozlišení aktiv

Podle § 13 vyhlášky č. 500/2001 Sb. časové rozlišení aktiv obsahuje položky časového rozlišení s aktivním zůstatkem. Jak uvádí Březinová (2017, s. 93) časové rozlišení vykázané v aktivech mají charakter pohledávek.

Časové rozlišení aktiv se využívá ve dvou případech. Pokud dojde ke spotřebě majetku v běžném období, ale s tímto obdobím nesouvisí. V takovém případě je potřeba zachytit úbytek těchto aktiv v účetnictví na příslušných účtech a na vrub účtu 381 – Náklady příštích období nebo účtu 382 – Komplexní náklady příštích období. Druhá situace, která může nastat, je v případě, kdy má účetní jednotka prokazatelně nárok na peněžní příjem, který souvisí s běžným obdobím, ale který se v běžném období neuskuteční. Zde je nutné zaúčtovat výnos v běžném účetním období na příslušný účet a očekávaný příjem na vrub účtu 385 – Příjmy příštích období. V následujícím účetním období se všechny tyto položky zaúčtují ve prospěch účtům časového rozlišení aktiv a na vrub nákladům nebo konkrétního účtu aktiv.

### 2.2.1 Náklady příštích období

Náklady příštích období jsou zachyceny na účtu 381. Tento účet se využívá v případě, kdy účtujeme o výdajích běžného období, které se týkají nákladů v obdobích příštích. Náklady příštích období představují aktivum, přestože mají v názvu slovo náklady. Jedná se tedy v podstatě o předplacení určitého nákladu, který bude spotřebován až v následujícím účetním období nebo se může jednat o náklad, který se týká jak běžného účetního období, tak i následujícího účetního období.

Účet 381 – Náklady příštích období se využívá v případě, jde-li o výdaje běžného účetního období, které lze v dalších letech přiřadit ke konkrétnímu jednomu nákladovému účtu v účtové třídě 5. Příkladem může být například nájemné placené dopředu (u nájemce), předplatné placené dopředu (u předplatitele). Podle bodu č. 3.11.1 ČÚS 017 se zde účtují i náklady na pořízení většího rozsahu drobného hmotného nebo nehmotného majetku.

Nezachycení nákladů příštích období, by pro účetní jednotku znamenalo nedodržení věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů, podhodnocení zisku běžného roku díky vyššímu zatížení nákladů běžného období a podhodnocení aktiv k rozvahovému dni. (Bokšová, 2013, s. 133)

## Leasing

Pojem leasing je definován jako smluvní vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, na základě kterého je pronajímatelem poskytnuto právo užívat věc po sjednanou dobu a za stanovenou úplatu. Leasing můžeme rozdělit na operativní a finanční. Jejich odlišnost je dána především tím, že finanční leasing je takový pronájem, kdy po skončení doby nájmu dochází k odkupu věci, která je předmětem leasingové smlouvy, za sjednanou kupní cenu do majetku nájemce. (Vychopeň, 2010, s. 15)

Leasing je druhem nájemného, jehož účtování je taktéž řešeno přes účet časového rozlišení. Většina společností poskytující finanční leasing požaduje od nájemců zaplacení akontace (nulté splátky), která je většinou vyšší než sjednané splátky. Hlavním problémem potom při účtování o finančním leasingu může být správné časové rozlišení první zvýšené splátky s ohledem na daňově uznatelné náklady. Proto je nutné tuto splátku zaúčtovat přes účet 381 – Náklady příštích období a postupně ji rozpouštět do nákladů. U pronajímatele by se příjem zvýšené splátky zaúčtoval na účet 384 – Výnosy příštích období a postupně by se rozpouštěl do výnosů.

Účtování dalších splátek je závislé na dohodě mezi pronajímatelem a nájemcem. Pokud se dohodli na pravidelných měsíčních splátkách, je účtování jednodušší a splátky lze zaúčtovat přímo na účet nákladů. Jestliže splátky budou probíhat nepravidelně, musí oba zúčastnění účtovat splátky přes časové rozlišení, a to vždy poměrnou část nájemného připadajícího k danému roku.

Stejně jako první zvýšená splátka, tak i nepravidelné splátky budou u pronajímatele zaúčtovány přes účet 384 – Výnosy příštích období. Pokud by se pronajímatel a nájemce dohodli na pravidelných měsíčních splátkách, byla by každá splátka zaúčtována u nájemce přímo do nákladů a u pronajímatele do výnosů.

- **Chyba při účtování Nákladů příštích období**

Častá chyba při účtování Nákladů příštích období nastává při zaúčtování nákladů na pořízení většího rozsahu drobného majetku. Problematickou otázkou zde je, co přesně znamená „větší množství“ drobného majetku.

Podle Kouta a Líbala (2017, s. 18) je nejčastější situací nakoupení a zařazení do používání velkého množství drobného majetku při zakládání účetní jednotky. Při svém založení účetní jednotka většinou nakoupí větší množství různého drobného hmotného majetku a zařadí ho

do užívání. Kdy ale jednorázové zahrnutí drobného hmotného majetku do nákladů může mít ve svém důsledku významný dopad na celkové náklady účetní jednotky vykazované za účetní období. To mnohdy bude mít za následek ztrátu jako výsledek hospodaření, která je způsobena právě jednorázovým zařazením drobného majetku do nákladů. Proto je zde nutné využít časového rozlišení, a to nejméně ve dvou účetních obdobích.

### 2.2.2 Příjmy příštích období

Účet 385 – Příjmy příštích období slouží k zachycení výkonů poskytnuté námi jiné účetní jednotce v rámci běžného účetního období, ale úhrada toho plnění bude provedena až v období následujícím. Příjmy příštích období tedy vyjadřují hodnotu pohledávky, kterou účetní jednotka má vůči svému odběrateli, proto je účet 385 v rozvaze zahrnut na straně aktiv. Tyto příjmy nemohou být zaúčtovány jako pohledávka, jelikož se jedná o uskutečněná plnění, která nebyly do konce roku vyfakturována nebo jsou založena na jiném právním aktu.

Nevykázání příjmů příštího období by pro účetní jednotku mělo za následek nedodržení principu věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, podhodnocení zisku běžného účetního období díky nižšímu vykázání výnosů a podhodnocení aktiv. (Bokšová, 2013, s. 137)

### 2.2.3 Komplexní náklady příštích období

Jedná se o různé náklady, které byly vynaloženy na stejný účel. Skupina těchto nákladů je poté zachycena na účet 382 – Komplexní náklady příštích období. Klasickým příkladem komplexních nákladů mohou být náklady vynaložené na přípravu a záběh nové výroby nebo výzkum a vývoj. Přestože se jedná o náklady, které byly vynaloženy na stejný účel, jejich zaúčtování může proběhnout na různé nákladové účty, proto se pro jejich přeúčtování na účet komplexních nákladů příštích období provádí pomocí účtu 555 – Změna stavu komplexních nákladů příštích období. Zúčtování komplexních nákladů příštích období se provádí v období, se kterým tyto časově rozlišené náklady věcně souvisí, nejpozději však do 4 let, pokud z platných předpisů ČÚS č. 017 nebo ze smluv nevyplývá jinak.

## 2.3 Časové rozlišení pasiv

§ 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb. uvádí, že mezi časové rozlišení pasiv lze zahrnout položky časového rozlišení s pasivním zůstatkem. Jak uvádí Březinová (2017, s. 109) časové rozlišení zahrnuté v pasivech představuje dočasný závazek účetní jednotky.

Stejně jako u časového rozlišení aktiv, tak i zde mohou nastat dvě situace, ve kterých je nutno využít časového rozlišení pasiv. Ta první je, pokud účetní jednotka přijme dopředu peněžní příjem v běžném účetním období, ale výnos s touto operací spojený náleží až do období následujícího. V takovém případě je potřeba zaúčtovat peněžní příjem na příslušný účet aktiv a ve prospěch účtu 384 – Výnosy příštích období. Může se jednat například o nájemné placené dopředu nebo předplatné.

Druhá situace nastává v případě, kdy musí účetní jednotka zaúčtovat náklad, který souvisí s běžným obdobím, ale do konce období nebyl vyúčtován. Zde bude účetní jednotka postupovat tak, že nejprve zaúčtuje na vrub příslušného nákladového účtu a ve prospěch účtu 383 – Výdaje příštích období. V následujícím účetním období postupuje v obou případech tak, že účtuje na vrub časového rozlišení pasiv a ve prospěch výnosového účtu nebo jako snížení příslušného účtu aktiv.

### 2.3.1 Výnosy příštích období

Na účtu 384 – Výnosy příštích období jsou zaúčtovány částky, které byly přijaty v běžném účetním období, avšak k tomu příslušné výkony budou účetní jednotkou, která platbu přijala, poskytnuty až v období následujícím. Výnosy příštích období jsou v rozvaze vykazovány na straně pasiv, jelikož se jedná o hodnotu závazku, kterou má účetní jednotka vůči plátcí peněz. Nejčastěji se jedná o nájemné přijaté předem nebo předem přijaté předplatné. Zúčtování výnosů příštích období se provádí ve prospěch účtů účtové třídy 6.

Nevykázání výnosů příštích období v účetnictví, by pro účetní jednotku znamenalo porušení věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů, nadhodnocení zisku běžného roku díky vyššímu vykázání výnosů běžného roku a nevykázání, tedy podhodnocení závazků. (Bokšová, 2013, s. 136)

### 2.3.2 Výdaje příštích období

Náklady, které jsou vynaloženy v běžném účetním období, ale k jejich úhradě dojde v příštím účetním období na příslušný účel a v určité výši, účtujeme na účet 383 – Výdaje příštích období. Klasickým příkladem výdajů příštích období je například nájemné placené zpětně nebo prémie a odměny placené po uplynutí účetního období.

Nevykázání výdajů příštích období v účetnictví, by pro účetní jednotku mělo za následek porušení principu věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů, nadhodnocení zisku kvůli

nižšímu vykázání nákladů a nevykázání reálných a smluvně podložených závazků. (Bokšová, 2013, s. 135)

## 2.4 Dohadné účty aktivní a pasivní

Podle Pasekové (2008, s. 153) dohadné účty aktivní a pasivní se vztahují k pohledávkám a závazkům, které souvisejí s běžným obdobím, ale nelze je vykázat jako řádnou pohledávku nebo závazek, jelikož pro jejich řádné vykázání chybí náležitý doklad. Příkladem může být dodaný a přijatý materiál, ke kterému nám však do dne účetní závěrky nedorazila faktura. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka nemá doklad s přesnou výší ocenění dodávky, musí ji stanovit odhadem. Poté účtuje o dohadných položkách aktivních nebo pasivních podle toho, zda se jedná o pohledávku či závazek. Pokud se jedná o pohledávku, účtujeme o dohadné položce aktivní a vykazujeme ji v oběžných aktivech, pokud se jedná o závazek, účtujeme o dohadné položce pasivní a vykazujeme ji jako cizí zdroje.

„Důvodem účtování o dohadných položkách je dodržení aktuálního principu, tedy věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů s výkony daného období, mají za úkol věrně zobrazit majetkovou a finanční situaci účetní jednotky k rozvahovému dni.“ (Paseková, 2008, s. 153)

### 2.4.1 Dohadné účty aktivní

Účet 388 – Dohadné účty aktivní se využívá pro zachycení dosud nezaúčtované pohledávky, kterou nelze vyúčtovat jako běžnou pohledávku, jelikož neznáme její přesnou výši, ale výnos z pohledávky přísluší do běžného účetního období účetní jednotky. Příkladem může být pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistné události, kdy výše pohledávky nebyla pojišťovnou do konce účetního období vyčíslena. Výnosové úroky nezahrnuté na bankovních výpisech.

### 2.4.2 Dohadné účty pasivní

„Dohadná položka pasivní je vytvořena v případě vzniku jistého závazku, kdy účetní jednotka nezná přesně jeho výši.“ (Dvořáková, 2017, s. 101)

Pro tyto účely se využívá účet 389 – Dohadné účty pasivní. Typickým příkladem, kdy je nutné vytvořit dohadnou položku pasivní, může být nevyfakturovaná dodávka (dodávka zboží či materiálu) do konce účetního období. Jelikož účetní jednotka nemá k dispozici fakturu, kde by byla jasně uvedena cena za dodávku, musí tuto částku odhadnout. Na začátku dalšího účetního období může účetní jednotka dohadnou položku buďto hned stornovat nebo

počkat, než jí bude doručen příslušný doklad s uvedenou přesnou částkou za dodávku. Poté může účetní jednotka zrušit dohadnou položku a doúčtovat eventuální rozdíl mezi odhadnutou a skutečnou částkou.

## 2.5 Případy, ve kterých není nutné používat časové rozlišení

Časové rozlišení není nutné podle bodu 6.4. ČÚS č. 019 pokud účtujeme o nevýznamných částkách.

V případě, že se jedná o pravidelně se opakující výdaje, popřípadě příjmy, není taktéž nutné použití časového rozlišení. (ČÚS č. 019 bod 6.4.)

„Časově nerozlišované položky musí splňovat obě kritéria – stále se opakující a navíc nevýznamné.“ (Koch, 2017, s. 17)

## 2.6 Inventarizace časového rozlišení

Podle ČÚS č. 019 odstavce 6.3. účty časového rozlišení podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výška a odůvodněnost. Pokud účetní jednotka zjistí případné rozdíly, je nutné je vypořádat k rozvahovému dni.

Ve vnitřní směrnici by měla mít účetní jednotka jasně definovány postupy využívané při účtování časového rozlišení nákladů a výnosů. Tyto metody by účetní jednotka neměla měnit, pokud by nevedly ke zvýšení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Vnitřní směrnice by také měla určovat hladinu významnosti, která je velmi důležitá při rozhodování, zda bude účetní jednotka vůbec o časovém rozlišení účtovat. (Dvořáková L., 2017, s. 131)

## 2.7 Přechné účty aktiv a pasiv v účetní závěrce

Všechny položky časového rozlišení se účtují na jedné straně na rozvahové účty účtové skupiny 38 – Přechné účty aktiv a pasiv a na straně druhé na výsledkové účty. Tvorba položek časového rozlišení ovlivňuje jak výkaz zisku a ztráty, tak i rozvahu, jelikož jejich tvorba způsobuje změnu výsledku hospodaření účetního období. Výjimkou je časové rozlišení využité v jednom účetním období, kdy účetní jednotka potřebuje časově rozlišit částky pouze v průběhu jednotlivých měsíců. V tomto případě jsou v průběhu účetního období všechny příslušné účty časového rozlišení zúčtovány do nákladů nebo výnosů.

### 2.7.1 Účtování o časovém rozlišení

„Účetní jednotka má povinnost účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, se kterým časově a věcně souvisejí. V případě, že nelze tuto zásadu dodržet, účtuje účetní jednotka o daných skutečnostech do toho účetního období, ve kterém tyto skutečnosti zjistila.“ (Koch, 2017, s. 17)

Před tím, než účetní jednotka uzavře účetní knihy, musí ověřit, zda jsou všechny náklady, výnosy, výdaje a příjmy zaúčtovány do účetního období, se kterým věcně a časově souvisejí. Dále musí být splněny všechny tři podmínky nutné pro zaúčtování položek časového rozlišení, a to znát účel, čas a částku. Pokud nejsou splněny všechny tři podmínky, nemůže účetní jednotka použít účty časového rozlišení, nabízí se však možnost využití dohadných účtů. (Koch, 2017, s. 16 – 17)

Dohadné položky vyjadřují odhadnutou výši dluhů nebo pohledávek a nutnost jejich využití vyplývá z akruálního principu účetnictví. Součástí sestavení účetních závěrek je používání odhadů. Tento proces odhadování vyžaduje dostupnost spolehlivých informací. (Koch, 2017, s. 22)

### 2.7.2 Výkaz zisku a ztráty

Položky časového rozlišení ve výkazu zisku a ztráty ovlivňují výši výsledku hospodaření. Jsou součástí jednotlivých nákladových a výnosových účtů, na které byly během účetního období zaúčtovány a navyšují položky tohoto výkazu. Komplexní náklady příštích období, společně s rezervami, podle § 27 vyhlášky č. 500/2002, spadají ve výkazu zisku a ztráty do položky F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období.

### 2.7.3 Rozvaha

Od roku 2018 nabízí vyhláška č. 500/2002 Sb. možnost volby při vykazování položek časového rozlišení. Podle § 13 můžeme časové rozlišení aktiv rozvahy vykázat buďto v poslední položce D. - Časové rozlišení aktiv anebo nově přidaném oddílu C.II.3. - Časové rozlišení aktiv. Jmenovitě se jedná o položky C.II.3.1. respektive D.1. - Náklad příštích období, C.II.3.2. respektive D.2. – Komplexní náklady příštích období a C.II.3.3. respektive D.3. – Příjmy příštích období. §19 nám udává možnosti při vykazování časového rozlišení pasiv rozvahy. Stejně jako na straně aktiv i zde máme dvě varianty, které lze využít při vykazování položek v rozvaze.



Časové rozlišení pasiv rozvahy je možné vykazovat v položce C.III. – Časové rozlišení pasiv nebo v poslední položce D. – Časové rozlišení pasiv, jedná se o položky C.III.1. respektive D.1. – Výdaje příštích období a položku C.III.2. respektive D.2. – Výnosy příštích období.

Dohadné účty aktivní a pasivní vykazujeme podle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. na straně aktiv v oddílu C.II. – Pohledávky, přesněji se jedná o položky C.II.1.5.3. – Dohadné účty aktivní a C.II.2.4.5. – Dohadné účty aktivní. Na straně pasiv jsou dohadné položky vykázány jako položky C.I.9.2. – Dohadné účty pasivní v části C.I. – Dlouhodobé závazky a C.II.8.6. – Dohadné účty pasivní v části C.II. – Krátkodobé závazky.

#### **2.7.4 Daňové dopady**

Časové rozlišení a dohadné položky jsou zpravidla respektovány i z hlediska daně z příjmů. Daňové dopady upravuje především Zákon o daních z příjmu č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kdy podle § 23 odst. 1 je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady).

Jak je uvedeno v pokynu GFŘ č. D -22, není nutné časově rozlišovat výše zmíněné nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje (příjmy) pro účely stanovení základu daně. To však neplatí v případech, kdy je nutné využít časové rozlišení nebo dohadné položky, jelikož přechodné účty aktiv a pasiv ovlivňují jak výsledek hospodaření za účetní období, tak i základ daně a výši daňové povinnosti v daném zdaňovacím období. Tyto položky vytvořené v souladu s právními předpisy jsou daňovým nákladem a výnosem. Jejich chybné použití však může základ daně značně ovlivnit a podhodnotit.

### 3 DOPLŇUJÍCÍ POLOŽKY ZAJIŠŤUJÍCÍ AKRUÁLNÍ PRINCIP

Jak již bylo řečeno, účetní jednotka musí vést účetnictví v souladu se všemi účetními zásadami a principy. Jeden ze základních principů je akuální princip, který zajišťuje podle § 3 zákona o účetnictví, že v účetním období jsou vykázány veškerá aktiva, pasiva, náklady a výnosy, které s daným účetním obdobím věcně a časově souvisejí. Hlavními nástroji akuálního principu jsou účty časového rozlišení a dohadné účty popsané v předešlé kapitole. Jako další nástroje pro dodržení akuálního principu se v účetnictví využívají také rezervy a odpisy.

#### 3.1 Rezervy

Rezervy se využívají k pokrytí budoucích rizik. Předpokladem, který musí účetní jednotka splnit před tvořením rezervy, je přesný účelu, na který se rezerva uplatní. Přesná částka a období, ve kterém rizika nastanou, nejsou předem přesně známi. Rezervy jsou důsledkem akuálního principu a připomínají jeden z typů časového rozlišení – výdaje příštích období.

Jak uvádí Šteker a Otrusínová (2016, s. 151) rezervy nesmí mít aktivní zůstatek a není možné je používat k úpravám výše ocenění aktiv. K tomu slouží opravné položky. Rezervy se vytváří na vrub nákladům a jejich snížení, čerpání nebo zrušení se účtuje ve prospěch nákladů.

Dle Dvořákové D. (2017, s. 105) představují rezervy závazek účetní jednotky, kdy přesná výše tohoto závazku není účetní jednotce známa a musí ji určit odhadem. Závazky s odhadnutou výší představují i dohadné položky pasivní. Charakter rezerv může být jak krátkodobý tak i dlouhodobý, jsou však vytvářeny v souladu s akuálním principem a zásadou opatrnosti na vrub nákladů. Vznik rezerv tedy vždy snižuje výsledek hospodaření.

Rezervy je někdy těžké odlišit od časového rozlišení či dohadných účtů. Pokud vzniknou nějaké pochybnosti o tom, zda použít rezervy, časové rozlišení či dohadné účty, lze se řídit následující tabulkou.

*Tabulka 2: Kritérium pro rozlišení rezerv, časového rozlišení a dohadných účtů*

*(Koch, 2017, s. 16)*

Kritérium		Nástroj
účel, čas, částka	←	časové rozlišení
účel, čas	←	dohadné účty
účel	←	rezervy

Nejčastěji se rezervy tvoří na rizika a ztráty, které účetní jednotka očekává v budoucnosti. Jelikož k dopadům rizika dojde až v budoucnosti, účetní jednotka zachytí v účetnictví tvorbu rezervy jako nákladovou položku a speciální druh závazku. Tento závazek v podobě rezervy má nejistou hodnotu a čas, kdy bude uplatněna. V období, kdy dojde ke skutečnému riziku či ztrátě, se tento závazek zruší. Rezervu lze čerpat pouze na účel, na který byla vytvořena a může být čerpána maximálně ve výši tvorby rezervy. (Dvořáková L., 2017, s. 133)

### 3.1.1 Právní úprava

Rezervy jsou vymezeny v mnoha zákonech. Nejdůležitějšími z hlediska účetní právní úpravy jsou Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., Vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb., České účetní standardy pro podnikatele, jmenovitě standard č. 004 - Rezervy a Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Stěžejním zákonem pro právní úpravu z daňového hlediska je Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.

### 3.1.2 Účetní rezervy

Účetní rezervy se využívají pouze pro účely přesného vyčíslení výsledku hospodaření tak, aby byla dodržena zásada opatrnosti. Účetní rezervy nijak neovlivňují daňový základ účetní jednotky.

#### **Rozdělení účetních rezerv podle účelu, na který jsou tvořeny (§ 16 VyZÚ):**

1. Rezerva na důchody a podobné závazky – vytváří se, pokud účetní jednotka má povinnost vyplatit zaměstnancům důchody nebo podobné požitky uložené, které jsou obsahem smlouvy nebo právního předpisu.
2. Rezerva na daň z příjmu – využívá se v případě, že okamžik sestavení účetní závěrky nastane dříve než okamžik řádného vyčíslení daně. Zúčtuje se ve výši předpokládané daně.
3. Ostatní rezervy – rezerva na garanční opravy a rezerva na restrukturalizaci.

### 3.1.3 Daňové rezervy

Daňové rezervy upravuje především zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu a to zejména § 7, 9 a 10. Tento zákon upravuje tzv. rezervy podle zvláštních

pravidel, které obsahují rezervy na pěstební činnost, na odbahnění rybníka, na sanaci pozemků dotčených těžbou, na vypořádání důlních škod a na opravu hmotného majetku, která je nejvyužívanější.

Účetní jednotka, která chce tvořit zákonné rezervy, musí nejdříve v zákoně o rezervách zjistit, zda je oprávněnou osobou k tvorbě rezerv, a kdy může rezervu tvořit. Pokud tedy je účetní jednotka oprávněná k tvorbě rezerv, musí splnit i ostatní pravidla zákona o rezervách, a to například o výši rezervy, délce tvorby, způsobu čerpání.

Při dodržení zákonem stanoveného postupu a splnění všech podmínek, může účetní jednotka tyto rezervy tvořit jako daňově účinné a účtuje o nich na účtu - Rezervy podle zvláštních právních předpisů.

*Tabulka 3: Druhy rezerv tvořené podle zákona č. 593/1992 Sb.*

*(Dvořáková L., 2017, s. 135)*

§ 5	bankovní rezervy
§ 6	rezervy v pojišťovnictví
§ 7	rezervy na opravy hmotného majetku
§ 9	rezervy na pěstební činnost
§ 10	ostatní rezervy tvořené dle zákona o rezervách
§ 11a až 11c	rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů

### **Rezervy na opravy hmotného majetku**

Nejčastěji používanou zákonnou rezervou je rezerva na opravy hmotného majetku tvořená podle § 7 zákona o rezervách. Jednou z nejdůležitějších podmínek při tvorbě této rezervy, je uložení celé částky odpovídající vytvořené rezervě na speciální samostatný účet v bance nejpozději do podání daňového přiznání k dani z příjmů. Z tohoto speciálního účtu lze finanční prostředky čerpat pouze pro účely, na které byla rezerva vytvořena.

Rezervu na opravy hmotného majetku lze tvořit pouze na majetek zařazený ve 2. odpisové skupině nebo výš. Na 1. odpisovou skupinu nelze zákonnou rezervu tvořit.

Minimální doba tvorby této rezervy jsou dvě zdaňovací období a maximální doba je stanovena pro jednotlivé odpisové skupiny zvlášť. K rozpuštění rezervy dojde v období, v němž plánovaná oprava proběhne. (Dvořáková L., 2017, s. 135 - 143)

Tabulka 4: Maximální doba tvorby rezervy na opravy hmotného majetku

(Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů)

Odpisová skupina	Maximální počet zdaňovacích období tvorby rezervy
2	3
3	6
4	8
5	10
6	10

### 3.1.4 Inventarizace rezerv

Rezervy, stejně jako časové rozlišení, podléhají dokladové inventarizaci, kdy je ověřena výše vytvořených rezerv, jejich odůvodněnost a správnost čerpání. Zjišťuje se například i to, zda mají účty rezerv pasivní zůstatek, jelikož rezervy nelze přečerpat. Pokud by účetní jednotka zjistila, že důvod, pro který byla rezerva vytvořena zanikl, je povinna rezervu v plné výši rozpustit. (Dvořáková L., 2017, s. 147)

### 3.1.5 Účtování rezerv

Rezervy najdeme ve směrné účtové osnově zařazeny v účtové skupině 45 – Rezervy. Tvorba zákonné rezervy probíhá pomocí účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů, kde je zaúčtován přírůstek a na vrub nákladového účtu 552 – Tvorba a zaúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů.

U ostatních rezerv se jejich tvorba účtuje pomocí účtů 452 – Rezervy na důchody a podobné závazky, 453 – Rezerva na daň z příjmů nebo 459 – Ostatní rezervy a na vrub nákladového účtu 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv. Následné čerpání rezerv se zachycuje na stejných účtech, ale opačných stranách.

## 3.2 Odpisy

Jak uvádějí ve své knize Šteker a Otrusinová (2016, s. 56), odpisy vyjadřují míru opotřebení dlouhodobého majetku a představují trvalé snížení jeho hodnoty.

Rozlišujeme dva druhy odpisů:

- Účetní
- Daňové

### 3.2.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy vymezuje zákon o účetnictví. Jsou prostředkem, díky kterému je hodnota pořízeného dlouhodobého majetku rozpuštěna v určitém časovém horizontu do nákladů. Hlavním cílem účetních odpisů je nalezení ideální metody odpisování, která by co nejdříve zobrazovala míru opotřebení majetku účetní jednotky. Také jde o to, aby výše odpisů odpovídala výši výnosů, které souvisí s využíváním majetku, potom v daném účetním období jsou zachyceny související jak náklady, tak výnosy. (Dvořáková L., 2017, s. 61)

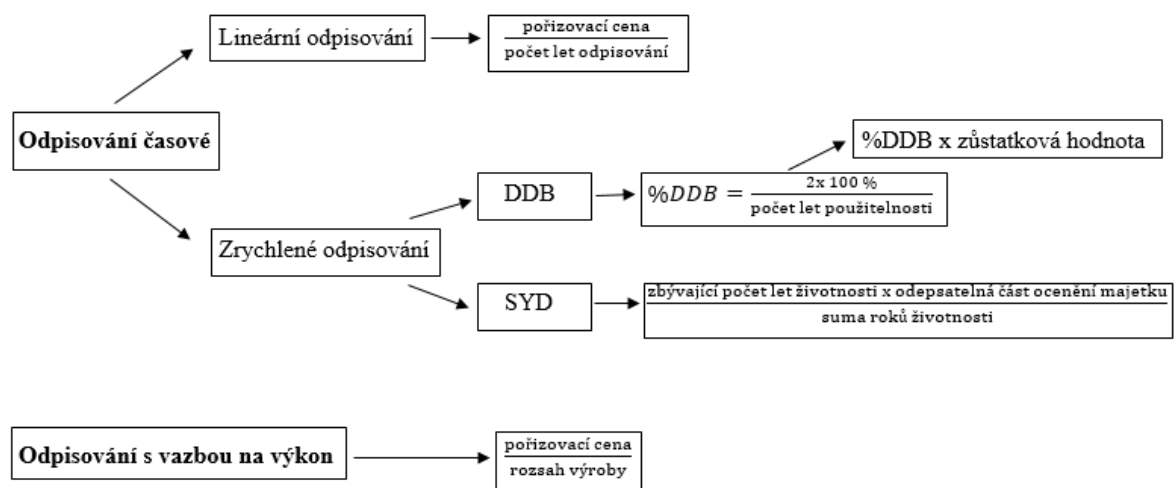
Jak časové rozlišení, tak odpisy jsou nástrojem věcného a časového zobrazení nákladů a výnosů. Časové rozlišení je metoda pro rozložení výdajů do nákladů více účetních období. Odpisy se chovají obdobně ve smyslu věrného zobrazení opotřebovávání majetku. (Dvořáková L., 2017, s. 61)

Pouze účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, mohou tento majetek odepisovat. Účetní jednotka si účetní odpisy a odpisový plán sestavuje sama a jejich úprava by měla být zachycena ve vnitřní směrnici. § 28 zákona o účetnictví říká, že dlouhodobý majetek lze odepisovat pouze do výše jeho ocenění v účetnictví.

Účtování odpisů dlouhodobého majetku probíhá na vrub nákladového účtu 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a ve prospěch účtu oprávek k dlouhodobému majetku.

Podle § 56 VyZÚ se neodepisují:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty,
- nedokončený DNM a DHM, technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý či obdobně užívaný DNM nebo DHM,
- pohledávky,
- preferenční limity, které nelze odepisovat podle času nebo výkonů, povolenky na emise.



Obrázek 1: Účetní metody odpisování  
(Vlastní zpracování)

### Metoda DDB

Metoda double declining balance, neboli metoda DDB, na rozdíl od lineární metody, využívá v prvním roce odpisování dvojnásobnou výši odpisu vypočteného rovnoměrnou metodou. V rámci této metody dochází k poklesu základny, proto se metoda DDB řadí do takzvaných metod s klesající základnou.

Při výpočtu odpisů metodou DDB se postupuje ve dvou krocích. Nejprve se vypočítá odpisové procento, které se v průběhu odpisovaných let nemění.

$$\% \text{ DDB} = (2 * 100\%) / t$$

t = doba použitelnosti aktiva

Ve druhém kroku dochází k výpočtu ročního odpisu, kdy postup výpočtu v první roce a v následujících letech je rozdílný vzhledem k postupnému poklesu základny.

$$\text{Odpis v 1. roce} = \% \text{ DDB} * \text{VC}$$

% DDB = odpisové procento vypočtené v prvním kroku

VC = vstupní cena aktiva

$$\text{Odpis v dalších letech} = \% \text{ DDB} * \text{ZC}$$

ZC = zůstatková cena

V posledním roce odpisování se výše odpisu odvodí podle zbytkové hodnoty, nikoliv podle výpočtu. Výše odpisů při použití této metody postupně klesá.

### Metoda SYD

Metoda sum of the years digits (SYD), se stejně jako předchozí metoda, řadí mezi skupinu metod se snižujícím základem, tedy i zde dochází k postupnému snižování výše odpisů během let. Při využití této metody nedochází k tak vysoké hodnotě odpisu v prvním roce, jako u metody DDB, ale následné snižování odpisů v dalších letech je pozvolnější.

Roční odpis = (zbývající počet let životnosti aktiva / suma roků životnosti) \* (PC – ZH)

PC = pořizovací cena

ZH = zbytková hodnota

Sumy roků životnosti = pokud bude aktivum odepisováno 3 roky, suma roků životnosti bude rovna výpočtu  $1 + 2 + 3 = 6$

### 3.2.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy se tvoří v souladu se zákonem o daních z příjmů a slouží pro sestavení daňového přiznání. U daňových odpisů, na rozdíl od těch účetních není podstatné, kdy přesně účetní jednotka zařadila majetek do užívání v průběhu roku. Výše odpisů se v roce, kdy byl majetek zařazen do užívání, nijak nekrátí a využívá se roční odpis vypočtený podle § 31 a 32 zákona o daních z příjmů.

§ 31 stanovuje koeficienty pro výpočet rovnoměrných ročních odpisů, které jsou dány koeficienty pro první rok odpisování a pro další roky. Koeficienty jsou dlouhodobému majetku přiřazeny dle odpisové skupiny.

U hmotného majetku můžeme využít daňových odpisu rovnoměrných nebo zrychlených, kde je majetek rozdělen do šesti odpisových skupin. Daňové odpisy hmotného majetku si uplatňuje nejčastěji vlastník majetku. Majetek lze odepisovat nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny například o technické zhodnocení. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 59)

*Tabulka 5: Odpisové skupiny a doba odpisování*

*(Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)*

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let



Odpisová skupina	Doba odpisování
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

§ 31 stanovuje koeficienty pro výpočet rovnoměrných ročních odpisů, které jsou dány koeficienty pro první rok odpisování a pro další roky. Koeficienty jsou dlouhodobému majetku přiřazeny dle odpisové skupiny. Roční odpis se stanoví jako jedna setina násobku vstupní ceny a příslušného koeficientu.

*Tabulka 6: Sazby pro rovnoměrné odpisování*

*(Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)*

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Pro zrychlené odpisování dlouhodobého majetku slouží koeficienty stanovené v § 32. Roční odpis v prvním roce odpisování je roven podílu vstupní ceny a příslušného koeficientu. V následujících letech je odpis roven podílu dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi příslušným koeficientem a počtem let, po který byl již majetek odepisován.

*Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlené odpisování*

*(Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů)*

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Jak při rovnoměrného, tak i u zrychleného odpisování má podnikatel možnost zvýšit odpis v prvním roce odpisování. Podmínky pro možnost uplatnění zvýšeného prvního odpisu a odpisové sazby jsou uvedeny v § 31 a § 32 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Nehmotný majetek se odepisuje rovnoměrně po maximální zákonem stanovenou dobu. Pokud je nehmotný majetek do vlastnictví získán jen na určitou dobu, jeho odpis bude roven podílu vstupní ceny a sjednané doby.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost byla založena roku 1996 na základě rozhodnutí zakladatelů bez výzvy k upisování akcií – jednorázovým založením, a to na dobu neurčitou.

Mezi předměty podnikání společnosti patří:

- provádění staveb včetně jejich změn a odstranění,
- projektovaná činnost ve výstavbě,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Mezi hlavní strategické cíle společnosti patří rozvoj a posílení pozice na trhu, a to především v oblasti provádění staveb. Zde můžeme zahrnout výstavby bytových jednotek a občanskou vybavenost. Společnost směřuje svou pozornost především na Zlínský kraj.

Společnost je držitelem certifikátů jakosti ISO 9001:2009 a ISO 14001:2005.

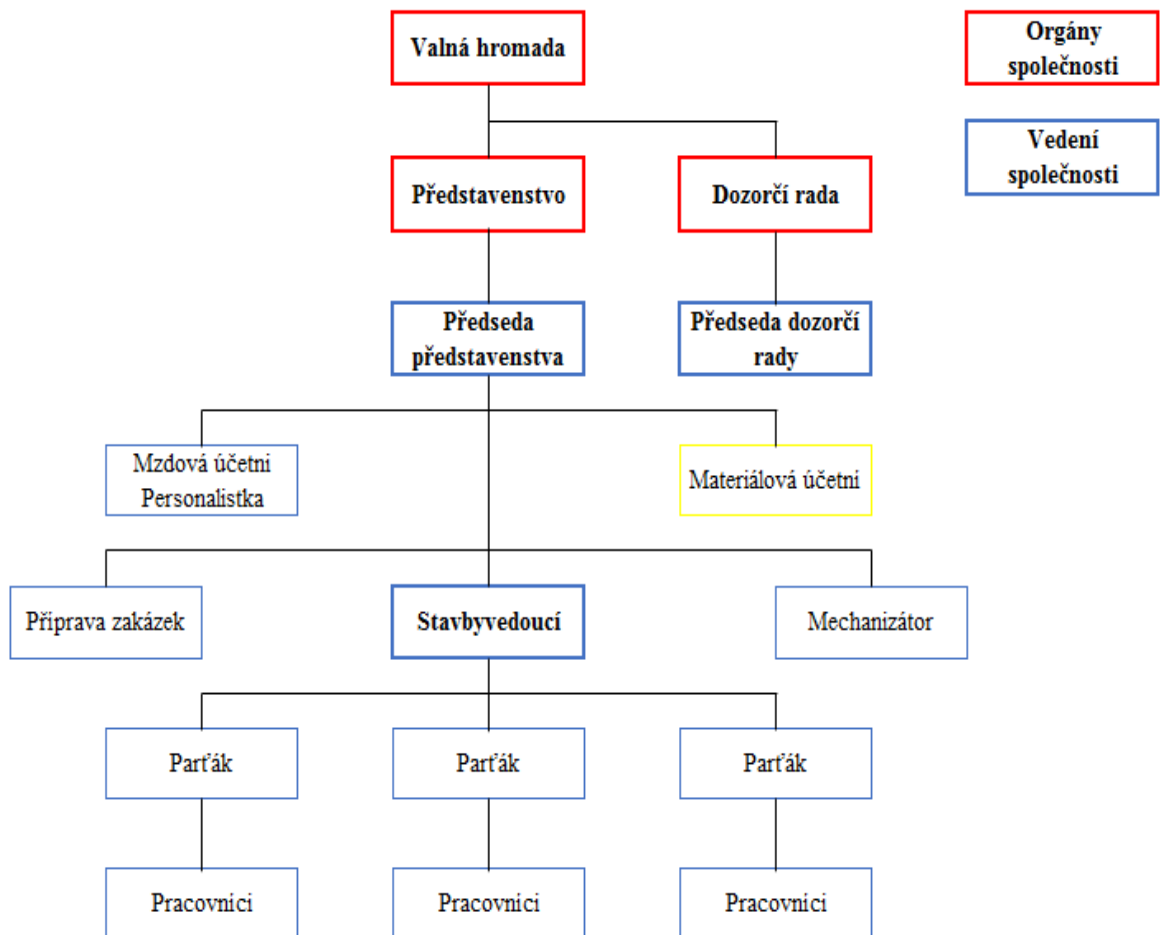
Průměrný stav pracovníků je 11, z toho 4 řídicí pracovníci a 7 zaměstnanců dělnických profesí. Pro další roky se chce firma zaměřit v této oblasti na zkvalitnění profesní struktury zaměstnanců a doplnění stavu o nové pracovníky, zejména tesaře a zedníky.

### 4.1 Hlavní strategické cíle firmy do budoucna

Mezi hlavní cíle firmy patří udržení a další zkvalitňování řízení jakosti podle normy ČSN EN ISO 9001:2009 a systému řízení životního prostředí dle ČSN EN ISO 14001:2005. Dále se firma zaměřuje na zdárné absolvování recertifikačního auditu systému řízení jakosti a 2. dozorového auditu systému řízení životního prostředí.

Jedním z dílčích cílů firmy je také zvýšení objemu tržeb společnosti a zlepšení ukazatelů efektivnosti hospodaření společnosti.

## 4.2 Organizační struktura společnosti



Obrázek 2: Organizační struktura vybrané společnosti

(Výroční zpráva společnosti)

## 5 ANALÝZA ÚČTOVÁNÍ PŘECHODNÝCH ÚČTŮ AKTIV A PASIV

Účetní jednotka je povinna účtovat dle Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., a dle Českých účetních standardů. Účetnictví je vedeno v síti personálních počítačů.

Ve většině případů se časové rozlišení ve firmě týká pojištění firemních automobilů. Jedná se o pojišťovny Kooperativa, Allianz a Česká pojišťovna. Firma také odebírá předplatné různých periodik, například zákony, účetní souvztažnosti, od firmy Poradce s.r.o. Poslední větší položkou je pojištění majetku firmy, které platí čtvrtletně firmě Risk-management-consulting, s.r.o. (RMC) a pojištění staveb u téže firmy.

V těchto případech firma využívá účtu 381 – Náklady příštích období a pro zaúčtování nevyfakturovaných nákladů na elektřinu, plyn a telefonní hovory příslušící do daného účetního období, ale byly vyfakturované až v období následujícím, účet 389 – Dohadné účty pasivní. Firma také platí pronájem softwaru, platba probíhá vždy se zpožděním. Zde firma pro účtování využívá účet 383 – Výdaje příštích období, stejně jako v případě výplaty odměn vedoucím pracovníkům za účetní období.

### 5.1 Povinné ručení a havarijní pojištění

Firma má sjednané povinné ručení a havarijní pojištění firemních automobilů u České pojišťovny. Jde o pojištění 2 automobilů a vzniká vždy od května do dubna následujícího roku. Firma v roce zaplacení pojištění celou částku zaúčtuje na účet 381 – Náklady příštích období, jelikož se jedná o předplacené náklady a v následujícím roce tuto částku převede celou do nákladů.

#### **Pojištění automobilu 1:**

V květnu 2015 bylo zaplaceno pojištění ve výši 5 738 Kč na období 05/2015 - 04/2016. Firma poté celou hodnotu zaúčtovala do nákladů až v roce 2016.

V květnu 2016 hodnota pojištění činila 5 770 Kč na období 05/2016 - 04/2017, kdy do nákladů byla celá částka přeúčtována opět až v roce 2017.

Poslední pojištění bylo placeno v květnu 2017 na období 05/2017 - 04/2018, a to v hodnotě 5 825 Kč. Přeúčtování do nákladů probíhalo stejně jako v předchozích případech, a to celou částkou v roce 2018.

Tabulka 8: Postup účtování firmy při pojištění automobilu 1

<b>Rok 2015</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
04. 05. 2015	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2015 - 04/2016	5 738,00	381.700	321.100
<b>Rok 2016</b>				
31. 03. 2016	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2015 - 04/2016	5 738,00	548.100	381.700
02. 05. 2016	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2016 - 04/2017	5 770,00	381.700	321.100
<b>Rok 2017</b>				
28. 02. 2017	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2016 - 04/2017	5 770,00	548.100	381.700
02. 05. 2017	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2017 - 04/2018	5 825,00	381.700	321.100

V případě druhého automobilu postupovala společnost, při účtování časového rozlišení a následného přeúčtování do nákladů, stejným způsobem jako u prvního.

Hodnota pojištění zaplacená v roce 2015 na období 05/2015 - 04/2016 činila 2 285 Kč. V roce 2016 byla výše pojistného, na období 05/2016 - 04/2017, v hodnotě 2 400 Kč a v roce 2017 se jednalo o hodnotu 2 524 Kč, zaplacenou na období 05/2017 - 04/2018.

### **Pojištění automobilu 2:**

Tabulka 9: Postup účtování firmy při pojištění automobilu 2

<b>Rok 2015</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
04. 05. 2015	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2015 - 04/2016	2 285,00	381.700	321.100
<b>Rok 2016</b>				
31. 03. 2016	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2015 - 04/2016	2 285,00	548.100	381.700
02. 05. 2016	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2016 - 04/2017	2 400,00	381.700	321.100
<b>Rok 2017</b>				
28. 02. 2017	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2016 - 04/2017	2 400,00	548.100	381.700
02. 05. 2017	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2017 - 04/2018	2 524,00	381.700	321.100

Při využití tohoto typu účtování firma nezajišťuje věcnou a časovou souvislost nákladů s daným účetním obdobím.

Mělo by dojít k rozpočítání nákladů na připadající měsíce a v roce zaplacení pojištění, by se měla část, která náleží do tohoto účetního období, od května do prosince, přeúčtovat z časového rozlišení do nákladů.

Díky nesprávnému zaúčtování poté dochází k ovlivnění jak výsledku hospodaření, tak rozvahy firmy.

### Ovlivnění výsledku hospodaření a rozvahy firmy v jednotlivých letech:

V roce 2015 se ve výsledku hospodaření neprojeví žádný náklad spojený s pojištěním automobilů firmy. Změny, spojené se zaúčtováním faktury za pojištění, se promítnou pouze v rozvaze firmy, na straně aktiv v položce časového rozlišení v částce 8 023 Kč.

V roce 2016 budou náklady na pojištění automobilů ve výši 8 023 Kč a o tuto částku budou snižovat výsledek hospodaření firmy. V rozvaze strana aktiv bude zvýšena o částku 8 170 Kč položky časového rozlišení.

N	V
5 738	
2 285	
<b>Σ 8 023</b>	

V roce 2017 se výsledek hospodaření sníží o částku 8 170 Kč, která odpovídá výšce nákladů spojených s pojištěním. Částka 8 349 Kč zvýší stranu aktiv v rozvaze firmy.

N	V
5 770	
2 400	
<b>Σ 8 170</b>	

## 5.2 Pojištění staveb

Pojištění staveb probíhá prostřednictvím firmy Risk-management-consulting, s.r.o. (RMC) a probíhá po celou dobu prováděné stavby, obvykle to ale netrvá déle než 2 roky. U firmy RMC je také sjednané pojištění majetku. V tomto případě firma účtovala přes účet 381 –



Náklady příštích období a v následujících dvou letech hodnotu pojištění postupně přeúčtovala do nákladů.

Firma v roce 2015 zaplatila pojištění stavby Salaš na období 10. 01. 2016 – 09. 01. 2017 v hodnotě 10 680 Kč.

Celková částka: 10 680 Kč

Celkový počet dnů pojištění: 365

Částka připadající na rok 2016:  $10\,680 / 365 * 356 = 10\,417$  Kč

Částka připadající na rok 2017:  $10\,680 / 365 * 9 = 263$  Kč

*Tabulka 10: Postup účtování firmy při pojištění staveb*

<b>Rok 2015</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
28. 12. 2015	Pojištění stavby Salaš u firmy RMC na období 10. 01. 2016 - 09. 01. 2017	10 680,00	381.700	321.100
<b>Rok 2016</b>				
28. 02. 2016	Pojištění stavby Salaš u firmy RMC na období 10. 01. 2016 - 31. 12. 2016	10 417,00	548.100	381.700
<b>Rok 2017</b>				
28. 02. 2017	Pojištění stavby Salaš u firmy RMC na období 01. 01. 2017 - 09. 01. 2017	263,00	548.100	381.700

V roce 2015 pojištění stavby Salaš ovlivní rozvahu firmy zvýšením hodnoty časového rozlišení na straně aktiv o hodnotu 10 680 Kč.

V následujících dvou letech proběhne snížení této položky a následné zvýšení nákladů firmy a tím pádem i snížení výsledku hospodaření. Přesněji, v roce 2016 se aktiva sníží částkou 10 417 Kč, která v dané roce naopak navýší hodnotu nákladů. V roce 2017 se hodnota aktivního časového rozlišení sníží na 0 Kč a náklady se navýší o hodnotu 263 Kč.

### 5.3 Předplatné

Předplatné různých periodik, například zákony nebo účetní souvztažnosti poskytuje firma Poradce s.r.o. Platba za předplatné probíhá vždy jednou ročně na následující rok. I v tomto případě firma využívá k zaúčtování účet 381 – Náklady příštích období, na který v roce zaplacení zaúčtuje celkovou hodnotu předplatného a v následujícím roce dojde k přeúčtování do nákladů.

V letech 2015, 2016 a 2017 společnost na podzim každého roku platila předplatné firmě Poradce s.r.o., a to vždy v hodnotě 2 800,10 Kč.

*Tabulka 11: Postup účtování předplatného firmy*

<b>Rok 2015</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
14. 09. 2015	Faktura na zaplacení předplatného firmě Poradce s.r.o. na rok 2016	2 800,10	381.700	321.100
20. 09. 2015	Zaplacení předplatného na rok 2016 firmě Poradce s.r.o.	2 800,10	321.100	221.100
<b>Rok 2016</b>				
31. 03. 2016	Zúčtování nákladů z předplatného na rok 2016	2 800,10	501.200	381.700
26. 09. 2016	Faktura na zaplacení předplatného firmě Poradce s.r.o. na rok 2017	2 800,10	381.700	321.100
30. 09. 2016	Zaplacení předplatného na rok 2017 firmě Poradce s.r.o.	2 800,10	321.100	221.100
<b>Rok 2017</b>				
28. 02. 2017	Zúčtování nákladů z předplatného na rok 2017	2 800,10	501.200	381.700
02. 10. 2017	Faktura na zaplacení předplatného firmě Poradce s.r.o. na rok 2018	2 800,10	381.700	321.100
15. 10. 2017	Zaplacení předplatného na rok 2018 firmě Poradce s.r.o.	2 800,10	321.100	221.100

Vzhledem k tomu, že se ve sledovaných letech jednalo vždy o stejnou zaplacenou částku předplatného a stejnou částku zúčtovanou do nákladů z předcházejícího účetního období, v celkovém součtu každého roku tento účetní případ nijak výrazně neovlivnil účetní obraz o společnosti.

#### **5.4 Náklady na telefonní hovory**

Faktury za telefonní hovory firma v daném účetním období vždy obdrží až v lednu následujícího období. Vzhledem k tomu, že faktura je vystavená až v lednu, musí ji firma zaúčtovat v tomto měsíci kvůli DPH, jelikož DPH se uplatňuje v měsíci, ve kterém byla faktura vystavená.

Vzhledem k tomu, že nákladově se tato operace týká roku předchozího, využívá firma zúčtovací účet 389 – Dohadné účty pasivní.

Faktura přijatá za telefon od firmy O2 vystavená 15. 01. 2017 v hodnotě 10 000 Kč plus DPH 21%. Faktura se týká služeb, které firma využívala v roce 2016.

Celková faktura: 12 100 Kč

Cena bez DPH: 10 000 Kč

DPH: 2 100 Kč

Firma v roce 2016 musí zaúčtovat přes účet 389 – Dohadné účty pasivní a do nákladů, kvůli věčné a časové souvislosti nákladů s účetním obdobím.

Následně v roce 2017, po obdržení faktury, přeúčtuje z účtu 389 na účet 321 – Dodavatelé. DPH je zaúčtováno pouze v roce vystavení faktury, tedy v roce 2017. Výši dohadné položky si firma odvodila z výpisu telefonních hovorů a sazeb pro telefonní hovory daného operátora.

*Tabulka 12: Postup účtování nákladů za telefonní hovory firmy*

#### **Rok 2016**

<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
31. 12. 2016	Zaúčtování dohadné položky pasivní za telefonní služby využívané v roce 2016	10 000,00	518.100	389.200

#### **Rok 2017**

15. 01. 2017	Přijatá faktura za telefonní služby za rok 2016	10 000,00	389.200	321.100
15. 01. 2017	DPH	2 100,00	343.100	321.100

## **5.5 Náklady na energie**

Účet 389 – Dohadné položky pasivní firma využívá i v případě nevyfakturované dodávky za energie, kdy fakturu za spotřebovanou energii v daném účetním období obdrží vždy v únoru roku následujícího.

14. 02. 2017 firma obdržela fakturu na dodávku energie za období 01/2016 - 12/2016 v hodnotě 43 000 Kč.

Na konci roku 2016 musela firma vytvořit dohadnou položku na spotřebu energie, jelikož náklady spojené s touto spotřebou spadají do tohoto roku. Výši dohadné položky určili podle faktury za energii z předešlého roku, která byla ve výši 38 000 Kč.

Na začátku roku 2017, po doručení faktury, firma zrušila dohadnou položku a zaúčtovala vzniklý rozdíl.

*Tabulka 13: Postup účtování nákladů na energie firmy*

<b>Rok 2016</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
31. 12. 2016	Zaúčtování dohadné položky pasivní za spotřebu energie v období 01/2016 - 12/2016	128 000,00	502.100	389.100
<b>Rok 2017</b>				
20. 02. 2017	Přijatá faktura na spotřebu energie za rok 2016	143 000,00	389.100	321.100
20. 02. 2017	Zaúčtování rozdílu mezi dohadnou položkou a fakturou za energii	15 000,00	502.100	389.100

## 5.6 Pojistné plnění

V říjnu roku 2016 firma zaznamenala pojistnou událost, kdy došlo k poškození skla firemního automobilu. Vzhledem k tomu, že tento automobil je součástí havarijního pojištění, firma tuto škodu nahlásila na pojišťovnu jako pojistnou událost.

Automobil byl odvezen do opravny a faktura za opravu byla v hodnotě 6 526 Kč. Kopii faktury společnost odeslala na pojišťovnu jako podklad pro výši pojistného plnění.

Pojišťovna 10. 12. 2016 uznala výši pojistného plnění ve výši vyfakturované opravy. K proplacení pojistného nedošlo do konce roku 2016. Firma v tomto případě neúčtovala přes účet časového rozlišení, ale rovnou do výnosů.

*Tabulka 14: Postup účtování pojistného plnění*

<b>Rok 2016</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
14. 11. 2016	Faktura za opravu automobilu	6 526,00	511	321.100
14. 11. 2016	DPH	1 370,00	343	321.100
<b>Rok 2017</b>				
20. 02. 2017	Uznané pojistné plnění od pojišťovny	6 526,00	315	648

## 5.7 Pronájem softwaru

Společnost má pronajatý software. Podle smlouvy o pronájmu hradí své závazky vždy následující měsíc po obdržení vyúčtování v podobě faktury. Společnost nájemné za měsíce leden až listopad účtuje vždy po obdržení faktury jako náklad a závazek z obchodních vztahů. Po zaplacení faktury dojde ke zrušení závazku.

Nájem za měsíc prosinec k poslednímu dni účetního období zaúčtuje jako náklad a souvztažně na účet 383 – Výdaje příštích období. Fakturu za prosincové nájemné obdrží vždy v lednu následujícího roku, poté přeúčtuje z časového rozlišení částku na účet 321 – Dodavatelé.

*Tabulka 15: Postup účtování nájmu softwaru za měsíc leden*

<b>Rok 2016</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
15. 02. 2016	Faktura - nájem softwaru na 1/2016	8 000,00	518	321.100
20. 02. 2016	Zaplacení nájemného za 1/2016	8 000,00	321.100	221

Stejně společnost postupuje i při účtování nájemného za měsíce únor – listopad.

U nájmu za prosinec bude průběh účtování odlišný.

*Tabulka 16: Postup účtování nájmu softwaru za měsíc prosinec*

<b>Rok 2016</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
31. 12. 2016	Nájemné softwaru za 12/2016	8 000,00	518	383
<b>Rok 2017</b>				
20. 01. 2017	Faktura - nájem softwaru na 12/2016	8 000,00	383	321.100
25. 01. 2017	Zaplacení nájemného za 1/2017	8 000,00	321.100	221

## 5.8 Výplata odměn

Společnost za každé účetní období vyplácí odměny vedoucím pracovníkům. Základem pro výplatu odměn jsou uzavřené smlouvy vedoucích pracovníků. Tyto odměny jsou vypláceny vždy v dubnu následujícího roku společně s březnovou výplatou pracovníků.

Společnost každoročně při účtování v tomto případě využívá účet 383 – Výdaje příštích období.

*Tabulka 17: Postup účtování výplaty odměn vedoucím pracovníkům*

<b>Rok 2016</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
31. 12. 2016	Odměny za práci vedoucích pracovníků za rok 216	X	521	383
<b>Rok 2017</b>				
10. 03. 2017	Zúčtování odměn za rok 2016 do nákladů	X	383	331
08. 04. 2017	Zaplacení odměn vedoucím Pracovníkům za rok 2016	X	331	221

Společnost v tomto případě nechtěla uvádět hodnotu odměn, vyplacených vedoucím pracovníkům.

## 5.9 Vliv přechodných účtů aktiv a pasiv

Celkový přehled přechodných účtů aktiv a pasiv za dané účetní období nezískáme z účtu zisku a ztráty. Přestože se jedná o náklady a výnosy účetní jednotky, které se týkají daného účetního období, jejich přehled získáme z účtu 702 – Konečný účet rozvázný. Je tomu tak, jelikož časově rozlišené náklady a výnosy jsou vedeny na rozvahových účtech účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv. Požadovaný přehled získáme přeúčtováním konečných stavů těchto účtů na příslušný účet 702 – Konečný účet rozvázný.

Časové rozlišení nákladů a výnosů ovlivňuje účetnictví a výsledek hospodaření účetních jednotek různou měrou. Z předchozích ukázek využití časového rozlišení této společnosti si můžeme všimnout, že položky časového rozlišení ovlivňují její účetnictví v jednotlivých letech odlišnou výší. Je tomu tak, jelikož společnost využívá časového rozlišení jak u stálých položek, které se v jejím účetnictví objevují pravidelně (například při účtování havarijního

pojištění automobilů, spotřeby energie nebo telefonních hovorů), tak i u mimořádných událostí (pojistné plnění).

Výsledek hospodaření společnosti je snížen o celkovou hodnotu časového rozlišení aktiv a naopak zvýšen o celkovou hodnotu časového rozlišení pasiv. Počáteční stavy těchto účtů, k prvnímu dni účetního období, jsou další položkou, která ovlivní výsledek hospodaření. Jedná se o položky časového rozlišení vytvořené v předcházejícím roce, které byly v průběhu daného účetního období zúčtovány do nákladů a výnosů. Po odečtení počátečních stavů od konečných, nevzniká velký rozdíl ve výsledku hospodaření, což je zapříčiněno právě položkami časového rozlišení, které se ve společnosti každoročně opakují.

## 6 ANALÝZA ÚČTOVÁNÍ DOPLŇUJÍCÍCH POLOŽEK

Pro zajištění aktuálního principu společnost, kromě časového rozlišení a dohadných položek, využívá odpisy dlouhodobého majetku a v letech 2015 a 2016 tvořila rezervu na opravu ubytovny.

### 6.1 Rezervy

Firma v průběhu roku 2015 a 2016 tvořila rezervu na opravu ubytovny. Oprava byla naplánovaná na rok 2017 a v tomto roce se také uskutečnila. Výše tvořené rezervy byla určena následujícím rozpočtem firmy.

*Tabulka 18: Rozpočet na opravu ubytovny*

Popis	Cena v Kč
Stavební část - opravy, zapracování	668 232
Bourání	112 439
Elektroinstalace	75 000
Izolace proti vodě	40 387
Izolace tepelné	10 559
Oprava zdravotnické a ústřední vytápění	360 000
Tesařské konstrukce	11 842
Opravy - konstrukce truhlářské	460 382
Opravy - sádkartonové konstrukce	25 991
Opravy podlah z dlaždic a obkladů	11 127
Oprava povlakových podlah	34 918
Oprava nátěrů	16 664
Obnova maleb	28 774
Vedlejší rozpočtové náklady	83 718
<b>Objekt celkem bez DPH</b>	<b>1 944 115</b>

Účtování v letech tvorby rezervy probíhalo přes účet 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů a do nákladů. V roce 2015 firma tvořila rezervu ve výši 972 058 Kč a v následujícím roce ve výši 972 057 Kč, tedy celková hodnota vytvořené rezervy na opravu ubytovny činila 1 944 115 Kč.



Tabulka 19: Účtování tvorby rezervy

<b>Rok 2015</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
31. 12. 2015	Tvorba rezervy na opravu ubytovny	972 058	552.100	451.100
<b>Rok 2016</b>				
31. 12. 2016	Tvorba rezervy na opravu ubytovny	972 057	552.100	451.100

V roce 2017 došlo k čerpání vytvořené rezervy. Vyčerpána byla ale pouze částka 1 731 072,14 Kč a zbylá část byla ve výši 213 042,86 Kč rozpuštěna.

Tabulka 20: Účtování čerpání a rozpuštění rezervy

<b>Rok 2017</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
31. 08. 2017	Čerpání rezervy na ubytovnu	97 329,21	451.100	552.100
30. 09. 2017	Čerpání rezervy na ubytovnu	403 051,25	451.100	552.100
31. 10. 2017	Čerpání rezervy na ubytovnu	591 799,74	451.100	552.100
30. 11. 2017	Čerpání rezervy na ubytovnu	483 822,43	451.100	552.100
31. 12. 2017	Čerpání rezervy na ubytovnu	155 069,51	451.100	552.100
31. 12. 2017	Zrušení rezervy	213 042,86	451.100	552.100

**1 944 115,00**

## 6.2 Odpisy

Společnost má účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku analyticky rozčleněn následovně:

- 551.100 – odpisy DHM nad 40.000 Kč,
- 551.200 – odpisy DHM do 40.000 Kč (odpisování probíhá po dobu 24 měsíců od uvedení do užívání),
- 551.300 – odpisy budovy školicího střediska,
- 551.301 – odpisy DHM do 40.000 Kč školicího střediska (odpisování probíhá po dobu 24 měsíců od uvedení do užívání),
- 551.302 – odpisy DHM nad 40.000 Kč školicího střediska,
- 551/303 – odpisy software školicího střediska.

**Hmotný a nehmotný majetek**

První skupinou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je majetek, který firma využívá v sídle firmy. Hodnota tohoto majetku je v průběhu posledních let stálá, jedinou výjimku tvoří dopravní prostředky, jejichž hodnota byla v roce 2017 navýšena o 6 667 Kč.

*Tabulka 21: Pořizovací ceny DM firmy*

Název	PC celkem Kč		
	2015	2016	2017
Stroje, přístroje, zařízení	636 540	636 540	636 540
Dopravní prostředky	4 326 151	4 326 151	4 332 818
Budovy, haly, stavby	3 012 262	3 012 262	3 012 262
Plochy, oplocení	214 086	214 086	214 086
<b>Celkem mezisoučet</b>	<b>8 189 039</b>	<b>8 189 039</b>	<b>8 195 706</b>
Ocenitelná práva	78 500	78 500	78 500
Software	49 290	49 290	49 290
HM do 40.000 Kč	2 704 035,50	2 654 947,50	2 621 940,50

Z hodnot celkových opravek dlouhodobého majetku je patrné, že hmotný majetek sloužící pro účely hlavního sídla firmy, je z velké části odepsán a nehmotný majetek je díky odpisu v roce 2017 odepsán úplně.

*Tabulka 22: Odpisy a oprávky DM firmy*

Název	Odpisy Kč			Oprávky celkem Kč		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Stroje, přístroje, zařízení	18 629	15 693	15 690	599 907	615 600	631 290
Dopravní prostředky	116 609	139 421	214 100	3 768 470	3 907 891	3 449 762
Budovy, haly, stavby	107 687	104 289	100 890	1 759 409	1 863 698	1 964 588
Plochy, oplocení	8 917	8 917	8 917	77 378	86 295	95 212
<b>Celkem mezisoučet</b>	<b>251 842</b>	<b>268 320</b>	<b>339 597</b>	<b>6 205 164</b>	<b>6 473 484</b>	<b>6 140 852</b>
Ocenitelná práva	0	0	0	78 500	78 500	78 500
Software	0	0	0	49 290	49 290	49 290
HM do 40.000 Kč	78 857	69 242	21 902	2 632 327,41	2 640 981,41	2 600 337,41

Majetek, který firma využívá primárně ve svém sídle, je zařazen v odpisové skupině 2, 3, 4 nebo 5. V následující tabulce je uvedena souhrnná hodnota odpisů jednotlivých odpisových skupin a celková hodnota v letech 2015, 2016 a 2017.

*Tabulka 23: Odpisy DM firmy podle odpisových skupin*

<b>Odpisy HM:</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Odpisová skupina 2	119 545 Kč	139 421 Kč	214 100 Kč
Odpisová skupina 3	15 693 Kč	15 693 Kč	15 690 Kč
Odpisová skupina 4	24 923 Kč	24 923 Kč	24 923 Kč
Odpisová skupina 5	91 681 Kč	88 283 Kč	84 884 Kč
<b>Celkem na účtu 551/100</b>	<b>251 842 Kč</b>	<b>268 320 Kč</b>	<b>339 597 Kč</b>

### **Hmotný a nehmotný majetek – školicí středisko**

Druhou skupinou dlouhodobého majetku firmy tvoří majetek, který je využíván v budově školicího střediska. Firma od vybudování tohoto střediska a jeho zařízení nijak nezvyšovala ani nesnižovala hodnotu tohoto majetku.

*Tabulka 24: Pořizovací ceny DM firmy – školicí středisko*

<b>Název</b>	<b>PC celkem Kč</b>		
	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Stroje, přístroje, zařízení	204 974	204 974	204 974
Budova	8 384 423	8 384 423	8 384 423
<b>Celkem mezisoučet</b>	<b>8 589 397</b>	<b>8 589 397</b>	<b>8 589 397</b>
Software	74 381	74 381	74 381
HM do 40.000 Kč	310 010	310 010	310 010
<b>celkem</b>	<b>8 973 788</b>	<b>8 973 788</b>	<b>8 973 788</b>

Hodnota celkových oprav k majetku pořízeného pro potřeby školicího střediska, které vzniklo na počátku roku 2015, je velmi nízká v poměru k pořizovací ceně a rozdíl od dlouhodobého majetku v sídle firmy.

Tabulka 25: Odpisy a oprávky DM firmy – školicí středisko

Název	Odpisy Kč			Oprávky celkem Kč		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Stroje, přístroje	17 988	35 555	35 553	17 988	53 543	89 096
Budova	117 382	285 071	285 071	117 382	402 453	687 524
<b>Celkem mezisoučet</b>	<b>135 370</b>	<b>320 626</b>	<b>320 624</b>	<b>135 370</b>	<b>455 996</b>	<b>776 620</b>
Software	10 335	24 804	24 804	10 335	35 139	59 943
HM do 40.000 Kč	77 544	155 088	77 378	77 544	232 632	310 010
<b>celkem</b>	<b>223 249</b>	<b>500 518</b>	<b>422 806</b>	<b>223 249</b>	<b>723 767</b>	<b>1 146 573</b>

Pro výpočet výše ročních a měsíčních odpisů a určení doby odpisování, je majetek školicího střediska rozdělen do odpisových skupin 1, 2, 3 a 5.

Tabulka 26: Odpisy DM firmy podle odpisových skupin – školicí středisko

Odpisy HM:	2015	2016	2017
Odpisová skupina 1	4 186 Kč	8 372 Kč	8 370 Kč
Odpisová skupina 2	7 356 Kč	14 879 Kč	14 879 Kč
Odpisová skupina 3	6 446 Kč	12 304 Kč	12 304 Kč
Odpisová skupina 5	117 382 Kč	285 071 Kč	285 071 Kč
<b>Celkem na účtu 551/300, 551/302</b>	<b>135 370 Kč</b>	<b>320 626 Kč</b>	<b>320 624 Kč</b>

### 6.2.1 Způsob odpisování a účtování odpisů dlouhodobého majetku

Každý majetek firmy musí být obstarán inventární kartou dlouhodobého majetku. Hlavička této inventární karty je vyplněna informacemi jak o firmě vlastníci tento majetek, tak o dodavateli. Dále je zde popis daného dlouhodobého majetku, jeho název a inventární číslo.

Firma v roce 2015 si pořídila nový automobil HONDA. Při zakládání inventární karty tohoto dlouhodobého hmotného majetku firma nejprve zjišťovala skladbu pořizovací ceny.

Tabulka 27: Skladba pořizovací ceny DM

Skladba pořizovací ceny			
Datum	Číslo dokladu	Text	Pořizovací cena
26. 02. 2015	3400168	Faktura	616 116,00 Kč
01. 03. 2015	3400165	Poplatek úvěr	9 692,00 Kč
07. 03. 2015	PD 34087	Registrace	800,00 Kč
<b>Celkem pořizovací cena</b>			<b>626 608,00 Kč</b>

Pořizovací cena automobilu byla tvořena jak cenou pořízení majetku, tak i poplatkem za úvěr, který firma při nákupu využila a poplatky za registraci automobilu. Dále byl majetek zařazen do odpisové skupiny, díky čemuž byla zvolena doba odpisování. Firma používá rovnoměrné odpisování dlouhodobého majetku. Účetní odpisy se rovnají daňovým odpisům.

*Tabulka 28: Základní informace o odpisech majetku*

Zahájení odpisování	r. 2015
Odpisová skupina	2
Způsob odpisování	R
Doba odpisování	5 let
Vstupní cena	626 608,00 Kč

V inventární kartě majetku dále nalezneme prostor pro zapsání skladby ceny technického zhodnocení a při vyřazení majetku, je nutno vyplnit doklad o vyřazení, datum vyřazení a způsob vyřazení majetku.

Výpočet odpisů dle §31 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů:

*Tabulka 29: Koefficienty pro rovnoměrné odpisování*

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Odpis v prvním roce odpisování:  $626\ 608 \cdot 11 / 100 = 68\ 927$  Kč

Odpis ve druhém až čtvrtém roce odpisování:  $626\ 608 \cdot 22,25 / 100 = 139\ 421$  Kč

Odpis v posledním roce odpisování se rovná zůstatkové hodnotě majetku v roce předcházejícím.

Tabulka 30: Výpočet odpisů DM firmy

Rok	Účetní = daňový odpis	Zůstatková cena
2015	68 927	557 681
2016	139 421	418 260
2017	139 421	278 839
2018	139 421	139 418
2019	139 413	0

Účtování měsíčního odpisu daného dlouhodobého majetku probíhá přes nákladový účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a účet 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům. Jeho výše je vyjádřena jako jedna dvanáctina ročního odpisu.

## 7 ZHODNOCENÍ VYBRANÝCH POSTUPŮ ÚČTOVÁNÍ A NÁVRH ŘEŠENÍ ZJIŠTĚNÝCH NEDOSTATKŮ

Cílem bakalářské práce je, na základě analýzy postupů účtování časového rozlišení nákladů a výnosů ve vybrané společnosti, zjistit stávající situaci a navrhnout doporučení pro zlepšení. Daná problematika byla sledována za období 2015 – 2017. Účetní data a výroční zprávu za rok 2018 společnost v době zpracování bakalářské práce prozatím neměla k dispozici.

Firma, v případě účtování povinného ručení a havarijního pojištění, sjednává toto pojištění vždy od května do dubna následujícího roku. Zaplacení tohoto pojištění správně zaúčtuje na účet Nákladů příštích období, ale posléze již nenastane správné rozpouštění do nákladů. Firma celou zaplacenou částku přeúčtuje do nákladů až v následujícím roce, přestože část nákladů připadá již do roku, ve které byla částka zaplacená.

Povinné ručení a havarijní pojištění zaplacené v roce 2015 na období 05/2015 – 04/2016

### Automobil 1

Celková částka: 5 738 Kč

Částka připadající na období 05/2015 – 12/2015:  $5\,738 / 12 * 8 = 3\,825$  Kč

Částka připadající na období 01/2016 – 4/2016:  $5\,738 / 12 * 4 = 1\,913$  Kč

### Automobil 2

Celková částka: 2 285 Kč

Částka připadající na období 05/2015 – 12/2015:  $2\,285 / 12 * 8 = 1\,523$  Kč

Částka připadající na období 01/2016 – 4/2016:  $2\,285 / 12 * 4 = 762$  Kč

Povinné ručení a havarijní pojištění zaplacené v roce 2016 na období 05/2016 – 04/2017

### Automobil 1

Celková částka: 5 770 Kč

Částka připadající na období 05/2015 – 12/2015:  $5\,770 / 12 * 8 = 3\,847$  Kč

Částka připadající na období 01/2016 – 4/2016:  $5\,770 / 12 * 4 = 1\,923$  Kč

### Automobil 2

Celková částka: 2 400 Kč

Částka připadající na období 05/2015 – 12/2015:  $2\,400 / 12 * 8 = 1\,600$  Kč

Částka připadající na období 01/2016 – 4/2016:  $2\,400 / 12 * 4 = 800$  Kč

Povinné ručení a havarijní pojištění zaplacené v roce 2017 na období 05/2017 – 04/2018

Automobil 1

Celková částka: 5 825Kč

Částka připadající na období 05/2015 – 12/2015:  $5\,825 / 12 * 8 = 3\,883$  Kč

Částka připadající na období 01/2016 – 4/2016:  $5\,825 / 12 * 4 = 971$  Kč

Automobil 2

Celková částka: 2 524Kč

Částka připadající na období 05/2015 – 12/2015:  $2\,524 / 12 * 8 = 1\,683$  Kč

Částka připadající na období 01/2016 – 4/2016:  $2\,524 / 12 * 4 = 841$  Kč

Účtování pojištění by potom v letech 2015, 2016 a 2017 bylo následující:

**Automobil 1**

*Tabulka 31: Postup účtování firmy při pojištění automobilu 1*

<b>Rok 2015</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
04. 05. 2015	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2015 - 04/2016	5 738,00	381.700	321.100
2015	Zúčtování nákladů připadající na rok 2015	3 825,00	548.100	381.700
<b>Rok 2016</b>				
2016	Zúčtování nákladů připadající na rok 2016 zaplacené v roce 2015	1 913,00	548.100	381.700
02. 05. 2016	Povinné ručení a havarijní pojištění 05/2016 - 04/2017	5 770,00	381.700	321.100
2016	Zúčtování nákladů připadající na rok 2016 zaplacené v roce 2016	3 847,00	548.100	381.700
<b>Rok 2017</b>				
2017	Zúčtování nákladů připadající na rok 2017 zaplacené v roce 2016	1 923,00	548.100	381.700
02. 05. 2017	Povinné ručení a havarijní pojištění 05/2017 - 04/2018	5 825,00	381.700	321.100
2017	Zúčtování nákladů připadající na rok 2017 zaplacené v roce 2017	3 883,00	548.100	381.700



**Automobil 2**

Tabulka 32: Postup účtování při pojištění automobilu 2

<b>Rok 2015</b>				
<b>Datum</b>	<b>Operace</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
04. 05. 2015	Povinné ručení a havarijní pojištění na období 05/2015 - 04/2016	2 285,00	381.700	321.100
31. 12. 2015	Zúčtování nákladů připadající na rok 2015	1 523,00	548.100	381.700
<b>Rok 2016</b>				
2016	Zúčtování nákladů připadající na rok 2016 zaplacené v roce 2015	762,00	548.100	381.700
02. 05. 2016	Povinné ručení a havarijní pojištění 05/2016 - 04/2017	2 400,00	381.700	321.100
31. 12. 2016	Zúčtování nákladů připadající na rok 2016 zaplacené v roce 2016	1 600,00	548.100	381.700
<b>Rok 2017</b>				
2017	Zúčtování nákladů připadající na rok 2017 zaplacené v roce 2016	800,00	548.100	381.700
02. 05. 2017	Povinné ručení a havarijní pojištění 05/2017 - 04/2018	2 524,00	381.700	321.100
31. 12. 2017	Zúčtování nákladů připadající na rok 2017 zaplacené v roce 2017	1 683,00	548.100	381.700

**Ovlivnění výsledku hospodaření a rozvahy firmy v jednotlivých letech:**

Při správném použití časového rozlišení v tomto případě, bude výsledek hospodaření ovlivněn i v roce 2015, a to částkou 5 348 Kč na straně nákladů. Strana aktiv v rozvaze firmy bude zvýšena o hodnotu 2 675 Kč časového rozlišení.

<b>N</b>	<b>V</b>
3 825	
1 523	
<b>Σ 5 348</b>	

Celková výše nákladů na pojištění automobilů v roce 2016 bude 8 122 Kč a aktivního časového rozlišení v rozvaze 2 723 Kč.

<b>N</b>	<b>V</b>
1 913	
3 847	
762	
1 600	
<b>Σ 8 122</b>	

Obdobně tomu bude i v roce 2017, kdy celková hodnota nákladů na pojištění automobilů bude dosahovat částky 8 289 Kč a pohyby v rozvaze budou zaznamenány na straně aktiv – časové rozlišení 2 783 Kč.

N	V
1 923	
3 883	
800	
1 683	
<b>Σ 8 289</b>	

Firma postupovala správně při účtování pojištění staveb, kdy v roce zaplacení využila k účtování účet 381 – Náklady příštích období. V následujících dvou letech správným přepočtem rozdělila náklady do období, se kterým věcně i časově souvisí.

V případě předplatného u firmy Poradce s.r.o., by dle ČÚS č. 019 odstavce 6.4. nemuselo být časové rozlišení použito, jelikož se jedná o opakující se stejné částky. V tomto případě jde o částky, kdy při jejich zaúčtování přímo do nákladů, by účetní jednotka záměrně neupravovala výsledek hospodaření. Po projednání návrhu na změnu účtování tohoto případu se účetní firma rozhodla nadále používat časové rozlišení, jelikož přesná částka předplatného na další roky nemusí být vždy stejná, tak jako tomu bylo v letech 2015, 2016 a 2017.

V případě pojistného plnění od pojišťovny společnost postupovala správně, jelikož doklad od pojišťovny na uznání pojistného plnění slouží jako podklad pro zaúčtování pohledávky za ní. Pokud by doklad od pojišťovny na uznání plnění do konce roku přišel, firma by musela účtovat přes účet 388 – Dohadné účty aktivní. Částku dohadné položky by tvořila ve výši faktury za opravu automobilu.

Menší úpravu by společnost mohla uplatnit při účtování dohadné položky za spotřebu energie, kde její hodnotu odvozuje vždy od hodnoty faktury za minulý rok. Kdyby firma vždy na konci každého účetního období provedla odečet z měřicího přístroje a zjistila přesnou výši spotřebované energie, mohla by poté tuto hodnotu vynásobit aktuálními cenami daného dodavatele. V tomto případě by nemuseli vznikat takové rozdíly mezi dohadnou položkou a reálnou hodnotou spotřeby.

Drobný nedostatek, po prostudování všech účetních dokumentů, vnitropodnikových směrnic a výroční zprávy, se projevil v tom, že společnost nemá stanovenou žádnou minimální částku, pro tvorbu časového rozlišení. Tudíž v účetnictví společnosti můžeme najít časově rozlišené částky i v desítkách korun. Podle ČÚS č. 019 není nutné časově rozlišovat nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech není dotčen účel časového rozlišení i bez použití časového rozlišení.

Z hlediska odpisování veškerého dlouhodobého majetku firma využívá účetní odpisy rovny daňovým odpisům. Tento postup si účetní jednotka zvolila především kvůli snadnějšímu výpočtu a zpracování. Pro věrnější a poctivější zobrazení hodnoty majetku v účetnictví a jeho životnosti, by však společnost mohla zvážit využití rozdílných účetních a daňových odpisů. Především u výrobních strojů společnosti, kdy jejich skutečné opotřebení a délka životnosti nemusí vždy odpovídat životnosti stanovenou zákonem o daních z příjmů. Při využití účetních odpisů by si mohla společnost sestavit vlastní odpisový plán podle vybrané metody odpisování.

## ZÁVĚR

Tématem mé bakalářské práce byla charakteristika položek časového rozlišení nákladů a výnosů, analýza jejich účtování a vykazování. Poznatky získané rozbořením literárních zdrojů byly nadále využity pro analýzu účtování časového rozlišení ve vybrané společnosti.

Nejprve jsem v práci stručně popsala právní úpravu položek časového rozlišení a způsob jejich účtování. Dále jsem pomocí odborné literatury definovala jednotlivé typy časového rozlišení a dohadných položek, příklady jejich využití a způsoby účtování. V teoretické části jsem se věnovala také odpisům a rezervám, které taktéž napomáhají při dodržování aktuálního principu.

Poznatky získané z teoretické části jsem následně využila při analýze účtování časového rozlišení nákladů a výnosů ve vybrané společnosti. Časové rozlišení daná společnost využívá jak v případech, které se u ní každoročně opakují, tak i u mimořádných událostí, jako je například pojistné plnění od pojišťovny. Po provedení analýzy jsem zhodnotila, že společnost využívá časové rozlišení vždy ve správných situacích, kdy je jeho použití dané zákonem. V některých situacích se však vyskytly nedostatky, například při odhadu dohadné položky nebo při postupném rozpouštění nákladů do správného účetního období.

Zásadní zjištěním pomocí analýzy bylo, že společnost v případě havarijního pojištění automobilů, které uzavírá každoročně od května do dubna následujícího roku, správně při účtování využije časové rozlišení, ale následné rozpouštění časového rozlišení do nákladů již neprobíhá tak, jak by mělo. Společnost vždy celou částku pojištění nechá na účtu časového rozlišení a v následujícím roku celou převede do nákladů, přestože by zde mělo dojít k rozpočítání nákladů, které náleží do roku zaplacení, tedy od května do prosince a náklady, která připadají do dalšího účetního období, od ledna do dubna. Špatné účtování časového rozlišení má posléze vliv na výsledek hospodaření a tím i ovlivňuje správnost stanovení základu daně.

Drobný nedostatek se objevil i u stanovení výše dohadné položky u spotřeby energie, kdy by společnost mohla docílit menšího rozdílu mezi dohadnou a skutečnou hodnotou přesnějším výpočtem, na konci účetního období.

Z analýzy časového rozlišení, bylo společnosti dále navrženo stanovení minimální částky pro tvorbu časového rozlišení ve vnitřní směrnici. Dále jsem se při návrhu zaměřila na vybraný způsob odpisování dlouhodobého majetku, kdy společnost využívá účetní odpisy rovny daňovým, především kvůli snadnějšímu výpočtu. Přitom zákonem stanovená délka

životnosti, například u některý výrobních strojů společnosti, rozhodně neodpovídá jejich skutečné délce životnosti ve společnosti.

V ostatních případech účtování a vykazování položek časového rozlišení společnost postupuje dle příslušných zákonů.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- BOKŠOVÁ, Jiřina, 2013. Účetní výkazy pod lupou. Praha: Linde Praha, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- BŘEZINOVÁ, Hana, 2017. Rozumíme účetní závěrce podnikatelů. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 213 s. ISBN 978-80-7552-603-8.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. Základy účetnictví. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 285 s. ISBN 978-80-7552-892-6.
- DVOŘÁKOVÁ, Lenka, 2017. Nejčastější chyby a omyly účetních. Praha: Wolters Kluwer, 196 s. ISBN 978-80-7552-691-5.
- HRUŠKA, Vladimír, 2018. Účetní případy pro praxi 2018. Třetí vydání. Praha: Grada, 232 s. ISBN 978-80-271-0866-4.
- KOCH, Jiří, 2017. Účetní závěrka podnikatelů za rok 2017. Český Těšín: Poradce, 128 s. ISBN 978-80-7365-388-0.
- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2017. Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 360 s. ISBN 978-80-87480-55-7.
- PASEKOVÁ, Marie, 2008. Základy účetnictví: studijní pomůcka pro distanční studium. Vyd. 5., upr. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 191 s. ISBN 978-80-7318-750-7.
- PASEKOVÁ, Marie, 2008. Finanční účetnictví: studijní pomůcka pro distanční studium. Vyd. 2., upr. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 274 s. ISBN 978-80-7318-735-4.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.
- VALOUCH, Petr, 2012. Leasing v praxi: praktický průvodce. Praha: Grada, 120 s. ISBN 9788024740812.
- VYCHOPENĚ, Jiří, 2010. Finanční leasing z účetního a daňového pohledu. Praha: Wolters Kluwer, 160 s. ISBN 978-80-7357-590-8.
- WILLIAMS, Jan R, Susan F HAKA, Mark S BETTNER a Joseph V CARCELLO, 2018. Financial and managerial accounting: the basis for business decisions. 18th Edition. Dubuque: McGraw-Hill Education, 2018, 1147 s. ISBN 9781259692406.

## SEZNAM POUŽITÝCH INTERNETOVÝCH ZDROJŮ

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 13. 5. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#p1-2-c>

ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 13. 5. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500#p1>

ČESKO. Zákon č. 593/1992 Sb., České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 13. 5. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593#p1-1>

ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010-2019 [cit. 13. 5. 2019]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586#f1457176>

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Ministerstvo financí České republiky [online]. [cit. 2019-05-02]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
HM	Hmotný majetek
N	Náklady
V	Výnosy
VyZÚ	Vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb.
ZDP	Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů



**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obrázek 1: Účetní metody odpisování .....</i>	<i>31</i>
<i>Obrázek 2: Organizační struktura vybrané společnosti .....</i>	<i>37</i>

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tabulka 1: Časové rozlišení a dohadné účty .....</i>	16
<i>Tabulka 2: Kritérium pro rozlišení rezerv, časového rozlišení a dohadných účtů .....</i>	26
<i>Tabulka 3: Druhy rezerv tvořené podle zákona č. 593/1992 Sb. ....</i>	28
<i>Tabulka 4: Maximální doba tvorby rezervy na opravy hmotného majetku .....</i>	29
<i>Tabulka 5: Odpisové skupiny a doba odpisování .....</i>	32
<i>Tabulka 6: Sazby pro rovnoměrné odpisování .....</i>	33
<i>Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlené odpisování .....</i>	33
<i>Tabulka 8: Postup účtování firmy při pojištění automobilu 1 .....</i>	39
<i>Tabulka 9: Postup účtování firmy při pojištění automobilu 2 .....</i>	39
<i>Tabulka 10: Postup účtování firmy při pojištění staveb .....</i>	41
<i>Tabulka 11: Postup účtování předplatného firmy .....</i>	42
<i>Tabulka 12: Postup účtování nákladů za telefonní hovory firmy .....</i>	43
<i>Tabulka 13: Postup účtování nákladů na energie firmy .....</i>	44
<i>Tabulka 14: Postup účtování pojistného plnění .....</i>	44
<i>Tabulka 15: Postup účtování nájmu softwaru za měsíc leden .....</i>	45
<i>Tabulka 16: Postup účtování nájmu softwaru za měsíc prosinec .....</i>	45
<i>Tabulka 17: Postup účtování výplaty odměn vedoucím pracovníkům .....</i>	46
<i>Tabulka 18: Rozpočet na opravu ubytovny .....</i>	48
<i>Tabulka 19: Účtování tvorby rezervy .....</i>	49
<i>Tabulka 20: Účtování čerpání a rozpuštění rezervy .....</i>	49
<i>Tabulka 21: Pořizovací ceny DM firmy .....</i>	50
<i>Tabulka 22: Odpisy a oprávky DM firmy .....</i>	50
<i>Tabulka 23: Odpisy DM firmy podle odpisových skupin .....</i>	51
<i>Tabulka 24: Pořizovací ceny DM firmy – školicí středisko .....</i>	51
<i>Tabulka 25: Odpisy a oprávky DM firmy – školicí středisko .....</i>	52
<i>Tabulka 26: Odpisy DM firmy podle odpisových skupin – školicí středisko .....</i>	52
<i>Tabulka 27: Skladba pořizovací ceny DM .....</i>	52
<i>Tabulka 28: Základní informace o odpisech majetku .....</i>	53
<i>Tabulka 29: Koeficienty pro rovnoměrné odpisování .....</i>	53
<i>Tabulka 30: Výpočet odpisů DM firmy .....</i>	54
<i>Tabulka 31: Postup účtování firmy při pojištění automobilu 1 .....</i>	56
<i>Tabulka 32: Postup účtování při pojištění automobilu 2 .....</i>	57