

III. kapitola

Účtování výsledkových transakcí: výdaje, příjmy, náklady a výnosy

Abstrakt

Modul rozlišuje peněžní příjmy a výdaje od akruálně zachycených nákladů a výnosů a vysvětluje jejich vliv na výsledek hospodaření. Zabývá se časovou a věcnou souvislostí účetních případů, členěním výkazu zisku a ztráty a účtováním daně z přidané hodnoty u běžných nákladových a výnosových operací. Podrobně rozebírá náklady a výnosy příštích období, výdaje a příjmy příštích období, komplexní náklady příštích období a aktivní a pasivní dohadné položky. Výklad zdůrazňuje významnost, konzistenci a správné určení účetního období. Mezinárodní část představuje pětikrokový model uznávání výnosů podle IFRS 15, smluvní aktiva a závazky a základní požadavky na prezentaci nákladů a výnosů podle IFRS.

DOI: 10.52950/UP.2026.001.03

APA citace: Rotschedl, J. (2026). Účtování výsledkových transakcí: Výdaje, příjmy, náklady a výnosy. In *Vybrané kapitoly z účetnictví podniku* (pp. 40–57). European Research Center, s.r.o. <https://doi.org/10.52950/UP.2026.001.03>

Právní a standardizační stav

Text vychází z českých účetních předpisů účinných ke dni 31. července 2026 a z IFRS Accounting Standards platných k tomuto dni. Požadavky IFRS 18, účinného pro roční období začínající 1. ledna 2027 nebo později, jsou označeny jako budoucí změna. Číselná označení syntetických účtů odpovídají běžně používanému účtovému rozvrhu podnikatelů; účetní jednotka je musí sladit se svým vlastním účtovým rozvrhem.

Cíl modulu	Vysvětlit rozdíl mezi peněžními a výsledkovými kategoriemi, aplikovat akruální princip, správně používat časové rozlišení a dohadné položky, odlišit přijaté zálohy od výnosů příštích období a porovnat české vykazování výnosů s modelem IFRS 15.
Klíčová slova	výdaj, příjem, náklad, výnos, akruální princip, časové rozlišení, dohadná položka, významnost, DPH, přijatá záloha, IFRS 15, smluvní aktivum, smluvní závazek
Výstupy z učení	Student rozliší peněžní tok od nákladu či výnosu, určí správné účetní období, zvolí účet 381–385 nebo 388–389 podle povahy případu, zaúčtuje typické uzávěrkové operace a vysvětlí pětikrokový model IFRS 15.

1 Výsledkové transakce a jejich význam

Účetnictví sleduje nejen stav majetku, závazků a vlastního kapitálu, ale také změny, které za účetní období vytvářejí výsledek hospodaření. Výsledkové účty zachycují náklady a výnosy; jejich rozdíl představuje zisk nebo ztrátu před zohledněním převodů a závěrkových operací.

Základním požadavkem českého účetnictví je věcná a časová souvislost. Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví se o skutečnostech účtuje do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Není-li tuto zásadu možné dodržet, účtuje se v období, v němž byly skutečnosti zjištěny. Okamžik úhrady nebo inkasa proto zpravidla neurčuje období nákladu či výnosu.

Akruální princip

Akruální princip znamená, že náklady a výnosy se vykazují podle ekonomického obsahu a příslušnosti k účetnímu období, nikoli podle okamžiku pohybu peněžních prostředků. Nejde však o oprávnění libovolně přesouvat náklady nebo výnosy mezi obdobími. Každé zařazení musí vycházet z právního a ekonomického důvodu a být průkazné.

2 Výdaj, příjem, náklad a výnos

2.1 Peněžní kategorie: výdaj a příjem

Výdaj je úbytek peněžních prostředků, například platba dodavateli, nákup za hotové, splacení úvěru nebo vyplacení podílu na zisku. Příjem je přírůstek peněžních prostředků, například inkaso pohledávky, přijetí úvěru, vklad vlastníka nebo přijatá záloha. Výdaj ani příjem proto automaticky neznamená náklad nebo výnos.

2.2 Výsledkové kategorie: náklad a výnos

Náklad představuje snížení ekonomického prospěchu za účetní období, které se projeví snížením aktiv nebo zvýšením závazků a vede ke snížení vlastního kapitálu jinak než rozdělením vlastníkům. Může jít například o spotřebu materiálu, služby, mzdy, odpisy, kurzovou ztrátu, škodu nebo smluvní pokutu. Náklad proto nemusí být vynaložen pouze „za účelem dosažení výnosu“.

Výnos představuje zvýšení ekonomického prospěchu za účetní období, které se projeví zvýšením aktiv nebo snížením závazků a vede ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Patří sem například tržba za zboží či službu, úrokový výnos, kurzový zisk nebo výnos z prodeje majetku.

OPERACE	PENĚŽNÍ DOPAD	VÝSLEDKOVÝ DOPAD
NÁKUP MATERIÁLU NA FAKTURU	Bez pohybu peněz	Nevzniká při pořízení zásoby; náklad vznikne zpravidla až spotřebou.
ÚHRADA DODAVATELSKÉ FAKTURY	Výdaj	Náklad vznikl dříve nebo vznikne později podle povahy plnění.
PŘIJATÝ BANKOVNÍ ÚVĚR	Příjem	Není výnosem; současně vzniká závazek vůči bance.

PRODEJ SLUŽBY NA FAKTURU	Bez okamžitého příjmu	Vzniká výnos a pohledávka, pokud bylo plnění uskutečněno.
INKASO POHLEDÁVKY	Příjem	Výnos zpravidla vznikl již při uskutečnění prodeje.
PŘEDEM ZAPLACENÉ POJIŠTĚNÍ	Výdaj	Náklad se rozděluje do období, kterých se pojištění týká.
ODPIS DLOUHODOBÉHO MAJETKU	Bez výdaje v období odpisu	Vzniká náklad vyjadřující spotřebu užitku aktiva.
PŘIJATÁ ZÁLOHA OD ZÁKAZNÍKA	Příjem	Není výnosem, dokud není splněna příslušná povinnost k plnění.

2.3 Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření za účetní období je rozdíl mezi výnosy a náklady. Kladný rozdíl je zisk, záporný rozdíl je ztráta. Výsledek hospodaření není totožný se změnou peněžních prostředků: podnik může vykázat zisk a současně mít nedostatek hotovosti, nebo naopak vykázat ztrátu při kladném peněžním toku.

Pozor na záměnu pojmů

Zisk není peněžní zůstatek a cash flow není výsledek hospodaření. Účetní výsledek je aktuální veličina, zatímco peněžní tok vyjadřuje skutečné příjmy a výdaje.

3 Aktuální princip a určení správného období

Při rozhodování o období nákladu nebo výnosu je třeba nejprve určit, kdy bylo plnění spotřebováno, dodáno nebo jinak ekonomicky uskutečněno. Faktura je významným účetním dokladem, ale datum jejího vystavení samo o sobě nemusí určovat období nákladu či výnosu. Stejně tak rozhodný není den úhrady.

Aktuální princip se uplatňuje prostřednictvím pohledávek a závazků, účtů časového rozlišení, dohadných položek, opravných položek, odpisů, rezerv a dalších závěrkových postupů. Tento modul se soustředí na účty časového rozlišení a dohadné účty.

3.1 Aktuální princip není mechanický „matching“

Náklady se nevykazují pouze tehdy, když proti nim existuje konkrétní výnos. Některé náklady se vztahují k období jako celku, jiné představují ztráty nebo spotřebu bez přímé vazby na jednotlivou tržbu. Odložení nákladu do budoucna je přípustné pouze tehdy, pokud vzniká aktivum nebo zákon a účetní standardy výslovně připouštějí časové rozlišení.

4 Výkaz zisku a ztráty podle české úpravy

Vyhláška č. 500/2002 Sb. umožňuje podnikatelům sestavit výkaz zisku a ztráty v druhovém nebo účelovém členění. Při druhovém členění se náklady seskupují podle jejich ekonomického druhu,

například spotřeba materiálu, služby, osobní náklady nebo odpisy. Při účelovém členění se náklady vykazují podle funkce, například náklady prodeje, odbytové náklady a správní náklady.

Zvolený způsob prezentace musí být používán konzistentně a musí poskytovat věrný a poctivý obraz. Účetní jednotka, která vykazuje náklady účelově, zveřejňuje v příloze také vybrané informace o jejich druhovém členění podle požadavků vyhlášky.

Současná česká podoba výkazu zisku a ztráty již neobsahuje samostatnou kategorii mimořádných nákladů a výnosů. Neobvyklé nebo jednorázové položky se zachytí podle jejich ekonomické povahy v provozní nebo finanční části a významné informace se případně vysvětlí v příloze.

FORMA / ČÁST	PŘÍKLADY	INFORMAČNÍ VÝZNAM
DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	Spotřeba materiálu a energie, služby, osobní náklady, úpravy hodnot, ostatní provozní náklady.	Zdůrazňuje, jaký druh zdrojů byl spotřebován.
ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ	Náklady prodeje, odbytové náklady, správní náklady a další funkční skupiny.	Zdůrazňuje, k jaké podnikové funkci náklady náležejí.
FINANČNÍ VÝSLEDEK	Úroky, výnosy z podílů, kurzové rozdíly a další finanční položky.	Odděluje financování a finanční investice od provozní činnosti.

4.1 Náklady a výnosy v účtových třídách

V běžném účtovém rozvrhu podnikatelů se náklady účtují zejména v účtové třídě 5 a výnosy v účtové třídě 6. Konkrétní syntetické a analytické účty si účetní jednotka stanoví v účtovém rozvrhu v návaznosti na směrnou účtovou osnovu, České účetní standardy a vlastní informační potřeby.

Na konci účetního období se nákladové a výnosové účty uzavírají prostřednictvím účtu zisků a ztrát. Tím se jejich konečný rozdíl promítne do účetní závěrky jako výsledek hospodaření za účetní období.

5 DPH u nákladových a výnosových operací

Je-li účetní jednotka plátcem DPH a má nárok na odpočet daně na vstupu, DPH se účtuje odděleně na účtu účtové skupiny 34 a není součástí nákladu ani pořizovací ceny. Nemá-li účetní jednotka nárok na odpočet nebo je nárok krácen, neodpočitatelná část DPH se stává součástí nákladu nebo ocenění příslušného aktiva podle povahy případu.

U uskutečněného zdanitelného plnění není DPH na výstupu výnosem účetní jednotky. Výnos se vykazuje bez daně a povinnost vůči správci daně se zachytí odděleně. Přijatá platba před uskutečněním plnění může za podmínek zákona o DPH vyvolat povinnost přiznat daň již ke dni jejího přijetí; účetně však přijatá záloha nadále představuje závazek vůči zákazníkovi, nikoli výnos.

DPH a výsledek hospodaření

Účtování DPH na účtech účtové skupiny 34 neovlivňuje náklady a výnosy. Výjimkou jsou zejména případy, kdy daň nelze odečíst nebo kdy se podle zvláštních pravidel stává součástí ocenění majetku či nákladu.

6 Časové rozlišení a dohadné položky

Časové rozlišení a dohadné položky zajišťují, aby byly náklady a výnosy zachyceny ve správném období. Pro jejich volbu je rozhodující, zda účetní jednotka zná účel, období a částku účetního případu, nebo zda musí částku pouze odhadnout.

ÚČET	EKONOMICKÁ SITUACE	ROZHODOVACÍ ZNAK
381 – NÁKLADY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	Výdaj nebo zaúčtovaná částka již vznikla; náklad patří do budoucího období.	Účel, období i částka jsou známe.
382 – KOMPLEXNÍ NÁKLADY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	Soubor nákladů různých druhů vztahující se ke společnému budoucímu účelu.	Souhrnné časové rozlišení podle stanoveného klíče.
383 – VÝDAJE PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	Náklad patří do běžného období, výdaj nebo fakturace nastane později.	Účel, období i částka jsou známe.
384 – VÝNOSY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	Příjem nebo zaúčtovaná částka se týká výnosu budoucího období.	Nesmí se zaměnit s pravou přijatou zálohou.
385 – PŘÍJMY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	Výnos patří do běžného období, inkaso nastane později.	Účel, období i částka jsou známe.
388 – DOHADNÉ ÚČTY AKTIVNÍ	Do běžného období patří aktivum nebo výnos, přesná částka není známa.	Použije se nejlepší doložitelný odhad.
389 – DOHADNÉ ÚČTY PASIVNÍ	Do běžného období patří závazek nebo náklad, přesná částka není známa.	Použije se nejlepší doložitelný odhad.

6.1 Zásady použití

Časové rozlišení se provádí jen tehdy, je-li znám účel, období a částka případu. Není-li částka známá, použije se zpravidla dohadná položka.

Zůstatky účtů časového rozlišení a dohadných účtů se při účetní závěrce inventarizují; účetní jednotka ověřuje jejich výši, důvod a dobu zúčtování.

Postup musí být popsán ve vnitřním předpisu a používán konzistentně. Změna postupu je přípustná pouze z vážného důvodu a musí být vysvětlena.

Časové rozlišení nesmí být použito k účelovému přesouvání zisku nebo ztráty mezi obdobími.

6.2 Účet 381 – Náklady příštích období

Účet 381 se používá pro částky, které byly uhrazeny nebo zaúčtovány v běžném období, ale ekonomicky představují náklad jednoho nebo více budoucích období. Typickými příklady jsou předem placené pojistné, nájemné, předplatné nebo servisní smlouvy.

Příklad: roční pojištění

Společnost zaplatila 1. listopadu 2026 pojistné 24 000 Kč za období od 1. listopadu 2026 do 31. října 2027. Do nákladů roku 2026 patří 4 000 Kč; částka 20 000 Kč je nákladem příštích období.

OKAMŽIK	ÚČETNÍ ZÁPIS	ČÁSTKA	VÝZNAM
1. 11. 2026	MD 381 / D 221	24 000 Kč	Úhrada částky vztahující se k více obdobím.
XI–XII 2026	MD 548 / D 381	4 000 Kč	Náklad příslušející roku 2026.
I–X 2027	MD 548 / D 381	20 000 Kč	Postupné zúčtování do nákladů roku 2027.

Pokud je nejprve přijata dodavatelská faktura, lze závazek zachytit prostřednictvím účtu 321 a následně uhradit. Podstatné je, aby náklad zatížil pouze období, kterého se pojistné týká.

6.3 Účet 382 – Komplexní náklady příštích období

Komplexní náklady příštích období představují soubor nákladů různých druhů, které se vztahují ke společnému účelu a mají být zúčtovány do nákladů v budoucích obdobích. České účetní standardy uvádějí například náklady na přípravu a záběh výkonů nebo dlouhodobou propagaci. Použití účtu 382 musí být věcně odůvodněno; nelze na něj převádět běžné provozní náklady pouze proto, aby nezatížily současný výsledek hospodaření.

Náklady se nejprve účtují podle svého druhu. Následně se jejich souhrn převede na účet 382 proti účtu 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období. Při jejich spotřebě se postup obrátí. Doba zúčtování nemá podle ČÚS č. 017 přesáhnout čtyři roky, nestanoví-li smlouva nebo právní předpis jinak.

Příklad: příprava zavedení nové výroby

Společnost vynaložila v roce 2026 na přípravu a záběh nové výroby náklady 360 000 Kč. Jsou splněny podmínky pro jejich souhrnné časové rozlišení a vnitřní předpis stanoví zúčtování během tří let od zahájení výroby.

OKAMŽIK	ÚČETNÍ ZÁPIS	ČÁSTKA	VÝZNAM
ROK 2026	MD 5xx / D 321, 221 aj.	360 000 Kč	Zaúčtování jednotlivých nákladů podle jejich druhu.
31. 12. 2026	MD 382 / D 555	360 000 Kč	Vytvoření komplexních nákladů příštích období.
2027–2029	MD 555 / D 382	120 000 Kč ročně	Zúčtování podle stanoveného a doloženého klíče.

Častá chyba

Nesprávný je přímý zápis MD 382 / D 321 nebo MD 382 / D 221 jako univerzální postup. Komplexní náklady se nejprve zachytí podle jednotlivých druhů nákladů a teprve poté se jejich souhrn převede na účet 382 prostřednictvím účtu 555.

6.4 Účet 383 – Výdaje příštích období

Účet 383 zachycuje náklady běžného období, jejichž výdaj nebo vyúčtování nastane až v následujícím období. V okamžiku časového rozlišení musí být znám účel, účetní období i částka. Není-li částka spolehlivě známa, použije se dohadný účet pasivní 389.

Příklad: právní služby za prosinec

Právní kancelář poskytla v prosinci 2026 službu za smluvně sjednanou cenu 50 000 Kč. Fakturu vystaví v lednu 2027.

OKAMŽIK	ÚČETNÍ ZÁPIS	ČÁSTKA	VÝZNAM
31. 12. 2026	MD 518 / D 383	50 000 Kč	Náklad patří do roku 2026; částka je známa.
LEDEN 2027	MD 383 / D 321	50 000 Kč	Přijetí faktury a zúčtování přechodného účtu.
PO ÚHRADE	MD 321 / D 221	50 000 Kč	Úhrada závazku dodavateli.

Pokud se fakturovaná částka od předem známé částky výjimečně liší, rozdíl se zaúčtuje podle jeho povahy a významnosti v období, kdy je zjištěn. Jestliže však již při závěrci nebyla částka známa, měl být použit účet 389, nikoli 383.

6.5 Účet 384 – Výnosy příštích období

Účet 384 se používá pro příjmy nebo již zaúčtované částky, které ekonomicky představují výnos budoucích období. Typickým případem je nájemné nebo předplatné přijaté předem za přesně vymezené budoucí období.

6.6 Rozdíl mezi účtem 384 a přijatou zálohou

Přijatá záloha je platba před uskutečněním plnění, u níž účetní jednotce vzniká povinnost plnění poskytnout nebo peníze vrátit. Účtuje se zpravidla na účet 324 – Přijaté provozní zálohy, případně na dlouhodobý zálohový účet. Naproti tomu účet 384 se používá pro časové rozlišení výnosu, jestliže je účel, částka a období známy a přijatá částka se má systematicky rozpouštět do výnosů budoucích období. Posouzení závisí na obsahu smlouvy, okamžiku vzniku nároku a povaze plnění.

Příklad: nájemné přijaté předem

Pronajímatel přijal v prosinci 2026 nájemné 120 000 Kč za leden až prosinec 2027. Smluvní nárok je pevně stanoven a částka se vztahuje výhradně k roku 2027.

OKAMŽIK	ÚČETNÍ ZÁPIS	ČÁSTKA	VÝZNAM
PROSINEC 2026	MD 221 / D 384	120 000 Kč	Příjem se týká výnosu příštího období.
KAŽDÝ MĚSÍC 2027	MD 384 / D 602	10 000 Kč	Měsíční zúčtování do výnosů.

Přijatá záloha není výnos

Platba označená jako záloha se nezaúčtuje automaticky na účet 384. Dokud účetní jednotka nesplnila svou povinnost a nemá nárok vykázat výnos, jde zásadně o závazek vůči zákazníkovi. Případná povinnost přiznat DPH z přijaté platby na tomto závěru nic nemění.

6.7 Účet 385 – Příjmy příštích období

Účet 385 zachycuje výnos běžného období, jehož inkaso nebo formální vyúčtování nastane až v období následujícím. Účel, období a částka musí být známy. Není-li částka známa a musí být odhadnuta, použije se účet 388.

Příklad: naběhlý úrok

Společnosti náleží za prosinec 2026 smluvní úrok 1 000 Kč, který bude vyúčtován a zaplacen v lednu 2027.

OKAMŽIK	ÚČETNÍ ZÁPIS	ČÁSTKA	VÝZNAM
31. 12. 2026	MD 385 / D 662	1 000 Kč	Výnos náleží do roku 2026.
LEDEN 2027	MD 311 / D 385	1 000 Kč	Vznik formální pohledávky nebo vyúčtování.
PO INKASU	MD 221 / D 311	1 000 Kč	Úhrada pohledávky.

7 Dohadné účty aktivní a pasivní

Dohadné účty se používají tehdy, když účetní případ věcně patří do běžného období, ale přesná částka není ke dni účetní závěrky známa. Odhad musí vycházet z dostupných podkladů, například smluv, měřidel, rozpočtů, historické spotřeby, korespondence nebo odborného posouzení. Odhad se při inventarizaci přezkoumá a doloží.

7.1 Účet 388 – Dohadné účty aktivní

Účet 388 zachycuje očekávané aktivum nebo výnos běžného období, jehož přesná částka není známa. Typickým příkladem může být pojistné plnění, jestliže je nárok věcně doložen, ale pojišťovna dosud neurčila konečnou výši plnění.

Příklad: odhad pojistného plnění

Pojišťovna potvrdila, že škoda vzniklá v roce 2026 je kryta pojištěním, ale konečnou výši plnění stanoví až v roce 2027. Účetní jednotka na základě znaleckých podkladů odhaduje plnění na 200 000 Kč.

OKAMŽIK	ÚČETNÍ ZÁPIS	ČÁSTKA	VÝZNAM
31. 12. 2026	MD 388 / D 648	200 000 Kč	Nejlepší doložitelný odhad výnosu roku 2026.
ROK 2027	MD 315 / D 388	200 000 Kč	Převedení odhadu na konkrétní pohledávku.

ROK 2027	MD 315 / D 388; rozdíl na účtu 648	Skutečná částka	Převedení odhadu na pohledávku a úprava rozdílu ve výnosech.
-----------------	---------------------------------------	--------------------	---

7.2 Účet 389 – Dohadné účty pasivní

Účet 389 zachycuje závazek nebo náklad běžného období, jehož přesná výše není ke dni účetní závěrky známa. Typickým příkladem jsou nevyúčtované dodávky energií, služeb nebo úroků, které již byly v běžném období spotřebovány.

Příklad: nevyúčtovaná elektřina

Podle odečtu a aktuálních cen společnost odhaduje náklad na elektřinu za prosinec 2026 na 80 000 Kč. Dodavatelská faktura bude vystavena v únoru 2027 a činí 85 000 Kč.

OKAMŽIK	ÚČETNÍ ZÁPIS	ČÁSTKA	VÝZNAM
31. 12. 2026	MD 502 / D 389	80 000 Kč	Odhad nákladu a závazku roku 2026.
ÚNOR 2027	MD 389 / D 321	80 000 Kč	Zúčtování původního odhadu.
ÚNOR 2027	MD 502 / D 321	5 000 Kč	Rozdíl mezi odhadem a fakturou v období zjištění.

7.3 Dohadná položka versus rezerva

NÁSTROJ	CO ZACHYCUJE	ČÁSTKA	DŮVOD	OBDOBÍ
383 – VÝDAJE PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	Náklad běžného období	Známa	Známy	Znamé
389 – DOHADNÝ ÚČET PASIVNÍ	Náklad běžného období	Odhadovaná	Známy nebo dostatečně doložený	Znamé
REZERVA	Současný závazek s nejistotou	Odhadovaná	Existence závazku plyne z minulé události; nejisté je zejména načasování nebo částka	Nemusí být přesně známé

Dohadná položka se typicky vztahuje k již přijatému nebo poskytnutému plnění, které patří do běžného období, avšak jeho přesná částka není známa. Rezerva je samostatná kategorie závazku s nejistým časovým určením nebo výší a podléhá zvláštním podmínkám. Podrobný výklad rezerv náleží do modulu o cizích zdrojích a rezervách.

8 Významnost a konzistence

Účetní jednotka nemusí podle ČÚS č. 019 časově rozlišovat náklady a výnosy, které jsou nevýznamné, jestliže jejich nerozlišení neovlivní účel časového rozlišení a nejde o záměrnou úpravu výsledku hospodaření. Obdobně lze postupovat u pravidelně se opakujících výdajů nebo příjmů, pokud tím není významně dotčena věcná a časová souvislost.

Právní předpis nestanoví univerzální procentní ani korunovou hranici významnosti. Účetní jednotka posuzuje významnost s ohledem na velikost, povahu a okolnosti položky. Malá částka může být významná například tehdy, pokud by změnila zisk na ztrátu, porušila smluvní ukazatel nebo zakryla neobvyklou transakci.

Postup časového rozlišení stanoví účetní jednotka vnitřním předpisem a nesmí jej každoročně měnit podle požadovaného výsledku. Vnitřní předpis má vymezit používané účty, pravidla významnosti, způsob výpočtu, odpovědnosti, podklady k odhadům a postup pravidelné inventarizace.

Co významnost neznamená

Významnost není oprávněním nezaúčtovat známý účetní případ nebo ignorovat průkaznost účetnictví. Umožňuje přiměřený úsudek o způsobu prezentace, agregace a časového rozlišení, pokud je zachován věrný a poctivý obraz.

9 Výnosy podle české úpravy

České účetní předpisy neobsahují jednotný podrobný model vykazování výnosů srovnatelný s IFRS 15. Výnos se zachycuje podle ekonomické podstaty uskutečněného plnění, smluvních podmínek, vzniku nároku na protiplnění a zásady věcné a časové souvislosti. Rozhodný okamžik nemusí být totožný s datem faktury ani s inkasem.

U prodeje zboží bývá výnos zpravidla spojen s předáním zboží a splněním smluvních podmínek. U služeb je nutné posoudit, kdy byla služba provedena nebo její část předána a přijata. U dlouhodobých zakázek české statutární účetnictví nepřebírá automaticky metodu procenta dokončení podle IFRS. Podle okolností se může zachycovat dílčí uskutečněné plnění, nedokončená výroba, smluvní pohledávka nebo časové rozlišení. Postup musí vycházet ze smlouvy, skutečného průběhu plnění a použitelných účetních předpisů.

10 Přijaté zálohy

Přijatá záloha není výnosem. Při přijetí peněz se zachytí závazek vůči zákazníkovi. Do výnosů se částka převede až při uskutečnění plnění nebo jeho příslušné části. U plátce DPH se současně posoudí, zda přijatá platba vyvolává povinnost přiznat daň.

OKAMŽIK	ÚČETNÍ ZÁPIS	ČÁSTKA	VÝZNAM
PŘIJETÍ ZÁLOHY	MD 221 / D 324	100 000 Kč	Vznik závazku vůči zákazníkovi.
DPH Z PŘIJATÉ PLATBY	Podle daňového dokladu a účtového rozvrhu	Dle sazby	Daňová povinnost se účtuje odděleně; nejde o výnos.
USKUTEČNĚNÍ SLUŽBY	MD 311 / D 602 a zúčtování zálohy	Dle vyúčtování	Výnos vzniká při splnění plnění, nikoli při přijetí zálohy.

11 IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky

IFRS 15 stanoví jednotný model pro výnosy ze smluv se zákazníky. Hlavní zásadou je vykázat výnos tak, aby zachytil převod přislíbeného zboží nebo služeb zákazníkovi v částce protihodnoty, na kterou má účetní jednotka podle očekávání nárok.

11.1 Pětikrokový model

1. Identifikovat smlouvu se zákazníkem.
2. Identifikovat jednotlivé povinnosti k plnění ve smlouvě.
3. Stanovit transakční cenu, včetně posouzení proměnlivé protihodnoty a významné složky financování.
4. Rozdělit transakční cenu mezi jednotlivé povinnosti k plnění podle relativních samostatných prodejních cen.
5. Vykázat výnos v okamžiku nebo v průběhu času, kdy je příslušná povinnost k plnění splněna převodem kontroly na zákazníka.

11.2 Výnos v určitém okamžiku nebo v průběhu času

Povinnost k plnění se splňuje v průběhu času, pokud je splněno alespoň jedno z kritérií IFRS 15: zákazník současně přijímá a spotřebovává užítky z plnění účetní jednotky;

plnění vytváří nebo zhodnocuje aktivum, které zákazník v průběhu vytváření kontroluje; nebo vytvářené aktivum nemá pro účetní jednotku alternativní využití a účetní jednotka má vymahatelné právo na úhradu za dosud provedené plnění.

Není-li splněno žádné z těchto kritérií, výnos se vykáže v určitém okamžiku, kdy zákazník získá kontrolu nad zbožím nebo službou. Při posouzení se zohledňuje například současné právo na platbu, právní vlastnictví, fyzické držení, přechod významných rizik a užitků a přijetí aktiva zákazníkem.

11.3 Proměnlivá protihodnota a financování

Transakční cena může obsahovat bonusy, slevy, sankce, vratky nebo jiné proměnlivé složky. Odhad se do ceny zahrne pouze v rozsahu, v němž je vysoce pravděpodobné, že později nedojde k významnému zrušení již vykázaného výnosu. Pokud načasování plateb poskytuje zákazníkovi nebo účetní jednotce významný finanční prospěch, transakční cena se upraví o významnou složku financování. Praktická výjimka se může použít, očekává-li se, že období mezi převodem plnění a platbou nepřesáhne jeden rok.

11.4 Smluvní pohledávka, smluvní aktivum a smluvní závazek

POLOŽKA IFRS 15	PODSTATA
POHLEDÁVKA	Bezpodmínečné právo na protihodnotu; k inkasu je nutný pouze běh času.
SMLUVNÍ AKTIVUM	Právo na protihodnotu je podmíněno jinou skutečností než pouhým během času, například splněním další části smlouvy.

SMLUVNÍ ZÁVAZEK

Povinnost převést zboží nebo službu, za kterou účetní jednotka již přijala nebo má splatnou protihodnotu.

Smluvní závazek podle IFRS 15 nelze mechanicky ztotožnit s jediným českým účtem, například 324 nebo 384. Převod mezi českým účtovým rozvrhem a IFRS reportingem vyžaduje analýzu konkrétní smlouvy a stavu plnění.

11.5 Náklady na smlouvu

IFRS 15 stanoví také pravidla pro některé náklady na získání a splnění smlouvy. Přírůstkové náklady na získání smlouvy, které by bez jejího uzavření nevznikly a jejichž návratnost se očekává, se zpravidla aktivují. Náklady na splnění smlouvy se aktivují pouze tehdy, pokud nejsou upraveny jiným standardem a splňují stanovená kritéria. Aktivum se následně amortizuje podle převodu souvisejícího zboží nebo služeb a testuje na snížení hodnoty.

12 Náklady a prezentace podle IFRS

IFRS nevychází z pevné účtové osnovy. Náklady se uznávají podle definic aktiv, závazků a nákladů a podle požadavků jednotlivých standardů. Prezentace ve výkazu zisku nebo ztráty může být založena na druhu nebo funkci nákladů; účetní jednotka zvolí metodu, která poskytuje spolehlivější a relevantnější informace, a doplní požadované vysvětlující údaje.

Budoucí změna – IFRS 18

Pro roční účetní období začínající 1. ledna 2027 nebo později nahrazuje IFRS 18 standard IAS 1 v oblasti prezentace a zveřejňování účetních výkazů. IFRS 18 zavádí ve výkazu zisku nebo ztráty zejména kategorie provozní, investiční a finanční a povinné mezisoučty provozního zisku a zisku před financováním a daní z příjmů. Jde o změnu IFRS výkaznictví, nikoli české statutární struktury podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

13 Nejčastější chyby

CHYBNÝ POSTUP

SPRÁVNÝ PŘÍSTUP

ZÁMĚNA DATA FAKTURY ZA OBDOBÍ NÁKLADU ČI VÝNOSU

Rozhodující je ekonomická příslušnost plnění a smluvní podmínky.

ZAÚČTOVÁNÍ PŘIJATÉ ZÁLOHY PŘÍMO DO VÝNOSŮ

Záloha je závazek, dokud není splněno plnění.

POUŽITÍ ÚČTU 384 PRO KAŽDOU PŘIJATOU PLATBU PŘEDEM

Je nutné odlišit skutečnou zálohu od časového rozlišení výnosu.

POUŽITÍ ÚČTU 383 PŘI NEZNÁMÉ ČÁSTCE

Při odhadu částky se používá účet 389.

POUŽITÍ ÚČTU 385 PŘI NEZNÁMÉ ČÁSTCE

Při odhadu částky se používá účet 388.

PŘÍMÉ ÚČTOVÁNÍ MD 382 / D 321

Komplexní náklady se nejprve zachytí podle druhu a převedou přes účet 555.

SAMOSTATNÉ VYKAZOVÁNÍ „MIMOŘÁDNÝCH POLOŽEK“	Současná česká výsledovka samostatnou mimořádnou část neobsahuje.
MECHANICKÁ APLIKACE PEVNÉ HRANICE VÝZNAMNOSTI	Významnost se posuzuje kvantitativně i kvalitativně; univerzální procento neexistuje.
AUTOMATICKÁ METODA PROCENTA DOKONČENÍ V ČESKÉM ÚČETNICTVÍ	České předpisy neobsahují univerzální ekvivalent modelu IFRS 15.

14 Shrnutí modulu

Základním předpokladem správného účtování výsledkových transakcí je důsledné rozlišení peněžních a výsledkových kategorií. Výdaj je úbytek peněžních prostředků a příjem jejich přírůstek, zatímco náklad představuje akruální snížení ekonomického prospěchu a výnos jeho zvýšení. Přijetí bankovního úvěru je příjmem, ale nikoli výnosem, protože současně vzniká závazek. Inkaso pohledávky je příjmem, avšak výnos zpravidla vznikl již dříve při uskutečnění prodeje. Odpis dlouhodobého majetku je nákladem bez současného výdaje a přijatá záloha je příjmem a závazkem, nikoli výnosem. Výsledek hospodaření je rozdílem mezi výnosy a náklady, a proto není totožný se změnou peněz ani s cash flow.

Akruální princip vyžaduje zaúčtovat náklady a výnosy do období, s nímž ekonomicky, věcně a časově souvisejí. Rozhodující proto není datum úhrady ani samo datum faktury, ale okamžik spotřeby, dodání nebo jiného uskutečnění plnění. Akruální princip se uskutečňuje prostřednictvím pohledávek, závazků, časového rozlišení, dohadných položek, odpisů, opravných položek a rezerv. Nejde však o mechanické přiřazování každého nákladu ke konkrétnímu výnosu. Náklad lze odložit do budoucna pouze tehdy, vzniká-li aktivum nebo to připouští příslušná účetní metoda. Český výkaz zisku a ztráty může být sestaven v druhovém nebo účelovém členění a samostatnou kategorií mimořádných nákladů a výnosů již neobsahuje. Náklady se v běžném účtovém rozvrhu účtují zejména v třídě 5 a výnosy v třídě 6.

Časové rozlišení se používá tehdy, když je znám účel, období i částka. Náklady příštích období na účtu 381 zachycují výdaj nebo již zaúčtovanou částku, která se stane nákladem až v budoucnu. Komplexní náklady příštích období na účtu 382 představují soubor různých nákladových druhů společného budoucího účelu a převádějí se prostřednictvím účtu 555. Výdaje příštích období na účtu 383 zachycují náklad běžného období, jehož přesná částka je známa, ale úhrada nebo vyúčtování nastane později. Výnosy příštích období na účtu 384 představují již přijatou nebo zaúčtovanou částku, která ekonomicky patří do budoucího období. Příjmy příštích období na účtu 385 zachycují přesně známý výnos běžného období, jehož inkaso nastane později. Přijatou zálohu nelze mechanicky účtovat na účet 384, protože záloha je závazkem do okamžiku splnění nebo vrácení.

Dohadné účty se používají, patří-li účetní případ do běžného období, ale částku je nutné kvalifikovaně odhadnout. Aktivní dohadný účet 388 zachycuje odhadovaný výnos nebo aktivum a pasivní dohadný účet 389 odhadovaný náklad a závazek. Dohadná položka se typicky vztahuje k již poskytnutému nebo přijatému plnění, zatímco rezerva je samostatným závazkem s nejistým časovým určením nebo výší. Významnost nemá univerzální procentní ani korunovou hranici a

nesmí se používat k manipulaci výsledku. Účetní jednotka musí pravidla časového rozlišení, odhadů a významnosti upravit ve vnitřním předpisu a používat je konzistentně.

DPH se u plátce s nárokem na odpočet účtuje odděleně a není součástí nákladu ani výnosu; neodpočitatelná část se podle povahy promítne do nákladu nebo ocenění aktiva. IFRS 15 uznává výnosy ze smluv se zákazníky v pěti krocích: identifikuje smlouvu, povinnosti k plnění, transakční cenu, její rozdělení a okamžik splnění povinností. Výnos se vykáže buď v určitém okamžiku, nebo v průběhu času podle převodu kontroly. Standard rozlišuje pohledávku jako bezpodmínečné právo na protihodnotu, smluvní aktivum jako právo podmíněné dalším plněním a smluvní závazek jako povinnost dodat plnění za již přijatou nebo splatnou protihodnotu. Českou účtovou položku proto nelze bez analýzy smlouvy automaticky ztotožnit se smluvním aktivem či závazkem podle IFRS 15.

POJEM / OBLAST	PODSTATA
VÝDAJ A PŘÍJEM	Peněžní toky; samy o sobě neurčují náklad ani výnos.
NÁKLAD A VÝNOS	Akruální změny ekonomického prospěchu ovlivňující vlastní kapitál mimo transakce s vlastníky.
AKRUÁLNÍ PRINCIP	Účtování do období věcné a časové souvislosti podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví.
381 / 383 / 384 / 385	Použijí se, pokud je znám účel, období a částka.
388 / 389	Použijí se, pokud případ patří do běžného období, ale částka musí být odhadnuta.
382	Soubor nákladů různých druhů společného budoucího účelu; účtování přes účet 555.
VÝZNAMNOST	Bez univerzálního procenta; posuzuje se částka, povaha a kontext, bez manipulace výsledku.
PŘIJATÁ ZÁLOHA	Příjem a závazek, nikoli automaticky výnos nebo účet 384.
IFRS 15	Pětikrokový model založený na splnění povinností k plnění a převodu kontroly.
DPH	Zpravidla se účtuje odděleně a není součástí nákladů či výnosů, je-li na účtu skupiny 34.

Základní a doporučené zdroje

Právní předpisy a standardy je nutné používat v aktuálním znění. U IFRS se při statutárním výkaznictví v Evropské unii ověřuje také stav přijetí příslušného standardu do práva EU.

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména § 3, § 7, § 8 a § 29–30. <https://e-sbirka.gov.cz/sb/1991/563>
2. Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele, zejména výkaz zisku a ztráty a obsahové vymezení přechodných účtů. <https://e-sbirka.gov.cz/sb/2002/500>

3. České účetní standardy pro podnikatele, zejména ČÚS č. 017 – Zúčtovací vztahy a ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy. <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a>
4. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v aktuálním znění. <https://e-sbirka.gov.cz/sb/2004/235>
5. IFRS Foundation: Conceptual Framework for Financial Reporting. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>
6. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>
7. IAS 1 Presentation of Financial Statements – použitelné do nahrazení standardem IFRS 18. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>
8. IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements – účinnost od období začínajících 1. 1. 2027. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements/>

Doporučená odborná literatura

STEJSKALOVÁ, Irena. Finanční účetnictví pro manažery s netradičně pojatými případovými studiemi. 3., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2021.

Aktuální vydání publikace Abeceda účetnictví pro podnikatele. Olomouc: ANAG.

Aktuální komentář k zákonu o účetnictví, vyhlášce č. 500/2002 Sb. a Českým účetním standardům; vždy společně s účinným textem předpisů.

Kontrolní otázky a úkoly

1. Vysvětlete rozdíl mezi výdajem a nákladem a uveďte dva příklady, kdy vznikají v různých obdobích.
2. Vysvětlete rozdíl mezi příjmem a výnosem a uveďte dva příklady, kdy vznikají v různých obdobích.
3. Popište aktuální princip a uveďte jeho právní zakotvení v zákoně o účetnictví.
4. Proč není datum vystavení faktury vždy rozhodné pro období nákladu nebo výnosu?
5. Porovnejte druhové a účelové členění nákladů ve výkazu zisku a ztráty.
6. Vysvětlete, proč současná česká výsledovka neobsahuje samostatné mimořádné položky.
7. Rozlište účty 381, 383 a 389 a u každého uveďte typický příklad.
8. Rozlište účty 384, 385 a 388 a u každého uveďte typický příklad.
9. Vysvětlete rozdíl mezi přijatou zálohou a výnosem příštích období.
10. Popište správný postup účtování komplexních nákladů příštích období na účtu 382.

11. Jaké podklady má účetní jednotka použít při tvorbě dohadné položky?
12. Vysvětlete rozdíl mezi dohadným účtem pasivním a rezervou.
13. Jak se u časového rozlišení uplatňuje významnost a proč nelze používat univerzální procentní hranici?
14. Popište pět kroků modelu IFRS 15.
15. Uvedte tři situace, ve kterých se podle IFRS 15 vykazuje výnos v průběhu času.
16. Vysvětlete rozdíl mezi pohledávkou, smluvním aktivem a smluvním závazkem podle IFRS 15.
17. Jak se u plátce DPH zpravidla promítá DPH na vstupu a na výstupu do nákladů a výnosů?
18. Zaúčtujte pojistné 36 000 Kč zaplacené 1. října za období 1. 10. běžného roku až 30. 9. následujícího roku.
19. Zaúčtujte odhad nevyúčtované spotřeby plynu 120 000 Kč a následnou fakturu 126 000 Kč.
20. Navrhněte vnitřní pravidla účetní jednotky pro časové rozlišení a dohadné položky.

Testové otázky

U každé otázky je správná právě jedna odpověď. Řešení je uvedeno za testem.

1. **Která operace představuje příjem, ale nikoli výnos?**
 - 1.1. Prodej služby na fakturu
 - 1.2. Přijetí bankovního úvěru
 - 1.3. Zaúčtování úroku
 - 1.4. Rozpuštění výnosů příštích období
2. **Akruální princip je vyjádřen zejména:**
 - 2.1. ve vyhlášce 506/2000 Sb.
 - 2.2. v zákoně o dani z přidané hodnoty
 - 2.3. v zákoně o účetnictví
 - 2.4. pouze v mezinárodních standardech
3. **Který účet se použije pro předem zaplacené pojištění vztahující se k příštím roku?**
 - 3.1. 381
 - 3.2. 383
 - 3.3. 385
 - 3.4. 389
4. **Který účet se použije, pokud náklad patří do běžného roku, částka je přesně známa a faktura přijde příští rok?**
 - 4.1. 381
 - 4.2. 383
 - 4.3. 384
 - 4.4. 389
5. **Který účet se použije pro odhad nevyúčtované spotřeby energie?**
 - 5.1. 383
 - 5.2. 385
 - 5.3. 388
 - 5.4. 389

6. Jak se správně vytvoří komplexní náklady příštích období?

- 6.1. MD 382 / D 321 bez předchozího nákladového zápisu
- 6.2. MD 382 / D 555 po zachycení jednotlivých druhů nákladů
- 6.3. MD 555 / D 382 ihned při přijetí faktury
- 6.4. MD 381 / D 648

7. Které tvrzení o přijaté záloze je správné?

- 7.1. Je vždy výnosem příštích období
- 7.2. Je vždy okamžitým výnosem
- 7.3. Zpravidla představuje závazek do doby splnění plnění
- 7.4. Účtuje se na účet 385

8. Kdy lze podle ČÚS č. 019 časové rozlišení nevýznamné položky vynechat?

- 8.1. Kdykoli o tom rozhodne účetní
- 8.2. Pokud tím není dotčen účel časového rozlišení a nejde o manipulaci výsledku
- 8.3. Pouze do 1 % aktiv
- 8.4. Nikdy

9. Současná česká výsledovka:

- 9.1. Má samostatnou mimořádnou část
- 9.2. Nemá samostatnou mimořádnou část
- 9.3. Obsahuje jen provozní náklady
- 9.4. Je vždy sestavena účelově

10. Hlavní princip IFRS 15 je založen na:

- 10.1. Okamžiku inkasa
- 10.2. Okamžiku vystavení faktury
- 10.3. Splnění povinnosti k plnění a převodu kontroly
- 10.4. Převodu právního vlastnictví bez výjimek

11. Která situace může vést k vykazování výnosu v průběhu času podle IFRS 15?

- 11.1. Zákazník současně přijímá a spotřebovává užitky
- 11.2. Platba byla přijata předem
- 11.3. Faktura byla vystavena na konci roku
- 11.4. Smlouva obsahuje DPH

12. Které tvrzení o významné složce financování podle IFRS 15 je správné?

- 12.1. Diskontuje se každá odložená platba bez výjimky
- 12.2. Posuzuje se jen tehdy, pokud časování plateb poskytuje významný finanční prospěch
- 12.3. Týká se pouze bank
- 12.4. Vykazuje se vždy v OCI

13. DPH na výstupu u plátce DPH je zpravidla:

- 13.1. Součástí výnosu
- 13.2. Samostatným závazkem vůči správci daně
- 13.3. Součástí vlastního kapitálu
- 13.4. Nákladem období

14. Který účet se použije pro známý úrokový výnos běžného období, který bude inkasován až příští rok?

- 14.1. 384
- 14.2. 385
- 14.3. 388

14.4. 389

15. IFRS 18 se povinně použije pro roční období začínající:

15.1. 1. 1. 2025

15.2. 1. 1. 2026

15.3. 1. 1. 2027 nebo později

15.4. Až po roce 2030

Řešení testu

Správné odpovědi

1. b, 2. c, 3. a, 4. b, 5. d, 6. b, 7. c, 8. b, 9. b, 10. c, 11. a, 12. b, 13. b, 14. b, 15. c