

2.6 PŘECHODNÉ ÚČTY AKTIV A PASIV

Obsah

2.6 PŘECHODNÉ ÚČTY AKTIV A PASIV	1
SHRNUTÍ	8
LITERATURA	9

Skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv se zabývá účtováním transakcí spojených s časovým rozlišením nákladů a výnosů. Tato povinnost je účetní jednotce stanovena na základě akruálního principu, který spočívá v tom, že se účetní transakce (náklady a výnosy a s nimi související položky) musí účtovat do období, s nímž věcně a časově souvisí bez ohledu na to, kdy došlo k příjmu či výdeji peněžních prostředků. Časové rozlišení nákladů a výnosů spočívá jak v očištění nákladů a výnosů běžného období o předplacené náklady a výnosy, tak v zahrnutí nákladů a výnosů, které budou proplaceny v obdobích příštích. Stavů těchto účtů jsou k rozvahovému dni vykázány v rozvaze jako pohledávka či závazek v samostatné části rozvahy označené jako „D“ či jako dílčí součást kategorie „C“ rozvahy mezi dalšími položkami pohledávek a závazků. Dále do přechodných účtů řadíme též dohadné účty aktivní a pasivní, které vyjadřují dosud nezúčtované pohledávky (dohadné účty aktivní) nebo závazky (dohadné účty pasivní) související s příslušným účetním obdobím.



Časové rozlišení je možné klasifikovat na časové rozlišení v užším a širším smyslu. V případě časového rozlišení v užším smyslu musí být znám:

- titul účetní operace (o co se jedná – druh nákladu/výnosu),
- účetní období, kterého se operace týká (čas),
- částka (hodnota účetní operace).

V případě časového rozlišení v širším smyslu musí být znám titul účetní operace (o co se jedná – druh nákladu/výnosu) a účetní období, kterého se operace týká (čas). Částka (hodnota účetní operace) není známa, a proto je **nutné použít kvalifikovaný odhad**.

Časové rozlišení často souvisí se zaúčtováním nájemného (platba předem či pozadu), předplatného různých služeb (jízdné, reklama, právní poradenství, vedení účetnictví, školné, časopisy atd.) či úroků (platba předem či pozadu). Časové rozlišení není nutné provádět v případě nevýznamných částek, pravidelně se opakujících plateb, nebo jestliže nedojde k narušení věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Tato skutečnost musí být upravena ve vnitropodnikové směrnici. Ve vnitropodnikové směrnici musí být určeno, s jakou přesností se bude časově rozlišovat (dny, měsíce), kdy bude časové rozlišení zahájeno (běžný či následující měsíc) a s jakou přesností se bude časové rozlišení účtovat (rok, měsíc) – měsíčně při sestavování mezitímní účetní závěrce.

Při vysvětlení obsahu jednotlivých účtů (381, 383, 384 a 385) bude použit modelový příklad týkající se pronájmu kanceláří v období listopad 20X1 až únor 20X2. Měsíční nájemné činí 10 000,- Kč. Účtování je rozdílné u nájemce a pronajímatele a závisí rovněž na tom, zda byla platba provedena předem či pozadu. Účtování je dále závislé na tom, zda je časové rozlišení provedeno k datu transakce nebo až na konci roku

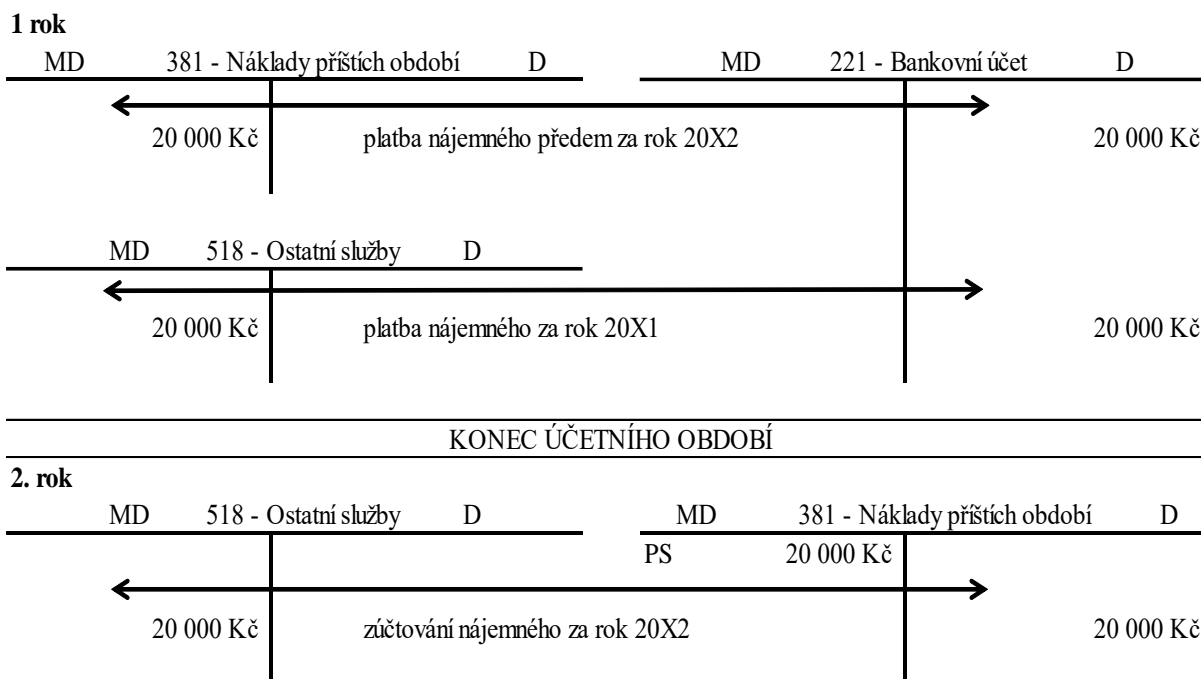


38–Přechodné účty aktiv a pasiv

- 381 – Náklady příštích období
- 382 – Komplexní náklady příštích období
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 388 – Dohadné účty aktivní
- 389 – Dohadné účty pasivní

381 – Náklady příštích období

Jedná se o pohledávku (aktivní rozvahový účet) vzniklou předplacením určitého výkonu (zejména služby), který bude poskytnut v následujících obdobích. V běžném období se účtuje výdaj a v příštím období je částečně či zcela rozpoznán náklad účetní jednotky. Typickým příkladem jsou transakce spojené s rozúčtováním předplatného časopisů, novin na příští účetní období, rozúčtování akontace o leasingu do jednotlivých účetních období, pronájem majetku hrazeného pronajímateli předem apod. Při účetním zachycení transakcí souvisejících s náklady příštího období je důležité, jaký postup je zvolen. V ideální situaci si účetní jednotka již při účtování peněžního výdaje uvědomí, že se jedná o časové rozlišení a rozdělí částku na náklad běžného období a náklad příštího období (viz obrázek 1). V následujícím období se náklad příštích období stává nákladem běžného účetního období.



Obrázek 1 Účtování nákladů příštích období – varianta A

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pokud si účetní jednotka k datu platby sice uvědomí, že se jedná o časové rozlišení, ale nerozdělí celou částku mezi náklad běžného období a náklad příštího období, musí nejspíše k rozvahovému dni přeúčtovat částku odpovídající nákladu běžného období na příslušný účet (viz obrázek 2). V následujícím období se náklad příštích období stává nákladem běžného účetního období.

1 rok

MD	381 - Náklady příštích období	D	MD	221 - Bankovní účet	D
	← platba nájemného předem (20X1 a 20X2) →				
40 000 Kč					40 000 Kč
			MD	518 - Ostatní služby	D
	← zúčtování nájemného za rok 20X1 →				
			20 000 Kč	20 000 Kč	



KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ

2. rok

MD	518 - Ostatní služby	D	MD	381 - Náklady příštích období	D
			PS	20 000 Kč	
	← zúčtování nájemného za rok 2020 →				
20 000 Kč					20 000 Kč

Obrázek 2 Účtování nákladů příštích období – varianta B

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pokud si účetní jednotka k datu platby neuvědomí, že se jedná o časové rozlišení a zaúčtuje celou částku jako náklad běžného roku, musí nejspíše k rozvahovému dni přeúčtovat částku odpovídající nákladu příštího období na příslušný účet (viz obrázek 3). V následujícím období se náklad příštích období stává nákladem běžného účetního období.

1 rok

MD	518 - Ostatní služby	D	MD	221 - Bankovní účet	D
	← platba nájemného předem (20X1 a 20X2) →				
40 000 Kč					40 000 Kč
			MD	381 - Náklady příštích období	D
	← zúčtování nájemného za rok 20X2 →				
			20 000 Kč	20 000 Kč	



KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ

2. rok

MD	518 - Ostatní služby	D	MD	381 - Náklady příštích období	D
			PS	20 000 Kč	
	← zúčtování nájemného za rok 20X1 →				
20 000 Kč					20 000 Kč

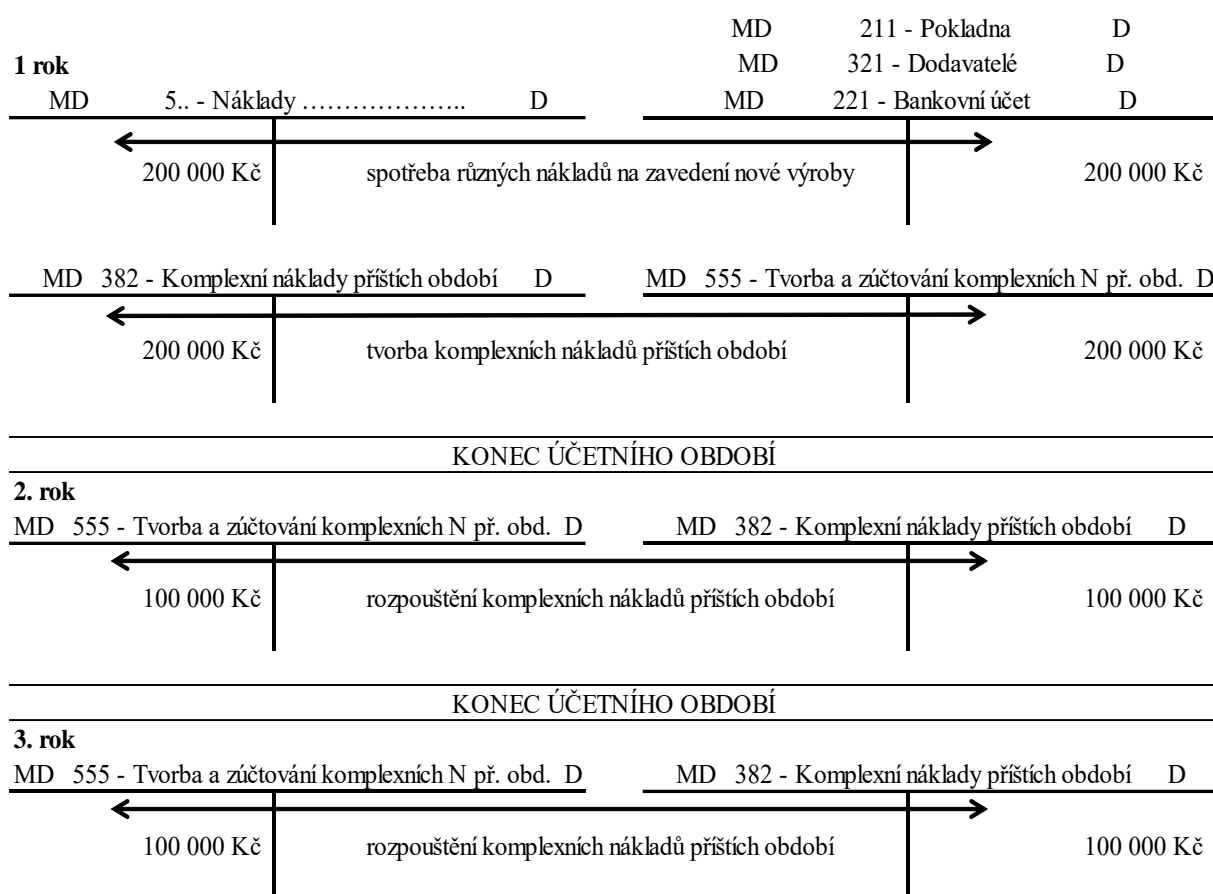
Obrázek 3 Účtování nákladů příštích období – varianta C

Zdroj: Vlastní zpracování.

Ve všech třech výše uvedených variantách ovšem musí být k rozvahovému dni zaúčtována správná částka na účtu nákladu běžného období (20 000,- Kč) a na účtu nákladů příštích období (20 000,- Kč).

382 – Komplexní náklady příštích období

Jedná se o pohledávku (aktivní rozvahový účet) vzniklou předplacením určitého hromadného výkonu (zejména služby), který bude poskytnut v následujících obdobích. Tento účet je obdobou účtu 381 – Náklady příštích období, ale vztahuje se k určitému účelu, nikoliv jednotlivému nákladovému druhu. V běžném období dochází k výdajům peněžních prostředků. Náklady jsou rozpoznány částečně či zcela až v obdobích následujících (max. do 4 let). Jedná se o transakce spojené s vývojem a výzkumem účetní jednotky, o náklady na přípravu a záběh nové výroby či dlouhodobou marketingovou propagaci apod. Účetní operace související s komplexními náklady příštích období jsou znázorněny na obrázku 4.



Obrázek 4 Účtování komplexních nákladů příštích období

Zdroj: Vlastní zpracování.

383 – Výdaje příštích období

Jedná se o závazek (pasivní rozvahový účet) vzniklý spotřebou určitého výkonu (zejména služby), který bude zaplacen v následujících obdobích. V běžném období se jedná o náklad účetní jednotky a v příštím období dojde k výdajům (snížení aktiv či zvýšení závazků). Jedná se o transakce spojené s rozúčtováním položek, jako jsou nájemné, poplatky, školné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí účetního období apod. Účetní operace související s výdaji příštích období jsou znázorněny na obrázku 5.

1. rok

MD	518 - Ostatní služby	D	MD	383 - Výdaje příštích období	D
←		zúčtování nájemného za rok 20X1		→	
20 000 Kč					20 000 Kč

**KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ****2. rok**

MD	383 - Výdaje příštích období	D	MD	221 - Bankovní účet	D
←		PS	20 000 Kč	→	
20 000 Kč					20 000 Kč
platba nájemného pozadu (20X1)					
MD	518 - Ostatní služby	D			
←		platba nájemného pozadu (20X2)		→	
20 000 Kč					20 000 Kč

Obrázek 5 Účtování výdajů příštích období

Zdroj: Vlastní zpracování.

384 – Výnosy příštích období

Jedná se o pasivní rozvahový účet, který je charakteristický tím, že v běžném období se jedná o příjem účetní jednotky a v příštím období bude zúčtován výnos. Jedná se o transakce spojené s rozúčtováním nájemného, které nájemce hradí pronajímateli (příslušné účetní jednotce) předem, např. předem přijaté předplatné za noviny, časopisy, webové magazíny apod. Účetní operace související s výnosy příštích období jsou znázorněny na obrázku 6.

1. rok

MD	221 - Bankovní účet	D	MD	384 - Výnosy příštích období	D
←		přijetí nájemného předem (20X2)		→	
20 000 Kč					20 000 Kč
MD 602 - Tržby z prodeje služeb D					
MD 648 - Ostatní provozní výnosy D					
←		přijetí nájemného předem (20X1)		→	
20 000 Kč					20 000 Kč

**KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ****2. rok**

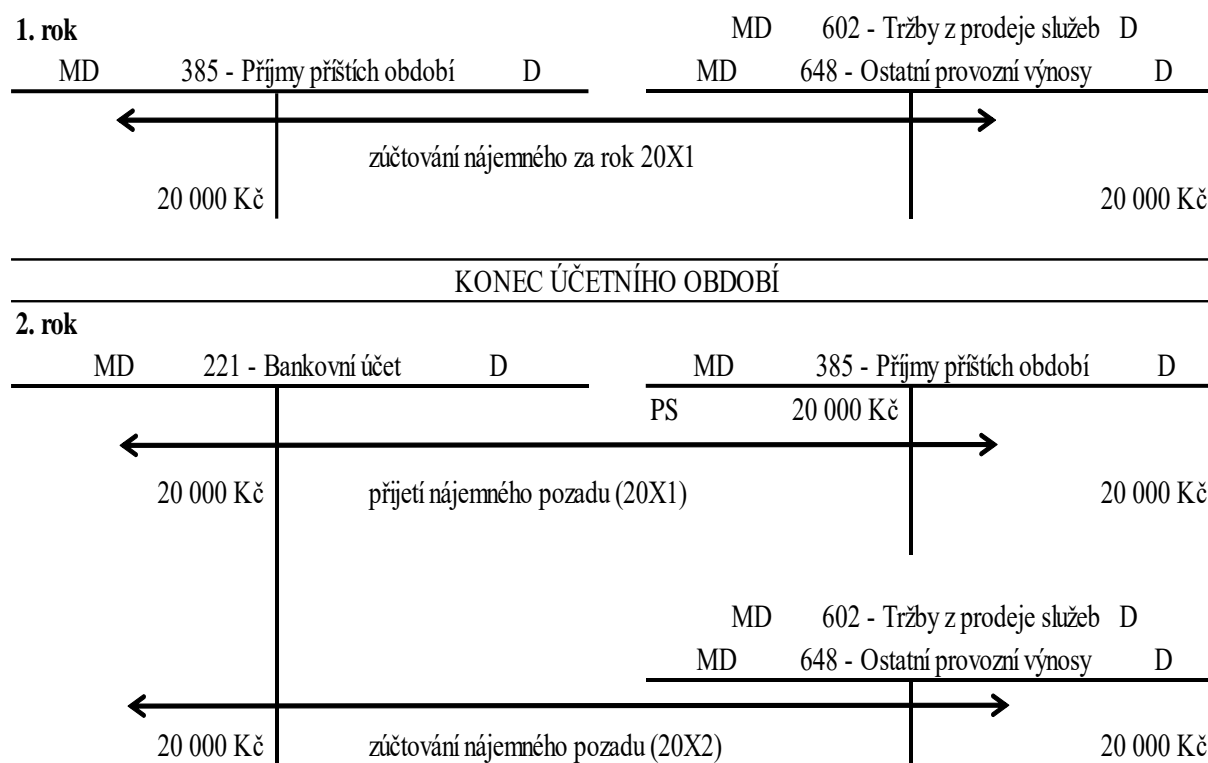
MD	384 - Výnosy příštích období	D	MD	602 - Tržby z prodeje služeb	D
←		PS	20 000 Kč	→	
20 000 Kč					20 000 Kč
zúčtování nájemného za rok 20X2					

Obrázek 6 Účtování výnosů příštích období

Zdroj: Vlastní zpracování.

385 – Příjmy příštích období

Jedná se o aktivní rozvahový účet, který je charakteristický tím, že v běžném období se jedná o výnos účetní jednotky a v příštím období bude zúčtován příjem. Jedná se o transakce spojené se zúčtováním provedených a odebraných produktů a služeb s tím, že je příslušná účetní jednotka do konce běžného účetního období nevyúčtuje. Účetní operace související s příjmy příštích období jsou znázorněny na obrázku 7.



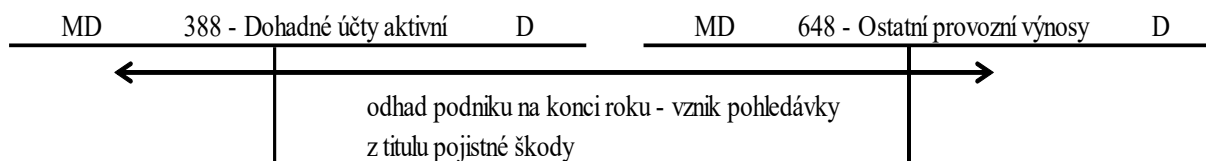
Obrázek 7 Účtování příjmů příštích období

Zdroj: Vlastní zpracování.

388 – Dohadné účty aktivní

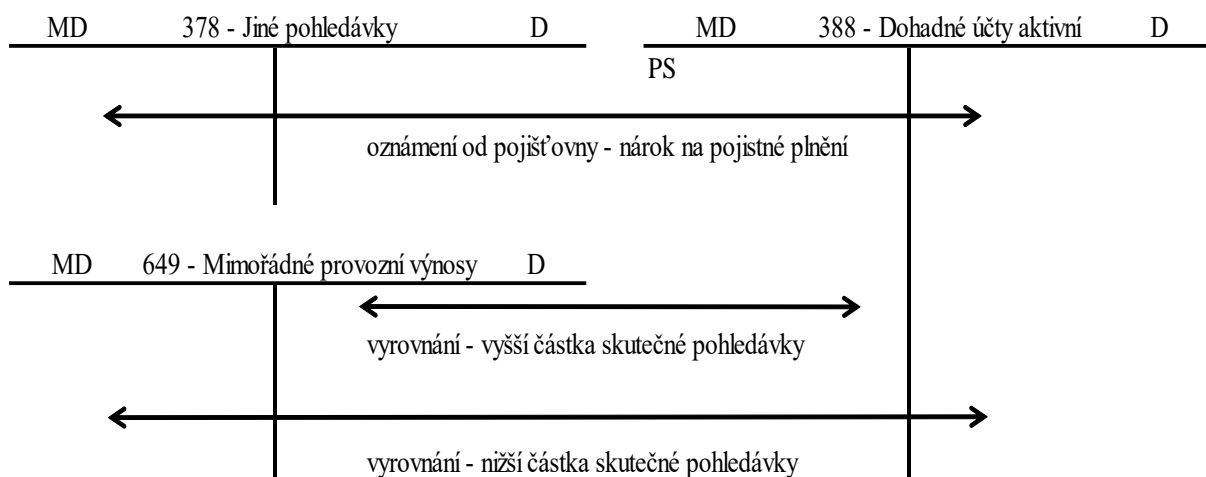
Jedná se o aktivní rozvahový účet, který se používá na konci účetního období v případě, že dosud nebyly zúčtované pohledávky, které věcně a časově spadají do běžného období. Tyto pohledávky nelze uznat jako běžné pohledávky z toho důvodu, že přesně není známa jejich hodnota. V praxi se nejčastěji účetní jednotka setká s případy, kdy pojišťovna do konce účetního období účetní jednotce nesdělí výši pojistného plnění. Účetní jednotka tak na konci účetního období bude muset odhadnout výši škody a následně i výši pojistného plnění. (viz obrázek 8) Toto plnění zaúčtuje do výnosů v odhadnuté hodnotě. V následujícím období se pak dohadné účty aktivní zúčtují se skutečnou pohledávkou a rozdíl v odhadu se buď zúčtuje do nákladů, případně korekcí (-) výnosů (když bude odhadnutá částka vyšší, než kolik bude činit skutečné pojistné plnění) nebo do výnosů (pokud bude odhadnutá částka nižší, než kolik bude činit skutečné pojistné plnění). Dalšími případy dohadných položek aktivních může být účtování pohledávek, jejichž výše je předmětem sporu, pohledávek z titulu nevyfakturovaných dodávek, či z titulu výnosových úroků. Účetní operace související s dalšími dohadnými položkami aktivními jsou znázorněny na obrázku 9.

1 rok



KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ

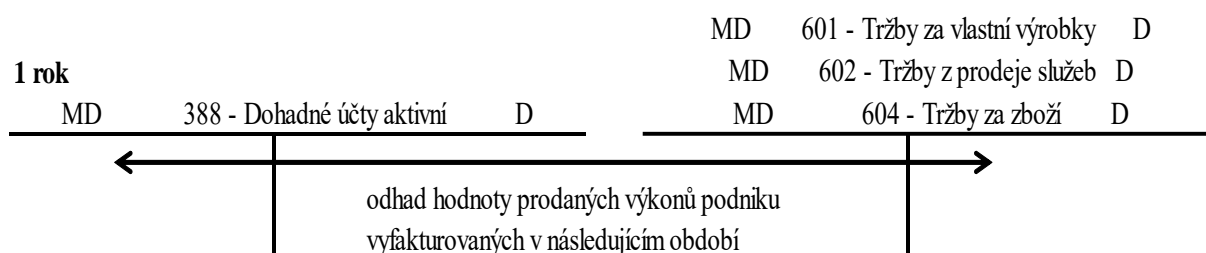
2. rok



Obrázek 8 Účtování náhrady od pojišťovny

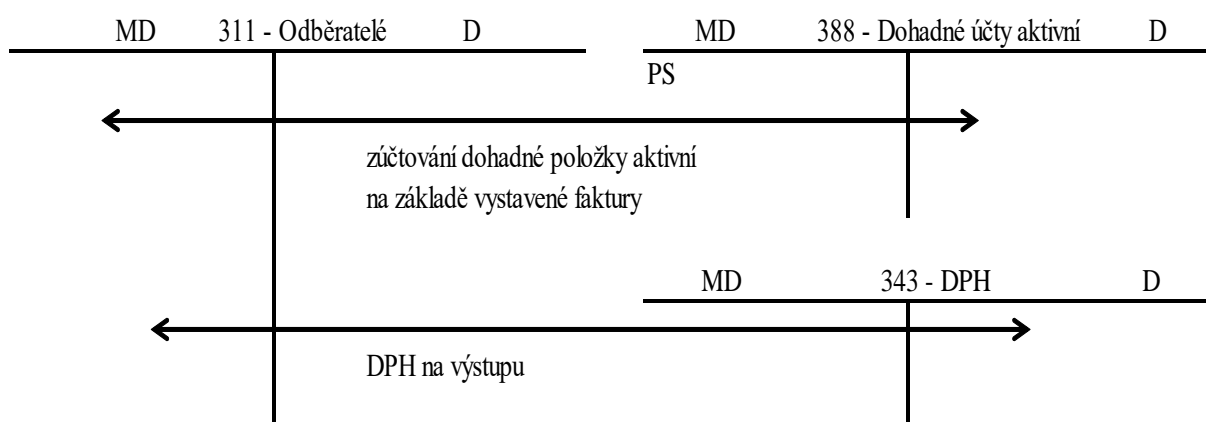
Zdroj: Vlastní zpracování.

1 rok



KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ

2. rok



Obrázek 9 Účtování dalších dohadných položek aktivních

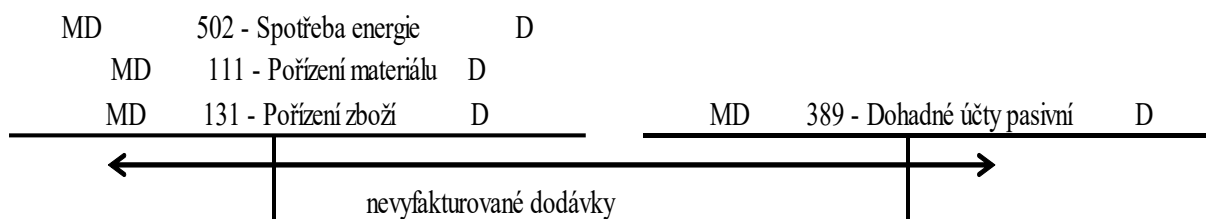
Zdroj: Vlastní zpracování.

389 – Dohadné účty pasivní



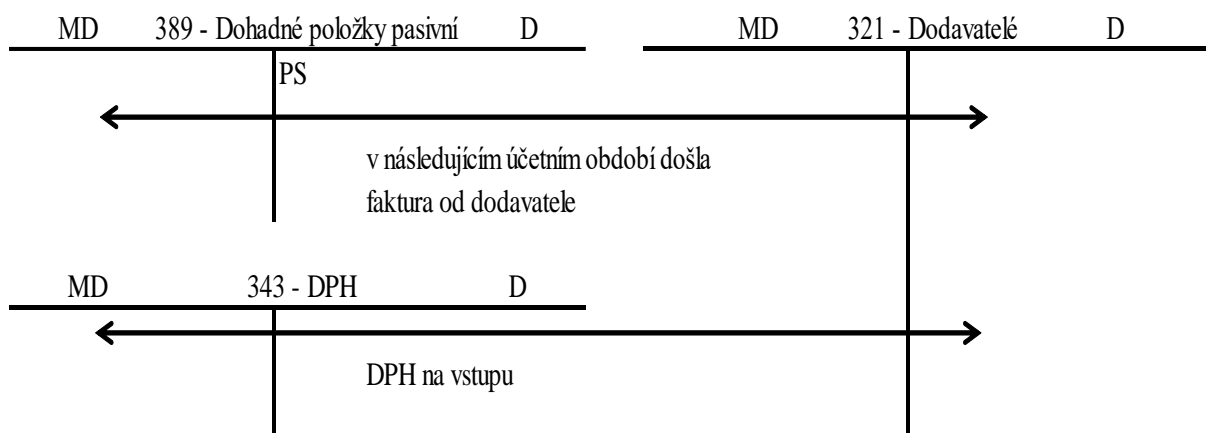
Jedná se o pasivní rozvahový účet, který se používá na konci účetního období v případě, že dosud nebyly zúčtované závazky, které věcně a časově spadají do běžného období. Tyto závazky nelze uznat jako běžné závazky z toho důvodu, že není přesně známa jejich hodnota. V praxi se nejčastěji účetní jednotka setká s případy, kdy dodavatel nevystaví přijatou fakturu na dodané zboží, materiál či služby do konce účetního období, přičemž dodání zboží, materiálu, či služeb bude v běžném období uskutečněno. Dále se může jednat o závazky, jejichž výše je předmětem sporu, závazky z titulu dosud nezáúčtovaných úrokových plateb či z titulu náhrady mzdy či platu za nevyčerpanou dovolenou. Účetní jednotka tak na konci účetního období bude muset odhadnout hodnotu tohoto závazku. V následujícím období se pak dohadné účty pasivní zúčtují se skutečným závazkem a případné rozdíly v odhadu se upraví. V praxi však v těchto případech k diferencím dochází pouze v omezených případech. Účetní operace související s dohadnými položkami pasivními jsou znázorněny na obrázku 10.

1 rok



KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ

2. rok



Obrázek 10 Účtování dohadných položek pasivních

Zdroj: Vlastní zpracování.

SHRNUTÍ

Účtová skupina 38 se zabývá účtováním transakcí spojených s časovým rozlišením nákladů a výnosů. Tato povinnost je účetní jednotce stanovena na základě akruálního principu, který spočívá v tom, že se účetní transakce (náklady a výnosy) musí účtovat do období, s nímž věcně a časově souvisí. Dále do přechodných účtů řadíme též dohadné účty aktivní a pasivní, které vyjadřují dosud nezúčtované pohledávky (dohadné účty aktivní) nebo závazky (dohadné účty pasivní) související s příslušným účetním obdobím.



LITERATURA

HASPROVÁ, Olga a Zdeněk BRABEC. *Základy účetnictví podnikatelských subjektů*. Vydání 2. aktualizované. Liberec: Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, Katedra financí a účetnictví, 2019. ISBN 978-80-7494-490-1.

