

Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

# Akruální princip účetnictví

Vypracoval/a: Veronika Šimková

Vedoucí práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

České Budějovice 2024

# JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2022/2023

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Veronika ŠIMKOVÁ  
Osobní číslo: E21234  
Studijní program: B0411A050005 Finance a účetnictví  
Téma práce: Akruální princip účetnictví  
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

### Zásady pro vypracování

#### Cíl práce:

Cílem práce je v teoretické části zhodnotit jednu ze základních účetních zásad, tj. časové a věcné souvislosti účetních operací. Práce bude zaměřena na vykazování nákladů a výnosů versus výdajů a příjmů. Dopad akruálního principu bude dále prezentován na účetních výkazech. V praktické části budou uvedena teoretická východiska aplikována u vybraného podnikatelského subjektu.

#### Rámcová osnova:

1. Charakteristika akruálního principu účetnictví; účetních položek časového rozlišení.
2. Konkrétní příklady uplatnění akruálního principu na vybraných problematikách:
  - v širším pojetí (zejm. odložená daňová povinnost, rezervy, opravné položky),
  - v užším pojetí (zejm. časové rozlišování nákladů a výnosů, dohadné položky).
3. Časové rozlišení podle IFRS.
4. Vliv akruální báze na účetní výkazy.
5. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
6. Aplikace teoretických východisek u vybraného subjektu.
7. Analýza výsledku a návrhy na opatření.

Rozsah pracovní zprávy: 40-50 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

#### Seznam doporučené literatury:

1. Dvořáková, D. (2022). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (6. aktualizované a doplněné vydání). Praha: BizBooks.
2. Hruška, V. (2016). *Účetní případy pro praxi*. Praha: Grada Publishing.
3. Pilátová, J., Skálová, J. a kol. (2021). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2021* (18. aktualizované vydání). Olomouc: ANAG.
4. Ryněš, P. (2022). *Podvojně účetnictví a účetní zázpěrka - Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2022*. Olomouc: ANAG.
5. Skálová, J. (2022). *Podvojně účetnictví 2022*. Praha: Grada Publishing.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel.

Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel.


České účetní standardy pro podnikatele.

Odborná periodika: Daně a účetnictví; Finanční, daňový a účetní bulletin; Účetnictví; Účetnictví v praxi; aj.

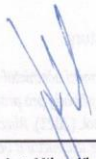
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2023  
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2024

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13  
370 05 České Budějovice



doc. RNDr. Zuzana Dvořáková Lišková, Ph.D.  
děkanka



doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2023

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury. Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Datum

11.4. 2024

Podpis studenta

Chtěla bych poděkovat panu Ing. Svobodovi, Ph. D za odborné vedení, za pomoc a rady při zpracování této práce. Dále bych chtěla poděkovat paní Ing. Macholdové za vstřícnost a poskytnutí informací pro praktickou část práce.

Veronika Šimková



# Obsah

1. Úvod.....	9
2. Přehled řešené problematiky.....	11
2.1 Charakteristika akruálního principu účetnictví, účetních položek časového rozlišení .....	11
2.1.1 Akruální princip účetnictví.....	11
2.1.2 Položky časového rozlišení .....	11
2.2 Konkrétní příklady uplatnění akruálního principu na vybraných problematikách .....	13
2.2.1 Širší pojetí.....	13
2.2.2 Užší pojetí.....	15
2.3 Časové rozlišení podle IFRS.....	20
2.3.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS .....	20
2.3.2 Časové rozlišení podle IFRS .....	20
2.3.3 Časové rozlišení – rozdíly mezi IFRS a českými předpisy .....	22
2.4 Vliv akruální báze na účetní výkazy.....	23
2.4.1 Vymezení účetních výkazů.....	23
2.4.2 Rozvaha .....	24
2.4.3 Výkaz zisku a ztráty .....	25
2.4.4 Výkaz Cash flow .....	25
3. Metodika .....	26
4. Charakteristika podniku .....	28
4.1 Historie.....	28
4.2 Současnost .....	28
5. Analýza akruálního principu v podniku Zeelandia.....	30
5.1 Položky časového rozlišení a dohadné položky .....	30

5.1.1	Položky časového rozlišení .....	30
5.1.2	Dohadné položky .....	34
5.2	Opravné položky .....	36
5.3	Rezervy .....	38
5.4	Odložená daňová povinnost.....	39
5.5	Analýza závislosti položek akruálního principu na hlavních položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty .....	43
5.6	Dodržování zásad související s akruálním principem v podniku Zeelandia 45	
6.	Porovnání akruálního principu podniku Zeeladnia s podnikem Semix pluso	46
6.1	Podnik Semix pluso .....	46
6.2	Přechodné účty aktiv a pasiv .....	46
6.3	Opravné položky .....	47
6.4	Rezervy .....	48
7.	Navrhované změny v zákoně o účetnictví v oblasti akruálního principu .....	49
7.1	Rezervy .....	49
7.2	Přechodné účty aktiv a pasiv .....	50
7.3	Odložená daňová povinnost.....	50
8.	Vyhodnocení zjištěných výsledků .....	51
8.1	Shrnutí zjištěných výsledků .....	51
8.2	Návrhy a doporučení.....	53
9.	Závěr .....	54



# 1. Úvod

Hlavní úlohou účetnictví je věrné a poctivé zobrazení skutečností, které se udály v účetním období. Věrné a poctivé zobrazení skutečností se zobrazuje v dokumentech účetní závěrky. Tyto dokumenty jsou důležité pro rozhodování podniku o budoucnosti společnosti a také jsou využívány při tvorbě kalkulací. Dalšími uživateli, pro které jsou tyto dokumenty, jsou externí uživatelé (např. banky, investoři), kteří se podle těchto dokumentů rozhodují zda např. poskytnou podniku úvěr. Na základě věrného a poctivého zobrazení skutečností pak účetní jednotka zjišťuje výsledek hospodaření, ze kterého se následně vypočítává daň z příjmů. Proto se účetní jednotka během svého účetního období musí řídit určitými zásadami. Z nichž jedna je zásada akruálního principu. Tato zásada znamená, že ne vždy vznikají náklady a výnosy ve stejnou dobu jako probíhá jejich platba. Takže se musejí časově a věcně rozlišit a tomu účetní jednotky používají tuto zásadu. Se zásadou věcné a časové souvislosti souvisí i zásada opatrnosti. Tato zásada představuje tvorbu a rozpuštění opravných položek a rezerv. Jako opravné položky si můžeme představit dočasné snížení, popř. navýšení hodnoty majetku a rezerva je částka, kterou účetní jednotka postupně strádá pro případ nečekaných nákladů.

Hlavním cílem této práce je vysvětlení termínu akruální princip, objasnění položek patřících do tohoto principu a zjištění dopadu akruálního principu do účetních výkazů. Dalšími cílem je zobrazení akruálního principu v dané obchodní společnosti.

První část této bakalářské práce se zabývá vysvětlením termínu akruální principu a popisu konkrétních položek časového rozlišení. V této části jsou také ukázány případy účtování jednotlivých položek časového rozlišení. Mezi tyto položky patří především časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky, opravné položky, rezervy a odložená daňová povinnost.

Další část je věnována časovému rozlišení podle mezinárodní účetní standardů IFR a rozdílů řešení akruálního principu podle českých účetních standardů a mezinárodní účetních standardů. Dále práce obsahuje analýzu dopadu akruálního principu na účetní výkazy jako jsou zejména rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz cash flow.

Poslední část práce je praktická a zabývá se aplikací akruálního principu v konkrétním podniku. Především tomu jak daný podnik se zásadou akruálního principu a zásadou opatrnosti pracuje a jak se položky akruálního principu odrazují v jejich účetních

výkazech. V závěr práce se zaměřuje na shrnutí výsledků z praktické části a návrh a doporučení na vylepšení aktuálního principu v daném podniku.

## 2. Přehled řešené problematiky

### 2.1 Charakteristika akruálního principu účetnictví, účetních položek časového rozlišení

#### 2.1.1 Akruální princip účetnictví

Jedna ze základních i nejzajímavějších zásad účetnictví je akruální princip účetnictví.

Tato zásada znamená, že náklady a výnosy se účtují do období se kterým věcně a časově souvisí. (Skálová, Jana et al., 2022)

Věcná souvislost znamená období, kdy došlo ke skutečné realizaci účetního případu, například dodání služeb. Účetní případy, které jsou účtovány za určité období označuje časová souvislost. (Hauzarová, Michaela, 2017)

Dle ustavení § 3 Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účetní jednotky účtovat i v běžném období. To znamená, že budou účtovat skutečnosti v souladu s účetními metodami, a přitom o všech nákladech a výnosech budou účtovat bez ohledu na jejich zaplacení či přijetí.

Tato zásada se v účetnictví projevuje prostřednictvím účetních metod a také se překrývá s dalšími zásadami. Překrývá se například se zásadou opatrnosti. (Zahradník, Pavel, 2020)

Zásadu akruálního principu je důležité dodržovat, protože položky časového rozlišení ovlivňují výsledek hospodaření účetní jednotky. Proto špatné použití časového rozlišení může mít vliv na nesprávné vykázání finanční situace účetní jednotky.

Další oblast, do které časové rozlišení zasahuje, je oblast daňová, přesněji základ daně. Jelikož u základu daně se rozlišují daňové a nedaňové náklady, takže špatné zařazení nákladu může znamenat nesprávný základ daně a poté i celkovou daň. Další daňový dopad mají rezervy, které jsou vymezeny zvláštním zákonem o rezervách. Ostatní rezervy nemají daňový dopad. (Skálová, Jana et al., 2022)

K dodržování této zásady se používají účty časového rozlišení, dohadných položek, rezerv, odložené daňové povinnosti a popřípadě i účty opravných položek.

#### 2.1.2 Položky časového rozlišení

Časové rozlišení se dá použít jen u částek, které se rozlišují mezi dvěma účetními obdobími. Časově rozlišovat nelze náklady sankční povahy, tj. zejména pokuty, penále, manka a škody. Dále je nutné používat časové rozlišení u případů, které se řeší pomocí

dohadných položek a u případů splátek finanční leasingu. Ale není nutné použít rozlišení v případě, že se jedná o nevýznamné částky, kdy není dotčen účel časového rozlišení, nebo když se jedná o opakující se částky. (Chalupa, Rostislav et al., 2018)

Existují dvě oblasti, kdy je časový nesoulad mezi platbou a obdobím, se kterým daná skutečnost souvisí. První oblast zahrnuje skutečnosti, u kterých lze přesně určit jejich účel neboli k čemu se skutečnost vztahuje, částku a období, kterého se dané skutečnosti týkají. V této oblasti se nalézá většina položek časového rozlišení. Do druhé oblasti se zařazuje skutečnosti, u kterých je znám pouze účel a období. Do této oblasti patří hlavně dohadné účty aktivní i pasivní. Řadí se sem, jelikož částky není přesně známá, je tedy jen odhadovaná. (Chalupa, Rostislav et al., 2018)

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., se časové rozlišení rozděluje na dvě části. První část se nachází v §13 a jedná se o časové rozlišení v aktivech rozvahy. Náleží sem náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období. Druhá část se nalézá v §19 Časové rozlišení v pasivech a řadí se sem výdaje příštích období a výnosy příštích období.

V účtové osnově se časové rozlišení nachází v třídě 3 – Zúčtovací vztahy konkrétně ve skupině 38 – Účty příštích období a dohadné účty. To znamená, že se bude jednat o závazek nebo o pohledávku. Další položky časové rozlišení se nalézají v účtové osnově ve skupině 45 – Rezervy a ve skupině 48 – Odložený daňový závazek nebo pohledávka. U opravných položek se hledá příslušný účet podle toho, k čemu se tyto položky vztahují. Například když se vztahují k dlouhodobému majetku jsou ve skupině 09 nebo k zásobám ve skupině 19.

Podmínky a postupy účtování položek časového rozlišení se uvádí v Českých účetních standardech. České účetní standardy č. 003 až č. 005 pojednávají o odložené dani (č. 003), rezervách (č. 004) a o opravných položkách (č. 005). Dále se nalézají položky časového rozlišení v Českém účetním standardu č. 017 – Zúčtovací vztahy, konkrétně odstavec 3.11., a č. 019 – Náklady a Výnosy, převážně v odstavci 3.7., 3.9. a 3.11.

Zásady a postupy časového rozlišení si účetní jednotka určí ve své směrnici pomocí vnitřního předpisu a nesmí je každý rok měnit. Změnit ji může jen například při změně předmětu podnikání. Pokud tak učiní musí tuto informaci uvést v příloze v účetní závěrce, včetně řádného zdůvodnění. (Zahradník, Pavel, 2020)

## 2.2 Konkrétní příklady uplatnění akruálního principu na vybraných problematikách

Akruální princip se rozděluje na širší pojetí a užší pojetí. Do širšího pojetí se řadí skutečnosti, u kterých známe účel, částku a období. U užšího pojetí patří skutečnosti, u kterých neznáme jednu z podmínek, většinou známe jen účel a období, časového rozlišení. (Holíková, Petra, 2011)

Mezi základní příklady širšího pojetí se řadí odložená daňová povinnost, rezervy a opravné položky. Příkladem užšího pojetí je časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky.

### 2.2.1 Širší pojetí

#### **Odložená daňová povinnost**

O odložené daňové povinnosti se účtuje z důvodu časových rozdílů mezi účetní hodnotou majetku a jejich daňovou základnou, možnosti snižování daňové ztráty v budoucnosti, možnosti převést nevyužité daňové odpočty a jiné daňové nároky do příštích období. Účtují a vykazují jí účetní jednotky, které jsou konsolidačním celkem a účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. (Skálová, Jana et al., 2022)

Podle Ryneše (2023) metoda výpočtu odložené daně vychází z přechodných rozdílů. Tyto rozdíly mohou být zdanitelné a odčitatelné. Zdanitelné rozdíly povedou k odloženému daňovému závazku. Odčitatelné rozdíly budou vést k odložené daňové pohledávce.

Pro účtování o odložené daňové povinnosti se v účetnictví používají účty 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka a zároveň účet 592 – Daň z příjmů – odložená. Pro první rok účtování o odložené daňové povinnosti se používá účet 426 – Jiný výsledek hospodaření. Odložená daň může být ve formě odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového závazku. Když se jedná o pohledávku účtuje nákladový na stranu D a na stranu MD účet 481. U závazku je opačný zápis účtů. (Müllerová, Libuše, 2023)

Příklad: Podnik 1 má pohledávku vůči podniku 2 ve výši 100 000 Kč, kterou považuje za nedobytnou, a proto účtuje o opravné položce. Daňová sazba daně z příjmů právnických osob činí pro běžný rok 21 % a pro následující rok 19 %.

**Tabulka 1- příklad odložené daňové povinnosti**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Počáteční stav účtu 311 - Pohledávky	100 000	311	701
2.	Tvorba opravné položky – VÚD			
	a) Daňově uznatelná část (20 %)	20 000	558	391
	b) Nedaňově uznatelná část (80 %)	80 000	559	391
3.	Odložená daňová povinnost – VÚD	15 200	481	592

*Zdroj 1: vlastní zpracování*

Výpočet daňové povinnosti:

Daňová základna = 100 000 – 20 000 = 80 000

Účetní základna = 100 000 – 20 000 – 80 000 = 0

Daňová povinnost = 80 000 – 0 = 80 000 \* 0,19 = 15 200 → bude se od daně odečítat → pohledávka

### **Rezervy**

Rezervy slouží k pokrytí nečekaných závazků nebo nákladů, u kterých je jasně definovaná jejich povaha. Jejich částka nebo okamžik vzniku není přesně známá, a proto je zařazujeme mezi položky časového rozlišení. Ke konci účetního období musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů nebo částku, když se jedná o závazek. (Ryneš, Petr, 2023)

Rezervy se rozdělují na účetní a daňové. Mezi účetní rezervy se řadí například rezervu na daň z příjmů. Daňové rezervy upravuje Zákon o rezervách náleží sem například bankovní rezervy nebo rezervy na opravy hmotného majetku. (Pokorná, Lenka, 2022)

Při tvorbě rezerv se účtuje účet z účetní skupiny 55,57 nebo 59 na stranu MD a účet z účetní skupiny 45 na stranu D. U jejich zrušení nebo rozpuštění se účtuje obrácený zápis. (Ryneš, Petr, 2023)

To, jaké bude účetní jednotka rezervy tvořit si určí vnitřní přepisem. Stejně tak jejich obsah, výši, způsob jejich vytváření a používání. (Chalupa, Rostislav et al., 2018)

Příklad:

**Tabulka 2- příklad finanční rezervy**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Tvorba finanční rezervy	100 000	574	459
2.	Čerpání finanční rezervy	50 000	459	574
3.	Rozpuštění finanční rezervy	50 000	459	574

*Zdroj 2: Vladimír Hruška, 2016*

### **Opravné položky**

Opravné položky se vytváří k majetkovým účtům při snížení ocenění majetku v účetnictví. Nelze je tvořit například v peněžním prostředkům v hotovosti. Vytvářejí na základě inventarizace a pokud snížení hodnoty je jen dočasné. Rozdělují se je na daňové a účetní. Daňová je jen opravná položka k pohledávkám.

Tvorbu opravných položek účtujeme na vrub nákladů, konkrétně účty účetní skupiny 55 a 57, a ve prospěch příslušné účetní skupiny vyčleněné pro opravné položky. Jejich čerpání nebo zúčtování se účtuje opačným zápisem.

Ke konci účetního období nesmí mít opravné položky aktivní zůstatek a nesmí se jimi tvořit zvýšení hodnoty majetku. V rozvaze jsou vykazovány ve sloupci korekce se záporným znaménkem. (Riegel, Daniel, 2017)

Příklad:

**Tabulka 3- příklad opravné položky k dlouhodobému majetku**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Vytvoření opravné položky k budově	150 000	559	092
2.	Rozpuštění opravné položky k budově	150 000	092	559

*Zdroj 3: Vladimír Hruška, 2016*

### **2.2.2 Užší pojetí**

#### **Náklady příštích období**

Jako náklady příštích období se účtují výdaje, které proběhly v běžném účetním období, ale náklady se budou vztahovat k budoucímu období. (Skálová, Jana et al., 2022)

Pro účtování nákladech příštích období používáme účet 381 – Náklady příštích období. Postup účtování je následující, v běžném období zaúčtuje výdaj z pokladny nebo z běžného účtu a poté v budoucím období zaúčtujeme konkrétní náklad. Abychom mohli takhle zaúčtovat je potřeba mít nějaký právní a věcný podklad, tedy například nájemní smlouva, smlouva o odběru časopisu. (Chalupa, Rostislav et al., 2018)

Podle českého účetního standardu č. 017 příkladem nákladů příštích období jsou náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání, nájemné nebo pachtovné placené předem nebo předplatné časopisu.

Příklad:

**Tabulka 4- příklad náklady příštích období**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1. rok				
1.	Zaplaceno pololetní nájemné za 12.-5. měsíc 120 000 Kč – VBÚ			
	a) 12. měsíc	20 000	518	221
	b) 1.-5. měsíc	100 000	381	221
Konec roku				
2. rok				
1.	Zúčtování zbývajících částky za nájem – VÚD	100 000	518	381

*Zdroj 4: vlastní zpracování*

### **Komplexní náklady příštích období**

Podle Ryněše (2023) jsou komplexní náklady příštích období výdaje, které proběhly v běžném účetním období a jsou vynaloženy na určitý účel. Zahrnuje se zde většinou několik nákladových účtů. Radí se sem výkony vlastní i nakoupené. Používají se například při přípravě a záběhu nové výroby nebo u dlouhodobé propagace.

Pro účtování těchto nákladů používáme účet 382 – Komplexní náklady příštích období a účet 555 – Změna stavu komplexních nákladů příštích období. Tyto náklady zúčtováváme v účetním období, se kterým věcně a časově souvisí, maximálně však do 4 let. (Chalupa, Rostislav et al., 2018)

Příklad:

**Tabulka 5- příklad komplexní náklady příštích období**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Vznik nákladů na dlouhodobou propagaci	1 200 000	5xx	3xx
2.	Zúčtování komplexních nákladů příštích období	1 200 000	382	555
3.	Následující období – 1. část propagace	400 000	555	382
4.	Následující období – 2. část propagace	400 000	555	382
5.	Následující období – 3. část propagace	400 000	555	382

*Zdroj 5: Vladimír Hruška, 2016*



## Výnosy příštích období

Ing. Chalupa et al (2018) uvádí, že výnosy příštích období jsou příjmy realizované v běžném období, ale výnosem se stávají až v příštím období. Také říká, že pro zaúčtování těchto výnosu je nutné mít právní a věcný podklad, což je například nájemní smlouva.

Vznik výnosů příštích období se zaúčtuje tak, že na straně MD bude peněžní účet, pokladna nebo běžný účet, popřípadě účet pohledávek. A na straně D bude účet 384 – Výnosy příštích období. V budoucím období následuje zúčtování do výnosu proti účtu 384. (Ryneš, Petr, 2023)

Český účetní standard č. 017 uvádí jako příklad výnosů příštích období nájemné nebo pachtovné přijaté předem, částky přijatých paušálů předem na zajištění servisních služeb a přijaté předplatné.

Příklad:

**Tabulka 6- příklad výnosy příštích období**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1. rok				
1.	Přijato pololetní nájemné za 12.-5. měsíc 120 000 Kč – VBÚ			
	c) 12. měsíc	20 000	221	602
	d) 1.-5. měsíc	100 000	221	384
Konec roku				
2. rok				
1.	Zúčtování zbývajících částky za nájem – VÚD	100 000	384	602

*Zdroj 6: vlastní zpracování*

## Výdaje příštích období

Podle Ing. Skálové (2022) představuje výdaje příštích období jsou náklady, které se staly v běžném období, ale budou zaplacené až v období příštím.

Při účtování výdajů běžného období se používá účet 383 – Výdaje příštích období. V běžné období účtujeme o nákladu na příslušný nákladový účet na vrub účtu a souvztažně účet 383 ve prospěch účtu. V příštím období zaúčtujeme účet 383 na vrub účtu a ve prospěch účtu příslušný peněžní účet, například účet 221 – Běžný účet. (Chalupa, Rostislav et al., 2018)

Podle ČÚS č. 017 jsou výdaje příštích období například nájemné nebo pachtovné placené pozadu nebo prémie placené po uplynutí roku.

Příklad:

**Tabulka 7- příklad na výdaje příštích období**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1. rok				
1.	VÚD – úroky z úvěru nevyúčtované bankou do konce roku	10 000	562	383
2.rok				
1.	VBÚ – bankou vyúčtované úroky z úvěru	10 000	383	221

*Zdroj 7: vlastní zpracování*

**Příjmy příštích období**

Jako příjmy příštích období jsou brány ty položky, které účetní jednotka do konce účetního období nepřijala, avšak souvisejí s výnosy běžného období. (Ryneš, Petr, 2023)

Vznik příjmů příštích období se účtuje na stranu MD účet 385 – Příjmy příštích období a na stranu D vhodný účet z účetní třídy 6 - Výnosy. V budoucím období probíhá zúčtování na straně MD účty pohledávek nebo peněžní účty, například 221 – Běžný účet, souvztažně na stranu D účet 385.

Když se účtuje o těchto příjmech musíme rozlišovat, jestli se jedná o příjmy příštích období nebo o dohadnou položku, protože když neznáme výši příjmu jedná se o dohadnou položku.(Skálová, Jana et al., 2022)

ČÚS č. 017 uvádí výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby jako příklady příjmů příštích období.

Příklad:

**Tabulka 8- příklad na příjmy příštích období**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1. rok				
1.	VÚD – výnosové úroky nevyúčtované bankou do konce roku	10 000	385	662
2.rok				
1.	VBÚ – bankou vyúčtované výnosové úroky	10 000	221	385

*Zdroj 8: vlastní zpracování*

**Dohadné účty pasivní**

Dohadné položky pasivní se používají v případě, že nejsou k dispozici potřebné doklady k účetnímu případu, neznámá přesná částka. Jsou pasivní, protože se jedná o závazky. (Bartušková, Lenka, 2022)

Při účtování dohadných položek pasivních používáme účet 389 – Dohadné účty pasivní. V běžném období se tento účet nachází na straně D a v příštím období se účet nachází na straně MD. (Ryneš, Petr, 2023)

Chalupa et al (2018) říká, že příkladem dohadné položky pasivní jsou například nevyfakturované dodávky nebo náhrada mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou.

Příklad:

**Tabulka 9 - příklad na dohadné účty pasivní**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	VÚD – převzetí materiálu na sklad	50 000	112	111
2.	VÚD – vyúčtování nevyfakturované dodávky	50 000	111	389
Konec účetního období, následující účetní období				
3.	FAP – nákup materiálu z minulého období	50 000	389	321

*Zdroj 9: Vladimír Hruška, 2016*

### **Dohadné účty aktivní**

Dohadné položky aktivní se účtují, když není známa přesná částka účetního případu. Jelikož jsou aktivní bude se jednat o pohledávku. (Bartušková, Lenka, 2022)

V běžném období se účtuje o dohadné položce aktivní ve prospěch účtu 388 – Dohadné účty aktivní oproti výnosovému účtu. A budoucím období na vrub účtu 388 a zároveň účet pohledávek. (Ryneš, Petr, 2023)

Příkladem dohadných položek aktivních jsou například pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí, kdy pojišťovna do konce roku nepotvrdila výši náhrady škody nebo výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do vyúčtování bankou za běžné období. (Chalupa, Rostislav et al., 2018)

Příklad:

**Tabulka 10 - příklad na dohadné účty aktivní**

Č.	Účetní operace	Částka (Kč)	MD	D
1.	Pohledávka za pojišťovnou – pojišťovna nepotvrdila výši náhrady do konce roku	50 000	388	648
2.	Uznaná výše od pojišťovny	50 000	378	388
3.	VBÚ – přijetí plnění od pojišťovny	50 000	221	378

*Zdroj 10: vlastní zpracování*

## 2.3 Časové rozlišení podle IFRS

### 2.3.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

Existují tři významné mezinárodní účetní harmonizace. Mezi tyto harmonizace patří Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie a národní účetní standardy USA – US GAAP. (Dvořáková, 2022)

Podle Hampla Mezinárodní standardy účetního výkaznictví je soubor účetních pravidel upravující sestavování a prezentaci účetních závěrek. Tyto standardy neustále prochází procesem vývoje, aktualizacemi a vznikají nové.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se skládají z koncepčního rámce účetního výkaznictví, vlastní mezinárodní standardy účetního výkaznictví a standardu pro malé a střední podniky. (Jílek, 2018)

Vydané standardy mezinárodních standardů jsou pod zkratkou IAS a IFRS, jejich interpretace jsou publikovány pod zkratkou SIC a IFRIC.

### 2.3.2 Časové rozlišení podle IFRS

Podle Dvořákové koncepční rámec obsahuje účetní zásady a předpoklady. Proto zde nalezneme časové rozlišení, pod názvem akruální báze. Tato báze je jeden z předpokladů sestavení závěrky, ze kterých vychází koncepční rámec Mezinárodních standardů IFRS. Koncepční rámec také definuje náklady a výnosy. Náklad (Expense) představuje jako snížení ekonomického prospěchu, které se stalo například z důvodu zvýšení závazků nebo úbytkem aktiv. Výnos (Income) definuje jako zvýšení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo například při zvýšení aktiv nebo snížení závazků.

Mezinárodní standardy nemají samostatný standard týkající se časového rozlišení nákladů a výnosů. Proto se pro akruální princip se používá IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby, který stanoví definici, výběr a aplikaci účetních pravidel, účtování změn v účetních odhadech a účtování chyb. (Jílek & Svobodová, 2013)

Akruálního principu se v tomto standardu týkají především chyby. Tyto chyby musí být opraveny retrospektivně, což znamená oprava zaúčtování, ocenění a zveřejnění částek položek účetní závěrky tak, jako by k chybě vůbec nedošlo. Takto se opravují chyby, které jsou významné. To znamená, že zkreslují účetní závěrku. (Jílek & Svobodová, 2013)

Další položka časového rozlišení se nalézá v IAS 12 – Daně ze zisku, a to je odložená daňová povinnost. Tento standard obsahuje vzhledem k odložené daňové povinnosti

zaúčtování odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek a zaúčtování odložené daně ze zisku. U zaúčtování odložené daňové povinnosti jsou definovány přechodné rozdíly, které jsou rozdělené na zdanitelné přechodné rozdíly a odčitatelné přechodné rozdíly. Definice těchto rozdílů je stejná jako v České republice, viz popsáno výše. Jsou zde navíc uvedeny časové rozdíly, což jsou přechodné rozdíly, které vznikají tak, že výnosy a náklady jsou zahrnuty do účetního zisku v jednom období, ale do zdanitelného zisku jsou zahrnuty v jiném období. (Jílek & Svobodová, 2013)

V IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva nalezneme další položky časového rozlišení, a to jsou rezervy a dohadné položky aktivní i pasivní. Standard se zabývá pravidly rozpoznání, oceňování a vykazování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv. Rezervu definuje standard jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. Podle standardu se o dohadné položky pasivní jedná, když vznik závazku je nejistý, není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok peněžních prostředků a závazek není spolehlivě ocenitelný. Mezi dohadné položky aktivní zařazuje standard pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek minulých událostí, a to v případě, kdy prospěch z tohoto aktiva závisí na nejistých podmínkách a aktivum není spolehlivě ocenitelné. Standard se také zabývá odlišností mezi rezervami a dohadnými položkami pasivními. Hlavní odlišení je, že s rezervou se pojí větší míra neurčitosti, proto se rezervy musí vykazovat odděleně na rozdíl od dohadných položek, kde to není povinností. (Dvořáková, 2022)

Podle Dvořákové jsou položky časového rozlišení podle Mezinárodních standardů IFRS jsou vykazovány v rozvaze následovně:

- Odložená daňová pohledávka a dlouhodobé pohledávky z časového rozlišení nákladů příštích období v dlouhodobých nefinančních pohledávkách
- Náklady příštích období v nefinančních pohledávkách
- Odložený daňový závazek, dlouhodobé rezervy a dlouhodobé položky výnosů příštích období v nefinančních závazcích dlouhodobých
- Rezervy krátkodobého charakteru a krátkodobé položky časového rozlišení výnosů příštích období v nefinančních závazcích krátkodobých
- Krátkodobé příjmy příštích období v krátkodobých aktivech
- Krátkodobé výdaje příštích období v krátkodobých závazcích

### 2.3.3 Časové rozlišení – rozdíly mezi IFRS a českými předpisy

Mezi hlavní rozdíly patří věrné zobrazení skutečnosti, definice a vykazování základních prvků účetní závěrky a opravy zásadních chyb. Pokud věrné zobrazení skutečnosti nelze, podle českých předpisů má povinnost účetní jednotka se od těchto postupů odchýlit, ale podle IFRS se může odklonit pouze v málo případech a v praxi st téměř odklon nevyskytuje. České předpisy neobsahují základní definici aktiv, pasiv, nákladů a výnosů a kritéria pro jejich vykazování, ale IFRS tyto definice obsahuje. Opravy zásadních chyb se, podle českých předpisů i podle IFRS, v období, kdy vznikla, rozdíl je takový, že podle českých předpisů bude mít dopad do vlastního kapitálu a podle IFRS s dopadem do nerozdělených zisků. (Vojáčková, Helena, 2018)

Dalším rozdíly jsou u rezerv. Rozdíl mezi českým účetnictvím a IFRS je u rezerv jejich tvorba. U IFRS se bere v potaz podmíněnost závazku při vykazování rezerv. Podle IFRS se například netvoří rezerva na opravu hmotného majetku a rezerva na nevyčerpanou dovolenou. (Švecová., Martina, 2021)

## 2.4 Vliv akruální báze na účetní výkazy

### 2.4.1 Vymezení účetních výkazů

Účetní výkazy jsou soubory účetních informací, u kterých je cíl podat informace o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Tyto výkazy jsou užitečné pro uživatele. Účetní výkazy spadají do účetní závěrky, která navazuje na účetní uzávěrka. Do těchto výkazů patří:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty (Výsledovka)
- Přehled o peněžních tocích (Cash flow)
- Přehled o změnách vlastního kapitálu
- Příloha

(Šteker & Otrusinová, 2021)

#### **Rozvaha**

Rozvaha je výkaz, který zobrazuje stav majetku k určitému datu. Vertikálně se rozvaha člení na aktiva (majetek podniku) a pasiva (zdroje). Rozdělení na běžné a minulé období je horizontální rozdělení rozvahy. Poté se ještě běžné období u aktiv rozděluje na sloupce brutto, korekce a netto. V brutto sloupci se nalézá položka aktiv oceněnou v okamžiku jejího vzniku, v korekci dočasné snížení hodnoty příslušného aktiva a oprávký a netto sloupec představuje rozdíl mezi brutto a korekcí. (Březinová, 2023)

#### **Výkaz zisku a ztráty (Výsledovka)**

Výkaz zisku a ztráty slouží k analýze výsledku hospodaření podle jednotlivých činností podniku. Tento výkaz obsahuje výnosy, náklady, výsledek hospodaření a daň z příjmů. Výsledovka se vertikálně člení na provozní a finanční výsledek hospodaření. Podle směrnice EU si podnik může vybrat, jestli bude rozdělovat náklady podle druhu nebo podle účelu, v provozní části výkazu. Většina podniků používá druhové členění výkazu. (Březinová, 2023)

#### **Přehled o peněžních tocích (Cash flow)**

Výkaz cash flow se zabývá peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty, tedy jejími přítoky a odtoky. Důležité je zde rozhodnout, zda se jedná o příjem nebo o výnos či o výdaj nebo o náklad. Existují tři metody výpočtu. Hlavní metoda je metoda nepřímá, která spočívá v úpravě výsledku hospodaření. Tento výkaz se dělí na tři části, a to na část provozní, investiční a finanční. (Březinová, 2023)

## Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu se zabývá konkrétním pasivem, a to vlastním kapitálem. Podává informace o zvýšení či snížení jeho dílčích složek. Formu tohoto výkazu je na účetní jednotce. (Březinová, 2023)

### 2.4.2 Rozvaha

Podle vyhlášky č. 500/2002 § 13 se v aktivech rozvahy časové rozlišení může vykazovat dvěma způsoby. První způsob je vykazování časového rozlišení v položce C.II.3. Časové rozlišení aktiv a druhým způsobem je vykazování v položce D. Časové rozlišení aktiv. Účetní jednotka se musí rozhodnout pro jeden ze způsobů. Kombinace obou způsobů není možná. Tyto položky obsahují tituly časového rozlišení, které mají na konci účetního období aktivní zůstatek a zároveň je u nich znám jejich účel, částka a období, do kterého patří. Vykazují se zde náklady příštích období (řádek C.II.3.1), komplexní náklady příštích období (řádek C.II.3.2.) a příjmy příštích období (řádek C.II.3.3.). V pasivech se vykazuje časové rozlišení v položce C.III. Časové rozlišení pasiv nebo v položce D. Časové rozlišení pasiv. Nelze zde také použít kombinaci obou způsobů vykazování. Položky, které sem spadají musí mít pasivní zůstatek, být znám účel, částka a období, do kterého patří. Vykazuje se zde výdaje příštích období (řádek C.III.1.) a výnosy příštích období (řádek C.III.2.).

Dohadné položky aktivní se uvedou podle toho o to, jakou dobu splatnosti. Když jsou do jednoho roku uvedou se v položce C.II.2. Krátkodobé pohledávky (řádek C.II.2.4.5.). Se splatností nad jeden rok v položce C.II.1. Dlouhodobé pohledávky (řádek C.II.1.5.3.). U dohadných položek aktivních je to stejné, pokud se jedná o rozdělení podle doby splatnosti. Liší se čísla položek a řádků, a to z C.II.2. na C.II. Krátkodobé závazky (řádek C.II.8.6.) a z C.II.1. na C.I. Dlouhodobé závazky (řádek C.I.9.2.). (Chalupa, Rostislav et al., 2018)

Odložená daňová povinnost se vykazuje v dlouhodobých zúčtovacích vztazích. V položce C.I. Dlouhodobé závazky, pokud se jedná o závazek (řádek C.I.8.) a v položce C.II.1. v případě pohledávky (řádek C.II.1.4.). Rezervy se evidují v rozvaze v pasivech v položce B. Rezervy. V této položce se poté rozdělují na rezervu na daň z příjmů, rezervu na důchody a podobné závazky, rezervy podle zvláštních právních předpisů a ostatní rezervy. Rezerva na daň z příjmů zasahuje do další položky a tím je položka C.II.2.4.3. Stát – daňové pohledávky. Protože hodnota této položky se snižuje o předpokládanou daň do



výše uhrazených záloh. Tuto skutečnost musí účetní jednotka uvést v příloze účetní závěrky. Položku B.2. Rezerva na daň příjmů se uvádí v rozvaze jen když zálohy na tuto daň je nižší než celková daň. Další položka opravné položky se v rozvaze evidují v sloupci korekce u konkrétního aktiva. (Chalupa, Rostislav et al., 2018)

### 2.4.3 Výkaz zisku a ztráty

Ve výkazu a zisku a ztráty se vykazují jen některé položky časové rozlišení. Vyhláška č. 500/2002 říká, že jednou z těchto položek jsou rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období, která se vyazuje v položce F.4. pod stejným názvem. Další položkou jsou rezervy ve finanční oblasti, které se společně s opravnými položkami ve finanční oblasti nachází v položce I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti. Opravné položky v provozní oblasti se vykazují v položce E. Úpravy hodnot v provozní oblasti. Poslední položkou výkazovou ve výkazu zisku a ztráty je odložená daňová povinnost. Tato položka se vyazuje v položce L. Daň z příjmů, konkrétně položka L.2. Daň z příjmů odložená.

### 2.4.4 Výkaz Cash flow

Ve výkazu cash flow se nachází většina položek aktuálního principu. Jediná položka, která se ve výkazu cash flow nenachází se odložená daňová povinnost. Tvorba a čerpání rezerv a opravné položky patří do položky A.1. Úpravy o nepeněžní operace v provozní oblasti, konkrétně řádek A.1.2. Aktivní účty časového rozlišení a dohadné účty aktivní se nachází v položce A.2. Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu, konkrétně řádek A.2.1. V této položce se zároveň nachází i pasivní účty časového rozlišení a dohadné účty pasivní, a to v řádku A.2.2. Rezervy, opravné položky a účty časového rozlišení a dohadné položky se řadí v cash flow do provozní činnosti. Do finanční a investiční části výkazu cash flow se nezařazují žádné další položky časového rozlišení. (Skálová, Jana et al., 2022)

### 3. Metodika

Cílem praktické části této bakalářské práce je porovnat poznatky v teoretické části s jejich aplikací v konkrétním podniku.

Podklady mi umožnil použít podnik Zeelandia spol. s r. o., jehož předmětem podnikání je vývoj, výroba, prodej a distribuce přípravků pro pekařský a cukrářský trh. Pro zpracování jednotlivých problematik týkající se aplikace akruálního principu budu vycházet z účetních výkazů a příloh pro rok 2022, z účetních deníku podniku z roku 2023 a z vnitropodnikové směrnice firmy.

V praktické části se bude zabývat těmito tématy:

- 1) Položky časového rozlišení a dohadné účty
- 2) Tvorba a rozpuštění opravných položek
- 3) Tvorba a rozpuštění rezerv
- 4) Odložená daňová povinnost

Informace k těmto tématům budu čerpat především z přílohy v účetní závěrce. Pokud v příloze nenaleznou nějaké informace týkající se těchto témat bude čerpat z vnitropodnikové směrnice podniku.

Nejdříve se seznámím s účetními operacemi, které souvisí s uvedenými tématy a které podnik Zeelandia zaúčtovala v roce 2023. Dále zjistím, v jakých částkách podnik vykázal dané položky v roce 2022, jelikož podnik ještě nemá zpracovanou účetní závěrku za rok 2023. Následně se budu zabývat, zda podnik dodržuje zásadu věcné a časové souvislosti. Jelikož tato zásada je důležitá pro toto téma. Pak ověřím, jestli podnik správně vykazuje v účetních výkazech položky akruálního principu.

Dále se budu zabývat rezervami a opravnými položkami. Hlavní pozornost budu věnovat rezervě na daň z příjmů a rezervě na nevyčerpanou dovolenou, které podnik v roce 2022 vytvořil. U opravných položek budu řešit kdy podnik tyto položky vytváří, na základě, čeho je vytváří a jaké opravné položky podnik v roce 2022 vykazovala a z jakého důvodu je vykazoval.

Poté vypočítám odloženou daňovou povinnost, kterou podnik vykázal v roce 2023. Budu posuzovat jednotlivé položky odložené daňové povinnosti a zároveň prověřím, jestli podnik vykázal správnou výši odložené daňové povinnosti. Následně prověřím vykazování odložené daňové povinnosti z hlediska zásady opatrnosti.

Pak zanalyzuju dopad položek akruálního principu na hlavních položkách rozvahy a výkazu zisku a ztrát, což jsou aktiva, pasiva, náklady a výnosy. Dané výsledky porovnáám s podobným podnikem v potravinářském průmyslu.

Na závěr shrnu návrhy změn v zákoně o účetnictví týkající se akruálního principu.

## 4. Charakteristika podniku

### 4.1 Historie

Společnost Zeelandia, spol. s. r. o. byla 1900 založena nejmladším synem holandského pekaře Hermanem Johanem Doelemanem v Zierikzee (Nizozemsko) a zde sídlí doposud. Doeleman začal výrobou sucharů. Již na počátku dvacátých let byly zahájeny první exportní aktivity a již v roce 1923 byl ustanoven dovoz do Belgie. Po druhé světové válce následovali další evropské země. V 70. letech se exportní aktivity staly mnohem strukturovanější součástí podnikových aktivit, což vedlo k rychlému růstu v zahraničí. Na český trh vstoupila tato společnost v roce 1990 jako společnost Lactoprot Bohemia. Prvními výrobky byly výrobky pro gastronomii a pekařinu. Později svoji výrobu doplnili o ovocné náplně a vaječný program. V roce 2001 se přestěhovali do většího sídla v Malšicích u Tábora a budovali regionální sklady. Rozšířili výrobu suchých směsí, kvasů a zápar, které úspěšně vyvážejí i do zahraničí. V roce 1925 byl H. J. Doelemanovi udělen osobní titul „Dodavatel do královské domácnosti“. V roce 1951 získala Zeelandia označení „Royal“ což je titul, který s patřičnou hrdostí zobrazuje v mnoha aspektech společnosti. (Zeelandia spol. s. r. o., 2024)

### 4.2 Současnost

Společnost Zeelandia je mateřskou společností. Prostřednictvím svých dceřiných společností a joint ventures působí v téměř 100 zemích světa. Hlavním oborem je pekařina a cukrařina. Zákazníkům nabízí inovativní výrobky vycházející z jejich celosvětových zkušeností, nových surovin, nejmodernějších postupů a marketingových konceptů. Po celém světě zaměstnává přes 3000 zaměstnanců a prodává do přibližně 100 zemí světa. Společnost vytvořila tzv. Kodex společenské odpovědnosti. Tento kodex definuje postoj společnosti k pracovním podmínkám všech zaměstnanců a postoj společnosti k ochraně životního prostředí. Ve společnosti také zavedli vlastní systémy řízení kvality. Díky těmto systémům dbají na kvalitu svých výrobků, jejich bezpečnost, dodržování norem a postupů, výrobky podrobují přísné kontrole. Zeelandia má zavedený systém kritických bodů HACCO, který si klade za cíl odstranit všechny faktory, které ovlivňují bezpečnost a zdravotní nezávadnost potravin, od zpracování surovin až po prodej. Společnost je držitelem nejprestižnějšího firemního ocenění v České republice CZECH Stability Award. Toto ocenění odpovídá o stabilitě a pravděpodobnosti úpadku na následujících 12 měsících

dané společnosti. Deklaruje, že hodnocená společnost praktikuje politiku otevřené komunikace, poskytuje dostatek informací o svém hospodaření nebo vlastnické struktuře. Nejen název Zeelandia, ale i logo připomínají počátky společnosti. Název Zeelandia je podle nizozemské provincie Zeeland, jehož erb je lev a vlnící voda. Prvky tohoto erbu se nalézají i na logu podniku. Motto společnosti je „Keep exploring“ (dál objevovat). (Zeelandia spol. s r. o., 2024)

## 5. Analýza akruálního principu v podniku Zeelandia

Společnost Zeelandia má účetní závěrku sestavenou v souladu se zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a s vyhláškou Ministerstva financí České republiky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dále je účetní závěrka uspořádána za předpokladu nepřetržitého trvání společnosti.

### 5.1 Položky časového rozlišení a dohadné položky

#### 5.1.1 Položky časového rozlišení

V podniku Zeelandia schvalují účetní případy týkající se časového rozlišení všichni pověřeni pracovníci a zároveň pracovníci, kteří jsou zodpovědní za zaúčtování dodržují následující zásady:

- náklady a výnosy se účtují do období, se kterým věcně a časově souvisejí,
- časově rozlišovat musí náklady, výdaje, příjmy a výnosy, které se týkají dvou nebo více za sebou jdoucích účetních období,
- východiskem pro účtování o časovém rozlišení je skutečnost, že u položek je znám jejich účel (titul), přesná výše a období, kterého se týkají,
- časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody,
- účty časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci, při níž se posuzuje jejich výše a odůvodněnost,
- poskytované bonusy zákazníkům za prodané výrobky a zboží vykazuje v období, v němž je účtován výnos z tohoto prodeje, tyto bonusy vykazuje ve výkazu zisku a ztráty jako snížení výnosů z prodeje výrobků a zboží.

V souladu s opatřením, kterým si podnik stanovila účtovou osnovu a postupy účtování, bude používat pro časové rozlišení následující účty.

#### **Účet 381 – Náklady příštích období**

Tento účet podnik používá pro náklady, které jsou výdajem v běžném období a nákladem v příštím období. V běžném období podnik zaúčtuje výdaj na účty náklady příštích období v kladné výši a příslušný peněžní účet v záporné výši. Jejich zúčtování

provede v období, kterého se věcně a časově týkají nejpozději však do čtyř let na účet 381 a současně na náležející nákladový účet. Tenhle postup používá při všech položkách nákladů příštích období s výjimkou nájemného a dalších případů vyplývajících ze smluv, respektive platných předpisů.

V následující tabulce je zobrazena ukázka účtování zrušení nákladů příštích období podniku v následujícím období.

**Tabulka 11 příklad účtování nákladů příštích období v podniku Zeelandia**

Účet	Měna	Zaúčtovaná částka	Text dokladu
381200	CZK	-265,00	5x ochranná známka 4/2013-1/2024
518301	CZK	265,00	5x ochranná známka 4/2013-1/2024
381200	CZK	-1 518,61	ZONER certifikát 3/21-2/24
518330	CZK	1 518,61	ZONER certifikát 3/21-2/24

*Zdroj 11: účetní deník podniku Zeelandia a vlastní úprava*

### Účet 383 – Výdaje příštích období

Podnik zde účtuje náklady, které souvisejí s běžným účetním obdobím, ale výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn. V běžném období podnik náklad zaúčtuje na příslušný nákladový účet v kladné částce a na účet 383 v záporné částce. V příštím období účet 383 odúčtuje soustavně zaúčtuje výdaj na náležející peněžní účet. Do těchto výdajů účtuje jen částky, u nichž je známo, že se v budoucím účetním období vynaloží na příslušný účel a v přesně určené výši.

V následující tabulce je zobrazena ukázka účtování výdajů příštích období v podniku.

**Tabulka 12 příklad účtování výdajů příštích období v podniku Zeelandia**

Účet	Měna	Zaúčtovaná částka	Text dokladu
518399	CZK	2 921,00	Práce od společnosti VASYL za 12/23
518399	CZK	47 740,00	Práce od společnosti VASYL za 12/23
383100	CZK	-50 661,00	Práce od společnosti VASYL za 12/23

*Zdroj 12: účetní deník podniku Zeelandia a vlastní úprava*

### Účet 384 – Výnosy příštích období

Pomocí tohoto účtu účtuje podnik příjmy, které se věcně týkají výnosů v příštím období. V běžném období podnik zaúčtuje příjem na peněžní účet v kladné výši a současně

na účet 384 v záporné výši. V dalším období odúčtuje danou částku z účtu 384 a zaúčtuje výnos na příslušný výnosový účet. Jejich zúčtování provede v období, se kterým věcně a časově souvisí.

V následující tabulce je zobrazena ukázka účtování výnosů příštích období v podniku.

**Tabulka 13 příklad účtování výnosů příštích období v podniku Zeelandia**

Účet	Měna	Zaúčtovaná částka	Text dokladu
311100	CZK	104 697,67	Poskytnuté platební informace 4-12/23 1-3/24
343900	CZK	-18 170,67	Poskytnuté platební informace 4-12/23 1-3/24
602300	CZK	-64 895,25	Poskytnuté platební informace 4-12/23
384100	CZK	-21 631,75	Poskytnuté platební informace 1-3/24

*Zdroj 13: účetní deník podniku Zeelandia a vlastní úprava*

#### **Účet 385 – Příjmy příštích období**

Příjmy příštích období jsou částky, které se týkají výnosů v běžném účetním období, ale podnik ještě nepřijal plnění. Tyto příjmy zároveň nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek vůči právnickým a fyzickým osobám. V běžném období podnik účtuje příjem na výnosový účet v záporné částce a zároveň na účet příjmy příštích období v kladné částce. V roce, se kterým výnos souvisí, odúčtuje podnik účet 385 a zároveň zaúčtuje příjem na peněžní účet.

V následující tabulce je zobrazena ukázka účtování příjmů příštích období v podniku

**Tabulka 14 příklad účtování příjmů příštích období v podniku Zeelandia**

Účet	Měna	Zaúčtovaná částka	Text dokladu
385100	CZK	26 679,00	Náhrada od pojišťovny na řezáč 2022
648548	CZK	-26 679,00	Náhrada od pojišťovny na řezáč 2022
221700	CZK	26 679,00	Přijatá náhrada od pojišťovny na řezáč 2022
385100	CZK	-26 679,00	Přijatá náhrada od pojišťovny na řezáč 2022

*Zdroj 14: účetní deník podniku Zeelandia a vlastní úprava*

V následující tabulce jsou vypsané položky vykázaná v konkrétních účtech časového rozlišení.



**Tabulka 15 Příklady položek účtů časových rozlišení v podniku Zeelandia**

Učet	Položky
381 – Náklady příštích období	nájemné či pojistné placené předem, předplatné, víceleté licence
383 – Výdaje příštích období	nájemné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku, bonusy včas nepotvrzené odběrateli
384 – Výnosy příštích období	nájemné přijaté předem, částky přijatých paušálů předem na zajištění servisních služeb, přijaté předplatné
385 – Příjmy příštích období	výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby, pojistné náhrady

*Zdroj 15: vlastní zpracování*

Podnik Zeelandia stanovil, že doklady došlé nejpozději do 20. dne následujícího měsíce a týkající se měsíce předchozího, zaúčtuje do měsíce předchozího. Pokud dojde doklad později než tento den, tak se zaúčtuje do měsíce následujícího. Dále podnik stanovil, že pravidelně opakující platby a platby nevýznamného charakteru není nutné časově rozlišovat. To znamená, že podnik nebude časově rozlišovat náklady a výnosy podle limitu, který si stanovila ve vnitropodnikové směrnici, a to částky do 20 000 Kč celkem bez DPH včetně. Dalším pravidlem je, že spotřeba vody, plynu a elektrické energie musí být vždy časově rozlišována. Do nákladů minulých období musí být zahrnuta částka dle faktur od rozvodných závodů, které přijdou do 20.1. následujícího období, a to poměrovým dílem připadající na měsíc minulého a následujícího období. Pokud faktura dojde po uvedeném datu, tak podnik vytváří dohadnou položku. Dále podnik časově rozlišuje do měsíců havarijní pojištění a zákonné pojištění odpovědnosti z provozu vozidel z důvodu věrnějšího zobrazení měsíčních výsledků. Ostatní pojištění není nutno časově rozlišovat měsíčně, ale musí být zachováno časové rozlišení mezi roky.

V účetní závěrce eviduje v roce 2022 účetní jednotka Zeelandia na účtu náklady příštích období především náklady na implementaci ERP systému, které podnik nevlastní. Dále eviduje předplatné softwarového řešení vůči Koninklijke Zeelandia Groep B.V., Nizozemí. Celkové náklady příštích období podniku jsou 23 976 tisíc Kč. Ostatní položky časového rozlišení vykázal podnik ve výši 2 576 tisíc Kč (příjmy příštích období 27 tisíc, výdaje příštích období 2 513 tisíc a výnosy příštích období 36 tisíc).

## 5.1.2 Dohadné položky

### Účet 388 – Dohadné účty aktivní

Podnik zde účtuje zde dohadné účty aktivní, které nelze účtovat jako obvyklé pohledávky. Jejich výnos přísluší do daného účetního období, ale není známa jejich přesná výše.

Ke konci účetnímu období zde podnik účtuje např.:

- pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy ještě nebyla poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci účetního období výši náhrady,
- výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovní vyúčtování za běžné účetní období,
- odhad poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků.

Tyto účetní případy podnik účtuje na účet 388 zároveň ve prospěch účtů 648 – Ostatní provozní výnosy, 662 – Úroky, 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Kladnou částku účtuje na účet dohadných položek aktivních a zápornou částku na výnosový účet. Dohadná položka se v podniku zúčtuje v okamžiku, kdy dojde doklad s potvrzenou výší.

Podnik do dohadných položek aktivních účtuje v běžném období pohledávky ze služeb poskytovaným firmám ve skupině (tzv. Shared services), které se na základě smlouvy fakturují čtvrtletně nebo pololetně. Tyto dohadné položky společnost účtuje měsíčně z důvodu zrovnomnění dopadu do výnosů a věrnějšího zobrazení měsíčních výsledků podniku. Dohadná položka je účtována měsíčně 388100/602450 a zruší se v měsíci fakturace ve skutečné výši.

V následující tabulce je zobrazena ukázka účtování dohadných položek aktivních v podniku.

**Tabulka 16 příklad účtování dohadných položek aktivních v podniku Zeelandia**

Účet	Měna	Zaúčtovaná částka	Text dokladu
343601	EUR	-653,58	Dohad na bonus za odebraný objem
343801	EUR	653,58	Dohad na bonus za odebraný objem
321100	EUR	5 446,50	Dohad na bonus za odebraný objem
388300	EUR	-5 446,50	Dohad na bonus za odebraný objem

*Zdroj 16: účetní deník podniku Zeelandia a vlastní úprava*

### **Účet 389 – Dohadné účty pasivní**

Účtuje zde dohadné účty pasivní, které nelze účtovat jako obvyklý dluh. Jejich náklad přísluší do daného účetního období, ale není známa jejich přesná výše.

K rozvahovému dni zde účtuje např.:

- nevyfakturované dodávky, kdy zboží či služby byly přijaty, ale k rozvahovému dni není vyfakturováno,
- nákladové úroky, který nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období,
- závazek k úhradě odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není ke konci účetního období známa výše závazku,
- náhradu za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce.

Tyto účetní případy podnik účtuje na účet 389 souvztačně na vrub účtů 562 – Úroky a 548 – Ostatní provozní náklady, 549 – Manka a škody, popřípadě na vrub účtu nehmotného a hmotného majetku, respektive nákladů v případě nevyfakturovaných dodávek. Na nákladový účet účtuje kladnou částku a na účet dohadných položek částku zápornou. Dohadné položky zúčtuje v okamžiku, kdy dojde doklad potvrzující částku.

Jako dohadné položky pasivní účtuje podnik v běžném období náklady na dopravu zboží ze zahraničí, které se po obdržení faktury rozpustí do pořizovací ceny poměrnou částí. Společnost zde vykazuje i nevyfakturované dodávky zboží a služeb, jejichž předpokládaná výše je 180 000 Kč za rok a více a fakturace nárazová (např. výstava, veletrh) od výše 15 000 Kč měsíčně. Dalšími příklady těchto dohadných položek pasivních, které podnik vykazuje jsou například dohadná položka na bonusy poskytované zákazníkům, nevyfakturované dodávky energie, plynu, vody. Tyto položky společnost vykazuje z důvodu zrovnoměření dopadu do nákladů a věrnějšího obrazu o měsíčních výsledcích firmy.

V následující tabulce je zobrazena ukázka účtování dohadných položek pasivních v podniku.

**Tabulka 17 příklad účtování dohadných položek pasivních v podniku Zeelandia**

Účet	Měna	Zaúčtovaná částka	Text dokladu
518323	CZK	235 000,00	Nájem vozu 1/24
389101	CZK	-235 000,00	Nájem vozu 1/24

*Zdroj 17: účetní deník podniku Zeelandia a vlastní úprava*

Společnost Zeelandia vykazuje v roce 2022 dohadné položky aktivní ve výši 285 tisíc Kč a dohadné položky pasivní ve výši 13 878 tisíc Kč.

## 5.2 Opravné položky

Opravné položky jsou tvořeny na základě inventarizace a posouzení aktuální situace nejméně jednou ročně k rozvahovému dni. Společnost Zeelandia tvoří opravné položky k pohledávkám, poskytnutým zálohám, zásobám, dlouhodobému majetku a krátkodobého finančního majetku.

Opravnou položku k pohledávkám tvoří podnik ve třech výších, a to ve výši 25 %, 50 % a 100 % hodnoty pohledávky. Opravnou položku tvoří podnik k následujícím pohledávkám:

- ve výši 25 % k pohledávkám, které nebyly uhrazeny více než 3 a nepřesáhne 6 měsíců po datu splatnosti,
- ve výši 50 % k neuhrazeným pohledávkám více než 6 měsíců po datu splatnosti,
- ve výši 100 % k pohledávkám, které nebyly uhrazeny více než 12 měsíců po datu splatnosti a v případě vyhlášení insolvenčního období.

Tyto opravné položky mohou být v podniku tvořeny i v průběhu roku za účelem omezení rizika promlčení pohledávek, ke kterým jsou tvořeny. V ostatních případech mohou být opravné položky tvořeny na základě inventarizace, individuálního posouzení, vývoje platební morálky zákazníka nebo znalosti jeho situace. Pokud společnost vytvořila opravnou položku ve výši 100 % může podnik tuto pohledávku odepsat a poté sledovat tuto odepsanou pohledávku na podrozvahových účtech. Jestli ale bude odepsaná pohledávka uhrazena účtuje podnik přijatou platbu ve výnosové skupině 64 – Jiné provozní výnosy a zároveň ji zachytí na podrozvahových účtech. Podnik neodpisuje pohledávky

za dlužníky v konkurzním a vyrovnávacím řízení. U pohledávek v cizí měně nejdříve podnik zaúčtuje kurové rozdíly k pohledávce a teprve poté vypočítá a zaúčtuje opravné položky k aktuálně oceněné pohledávce. U dříve vytvořené opravné položky musí podnik provést její korekce ve vazbě na změněnou výši pohledávky vlivem změny kurzu. Opravné položky daňové se v podniku Zeelandia tvoří v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Společnost se řídí především podle § 8 a paragrafu 8a, jelikož tyto opravné položky vstupují do základu pro výpočet daně z příjmů.

Opravnou položku k poskytnutím zálohám na suroviny vykazuje společnost, pokud nebylo dodavatelem poskytnuto plnění do 12 měsíců od data uhrazení zálohy, a to výši 50 % hodnoty zálohy. V jiných případech tvoří opravnou položku na základě výsledků inventarizace, individuální posouzení a znalosti daného dodavatele.

Kritérium pro tvorbu opravné položky k zásobám má podnik založený na posouzení jejich kvality. Podnik tvoří opravnou položku ve výši 100 % k zásobám, které jsou označeny na tzv. REWORK (přepracování) a oddělení kontroly kvality rozhodlo o jejich přepracování, popřípadě zjistilo výrobní vadu.

Opravnou položku k dlouhodobému majetku a krátkodobému finančnímu majetku tvoří účetní jednotka na základě inventarizace a individuálního posouzení při přechodném snížení užitné hodnoty majetku.

Opravné položky podnik nejméně jednou ročně kompletně rozpustí a na základě inventarizace vytvoří opravné položky nové.

Podnik opravné položky účtuje ve skupině 55x –Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a na příslušný účet opravných položek. Kladná částka se nachází na nákladovém účtu a záporná částka na příslušném účtu opravných položek. Jejich rozpuštění nebo zrušení účtuje opačným způsobem.

V následující tabulce je zobrazena ukázka účtování opravné položky k zásobám v podniku.

**Tabulka 18 příklad účtování opravné položky k zásobám v podniku Zeelandia**

Účet	Měna	Zaúčtovaná částka	Text dokladu
559300	CZK	9 832,35	Tvorba opravné položky k vlastním výrobkům, přepracování
192100	CZK	-9 832,35	Tvorba opravné položky k vlastním výrobkům, přepracování

*Zdroj 18: účetní deník podniku Zeelandia a vlastní úprava*

### 5.3 Rezervy

Podnik vytváří rezervy z důvodu neočekávaných výdajů v příštích účetních obdobích. V roce 2022 vykázala společnost dvě rezervy, a to rezervu na daň z příjmů a rezervu na nevybranou dovolenou.

Rezerva na daň z příjmů evidovala z důvodu sestavení účetní před stanovením výše daňové povinnosti. V následujícím účetním období společnost rezervu rozpustí a zaúčtuje zjištěnou daňovou povinnost. Rezerva je v rozvaze snížena o pohledávku ze zaplacených záloh na daň z příjmů.

Dále podnik evidoval rezervu na nevybranou dovolenou, a to jako rezervu ostatní. Rezerva na nevybranou dovolenou je k rozvahovému dni tvořena na základě analýzy nevybrané dovolené za účetní období a průměrných mzdových nákladů včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle jednotlivých zaměstnanců. Podnik počítá její výši na základě zůstatku dovolené k 31.12. a průměru pro první kvartál nového roku.

Podnik Zeelandia účtuje tvorbu rezervy na daň příjmů na účet 593 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů a současně na účet 453 – Rezervy na daň z příjmů. A to tak že kladnou částku rezervy dává na účet nákladový účet a zápornou částku na opačný účet. Její rozpuštění či zrušení účtuje obráceným zápisem. Rezervu na nevybranou dovolenou účtuje stejně jako předchozí rezervu, ale odlišnost je v použití účtu 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv místo účtu číslo 552 a použití účtu číslo 454 – Ostatní rezervy místo účtu číslo 453.

Společnost se při tvorbě a rozpuštění zákonných rezerv řídí zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základů daně z příjmů. Ale podnik na konci roku 2022 neevidoval žádnou zákonnou rezervu.

V následující tabulce je ukázka účtování rezervy na nevyčerpanou dovolenou v podniku.

**Tabulka 19 příklad účtování rezervy na nevybranou dovolenou v podniku Zeelandia**

Účet	Měna	Zaúčtovaná částka	Text dokladu
554200	CZK	3 365 919,00	Nevyčerpaná dovolená 12/2023
454100	CZK	-3 365 919,00	Nevyčerpaná dovolená 12/2023

*Zdroj 19: účetní deník podniku Zeelandia a vlastní úprava*

Podnik vykázal v roce 2022 rezervu na daň z příjmů ve výši 8 383 tisíc Kč, tato rezerva byla snížena o zaplacené zálohy na daň z příjmů ve výši 4 495 tisíc Kč a přeplatek na dani za rok 2020 ve výši 3 825 tisíc Kč.

## 5.4 Odložená daňová povinnost

Odloženou daňovou povinnost podnik účtuje, protože podléhá auditu podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účtuje o odložené daňové povinnosti z důvodu vznikání přechodných rozdílů mezi účetním výsledkem hospodaření a základem pro výpočet daně z příjmů. Důvody účtování odložené daňové povinnosti v podniku jsou následující:

- rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku
- rozdíl mezi stavem účetních a daňových opravných položek k pohledávkám
- tvorba účetní opravné položky k zásobám
- tvorba rezervy nad rámec příslušných předpisů (tvorba rezerv na nevybranou dovolenou)

Účtuje buď o odložené daňové závazku nebo odložené daňové pohledávce. O odloženém daňovém závazku účtuje vždy, ale o odložené daňové pohledávce jen za předpokladu dosažení takového daňového základu, aby mohla být využita. Její výpočet je součin rozdílu a sazby platné v účetním období, ve kterém bude odložená daňová povinnost uplatněna. Podnik účtuje jen odloženou daň za běžnou činnost a až po odsouhlasení její výše daňovým poradcem.

V následující tabulce je zobrazeny odložené daňové pohledávky a závazky v letech 2021 a 2022.

**Tabulka 20 Vykázané odložené daňové pohledávky a závazky v podniku Zeelandia**

	pohledávky (+)		závazky (-)		rozdíl	
	2022	2021	2022	2021	2022	2021
<b>Dlouhodobý majetek</b>	0	0	-10 757	-10 721	-10 757	-10 721
<b>Pohledávky</b>	404	294	0	0	404	294
<b>Zásoby</b>	277	118	0	0	277	118
<b>Časové rozlišení</b>	629	413	0	0	629	413
<b>Rezervy</b>	626	620	0	0	626	620
<b>Odložená daňová pohledávka +, závazek -</b>	1 936	1 445	-10 757	-10 721	-8 821	-9 276

*Zdroj 20: příloha výroční zprávy Zeelandia*

Podle této tabulky je jasné, že nejvíce odloženou daň ovlivňuje dlouhodobý majetek, který byl v daných letech ve formě odloženého daňového závazku. Naopak ostatní položky byly ve formě odložené daňové pohledávky. Také je zde patrné, že se hodnota položek odložené daňové povinnosti v roce 2022 oproti roku 2021 zvýšili. Ale celková daň je nižší.

V roce 2023 vykázal podnik odložený daňový závazek ve výši 10 580,774 tisíc Kč a pro výpočet se použila sazba daně z příjmů ve výši 21 %. Při výpočtu tohoto odloženého daňového závazku jsem vycházela z účetních a daňových hodnot dlouhodobého hmotného majetku, opravných položek k pohledávkám a zásobám, časového rozlišení a rezerv. Dlouhodobý majetek měl na konci období vyšší účetní hodnotu oproti hodnotě daňové jednalo se tedy o závazek. Z účetních opravných položek k pohledávkám a zásobám se stanou v budoucím období opravné položky daňové jedná se tedy o pohledávku. A časové rozlišení a rezervy v roce 2023 snižovaly výsledek hospodaření. Naopak v příštím období budou zvyšovat výsledek hospodaření jedná se tedy o pohledávku.

V následující tabulce je zobrazen podrobný výpočet odložené daňové povinnosti v roce 2023 podniku Zeelandia.



**Tabulka 21 výpočet odložené daňové povinnosti v roce 2023 podniku Zeelandia**

Název	Účetní hodnota k 31.12.2023	Daňová hodnota k 31.12.2023	Dočasný rozdíl	Očekávaná daňová sazba	Odložená daň (+ pohledávka, - závazek)
Dlouhodobý hmotný majetek	166 821 253	105 624 000	61 197 253	21 %	-12 851 423
Opravná položka k pohledávkám	12 660 688	10 425 548	2 235 140	21 %	469 379
Opravná položka k zásobám	1 075 152		1 075 152	21 %	225 782
Časové rozlišení	4 136 403		4 136 403	21 %	868 645
Rezervy	3 365 919		3 365 919	21 %	706 843
Daňové ztráty			0	21 %	0
<b>Celkem</b>					<b>-10 580 774</b>

*Zdroj 21: vlastní zpracování*

Při účtování odložené daňové povinnosti používá podnik účty 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka a účet 592 – Daň z příjmů odložená. Když účtuje odložený daňový závazek kladná částka je na účtu 592 a záporná na účtu 481. O odložené daňové pohledávce účtuje opačným zápisem.

V následující tabulce je ukázán případ účtování odložené daňové povinnosti v podniku.

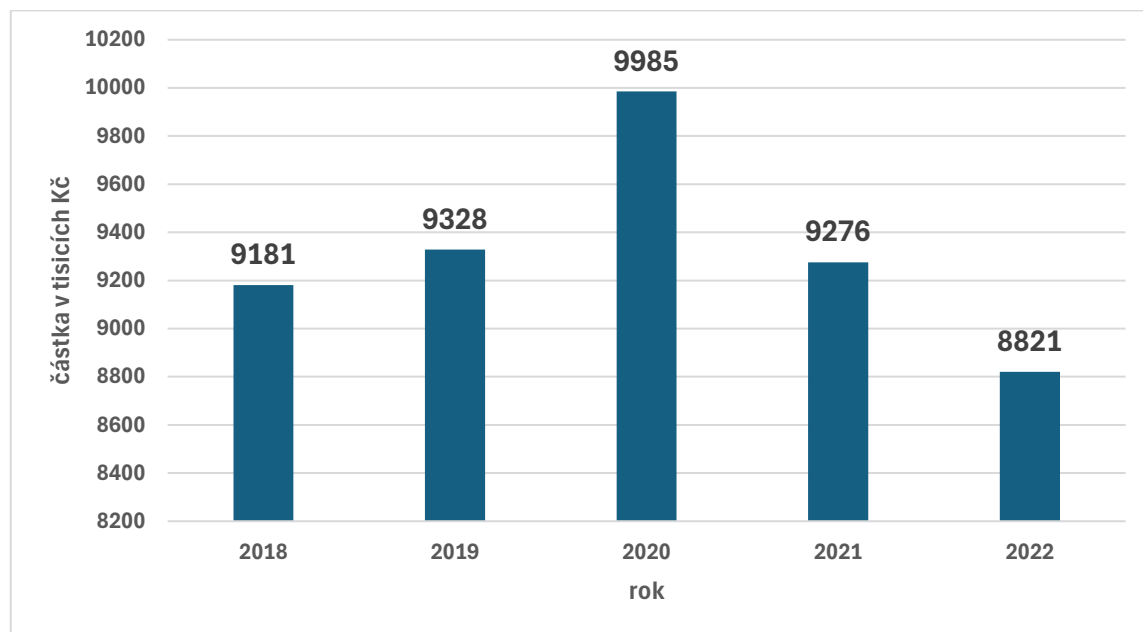
**Tabulka 22 příklad účtování odložené daňové povinnosti v podniku Zeelandia**

Účet	Měna	Zaučtovaná částka	Text dokladu
481100	CZK	334 906,00	Odložená daňová pohledávka 2023
592100	CZK	-334 906,00	Odložená daňová pohledávka 2023
592100	CZK	2 094 207,00	Odložený daňový závazek 2023
481200	CZK	-2 094 207,00	Odložený daňový závazek 2023

*Zdroj 22: účetní deník podniku Zeelandia a vlastní úprava*

V následujícím grafu je ukázán vývoj odložené daňové povinnosti v podniku Zeelandia v letech 2018 až 2022.

**Graf 1 Vývoj odložené daňové povinnosti v letech 2018 až 2022 v podniku Zeelandia**



*Zdroj 23: vlastní zpracování*

Jak je patrné z tohoto grafu vývoje odložená daňová povinnost byla v posledních 5 letech ve formě závazku. Dále je zjevné, že do roku 2020 odložený daňový závazek postupně rostl a nejvyšší byl právě v roce 2020, což lze přisuzovat období epidemie covid v České republice. Po roce 2020 naopak postupně klesá. Dá se předpokládat, že při stejné situaci podniku by měl odložený daňový závazek v následujících rocích nadále klesat.

## 5.5 Analýza závislosti položek akruálního principu na hlavních položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty

Tato část se zabývá analýze závislosti jednotlivých položek akruálního principu na aktivech, pasivech, nákladech a výnosech.

Prvním analyzovanou položkou jsou přechodné účty, které ovlivňují všechny hlavní položky rozvahy a výkaz zisku a ztráty. V následující tabulce je analýza závislosti položek časového rozlišení a dohadné položek na podnikových aktivech a pasivech z roku 2022.

**Tabulka 23 Podíl položek časového rozlišení a dohadných položek na aktivech/pasivech v roce 2022**

Položka	Částka v tis. Kč	Podíl na celkových aktivech/pasivech
<b>Přechodné účty aktiv</b>	<b>24 288</b>	<b>4,247 %</b>
Náklady příštích období	23 976	4,192 %
Příjmy příštích období	27	0,005 %
Dohadné účty aktivní	285	0,050 %
<b>Přechodné účty pasiv</b>	<b>16 427</b>	<b>2,872 %</b>
Výdaje příštích období	2 513	0,439 %
Výnosy příštích období	36	0,006 %
Dohadné účty pasivní	13 878	2,427 %

*Zdroj 24: vlastní zpracování*

Další tabulka obsahuje analýzu závislosti podnikových nákladů a výnosů na položkách časového rozlišení v roce 2022.

**Tabulka 24 Podíl položek časového rozlišení a dohadných položek na nákladech a výnosech v roce 2022**

Položka	Částka v tis. Kč	Podíl na nákladech	Podíl na výnosech
<b>Přechodné účty aktiv</b>	<b>24 288</b>	2,067 %	0,026 %
Náklady příštích období	23 976	2,040 %	---
Příjmy příštích období	27	0,002 %	0,002 %
Dohadné účty aktivní	285	0,024 %	0,023 %
<b>Přechodné účty pasiv</b>	<b>16 427</b>	1,395 %	1,347 %
Výdaje příštích období	2 513	0,214 %	0,206 %
Výnosy příštích období	36	---	0,003 %
Dohadné účty pasivní	13 878	1,181 %	1,138 %

*Zdroj 25: vlastní zpracování*

V roce 2022 podle první tabulky nejvíce ovlivnily podniková aktiva náklady příštích období a pasiva dohadné účty pasivní. Jak je patrné z druhé tabulky, tak nejvíce v roce 2022 ovlivnily náklady podniku náklady příštích období, a naopak nejméně příjmy příštích období. Nejvíce podnikové výnosy podniku ovlivnily dohadné účty pasivní a nejméně také příjmy příštích období.

Další analyzovanou položkou jsou opravné položky, které ovlivňují aktiva a náklady. V následující tabulce je analýza závislosti opravných položek na aktivech a nákladech podniku Zeelandia v roce 2022.

**Tabulka 25 Podíl opravných položek na aktivech a nákladech podniku Zeelandia v roce 2022**

<b>Položka</b>	<b>Částka v tis. Kč</b>	<b>Podíl na aktivech</b>	<b>Podíl na nákladech</b>
Opravná položka k materiálu a výrobkům	1 458	0,255 %	0,124 %
Opravná položka k pohledávkám	12 374	2,164 %	1,053 %

*Zdroj 26: vlastní zpracování*

V tabulce je patrné, že opravné položky k pohledávkám více ovlivnily podniková aktiva i náklady podniku než opravné položky k materiálu a výrobkům.

Rezervy ovlivňují pasiva a náklady. Následující tabulka se týká analýzy závislosti rezerv na pasivech a nákladech podniku v roce 2022.

**Tabulka 26 Podíl rezerv na pasivech a nákladech v podniku Zeelandia v roce 2022**

<b>Položka</b>	<b>Částka v tis. Kč</b>	<b>Podíl na pasivech</b>	<b>Podíl na nákladech</b>
Rezerva na daň z příjmů	63	0,011 %	0,005 %
Ostatní rezervy – rezerva na nevybranou dovolenou	3 296	0,576 %	0,281 %

*Zdroj 27: vlastní zpracování*

Z tabulky je patrné, že pasiva i náklady více ovlivnila rezerva na nevybranou dovolenou oproti rezervě na daň z příjmů.

## 5.6 Dodržování zásad související s akruálním principem v podniku Zeelandia

Podnik Zeelandia podléhá každoročnímu auditu. Věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti kontroluje jedna z nejznámější čtyř auditorských společností, a to je podnik KPMG.

Hlavním cílem auditorů je získání jistoty, že účetní závěrka podniku jako celku neobsahuje významnou nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a vydat zprávu obsahující výrok auditora. Další povinnosti auditorů při kontrole věrnosti a správnosti výkazů jsou následující.

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou.
- Seznámit se vnitropodnikovými směrnici podniku.
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel.
- Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky včetně příloh.

Z tohoto vyplývá, že výrok auditora udává, zda podnik dodržuje dané zásady účetnictví. Mezi tyto zásady patří i zásada akruálního principu a zásada opatrnosti, které souvisejí s tématem této bakalářské práce.

Auditorská společnost KPMG provedla audit účetní závěrky společnosti Zeelandia spol. s.r.o. Tato účetní závěrka se skládá z rozvahy, výkaz zisku a ztráty, výkazu o peněžních a výkazu o změnách vlastního kapitálu. Pak ještě účetní závěrka podniku obsahuje přílohu, ve které je popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Výrok KPMG byl, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv. Dále uvedla, že náklady, výnosy, výsledek hospodaření a peněžní toky jsou sestavené s českými účetními předpisy.

Výsledek tohoto výroku je následovný. Podnik Zeelandia spol. s.r.o. dodržuje všechny účetní zásady, a to především zásadu věcné a časové souvislosti, a i zásadu opatrnosti.

## 6. Porovnání aktuálního principu podniku Zeelandia s podnikem Semix pluso

### 6.1 Podnik Semix pluso

Společnost sídlí v Oticích u Opavy. Tento podnik nabízí širokou škálu pekařských směsí, různé druhy náplní, přípravků, posypů. Jelikož tato společnost je ve výrobě velmi podobná firmě Zeelandia rozhodla jsem se v následujících částech porovnat položky aktuálního principu těchto dvou společností.

### 6.2 Přejídné účty aktiv a pasiv

V následující tabulce je porovnání závislosti přejídných účtů aktiv a pasiv na aktivech/pasivech v podniku Zeelandia a podniku Semix pluso.

*Tabulka 27 porovnání závislosti přejídných účtů aktiv a pasiv na aktivech/pasivech*

Položka	podnik Zeelandia	podnik Semix pluso
<b>Přejídné účty aktiv</b>	<b>4,2467 %</b>	<b>0,240 %</b>
Náklady přístých období	4,192 %	0,150 %
Příjmy přístých období	0,005 %	0,090 %
Dohadné účty aktivní	0,050 %	0 %
<b>Přejídné účty pasiv</b>	<b>2,872 %</b>	<b>0,205 %</b>
Výdaje přístých období	0,439 %	0,163 %
Výnosy přístých období	0,006 %	0 %
Dohadné účty pasivní	2,427 %	0,042 %

*Zdroj 28: vlastní zpracování*

Podle této tabulky je jasné, že v obou podnicích nejvíce aktiva ovlivnily náklady přístých období. Na pasivech nejvíce závisely v podniku Semix pluso výdaje přístých období.

V další tabulce je porovnání závislosti přejídných účtů na výnosech v daných podnicích.

**Tabulka 28 porovnání závislosti přechodných účtů aktiv a pasiv na výnosech**

<b>Položka</b>	<b>podnik Zeelandia</b>	<b>podnik Semix pluso</b>
<b>Přechodné účty aktiv</b>	0,026 %	<b>0,074 %</b>
Náklady příštích období	---	---
Příjmy příštích období	0,002 %	0,074 %
Dohadné účty aktivní	0,023 %	0 %
<b>Přechodné účty pasiv</b>	1,347 %	<b>0,170 %</b>
Výdaje příštích období	0,206 %	0,135 %
Výnosy příštích období	0,003 %	0 %
Dohadné účty pasivní	1,138 %	0,034 %

*Zdroj 29: vlastní zpracování*

V další tabulce je porovnání závislosti přechodných účtů na nákladech v daných podnicích.

**Tabulka 29 porovnání závislosti přechodných účtů aktiv a pasiv na nákladech**

<b>Položka</b>	<b>podnik Zeelandia</b>	<b>podnik Semix pluso</b>
<b>Přechodné účty aktiv</b>	2,067 %	<b>0,198 %</b>
Náklady příštích období	2,040 %	0,124 %
Příjmy příštích období	0,002 %	0,074 %
Dohadné účty aktivní	0,024 %	0 %
<b>Přechodné účty pasiv</b>	1,395 %	<b>0,169 %</b>
Výdaje příštích období	0,214 %	0,135 %
Výnosy příštích období	---	---
Dohadné účty pasivní	1,181 %	0,034 %

*Zdroj 30: vlastní zpracování*

Podle těchto tabulek ve společnosti Semix pluso náklady a výnosy ovlivňují výdaje příštích období a náklady příštích období. Naopak dohadné účty aktivní a výnosy příštích období podnik na konci roku 2022 neevidoval.

Z předchozích tabulek je patrné, že podnik Semix pluso nevyužívá účty časového rozlišení v takové míře jako podnik Zeelandia.

### 6.3 Opravné položky

V následující tabulce je porovnání opravných položek v podniku Zeelandia a podniku Semix pluso. První tabulka obsahuje porovnání závislosti na aktivech

**Tabulka 30 porovnání závislosti opravných položek na aktivech**

<b>Položka</b>	<b>Podnik Zeelandia</b>	<b>Podnik Semix pluso</b>
Opravná položka k materiálu a výrobkům	0,255 %	0,009 %
Opravná položka k pohledávkám	2,164 %	0,038 %

*Zdroj 31: vlastní zpracování*

Druhá tabulka obsahuje porovnání závislosti na nákladech.

**Tabulka 31 porovnání závislosti opravných položek na nákladech**

<b>Položka</b>	<b>Podnik Zeelandia</b>	<b>Podnik Semix pluso</b>
Opravná položka k materiálu a výrobkům	0,124 %	0,007 %
Opravná položka k pohledávkám	1,053 %	0,031 %

*Zdroj 32: vlastní zpracování*

Podle těchto tabulek v obou společnostech více závisí na aktivech a nákladech opravné položky k pohledávkám.

## 6.4 Rezervy

V následující tabulce je porovnání závislosti rezerv v podniku Zeelandia a podniku Semix pluso na pasivech.

**Tabulka 32 porovnání závislosti rezerv na pasivech**

<b>Položka</b>	<b>Podnik Zeelandia</b>	<b>Podnik Semix pluso</b>
Rezerva na daň z příjmů	0,011 %	0 %
Ostatní rezervy	0,576 %	0,323 %

*Zdroj 33: vlastní zpracování*

Další tabulka obsahuje porovnání závislosti rezerv na nákladech.

**Tabulka 33 porovnání závislosti rezerv na nákladech**

<b>Položka</b>	<b>Podnik Zeelandia</b>	<b>Podnik Semix pluso</b>
Rezerva na daň z příjmů	0,005 %	0 %
Ostatní rezervy	0,281 %	0,268 %

*Zdroj 34: vlastní zpracování*

Je patrné, že podnik Semix pluso v roce 2022 nevykázal rezervu na daň z příjmů jako podnik Zeelandia.



## 7. Navrhované změny v zákoně o účetnictví v oblasti akruálního principu

Návrhy změn v zákoně o účetnictví vznikl z důvodu lepšího reagování na nové i stávající trendy v oblasti účetnictví. Podle těchto návrhů by se mělo české účetnictví přiblížit mezinárodním účetním standardům IFRS. Návrhy by se primárně měly týkat zpracování účetní závěrky, tedy zpracování účetních výkazů. (Návrhy změn zákona o účetnictví, b.r.)

Hlavním změnou v oblasti akruálního principu je ve vysvětlení pojmu akruálnost. Pojem akruálnost bude znamenat, že účetní případy, které nastaly v účetním období, se budou zobrazovat v účetní závěrce bez ohledu na to kdy nastává příjem nebo výdaj, kdy se účetní jednotka o účetním případě doveděla, zda je zobrazený dopad účetního případu konečný nebo zda lze zobrazený dopad pouze odhadovat. (Návrhy změn zákona o účetnictví, b.r.)

### 7.1 Rezervy

V novém zákoně o účetnictví se předpokládá, že se nebude vykazovat rezerva na důchody a podobné závazky a rezerva na daň z příjmů. Rezervu na důchody budou tvořit jen účetní jednotky, které mají povinnost vyplácet zaměstnancům důchody na základě smlouvy či jiného právního předpisů. Rezerva na daň z příjmů se nebude vykazovat, jelikož je povahou dohadné položky nebo nákladem a nemá povahu rezervy. Dalším návrhem změny bude, že rezervy se budou členit na základě jejich doby vytvoření na dlouhodobé a krátkodobé. Budou se vykazovat pouze rezervy podle zvláštních předpisů a ostatní účetní rezervy. (Návrhy změn zákona o účetnictví, b.r.)

Nově by se měla tvořit rezerva na likvidaci. Tato rezerva spočívá v tom, že po ukončení životnosti daného aktiva budu muset aktivum zlikvidovat a poté bude dáno možnost zahrnout do pořizovací ceny i rezervu na likvidaci. Pokud účetní jednotka nevytvořila tuto rezervu nelze ji zahrnout do pořizovací ceny aktiva. (Návrhy změn zákona o účetnictví, b.r.)

Další změnou by měla být změna definice rezervy. Nově by rezerva měla být dluh, u kterého není jisté, ve kterém okamžiku nebo v jaké výši dojde k úbytku zdroje ekonomického užítku potřebného k jeho splnění. Tato definice je podle mezinárodního standardu IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. (Návrhy změn zákona o účetnictví, b.r.)

## 7.2 Přejídné účty aktiv a pasiv

Podle návrhu Ministerstva financí k zákonu o účetnictví se mění i vykazování položek časového rozlišení v rozvaze. Časové rozlišení aktiv, tedy náklady příštích období a náklady příštích období, se nově budou vykazovat v pohledávkách. V pohledávkách se budou dále rozdělovat na krátkodobé a dlouhodobé pohledávky podle doby splatnosti. Dále se ruší položka pro vykazování komplexních nákladů příštích období, které se budou vykazovat v rámci položky nákladů příštích období. Časové rozlišení pasiv, konkrétně výdaje příštích období a výnosy příštích období, se budou vykazovat v závazcích, které změní termín na dluhy kvůli přiblížení k mezinárodním účetním standardům. Poté se také budou rozdělovat na krátkodobé a dlouhodobé podle doby splatnosti. (Návrhy změn zákona o účetnictví, b.r.)

## 7.3 Odložená daňová povinnost

U odložené daňové povinnosti jsou používáni mezinárodní standardy IFRS, konkrétně IAS 12 – Daň z příjmů. Tento standard se týká daně z příjmů, tedy i odložené daně. V České republice se z tohoto standardu používají především položky, ze kterých se vypočítává odložená daň. Podle návrhu změny v této dani se předpokládá upřesnění a doplnění textu pro popsání situací, ve kterých odložená daň vzniká. (Návrhy změn zákona o účetnictví, b.r.)

## 8. Vyhodnocení zjištěných výsledků

### 8.1 Shrnutí zjištěných výsledků

Společnost Zeelandia s.r.o. je nizozemskou společností s českým sídlem v Malšicím. Má jediného nizozemského společníka. Jejich vnitřní systém je dobře zpracován, ale v některých částech je až moc obecný. Proto by měl podnik nějaké části více zpřesnit na svoji společnost. Směrnice podniku jsou většinou okolo 10 let staré. Což není přímo špatně, ale nějaké části by zřejmě potřebovali nějakou aktualizaci.

Společnost Zeelandia má i přes tyto malé vady velmi dobře zpracované vnitřní směrnice, které co nejméně snižují riziko vzniku účetních chyb, omylů nebo neúplnosti účetních dat a informací. Podnik provádí i měsíční účetní závěrky z důvodu věrnějšího zobrazení. Měsíční účetní závěrky sestavuje především u časového rozlišení pojistného, dohadných položek na bonusy poskytovaným zákazníkům a nevyfakturovaných dodávek energie, plynu a vody. Tyto výkazy jsou sestavovány tak, aby byly zohledněny všechny náklady a výnosy, které věcně a časově s daným měsícem souvisejí.

Podnik tvoří především náklady příštích období a dohadné účty pasivní. Mezi náklady příštích období podniku patří hlavně náklady na implementaci ERP systému a předplatné softwarového řešení. Tyto náklady příštích období vykázal podnik v roce 2022 v celkové výši 23 976 tisíc Kč. Do dohadných položek patří zejména nevyfakturované dodávky zboží a služeb. Dohadné položky pasivní evidoval podnik v roce 2022 ve výši 13 878 tisíc Kč. Společnost dále na konci roku 2022 evidovala dohadné účty aktivní ve výši 285 tisíc Kč, příjmy příštích období ve výši 27 tisíc Kč, výdaje příštích období ve výši 2 513 tisíc Kč a výnosy příštích období ve výši 36 tisíc Kč.

Společnost tvoří opravné položky k pohledávkám, zásobám, dlouhodobému majetku a dalším položkám účetnictví. Opravné položky k pohledávkám tvoří na základě vlastní analýzy doby splatnosti a platební schopnosti zákazníka. U zákonných opravných položek k pohledávkám se řídí podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Opravné položky k zásobám tvoří na základě vlastní analýzy tzv. RE-WORK. Další opravné položky tvoří na základě inventarizace a vlastního posouzení. Podnik tvoří zejména opravné položky k pohledávkám a zásobám. Opravné položky k pohledávkám vykázala v roce 2022 ve výši 12 374 tisíc Kč a opravné položky k zásobám ve výši 1 458 tisíc Kč.

Podnik tvoří rezervu na daň z příjmů a další rezervy na základě vlastních vytvořených pravidel. Způsob a výše tvorby těchto rezerv musí být prokazatelný a na konci účetního období při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Zůstatky rezerv na konci účetního období se převádějí do následujícího účetního období. Společnost na konci roku 2022 evidovala dva druhy rezerv, a to rezervu na daň z příjmů a rezervu na nevybranou dovolenou. Rezervu na daň z příjmů vykazovala ve výši 63 tisíc Kč. Rezervu na nevybranou dovolenou evidovala v částce 3 296 tisíc Kč a v rozvaze ji nalezneme v položce ostatní rezervy.

Společnost vykazuje v posledních letech odložený daňový závazek. Tento závazek nejvíce ovlivnil především dlouhodobý majetek. Naopak nejmenší podíl na tomto závazku měla daňová ztráta, která byla v posledních letech nulová, jelikož podnik je dlouhodobě v zisku. V roce 2022 podnik vykázal odložený daňový závazek ve výši 8 821 tisíc Kč. Podle mého výpočtu odložená daňová povinnost v roce 2023 by měla být v částce 10 580 774 Kč a měl by to být závazek.

Pro účtování operací podnik používá kladnou a zápornou hodnotu místo klasického MD a Dal. To znamená, že částka, která má být na straně MD je kladná na straně Dal záporná.

Podle zpracovaných vlastních analýz je jasné, že položky časového rozlišení náklady, výnosy potažmo výsledek hospodaření moc neovlivnili. Ale z daných položek časového rozlišení nejvíce ovlivnili náklady a výnosy náklady příštích období a dohadné účty pasivní.

Účetní závěrka v roce 2022 podle výroku auditorské firmy podala věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv. A sestavila náklady, výnosy, výsledek hospodaření a peněžní toky podle českých účetních standardů.

Dle mé analýzy porovnání položek akruálního principu v podniku Zeelandia a v podniku Semix pluso je jasné, že obě společnosti používají především náklady příštích období. Dalším poznatkem bylo, že společnost Semix pluso nepoužívá všechny položky akruálního principu na rozdíl od podniku Zeelandia.

Návrhy změn v zákoně o účetnictví se v oblasti akruálního principu především týkají rezerv a vykazování položek přechodných účtů aktiv a pasiv v účetních výkazech. U rezerv by mělo dojít ke změně vykazování daných rezerv. Především by se neměly vykazovat rezervy na daň z příjmů a rezerva na důchody. Nově by měla vzniknout rezerva na

likvidaci, která by měla být součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Časové rozlišení aktiv by se mělo vykazovat pohledávkách, kde by se mělo dále rozdělovat na krátkodobé a dlouhodobé. Časové rozlišení pasiv by se měly vykazovat v dluzích, které by měly nahradit stávající závazky, také zde by se měly rozdělovat na krátkodobé a dlouhodobé. U odložené daňové povinnosti má dojít k přesnění a doplnění textu pro popsání situací, ve kterých odložená daň vzniká. Jelikož odložená daň se už řídí podle mezinárodního standardu IAS 12.

## 8.2 Návrhy a doporučení

Závěrem je vhodné shrnout doporučení a návrhy pro společnost Zeelandia s.r.o.

- Bylo by vhodné aktualizovat a popřípadě doplnit vnitropodnikové směrnice týkající se položek časového rozlišení.
- Dále bych doporučila přehlednější účtování časového rozlišení v účetních denících. Používané účtování je sice správně, ale není moc přehledné. Což je jen můj vlastní názor, pro účetní v podniku to je zřejmě vhodné.
- Dále by měly mít ve zveřejňované výroční zprávě přehlednější zpracování vývoje odložené daňové povinnosti.
- Mým posledním návrhem je navýšení limitu do řazení plateb nevýznamného charakteru ze současných 20 000 Kč bez DPH včetně například na 30 000 Kč bez DPH včetně. Toto navrhuje z důvodu, že podnik má limit z roku 2017, ale jeho finanční stránka stále roste.

## 9. Závěr

Zásada akruálního principu a zásada opatrnosti jsou velmi důležitými zásadami v účetnictví.

Akruální princip se zaobírá následujícími položkami účetnictví: přechodné účty aktiv a pasiv, rezervy, opravné položky a odložená daňová povinnosti. Přechodné účty aktiv se dále dělí na náklady a příjmy příštích období a dohadné položky aktivní. Do přechodných účtů pasiv patří výnosy a výdaje příštích období a dohadné položky pasivní. Rezervy jsou tvořeny z důvodu nečekaných nákladů a opravné položky účetní jednotky tvoří v případě dočasného snížení hodnoty majetku či pohledávek. V účetnictví dochází k přechodným rozdílům mezi daňovou a účetní hodnotou a z toho důvodu účetní jednotka řeší odloženou daňovou povinnost.

Význam akruálního principu vychází z toho, že náklady a výnosy se mají účtovat do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Tato zásada se používá z důvodu nezkrslování výsledku hospodaření účetní jednotky.

Pravidla pro účtování položek časového rozlišení používaný v IFRS je velmi podobný účtování těchto položek podle českých účetních standardů. Navíc návrhy změn zákona o účetnictví spočívají především v přiblížení českého účetnictví k mezinárodním účetním standardům. Dalším předpisem, kterým se lze v akruálním principu setkat, je zákon o rezervách. Ale já tento zákon nepoužívala, jelikož rezerva na daň z příjmů a rezerva na nevybranou dovolenou nejsou zákonné rezervy.

Položky časového rozlišení nalezneme skoro ve všech účetních výkazech, a to v rozvaze, výkazu zisku a ztráty a výkaz cash flow (výkaz peněžních toků). Položky časového rozlišení mají v rozvaze vlastní řádek. V ostatních výkazech se nenachází samostatně, ale pouze jako součást jiných položek.

V praktické části jsem zjistila, že podniky položky časového rozlišení používají málo a některé společnosti o těchto položkách ani neúčtují. Hlavním položkami, které podniky používají jsou náklady příštích období a dohadné účty pasivní. Můj vybraný podnik také účtuje především tyto položky časového rozlišení. Používá i jiné přechodné účty aktiv a pasiv kromě komplexních nákladů příštích období. Účtuje i o opravných položkách k zásobám a pohledávkám, odložené daňové povinnosti a rezervách.

Podnik Zeelandia dodržuje zásada věrného a poctivé zobrazení a zároveň i zásada opatrnosti. Potvrzením splnění těchto zásad, které souvisejí s aktuálním principem, se nachází i na konci výroční zprávy, kde se nachází zpráva auditora.

Cílem této práce bylo vysvětlení termínu aktuální princip, objasnění položek patřících do tohoto principu, zjištění dopadu aktuálního principu do účetních výkazů a zobrazení a doporučení na zlepšení aktuálního principu v dané obchodní společnosti.

# Summary

The aim of this work is to explain the term accrual principle of accounting and its application in the Zeelandia dealing with confectionery needs. The accrual principle means that costs and revenues are accounted for in the period when they are materially and temporally related. It is divided into broader and narrower concepts. The broader concept includes deferred tax liability, reserves and correction items. Accruals of costs and revenues, conjectural items are classified into a narrower concept. This principle has an impact on the economic result, which can lead to a poor reporting of the company's financial situation. Further emphasis is placed on the income tax. This thesis explains the difference between income, expenses and revenues, costs. Also deals with the current principle according to international IFRS standards and the analysis of accounting statements. The work concludes with an analysis, advice a suggestion on improving the accrual principle at the company Zeelandia. This part of the work deals with individual accrual items in the Zeelandia company. It also deals with a comparison with a similar company. It then deals with changes to the Accounting Act in the area of the accrual principle. The main attention is paid to the deferred tax liability. In the conclusion, there is a summary of the results found.

Key words: accrual principle; costs, revenues, conjectural items, tax liability, correction item



# Seznam použitých zdrojů

- Bartušková, Lenka. (2022, říjen 17). Dohadné účty aktivní a pasivní – kdy na nich účtujeme? *MoneyS3*. <https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/dohadne-ucty/>
- Březinová, H. (2023). *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů* (5. vydání). Wolters Kluwer.
- Dvořáková, D. (2022). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (6. aktualizované a doplněné vydání). BizBooks.
- Hauzarová, Michaela. (2017, prosinec 11). Účetní zásady a principy. *portál. POHODA.cz*. <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>
- Holíková, Petra. (2011, květen 20). Časové rozlišení. *uctovani.net*. <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Casove-rozliseni&idc=39>
- Chalupa, Rostislav, Kadlec, Jiří, Pilátová, Jana, Procházková, Dagmar, Sedlák, Roman, Skálová, Jana, & Vlach, Pavel. (2018). *Abeceda účetnictví pro podnikatele* (16., Roč. 2018). Anag.
- Jílek, J. (2018). *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP* (První vydání). Grada.
- Jílek, J., & Svobodová, J. (2013). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Grada.
- Müllerová, Libuše. (2023, srpen 15). Účtování odložené daně. *DU.cz*.
- Návrhy změn zákona o účetnictví, 563/1991. <https://www.odok.cz/portal/veklep/material/KORNCK-KHGM1N/>
- Pokorná, Lenka. (2022, srpen 3). Kdy jsou rezervy daňově účinným nákladem? *Podnikatel.cz*. <https://www.podnikatel.cz/clanky/kdy-jsou-rezervy-danove-ucinnym-nakladem/>
- Riegel, Daniel. (2017, září 26). Opravné položky—Jejich účtování a daňové dopady. *GT News*. <https://www.gtnews.cz/publikace/opravne-polozky-jejich-uctovani-a-danove-dopady/>
- Ryneš, Petr. (2023). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka* (23., Roč. 2023). Anag.
- Skálová, Jana, Suková, Anna, & kolektiv. (2022). *Podvojně účetnictví* (28., Roč. 2022). Grada.
- Šteker, K., & Otrusínová, M. (2021). *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví* (3., aktualizované vydání). Grada Publishing.
- Švecová, Martina. (2021, březen 9). Rozdíly ve vedení účetnictví podle IFRS vs. ČÚS, část 2. *GT News*. <https://www.gtnews.cz/publikace/rozdily-ve-vedeni-ucetnictvi-podle-ifrs-vs-cus-cast-2/>
- Vojáčková, Helena. (2018, březen 26). *Hlavní rozdíl mezi IFRS a českými předpisy* [DU.cz]. <https://www.du.cz/oncifrs/onb/33/hlavni-rozdil-mezi-ifrs-a-ceskymi-predpisy-uniquei-dmRRWSbk196FNf8-jVUh4EueQyFtLyEm7v7JZuKc8kxE41OyNFIxTrQ/>
- Zahradník, Pavel. (2020, prosinec 2). Zásad věcné a časové souvislosti v účetnictví a daních z příjmů na konci roku. *Seyfor*. <https://www.seyfor.com/cs-cz/zasada-vecne-a-casove-souvislosti-v-ucetnictvi-a-danich-z-prijmu-na-konci-roku>
- Zeelandia spol. s. r. o. (2024). *O nás*. Zeelandia. Retrieved February 21, 2024, from <https://www.zeelandia.cz/o-na>

# Seznam tabulek

Tabulka 1- příklad odložené daňové povinnosti.....	14
Tabulka 2- příklad finanční rezervy.....	15
Tabulka 3- příklad opravné položky k dlouhodobému majetku.....	15
Tabulka 4- příklad náklady příštích období.....	16
Tabulka 5- příklad komplexní náklady příštích období.....	16
Tabulka 6- příklad výnosy příštích období.....	17
Tabulka 7- příklad na výdaje příštích období.....	18
Tabulka 8- příklad na příjmy příštích období.....	18
Tabulka 9 - příklad na dohadné účty pasivní.....	19
Tabulka 10 - příklad na dohadné účty aktivní.....	19
Tabulka 11 příklad účtování nákladů příštích období v podniku Zeelandia.....	31
Tabulka 12 příklad účtování výdajů příštích období v podniku Zeelandia.....	31
Tabulka 13 příklad účtování výnosů příštích období v podniku Zeelandia.....	32
Tabulka 14 příklad účtování příjmů příštích období v podniku Zeelandia.....	32
Tabulka 15 Příklady položek účtů časových rozlišení v podniku Zeelandia.....	33
Tabulka 16 příklad účtování dohadných položek aktivních v podniku Zeelandia.....	35
Tabulka 17 příklad účtování dohadných položek pasivních v podniku Zeelandia.....	36
Tabulka 18 příklad účtování opravné položky k zásobám v podniku Zeelandia.....	38
Tabulka 19 příklad účtování rezervy na nevybranou dovolenou v podniku Zeelandia.....	39
Tabulka 20 Vykázané odložené daňové pohledávky a závazky v podniku Zeelandia.....	40
Tabulka 21 výpočet odložené daňové povinnosti v roce 2023 podniku Zeelandia.....	41
Tabulka 22 příklad účtování odložené daňové povinnosti v podniku Zeelandia.....	41
Tabulka 23 Podíl položek časového rozlišení a dohadných položek na aktivech/pasivech v roce 2022.....	43
Tabulka 24 Podíl položek časového rozlišení a dohadných položek na nákladech a výnosech v roce 2022.....	43
Tabulka 25 Podíl opravných položek na aktivech a nákladech podniku Zeelandia v roce 2022.....	44
Tabulka 26 Podíl rezerv na pasivech a nákladech v podniku Zeelandia v roce 2022.....	44
Tabulka 27 porovnání závislosti přechodných účtů aktiv a pasiv na aktivech/pasivech.....	46
Tabulka 28 porovnání závislosti přechodných účtů aktiv a pasiv na výnosech.....	47
Tabulka 29 porovnání závislosti přechodných účtů aktiv a pasiv na nákladech.....	47
Tabulka 30 porovnání závislosti opravných položek na aktivech.....	48
Tabulka 31 porovnání závislosti opravných položek na nákladech.....	48
Tabulka 32 porovnání závislosti rezerv na pasivech.....	48
Tabulka 33 porovnání závislosti rezerv na nákladech.....	48

# Seznam grafů

**Graf 1 Vývoj odložené daňové povinnosti v letech 2018 až 2022 v podniku Zeelandia..... 42**

# Seznam zkratek

CZK	česká koruna
ČÚS	České účetní standardy
D	strana Dal
EUR	měna euro
IAS	Mezinárodní účetní standard (International Accounting Standards)
IFRIC	interpretace Mezinárodní účetních standardů
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
MD	strana Má Dáti
SIC	interpretace Mezinárodní účetních standardů
US GAAP	účetní standardy platné pro společnosti v USA (United States Generally Accepted Accounting Principles)
VBÚ	výpis z běžného účtu
VÚD	vnitřní účetní doklad

# Seznam příloh

**Příloha 1 rozvaha**

**Příloha 2 výkaz zisku a ztrát**

**Příloha 3 přehled o peněžních tocích**

# Přílohy

## Příloha 1 rozvaha

### ROZVAHA v plném rozsahu k 31. prosinci 2022 (v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

Zeelandia spol. s r.o.

č.p. 267

391 75 Malšice

Česká republika

Identifikační číslo

005 10 866

Označ. a	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>1</b>	<b>892 576</b>	<b>- 320 645</b>	<b>571 931</b>	<b>502 787</b>
<b>B.</b>	<b>Stálá aktiva</b>	<b>2</b>	<b>470 921</b>	<b>- 306 813</b>	<b>164 108</b>	<b>159 441</b>
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	3	12 358	- 11 729	629	258
B.I.1.	Nehmotné výsledky vývoje	4	750	- 750		
B.I.2.	Ocenitelná práva	5	4 710	- 4 505	205	258
B.I.2.1.	Software	6	4 710	- 4 505	205	258
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	7	6 474	- 6 474		
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	8	424		424	
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	9	424		424	
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	10	458 563	- 295 084	163 479	159 183
B.II.1.	Pozemky a stavby	11	191 179	- 85 467	105 712	106 168
B.II.1.1.	Pozemky	12	3 962		3 962	3 962
B.II.1.2.	Stavby	13	187 217	- 85 467	101 750	102 206
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	14	260 098	- 209 617	50 481	48 443
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	15	7 286		7 286	4 572
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	16	1 314		1 314	1 890
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	17	5 972		5 972	2 682

Označ.	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
			1	2	3	4
a	b	c				
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	<b>18</b>	<b>397 652</b>	<b>- 13 832</b>	<b>383 820</b>	<b>311 916</b>
C.I.	Zásoby	19	188 800	- 1 458	187 342	134 252
C.I.1.	Materiál	20	114 003		114 003	82 446
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	21	7 100		7 100	5 343
C.I.3.	Výrobky a zboží	22	67 697	- 1 458	66 239	46 463
C.I.3.1.	Výrobky	23	45 614	- 1 458	44 156	25 957
C.I.3.2.	Zboží	24	22 083		22 083	20 506
C.II.	Pohledávky	25	180 636	- 12 374	168 262	135 571
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	26	180 636	- 12 374	168 262	135 571
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	27	179 951	- 12 374	167 577	132 164
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	28	685		685	3 407
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	29	67		67	3 083
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	30	294		294	219
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	31	285		285	105
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	32	39		39	
C.IV.	Peněžní prostředky	33	28 216		28 216	42 093
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	34	236		236	64
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	35	27 980		27 980	42 029
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení aktiv</b>	<b>36</b>	<b>24 003</b>		<b>24 003</b>	<b>31 430</b>
D.1.	Náklady příštích období	37	23 976		23 976	30 620
D.3.	Příjmy příštích období	38	27		27	810

Označ.	PASIVA	řád.	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>39</b>	<b>571 931</b>	<b>502 787</b>
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>40</b>	<b>406 203</b>	<b>369 860</b>
A.I.	Základní kapitál	41	3 000	3 000
A.I.1.	Základní kapitál	42	3 000	3 000
A.III.	Fondy ze zisku	43	300	300
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	44	300	300
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	45	366 560	337 820
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	46	366 560	337 820
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	47	36 343	28 740
<b>B. + C.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>48</b>	<b>163 179</b>	<b>130 784</b>
<b>B.</b>	<b>Rezervy</b>	<b>49</b>	<b>3 359</b>	<b>3 263</b>
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	50	63	
B.4.	Ostatní rezervy	51	3 296	3 263
<b>C.</b>	<b>Závazky</b>	<b>52</b>	<b>159 820</b>	<b>127 521</b>
C.I.	Dlouhodobé závazky	53	8 821	9 276
C.I.8.	Odložený daňový závazek	54	8 821	9 276
C.II.	Krátkodobé závazky	55	150 999	118 245
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	56	123 829	98 671
C.II.8.	Závazky ostatní	57	27 170	19 574
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	58	8 042	7 227
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	59	4 010	3 991
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	60	1 219	598
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	61	13 878	7 757
C.II.8.7.	Jiné závazky	62	21	1
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení pasiv</b>	<b>63</b>	<b>2 549</b>	<b>2 143</b>
D.1.	Výdaje příštích období	64	2 513	2 097
D.2.	Výnosy příštích období	65	36	46

Zdroj 35: výroční zpráva podniku Zeelandia



**Příloha 2 výkaz zisku a ztrát**

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY**

**druhové členění**  
za rok končící 31. prosincem 2022  
(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

Zeelandia spol. s r.o.  
č.p. 267  
391 75 Malšice  
Česká republika

Identifikační číslo

005 10 866

Označ.		řád.	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	851 698	722 730
II.	Tržby za prodej zboží	2	354 681	292 038
A.	Výkonová spotřeba	3	1 008 263	835 991
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	275 985	228 789
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	5	596 416	488 976
A.3.	Služby	6	135 862	118 226
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7	- 20 794	- 2 484
D.	Osobní náklady	8	152 026	133 356
D.1.	Mzdové náklady	9	112 203	97 888
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	10	39 823	35 468
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	11	36 913	32 541
D.2.2.	Ostatní náklady	12	2 910	2 927
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	13	17 632	18 295
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	14	16 127	18 720
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	15	16 127	18 720
E.2.	Úpravy hodnot zásob	16	838	- 505
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	17	667	80
III.	Ostatní provozní výnosy	18	6 489	16 430
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	19	337	538
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	20	3 831	2 950
III.3.	Jiné provozní výnosy	21	2 321	12 942
F.	Ostatní provozní náklady	22	11 390	11 496
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	1 610	
F.2.	Prodaný materiál	24	3 788	2 221
F.3.	Daně a poplatky	25	1 304	1 444
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	26	33	344
F.5.	Jiné provozní náklady	27	4 655	7 487
*	<b>Provozní výsledek hospodaření (+/-)</b>	<b>28</b>	<b>44 351</b>	<b>34 544</b>

**Zeelandia spol. s r.o.**  
**Výkaz zisku a ztráty - druhové členění**  
za rok končící 31. prosincem 2022

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	řád.	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	1	2
VII.	Ostatní finanční výnosy	29	6 554	3 943
K.	Ostatní finanční náklady	30	6 628	4 422
<b>*</b>	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>31</b>	<b>- 74</b>	<b>- 479</b>
<b>**</b>	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)</b>	<b>32</b>	<b>44 277</b>	<b>34 065</b>
L.	Daň z příjmů	33	7 934	5 325
L.1.	Daň z příjmů splatná	34	8 389	6 034
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	35	- 455	- 709
<b>**</b>	<b>Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)</b>	<b>36</b>	<b>36 343</b>	<b>28 740</b>
<b>***</b>	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</b>	<b>37</b>	<b>36 343</b>	<b>28 740</b>
<b>*</b>	<b>Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.</b>	<b>38</b>	<b>1 219 422</b>	<b>1 035 141</b>

Zdroj 36: výroční zpráva podniku Zeelandia

*Příloha 3 přehled o peněžních tocích*

## PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

za rok končící 31. prosincem 2022

(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

Zeelandia spol. s r.o. ....

č.p. 267 .....

391 75 Malšice .....

Česká republika .....

Identifikační číslo

005 10 866 .....

	Běžné účetní období	Minulé účetní období
<b>P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období</b>	<b>42 093</b>	<b>65 431</b>
<b>Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti</b>		
Z: Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	44 277	34 065
A.1. Úpravy o nepeněžní operace	19 202	20 132
A.1.1. Odpisy stálých aktiv	16 127	18 720
A.1.2. Změna stavu:	1 538	- 81
A.1.2.2. rezerv a opravných položek	1 538	- 81
A.1.3. Zisk(-) ztráta(+) z prodeje stálých aktiv	1 273	- 538
A.1.6. Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	264	2 031
<b>A*. Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a změnami pracovního kapitálu</b>	<b>63 479</b>	<b>54 197</b>
A.2. Změna potřeby pracovního kapitálu	- 50 498	- 22 483
A.2.1. Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, aktivních účtů dohadných a časového rozlišení	- 29 110	- 9 825
A.2.2. Změna stavu kr. závazků z provozní činnosti, pasivních účtů dohadných a časového rozlišení	32 708	28 075
A.2.3. Změna stavu zásob	- 54 096	- 40 733
<b>A.** Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním</b>	<b>12 981</b>	<b>31 714</b>
A.5. Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	- 5 243	- 5 396
<b>A.*** Čistý peněžní tok z provozní činnosti</b>	<b>7 738</b>	<b>26 318</b>
<b>Peněžní toky z investiční činnosti</b>		
B.1. Nabytí stálých aktiv	- 21 952	- 10 194
B.1.1. Nabytí dlouhodobého hmotného majetku	- 21 290	- 10 153
B.1.2. Nabytí dlouhodobého nehmotného majetku	- 662	- 41
B.2. Příjmy z prodeje stálých aktiv	337	538
B.2.1. Příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	337	538
<b>B.*** Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti</b>	<b>- 21 615</b>	<b>- 9 656</b>
<b>Peněžní toky z finančních činností</b>		
C.2. Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky		- 40 000
C.2.6. Vyplacené podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně a tantiémy		- 40 000
<b>C.*** Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti</b>		<b>- 40 000</b>
F. Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků	- 13 877	- 23 338
<b>R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období</b>	<b>28 216</b>	<b>42 093</b>

Zdroj 37: výroční zpráva podniku Zeelandia