



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

# Využití podrozvahové evidence, analytických a volných účtů k účelnějšímu způsobu účtování

Vypracovala: Petra Bürgerová  
Vedoucí práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice 2020

**ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petra BÜRGEROVÁ**  
Osobní číslo: **E13019**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Využití podrozvahové evidence, analytických a volných účtů k účelnějšímu způsobu účtování**  
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Využívání možností a informací daných podrozvahovou evidencí a používání analytických účtů, není vždy v souladu s požadavky na věrný a poctivý obraz účetnictví ani na objektivnější interpretaci účetních dat, výkazů. Cílem bakalářské práce je soustředit možnosti, které uvedené okruhy poskytují, charakterizovat jejich přínos.

Rámcový postup:

1. Rešerše požadavků a možností využití podrozvahové evidence.
2. Možnosti dané využitím analytických účtů v porovnání s využitím volných účtů v účetním rozvrhu.
3. Promítnutí poznatků na konkrétním případě.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40-50**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- Březinová, H. (2013).** *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů.* Praha: Wolters Kluwer.  
**Prokúpková, D., Svoboda, M. (2014).** *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek.* Praha: Wolters Kluwer.  
**Skálová, J. a kol. (2015).** *Podvojně účetnictví 2015.* Praha: Grada.  
**Šteker, K., Otrusínová, M. (2013).** *Jak číst účetní výkazy.* Praha: Grada. 2013  
**Vychopeň, J. (2012).** *Finanční leasing z účetního a daňového pohledu.* Praha: Wolters Kluwer.

Vedoucí bakalářské práce:

**doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

**3. března 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce:

**15. dubna 2016**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek / Ph.D.  
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

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

V Českých Budějovicích dne 3. března 2015

### Prohlášení

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 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.

V Českých Budějovicích dne 29. 4. 2020

.....

Petra Bürgerová

### **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za její cenné rady, odborné připomínky a podněty při vedení bakalářské práce.

## Obsah

1.	Úvod.....	3
2.	Literární přehled.....	5
<b>2.1.</b>	<b>Význam účetnictví.....</b>	<b>5</b>
<b>2.2.</b>	<b>Legislativní úprava účetnictví v České republice .....</b>	<b>5</b>
<b>2.3.</b>	<b>Důvody vzniku podrozvahové evidence a její význam .....</b>	<b>5</b>
2.3.1.	Právní úprava a zásady účtování na podrozvahových účtech .....	6
2.3.2.	Problematika a postupy účtování na podrozvahových účtech.....	7
2.3.3.	Vnitřní účetní směrnice – podrozvahové účtování .....	8
2.3.4.	Leasing – podrozvahové účtování .....	9
<b>2.4.</b>	<b>Analytické účty jako součást soustavy účtů .....</b>	<b>10</b>
2.4.1.	Právní úprava a zásady účtování na analytických účtech.....	10
2.4.2.	Tvorba analytických účtů a postupy účtování v účetních knihách.....	11
2.4.3.	Analytické členění syntetických účtů jako podklad pro daňové přiznání ....	13
2.4.4.	Vnitropodnikové účetnictví a analytické účty .....	14
<b>2.5.</b>	<b>Novelizace českého účetnictví k 1. 1. 2016.....</b>	<b>17</b>
2.5.1.	Účtová skupina 58 a novelizace zák. č. 563/1991 Sb.....	17
2.5.2.	Oceňování zásob vlastní výroby a novelizace zák. č. 563/1991 Sb.....	18
2.5.3.	Mimořádné náklady a výnosy a novelizace zák. č. 563/1991 Sb.....	18
<b>2.6.</b>	<b>Účtový rozvrh a volné účty .....</b>	<b>18</b>
<b>2.7.</b>	<b>Vypovídací schopnost účetních výkazů.....</b>	<b>19</b>
<b>2.8.</b>	<b>Rizika nedostatečného účetnictví – vliv na výpočet vybraných ukazatelů finanční analýzy .....</b>	<b>20</b>
3.	Cíl práce a metodický postup.....	21
<b>3.1.</b>	<b>Cíl práce.....</b>	<b>21</b>
<b>3.2.</b>	<b>Metodický postup.....</b>	<b>21</b>
4.	Praktická část.....	24
<b>4.1.</b>	<b>Podnik ABC, s.r.o. – účtový rozvrh .....</b>	<b>24</b>
4.1.1.	Návrh účtového rozvrhu – tvorba analytických účtů .....	24

4.1.2.	Analýza účtového rozvrhu - využití analytických účtů dle účtových tříd.....	25
4.1.2.1.	Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek.....	25
4.1.2.2.	Účtová třída 1 – Zásoby.....	29
4.1.2.3.	Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky.....	33
4.1.2.4.	Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy.....	34
4.1.2.5.	Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky.....	37
4.1.2.6.	Účtová třída 5 – Náklady.....	38
4.1.2.7.	Účtová třída 6 – Výnosy.....	41
4.1.2.8.	Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty.....	42
4.1.2.9.	Účtová třída 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví.....	43
<b>4.2.</b>	<b>Volné účty v účtovém rozvrhu podniku ABC, s. r.o.....</b>	<b>43</b>
<b>4.3.</b>	<b>Srovnání využití analytických a volných účtů v účetním rozvrhu .....</b>	<b>45</b>
<b>4.4.</b>	<b>Podrozvahová evidence podniku MEDISIZE CZ, s.r.o. ....</b>	<b>46</b>
<b>4.5.</b>	<b>Finanční analýza – rozdíly v hodnocení.....</b>	<b>50</b>
5.	Shrnutí výsledků a diskuze.....	58
6.	Závěr.....	66
	Summary.....	68
	Přehled použitých zdrojů.....	69
	Seznam zkratk	
	Seznam obrázků	
	Seznam tabulek	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

## 1. Úvod

Základní a nejvyšší zásadou vedení účetnictví je věrný a poctivý obraz. Věrný znamená, že všechny položky účetní závěrky vykazují skutečný stav a poctivý, pokud jsou použity takové účetní metody, kterými je dosažen věrný obraz účetní jednotky. Účetní závěrka je vyvrcholením a uzavřením dat určitého období, nejčastěji kalendářního roku. Závěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisků a ztrát, přílohy v účetní závěrce, výkazu o změnách peněžního toku a výkazu o změnách vlastního kapitálu. Pro objektivní a maximální vypovídací schopnost účetní závěrky by se podniky měly zaměřit na zachycení všech hospodářsky významných skutečností, o kterých se neúčtuje na rozvahových účtech, a nenajdeme je v rozvaze. Jedná se převážně o využívání cizího majetku, k němuž nebylo nabyto vlastnické právo (např. nájem, leasing, hypotéky) a dále také informace týkající se pohledávek, závazků a zásob a není o nich účtováno v účetních knihách. Účetní jednotky, které mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu, by tyto údaje měly uvádět v příloze účetní závěrky. Pro vykazání skutečností, které nejsou uvedeny v rozvaze, jsou vymezeny právě podrozvahové účty. Při efektivním využití těchto účetních metod v souladu s účetními zákony, předpisy a požadavky podniku, je docílen obraz objektivního a věrného účetnictví. Tohoto výsledku však u některých podniků není dosaženo. Důvodem jsou chyby, opomenutí, či špatné nastavení v interních směrnících. V účetnictví se aktiva a pasiva, náklady a výnosy sledují z globálního hlediska na syntetických účtech. Pokud má podnik potřebu sledovat záznamy podrobněji a účelněji, přiřadí si k jednotlivým syntetickým účtům analytické, popřípadě i volné účty. U větších účetních jednotek, nebo v případě potřeby podrobnějšího sledování výroby interními uživateli je k finančnímu účetnictví zavedeno vnitropodnikové účetnictví. Jedním ze způsobů organizace vnitropodnikového účetnictví je účtování v rámci účtů finančního účetnictví s přiřazenými analytikami. V průběhu účetního období může účtový rozvrh obsáhnout velký objem analytických účtů a vznikají tak komplikace z důvodu nepřehlednosti. Tato situace nastane například při sledování různých druhů spotřeby materiálu v rámci účtové skupiny 50 účtového rozvrhu. Na tomto místě je vhodné zavedení tzv. volných účtů. V případě účtové skupiny 50 lze využít například neobsazené syntetické účty 505 – 509.

Konkrétní volba a třídění analytických a volných účtů je pouze v kompetenci účetní jednotky. Je proto důležité takové nastavení a zapracování do vnitropodnikové



směrnice, aby nejlépe splnilo požadavky, které jsou na podnik kladeny. Správné a efektivní nastavení by mělo být pro účetní jednotku užitečné a sloužit, nejen k daňovým účelům, ale hlavně k řízení podniku a popř. také jako podklad ke kontrole či případnému soudnímu řízení.

Všechny uvedené účetní postupy mají značný vliv na vypovídací schopnost účetní závěrky a následně zpracování finanční analýzy podniku. Pokud jsou tyto finální informace zkreslené nesprávnými účetními postupy, chybami, či úmyslným využitím kreativního účetnictví, má to významný dopad na rozhodování vnitřních i vnějších uživatelů a další rozvoj podniku.

## **2. Literární přehled**

### **2.1. Význam účetnictví**

Úkolem účetnictví je zachytit všechny hospodářské informace o podniku a věcně a časově uspořádat. Výstupem jsou ucelené informace na určité požadované úrovni. Předmětem je sledování nákladů a výnosů a zjištění výsledku hospodaření. Dále zobrazení majetkové struktury podniku (aktiv) a zdrojů majetkového krytí (pasiv). Cílem je věrné a poctivé zobrazení hospodářské reality podniku. Toto je důležité pro finanční řízení podniku a zajištění srovnatelnosti výstupních účetních informací jak v národním tak i v mezinárodním měřítku (Šteker & Otrusinová, 2016).

### **2.2. Legislativní úprava účetnictví v České republice**

Účetní systém v České republice je tvořen soustavou předpisů, zákonů a norem. Jsou to zejména:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Výše uvedené předpisy upřesňují povinnosti účetních jednotek při vedení účetnictví. (Ryneš, 2014)

Zákon č. 563/1991 Sb. stanovuje způsob, rozsah vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. určuje zejména rozsah účetní závěrky, směrnou účtovou osnovu na úrovni účtových skupin, účetní metody a konsolidovanou účetní závěrku. Úlohou Českých účetních standardů je, aby účetní jednotky používaly účetní metody v souladu se Zákonem o účetnictví. Vydává je Ministerstvo financí a obsahují popis metod a postupů účtování (Skálová & al., 2019).

### **2.3. Důvody vzniku podrozvahové evidence a její význam**

V účetnictví je důležité, aby všechny účetní případy byly zachyceny a z věcného hlediska správně roztrženy a sumarizovány. K tomu slouží kromě rozvahových, výsledkových, závěrkových, syntetických a analytických také podrozvahové účty.

Podrozvahové účty jsou určeny pro evidenci majetku a závazků, které nejsou vykázány v rozvaze (Šteker & Otrusínová, 2016).

U větších podniků se většinou jedná o velké množství hospodářsky významných transakcí, které nespĺňují podmínky pro zaúčtování v účetních knihách a není v silách účetních je evidovat v jiných externích evidencích. Podrozvahová evidence je tak významným zdrojem pro uvedení těchto informací v příloze v účetní závěrce.

### **2.3.1. Právní úprava a zásady účtování na podrozvahových účtech**

Podle § 13 odst. 1 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb. účtují účetní jednotky mimo jiné v knihách podrozvahových účtů, v nichž se uvádějí účetní zápisy, o kterých se neúčtuje v deníku a hlavní knize. Podrozvahovou evidenci nemají povinnost vést podle § 13 a odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Základní postupy účtování na podrozvahových účtech vymezuje Český účetní standard pro podnikatele (ČÚS). Jak již bylo zmíněno, podrozvahové účty jsou vyhrazeny pro skutečnosti, jež jsou podstatné pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a nenapĺňují znaky pro zaúčtování na rozvahové účty. Účtuje se v účtových skupinách 75 až 79.

Dle bodu č. 2. 3. 2. ČÚS č. 001 se na podrozvahových účtech sledují především

- přijatá depozita a hypotéky
- najatý a propachtovaný majetek
- majetek přijatý do úschovy
- zásoby přijaté ke zpracování
- směnky k inkasu použité k úhradě do doby jejich splatnosti
- přísně zúčtovatelné tiskopisy
- pohledávky a závazky ze smluvních pokut a úroků z prodlení (účtované do 31. 12. 2000)
- odepsané pohledávky
- poskytnutá a přijatá zástavní práva a zajištění
- závazky a pohledávky z leasingu
- závazky a pohledávky z pevných termínových operací
- závazky a pohledávky z opcí

Pro zachování principu podvojnosti se účtuje souvztažně s evidenčním účtem zařazeným do účt. sk. (účetové skupiny) 79. Požadavky na vytváření podrozvahových účtů k určitému majetku a závazkům jsou řešeny v jednotlivých ČÚS následovně:

- odepsaná pohledávka a přijatá úhrada odepsané pohledávky (bod č. 4. 4. 3. ČÚS č. 005)
- směnky jako zajišťovací prostředky (bod č. 2. 1. 3. ČÚS č. 008)
- ručení pozdějším majitelům směnky, které vzniklo z titulu převodů směnky, s výjimkou eskontu a to od okamžiku převodu do dne vyinkasování směnky (bod č. 2. 1. 4. ČÚS č. 008)
- dlouhodobý majetek – položky uvedené v ČÚS č. 001, evidence majetku a technického zhodnocení při dotaci ve výši 100%, poskytnuté záruky a jiné obdobné závazky (bod č. 6. 7. ČÚS č. 013)
- cenné papíry a podíly, jež mají nulové ocenění (nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad, cena vkladu je převyšena závazky a jsou tak v záporné hodnotě. (bod č. 3. 2. a 5. 6. ČÚS č. 014)
- zásoby předané účetní jednotce ke zpracování nebo skladování, vypůjčené a omylem došlé – uvede se druh zásob a jejich ocenění (bod č. 5. 6. ČÚS č. 015)
- odepsané dluhy po dobu tří let od účinnosti usnesení soudu o potvrzení vyrovnání (bod č. 2. 2. 2. ČÚS č. 021) a nuceného vyrovnání (bod č. 3. 2. 2. ČÚS č. 021).

Podle ustanovení § 19 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb. platí, že počáteční zůstatky podrozvahových účtů, jimiž se otevírá účetní období, musí navazovat na konečné zůstatky podrozvahových účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo.

### **2.3.2. Problematika a postupy účtování na podrozvahových účtech**

Podrozvahové skutečnosti nemají stanoven přesný postup pro účtování. Mnoho účetních jednotek tyto metody podceňuje a ani je nevyužívají, a to i v případech, kdy vlastní majetek na leasing, odpisují nedobytné pohledávky, či mají v úschově zásoby ke zpracování od jiného subjektu. Neznalost této problematiky, nebo neochota ze strany účetních z důvodu pracnosti zavést a dodržovat výše uvedené účetní postupy, vede následně ke zkreslenému a neobjektivnímu zobrazení skutečnosti. Položky, které jsou

zaúčtované v podrozvaze, neovlivní výkazy účetní závěrky, ale vytvoří podklad pro sestavení přílohy v účetní závěrce, či pro sledování dalších skutečností, které nejsou nikde jinde zachyceny a jsou potřebné například pro účely jednotlivých daní. Důležité je podrozvahové účty pravidelně inventarizovat z důvodu zachycení všech důležitých ekonomických skutečností včetně pravidelného doplňování účtového rozvrhu a vnitropodnikové účetní směrnice.

Pro podrozvahové účty jsou vymezeny ve směrné účtové osnově účtové skupiny 75 až 79 (příloha č. 4 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Není nutné účtovat podvojně, ale většina účetních programů umožňují jen podvojně zápisy. Pro zachování podvojnosti je proto používán pomocný vyrovnávací účet 799.

Přestože je pouze v kompetenci účetní jednotky, jaký způsob účtování si v podrozvaze stanoví, obecně se provádí tímto způsobem:

MD 7xx/ D 799                      zařazení do podrozvahové evidence

MD 799/ D 7xx                      vyřazení z podrozvahové evidence

7xx    konkrétní syntetický účet

799    vyrovnávací účet společný pro všechny operace

Výsledkem volby vhodného účetního postupu jsou přehledné informace o odepsaných pohledávkách, majetku na leasing včetně aktuálního stavu závazků z leasingu a o využívaném cizím majetku (Bulla, 2006).

### **2.3.3. Vnitřní účetní směrnice – podrozvahové účtování**

Vnitřní účetní směrnice je součástí systému vnitřních předpisů podniku. Smyslem směrnic je aplikace zákonů a předpisů na konkrétní podmínky účetní jednotky. Vnitřní směrnice je možné rozčlenit do dvou skupin:

a) Směrnice, které vyplývají nepřímo z legislativy, např. účtový rozvrh, podpisové vzory, oběh účetních dokladů, dlouhodobý majetek a odpisy, zásoby, rezervy atd.

b) Ostatní směrnice, jejichž vytvoření usnadňuje fungování jednotlivých činností účetní jednotky. Mezi ně patří právě účtování na podrozvahových účtech (Šteker & Otrusinová, 2016).

Ve vnitřní účetní směrnici je stanovena náplň pro podrozvahovou evidenci a účetní postupy pro podrozvahové účty. Vymezeny jsou účtové skupiny 75 až 79 a členění je plně v kompetenci účetní jednotky. Účtový rozvrh je nutné zpracovat v rámci syntetického a analytického členění podrozvahových účtů s ohledem na co nejúčelnější použití konkrétní účetní jednotky. Podrozvahové účty je možné členit například následovně:

- 751 odepsané pohledávky
- 752 majetek na leasing
- 753 závazky z leasingu
- 754 majetek přijatý do úschovy, komise, zápůjčky apod.
- 755 zásoby přijaté ke zpracování
- 756 směnky k inkasu
- 761 drobný dlouhodobý hmotný majetek
- 762 drobný dlouhodobý nehmotný majetek
- 799 evidenční účet podrozvahové evidence

Další možné členění je podle charakteru podrozvahových aktiv a pasiv a účtování na odpovídající stranu účtu podle typu účtované položky.

- 75 podrozvahová aktiva (majetek a pohledávky)
- 77 podrozvahová pasiva (závazky)
- 79 evidenční účet podrozvahové evidence

(Bulla, 2007)

#### **2.3.4. Leasing – podrozvahové účtování**

V současné době využívá řada firem, např. k pořízení automobilů pro účely podnikání, formu finančního nebo operativního leasingu. Najatá vozidla jsou většinou poskytována zaměstnancům pro plnění služebních povinností. Pro evidenci těchto vozidel je často v praxi využívána pouze operativní evidence, kde se sledují všechny údaje o vozidle. Z pohledu Zákona o účetnictví by měly účetní jednotky sledovat důležité majetkoprávní skutečnosti. V tomto případě se jedná o využívání cizího majetku, k němuž nemá účetní jednotka vlastnické právo. Povinností je sledování najatých vozidel v podrozvahové evidenci a podle § 39 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je nutností uvést tyto informace v příloze účetní závěrky.

Dle českých právních a účetních předpisů eviduje pronajatý majetek v rozvaze pouze vlastník majetku, tj. pronajímatel. Nájemce zahrne tento majetek do podrozvahové evidence a další účtování se týká jednotlivých splátek leasingu. Příkladem může být zaúčtování majetku s pořizovací hodnotou 10 000 000 Kč a hodnotou leasingové smlouvy 13 000 000 Kč.

Zaúčtování majetku do podrozvahy	10 000 000 Kč	751 / 799
Zaúčtování závazku do podrozvahy	13 000 000 Kč	799 / 771

Podrozvahový majetek je průběžně ponižován ve výši odpisů a podrozvahový závazek ve výši jednotlivých splátek leasingové společnosti. Po skončení leasingového vztahu jsou tyto podrozvahové položky v nulové výši (Hinke & Bárková, 2010).

## **2.4. Analytické účty jako součást soustavy účtů**

V účetnictví se rozeznávají kromě rozvahových, výsledkových, závěrkových, také účty syntetické a analytické. Jako syntetické se označují rozvahové a výsledkové účty. K podrobnějšímu členění syntetického účtu se používají účty analytické v libovolném množství a to podle potřeb účetní jednotky (Šteker & Otrusínová, 2016).

Každý podnikatel potřebuje správné a setříděné informace. Vnitropodnikové požadavky každé účetní jednotky jsou jiné a vedou vždy k vytvoření specifického systému a pravidel analytického členění. V tomto ohledu je důležité zvolit vhodný účetní program nebo celý informační systém (Hruška, 2001).

### **2.4.1. Právní úprava a zásady účtování na analytických účtech**

Analytické účty zřizuje účetní jednotka podle § 14 zákona č. 563/1991 Sb. a § 46 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dle bodu 2. 2. 1. ČÚS č. 001 vytváří účetní jednotka v rámci syntetických účtů analytické účty a bere v úvahu tato hlediska pro členění:

- podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob a místa uložení nebo umístění při účtování o majetku. Odděleně se sleduje majetek, který je zatížený věcným právem, či převedené nebo poskytnuté zajištění. U pohledávek se člení podle jednotlivých dlužníků. Cenné papíry se sledují z hlediska umořovacího řízení.
- závazků podle jednotlivých dlužníků a věřitelů
- závazků a pohledávek dle časového hlediska – krátkodobé, dlouhodobé

- podle účtované měny
- podle položek účetní závěrky (včetně požadavků na sestavení přílohy v účetní závěrce)
- pro daňové účely tj. zejména pokud jde o výdaje na zajištění a dosažení příjmů, příjmy pro potřeby DPH, spotřebních, silničních daní atd. pro potřeby zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního zabezpečení
- z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky
- podle požadavků externích uživatelů účetních údajů, zejména bank, burz, Českého statistického úřadu (bod č. 2. 2. 1 ČÚS č. 001)

Další požadavky na analytické účty jsou uvedeny v ČSÚ pro podnikatele řešících účtování jednotlivých složek majetku a závazků (bod č. 2. 2. 2 ČÚS č. 001).

#### **2.4.2. Tvorba analytických účtů a postupy účtování v účetních knihách**

V knihách analytických účtů se rozvádí účetní položky hlavní knihy v podrobnějším členění. Forma vedení knihy analytických účtů není právně zakotvena. Je plně v kompetenci účetní jednotky, jakou úpravu si zvolí. Podmínkou je, aby souhrnné částky obratu a zůstatku na jednotlivých analytických účtech odpovídaly peněžním částkám na odpovídajících syntetických účtech, k nimž jsou tyto knihy vedeny. Musí být užito vyjádření pouze v peněžních jednotkách (Skálová & al., 2019).

Analytické účty jsou tvořeny v souladu s účetní legislativou a jejich uspořádání v rámci syntetického účtu může být nahodilé. Důležité je, aby účetní jednotka měla s pomocí analytické evidence přehled o svém hospodaření a bylo možné operativně získat potřebné informace z účetnictví. V praxi často dochází ke vzniku nesourodé analytiky a ke snížení vypovídací schopnosti pro uživatele. Při tvorbě účtového rozvrhu v podniku není nutné zahrnovat všechny syntetické účty ze směrné účtové osnovy. Pro přehlednost stačí, když budou založeny jen ty účty, které jsou využívány a opakují se (Hruška, 2001).

Výsledný analytický účet může být tvořen od čtyř míst dále. Standartní účetní programy nabízí šestimístné číslování. Návrh podoby výsledného analytického účtu, knihy analytické evidence a hlavní knihy je uveden v Tabulkách 1 - 4.



**Tabulka 1: Vzor analytického účtu**

## Účet 518101 – nájemné výrobní hala

účtová třída	5 náklady
účtová skupina	51 služby
syntetický účet	518 ostatní služby
analytický účet	518101 nájemné - výrobní hala

Zdroj: (Strouhal &amp; al., 2010)

**Tabulka 2: Vzor knihy analytické evidence**

## Účet 518101 – nájemné výrobní hala

Datum	Doklad	Popis	Obrat		Zůstatek	
			MD	D	MD	D
6. 1. 2019	FAP 1005	nájemné hala leden 2019	20 000		20 000	
5. 2. 2019	FAP 1016	nájemné hala únor 2019	20 000		40 000	
6. 3. 2019	FAP 1020	nájemné hala březen 2019	20 000		60 000	

Zdroj: (Strouhal &amp; al., 2010)

**Tabulka 3: Vzor knihy analytické evidence**

## Účet 518102 – nájemné administrativní budova

Datum	Doklad	Popis	Obrat		Zůstatek	
			MD	D	MD	D
31. 1. 2019	FAP 1005	nájemné kanceláře leden 2019	12 000		12 000	
28. 2. 2019	FAP 1016	nájemné kanceláře únor 2019	12 000		24 000	
31. 3. 2019	FAP 1020	nájemné kanceláře březen 2019	12 000		36 000	

Zdroj: (Strouhal &amp; al., 2010)

#### Tabulka 4: Vzor hlavní knihy

##### Účet 518 – ostatní služby

Popis	Obrat		Zůstatek	
	MD	D	MD	D
518101 nájemné hala	60 000		60 000	
518102 nájemné kanceláře	36 000		36 000	
<b>518 ostatní služby</b>	<b>96 000</b>		<b>96 000</b>	

Zdroj: (Strouhal & al., 2010)

#### 2.4.3. Analytické členění syntetických účtů jako podklad pro daňové přiznání

Jedním z cílů a povinností vedení účetnictví v souladu s českou účetní legislativou je získání informací k sestavení daňového přiznání. Řada účetních jednotek členění pro daňové účely nerespektuje a díky složitým transakcím, kterými se účetní hospodářský výsledek transformuje na daňový základ, může dojít k chybnému daňovému výsledku. Efektivním nástrojem pro tyto účely je volba jednoznačného systému členění analytických účtů v provázanosti na daňové přiznání. Analytické členění je možné doplnit i v souladu s vnitropodnikovým řízením podniku.

Nákladové a výnosové účty lze členit následovně:

- 5xx / 1xx daňově uznatelné náklady
- 5xx / 2xx vyloučení zisku nebo ztráty - např. prodej CP
- 5xx / 3xx výpočet rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy
- 5xx / 4xx výpočet rozdílu mezi účetní a daňovou zůst. cenou – vyřazení DHM
- 5xx / 5xx daňově uznatelné náklady do výše výnosů párového účtu 6xx / 500
- 5xx / 9xx daňově neuznatelné náklady
  
- 6xx / 1xx zdanitelné příjmy
- 6xx / 2xx vyloučení zisku nebo ztráty - např. prodej CP – párově k účtu 5xx / 2xx
- 6xx / 5xx výnosy navazující na daňovou uznatelnost na účtech 6xx / 5xx
- 6xx / 6xx příjmy vyloučené ze základu daně

6xx / 8xx příjmy vyloučené ze základu daně, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně

6xx / 9xx příjmy osvobozené od daně

V dalších krocích analytického členění by měla účetní jednotka naplnit potřeby pro sestavení kompletní účetní závěrky, vnitropodnikové řízení a požadavky dalších externích uživatelů účetních dat (Skála & Kunešová-Skálová, 1997).

#### **2.4.4. Vnitropodnikové účetnictví a analytické účty**

Český účetní standard č. 001 bod č. 2. 5. 2. určuje zásadu pro vnitropodnikové účetnictví, které je organizováno buď s využitím analytických účtů k finančnímu účetnictví nebo v rámci volných účtových tříd 8 a 9 v samostatném účetním okruhu nebo kombinací uvedených dvou postupů. Je plně v kompetenci účetní jednotky jakou obsahovou náplň účtů si zvolí. Podle bodu 2. 5. 3. ČÚS si účetní jednotka zvolí spojovací účty, pokud je finanční účetnictví vedeno odděleně v samostatném okruhu. Podle bodu 2. 5. 4. ČÚS účty pro vnitropodnikové účetnictví účetní jednotka zahrne do účtového rozvrhu.

Ve vnitropodnikovém účetnictví se sledují především náklady a výnosy v podrobnějším členění, a to podle druhu a jednotlivých útvarů a výkonů. Analytiky účtů zde tvoří společně s dalšími údaji tzv. klíči vnitro účetnictví. Klíče znamenají další podrobnou analytickou evidenci k účtům. Ve většině účetních programů lze v rámci jednoho účetního zápisu nadefinovat syntetický a analytický účet společně se zadáním střediska, výkonu, zakázky atd. Analytikou účtu je zde myšleno pouze druhové podrobnější členění syntetického účtu a analytickou evidencí členění odpovědnostní, výkonové apod., neboli tzv. klíčování (Dušek, 2019).

Prvotní otázkou vnitropodnikového účetnictví je rozlišit účetní informace týkající se nákladů a výnosů, příjmů a výdajů, výnosu, zisku, aktiv a závazků od účetnictví finančního. Způsob zpracování vnitropodnikových účetních informací pro potřeby jednotlivých uživatelů řeší samostatná problematika. Existují dva přístupy jak organizovat vztah finančního a vnitropodnikového účetnictví, které jsou označovány jako jednookruhová a dvouokruhová soustava účetních informací.

Analytické účty jsou využity v jednookruhové soustavě (Obr. 1). Je nutné vytvořit takový systém analytické evidence, aby byly naplněny požadavky nejen věcné

náplně účtů, ale i hledisko v rámci středisek a výkonů (Fibírová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

**Obrázek 1 - Jednookruhová soustava účetnictví**



Zdroj: (Hlaváčková & Šafařík 2014)

Podle Štohra (2019) lze použít následující účtový rozvrh pro jednookruhové vnitropodnikové účetnictví

### **Účtová třída 5 - Náklady a 6 – Výnosy**

#### **Centralizovaná a decentralizovaná evidence**

5xx/ HS Prvotní náklady (účty finančního účetnictví)

6xx/ HS Prvotní výnosy (účty finančního účetnictví)

599/ HS Druhotné náklady

699/ HS Druhotné výnosy

395 Vnitřní zúčtování (decentralizovaná evidence)

Podle Duška (2019) je dělení vnitropodnikového účetnictví na okruhy již překonané. Využity jsou syntetické účty 599 a 699 nebo celé účtové třídy 8 a 9 nebo

kombinace obojího. Systém účetnictví je tedy buď neoddělený nebo oddělený. V prvním případě se účtuje vše neodděleně od finančního účetnictví a využívá se klíčování a v druhém případě je finanční účetnictví zaklíčované a oddělené od vnitropodnikového, kdy účty finančního účetnictví jsou kopírovány jinam, ale nezměněny (např. systém SAP).

Podle Hlaváčkové a Šafaříka (2014) se jednotlivé syntetické účty třídy 5 náklady a 6 výnosy člení v rámci analytické části účtů podle hospodářských středisek. Prvotní náklady se účtují nejen na analytických účtech nákladů a výnosů, ale i účtové třídy 1 Zásoby a 38 Přejímané účty aktiv a pasiv. Druhotné náklady jsou účtovány v rámci účtů 599 převod provozních nákladů a 699 převod provozních výnosů.

Analytické členění nákladů a výnosů podle středisek vyvrací Dušek (2019) a to z důvodu zbytečné informace. Význam by to mělo jen v případě, kdy není možné účetní zápisy klíčovat podle středisek. V současné době však většina účetních programů toto umožňuje.

Jedním ze způsobů členění nákladů v rámci vnitropodnikového účetnictví je rozřazení na variabilní a fixní. Výrobní podnik, který zpracovává kalkulace variabilních nákladů, může účtový rozvrh rozšířit o analytické účty pro variabilní jednicové, variabilní ostatní a fixní náklady. Vhodné je doplnění znaku pro daňově neúčinné náklady. Při kombinaci vhodného analytického členění a kalkulačního vzorce v nedokončené výrobě je velkou výhodou jednoduchost při odsouhlasení zůstatků účtů na stav zásob. Pro dosažení efektivity ve vnitropodnikovém řízení je důležité aby účetní jednotka optimálně využila a zkombinovala analytické členění účtů a vedení operativní evidence (Hruška, 2001).

Účtování nákladů a výnosů v rámci analytických účtů využívá většinou následující postupy:

- Zaúčtování prvotních nákladů a výnosů ve finančním účetnictví a převod do vnitropodnikového účetnictví
- Zaúčtování druhotných nákladů a výnosů mezi jednotlivými hospodářskými středisky
- Zaúčtování výkonů hlavní výrobní činnosti – změny stavů nedokončené výroby, vlastní výroby, výrobků zvířat a aktivace materiálu, zboží, služeb a majetku

- Zaúčtování režijních nákladů k výkonům

Přestože platí, že účetní jednotka si volí sama způsob účtování v rámci vnitropodnikového účetnictví, výše uvedené postupy jsou ověřené v praxi. Obsahují všechny změny v oblasti nákladů a výnosů, objemu vlastních zásob a výkonů, které probíhají na hospodářských střediscích (Hlaváčková & Šafařík, 2014).

## **2.5. Novelizace českého účetnictví k 1. 1. 2016**

Od 1. 1. 2016 vstoupila v platnost rozsáhlá novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vč. novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. V souladu s touto novelizací byly změněny i České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhl. č. 500/2002 Sb.

### **2.5.1. Účtová skupina 58 a novelizace zák. č.563/1991 Sb.**

Největší změny v účtování a s podstatným vlivem na vypovídací schopnost účetních dat zasáhly mimo jiné oblast účtové skupiny 58.

#### *Aktivace zásob a majetku a vnitropodnikových služeb*

O aktivaci již není účtováno ve výnosech (účet.sk. 61 a 62 byly zrušeny), ale dochází ke snížení nákladů účet. sk. 58 (dříve mimořádné náklady). Ke změnám došlo též v položkách výkazů, zejména ve výkazu zisků a ztrát. Aktivace majetku a zásob je vykázána v položce „C – Aktivace“ a má zápornou hodnotu.

Cílem této změny měla být správná definice výnosů. Zahrnováním aktivace do výnosů byla narušena jejich vypovídací schopnost. Nové vykazování v nákladech by mělo být objektivnější.

Dle Kouřilové & Nývtové (2017) se účetní předpisy přiblížily mezinárodním, ale v oblasti zemědělské výroby došlo ke zhoršení vypovídací schopnosti. Účty aktivace zásob a změna stavu zásob vlastní činnosti jsou evidenčně nosné, proto jejich sjednocení donutí zemědělské podniky vést podrobnější analytickou evidenci k těmto účtům. Vypovídací schopnost účetních dat je ovlivněna značnou změnou obratu v oblasti zemědělství.

## *Změna stavu zásob vlastní činnosti*

O změně stavu zásob již není účtováno ve výnosech (účet. sk. 61 byla zrušena), ale dochází ke snížení nákladů účet. sk. 58 (dříve mimořádné náklady). Použití účtů sk. 12 zůstává beze změny. Tyto úpravy v účtování mají podle Kouřilové & Nývtové (2017) stejné dopady jako u aktivace zásob a vnitropodnikových služeb. Přesunem vykazování z výnosů do nákladů je porušena jedna z účetních zásad, kterou je zákaz kompenzace.

### **2.5.2. Oceňování zásob vlastní výroby a novelizace zák. č. 563/1991 Sb.**

Od roku 2016 se používají pro ocenění zásob vlastní výroby jak náklady přímé, tak náklady nepřímé variabilní a fixní. Náklady na prodej výrobků nejsou zahrnovány. Dříve se pro ocenění zásob vlastní výroby používaly přímé náklady a započtení režie bylo na rozhodnutí účetní jednotky. Režie je vypočtena na základě kalkulace a podle Kouřilové & Nývtové (2017) právě tato složitost může přinést problém v menších provozech, přestože je logická.

### **2.5.3. Mimořádné náklady a výnosy a novelizace zák. č. 563/1991 Sb.**

Mimořádné náklady a výnosy již nejsou samostatně účtovány v účet. sk. 58 a 68. Sk. 58 je nyní vyhrazena pro změny stavu zásob a aktivací. Mimořádné náklady a výnosy jsou od roku 2016 účtovány na účtech 548, 648 Ostatní provozní náklady a výnosy a 568, 668 Ostatní finanční náklady a výnosy. Pro některá odvětví výroby, např. zemědělství, může tato změna znamenat zneviditelnění těchto skutečností a snížení vypovídací schopnosti. Vzhledem k nepříznivým klimatickým vlivům, škůdcům, nemocem atd. vykazují tyto obory mimořádné náklady ve větším měřítku než v jiných odvětvích (Kouřilová & Nývtová, 2017).

## **2.6. Účtový rozvrh a volné účty**

Účtový rozvrh je pro každé účetní období tvořen na základě směrné účtové osnovy, která je určena vyhláškou Ministerstva financí. Poněvadž směrná účtová osnova ukládá povinnost dodržet členění a označení účtů na úrovni tříd a skupin, je pouze na účetní jednotce jaké syntetické a analytické účty zvolí (Skálová & al., 2019).

Od 1. 1. 2004 již není v platnosti pokyn pro podnikatele, který vymezoval tvorbu účtového rozvrhu v rámci předepsaných syntetických účtů. Účtový rozvrh od té doby nabízí širší spektrum účtů. Nezávazné označení syntetických účtů je však stále dodržováno a není zvykem využívat původně předepsané, avšak od roku 2004, volné účty. V rámci účetních skupin mohou být velkým přínosem. V případech, kdy při sestavení účtového rozvrhu již není prostor na tvorbu dalších analytik nebo se účetní rozvrh stává nepřehledným, je možné využít například syntetický účet 505, 506 ke klasifikaci různých druhů spotřeby materiálu. Ty dále mohou být podrobněji členěny v rámci analytik.

## **2.7. Vypovídací schopnost účetních výkazů**

Hlavní funkcí účetnictví je věrné zobrazení ekonomické skutečnosti podniku. Z účetních dat zpracovaných do účetních výkazů za určité časové období čerpají jak interní, tak externí uživatelé. Interní uživatelé tj. převážně vlastníci, manažeři, zaměstnanci, ale i externí uživatelé tj. např. banky, finanční úřady, věřitelé, mají zájem na tom, aby se na základě informací z účetních výkazů mohli správně rozhodnout. Pro efektivní řízení podnikových financí je důležité čerpat data ze spolehlivě zpracovaných účetních výkazů. Výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS (International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards) je postaveno na zásadním principu věrného pravdivého zobrazení. Pokud budou podniky tyto zásady více využívat, budou mít k dispozici objektivnější a reálnější informace pro další rozhodování (Hinke & Hrdý, 2012).

Konkrétním příkladem rozdílné vypovídací schopnosti výkazů mezi účetními normami ČR a mezinárodními IAS/IFRS je vykazování předmětu finančního leasingu. Dle IAS/IFRS vyazuje leasingový majetek ve svých aktivech nájemce. Dle právních norem ČR je leasingový majetek evidován v aktivech u pronajímatele.

Pro porovnatelnost účetních dat z účetních výkazů z různých zemí je nutné doplnit informace o nevykázaných aktivech a pasivech do přílohy v účetní závěrce na základě účtování v podrozvahové evidenci. Tyto ucelené informace vyvozené z účetnictví jsou důležité například pro potenciální investory, kteří se rozhodují kam efektivně investovat svůj kapitál (Hinke & Bárková, 2010).



## **2.8. Rizika nedostatečného účetnictví – vliv na výpočet vybraných ukazatelů finanční analýzy**

Úspěšnost podniku a cíl finančního řízení se odvíjí od strategického rozhodování managementu. K tomu je nutné mít k dispozici objektivní rozbor výkonnosti firmy. Finanční analýza je vhodný nástroj, který pomůže vyhodnotit minulé, současné i budoucí období (Brychta & al., 2018)

Porušením zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví z důvodů chyb, nepřesností nebo úmyslným zkreslováním údajů, dochází vždy ke zkreslení účetních dat a ke snížení vypovídací schopnosti účetních výkazů. K chybám v účetnictví může docházet v případech chybného oceňování, odpisování, nesprávně provedenou inventarizací a špatným nastavením vnitropodnikových směrnic. Následek se projeví ve špatném vyčíslení aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Vybrané poměrové ukazatele finanční analýzy jsou vlivem těchto vstupních dat zkresleny, neobjektivně interpretovány a zároveň je porušena schopnost srovnání mezi podniky (Telecký, 2017).

Česká účetní legislativa upřednostňuje vymezení právní formy před ekonomickou podstatou konkrétní skutečnosti. Z těchto důvodů podnik nezahrnuje do svých aktiv například majetek či výrobní prostory, které má dlouhodobě v pronájmu. Součástí cizích zdrojů nejsou tak závazky z leasingu ani závazky, které plynou z aktivace dlouhodobého pronájmu. Finanční analýza je zkreslená například ve vztahu k vykázanému obratu a rentability aktiv, likvidity a zadluženosti (Knápková & al., 2017).

### **3. Cíl práce a metodický postup**

#### **3.1. Cíl práce**

V bakalářské práci jsou analyzovány a prezentovány možnosti a využití podrozvahové evidence, analytických a volných účtů v podvojném účetnictví. Tyto účetní metody nejsou vždy v souladu s požadavky na věrný a poctivý obraz účetnictví. Přestože jsou účetní informace zpracovány věcně správně, tzn. je splněno účetní a daňové hledisko, problémem je efektivnější využití účetnictví pro řízení podniku. Cílem je soustředit možnosti, které nabízí účtování na podrozvahových, analytických a volných účtech a prezentovat jejich přínos pro objektivnější interpretaci účetních dat a výkazů a pro řízení podniku. V rámci třech dílčích cílů budou na dvou konkrétních podnicích vyhodnoceny následující postupy:

1. analýza vytvořeného účtového rozvrhu
2. srovnání využití analytických a volných účtů
3. provedení výpočtů vybraných poměrových ukazatelů finanční analýzy ze stávajících dostupných dat účetních výkazů a vyhodnocení do jaké míry budou ovlivněny jejich hodnoty po úpravách ve výkazech na základě zahrnutí aktualizovaných údajů podrozvahy.

#### **3.2. Metodický postup**

Pro sepsání práce bylo nutné nejdříve vyhledat a prostudovat danou problematiku včetně legislativních předpisů. Literární přehled je zpracován v souladu s metodikou k vypracování bakalářské práce. V úvodní části jsou zanalyzovány možnosti a využití podrozvahové evidence s ohledem na legislativní úpravu. Specifikována je problematika a postupy účtování na podrozvahových účtech s možností konkrétního zaúčtování v případě leasingu. Dále jsou popsány možnosti, zásady a využití analytických a volných účtů s podrobnějším vymezením ve vztahu k daňovému přiznání k dani z příjmu a vnitropodnikovému účetnictví. Zmíněna je také rozsáhlá novela Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platná od 1. 1. 2016 a její dopady v oblasti účt. sk. 58 a mimořádných nákladů. Ve druhé části literárního přehledu je

charakterizován vliv výše uvedených účetních metod na vypovídací schopnost účetních výkazů a na rozhodování uživatelů účetních informací. V závěru literárního přehledu jsou popsána rizika, která mohou nastat při nedodržování požadovaných účetních postupů. Výsledky z teoretické části jsou využity jako podklady k aplikaci, jak na zvolený podnik fiktivní, tak na podnik reálný. V praktické části jsou poznatky z přehledu literatury promítnuty na dvou případech. Pro možnost tvorby účtového rozvrhu a následné analýzy analytických a volných účtů byl zvolen fiktivní podnik s názvem ABC, s.r.o. Pro vytvoření účelného systému analytických a volných účtů je nutné znát podnik podrobněji. Nestačí data ze zveřejněné účetní závěrky či webových stránek podniku. V mém případě nebyla možnost s odpovídajícím podnikem osobně spolupracovat, proto byl zvolen podnik fiktivní. V úvodu praktické části je stručně popsán provoz a výroba fiktivního podniku ABC, s.r.o. a na základě těchto údajů je zpracován účtový rozvrh pro účtování v rámci účtů finančního účetnictví, podrozvahové evidence a vnitropodnikového účetnictví. K účtům, jejichž povaha a potřeby účetní jednotky to vyžadují, je navržena jejich analytická část. V rámci analýzy účtového rozvrhu je u jednotlivých tříd a skupin veden praktický význam analytického třídění.

Pozornost je věnována také analytickým účtům zásob ve vztahu k jejich ocenění a vnitropodnikovému účetnictví v soustavě neodděleného účetnictví jednookruhového. Zde jsou navrženy analyticky pro roztrídění variabilních a fixních nákladů. Poněvadž se jedná o větší podnik dělený na více útvarů, při vnitropodnikovém účtování již v některých případech nestačí třímístné analytické třídění pouze v rámci účtů finančního účetnictví, ale je navrženo analytické třídění v rámci vnitropodnikových účtů volných účtových tříd 8 a 9. Ty jsou též zpracovány do účetního rozvrhu. Na tomto místě už je větší prostor pro identifikaci vnitropodnikového účetního zápisu společně s přiřazeným klíčem – středisko, výkon, zakázka, stroj. V závěru části týkající se sestaveného účtového rozvrhu jsou porovnány a vyhodnoceny možnosti a využití analytických účtů s možnostmi a využitím volných účtů ve vybrané účtové skupině.

Reálný podnik MEDISIZE CZ, s.r.o. byl vybrán pro aplikaci poznatků týkající se rizik při nevyužívání podrozvahové evidence. Potřebná data pro výpočty vybraných ukazatelů finanční analýzy byla čerpána z účetní závěrky ve zveřejněné výroční zprávě podniku za rok 2016 z webových stránek Ministerstva spravedlnosti, portálu

Justice.cz. Dalším důvodem výběru reálného podniku je prezentace skutečného problému, k němuž dochází při opomenutí zaúčtování důležitých skutečností. Pro názornost vzniklých rozdílů v hodnocení zmíněného podniku MEDISIZE CZ, s.r.o., kdy nebylo přihlédnuto k určitým podrozvahovým hodnotám, je provedena finanční analýza v rámci vybraných poměrových ukazatelů. Pro co nejpřesnější vyčíslení předchází samotným výpočtům úpravy hodnot zkoumaného majetku na straně aktiv, pasiv a nákladů. Výsledné hodnoty jsou nakonec porovnány a vyhodnoceny. Část výsledků z fiktivního podniku, konkrétně účtový rozvrh podrozvahové evidence, byl dále využit k zaúčtování a sestavení podrozvahové evidence reálného podniku MEDISIZE CZ, s.r.o.

Na základě dostupných informací z přílohy v účetní závěrce byly uvedeny hospodářské skutečnosti, které mají významný rozsah, nejsou zachyceny v rozvaze a jsou zmíněny v příloze v účetní závěrce. Jedná se o hmotný majetek, závazky z finančního leasingu, pronajatý a zapůjčený majetek a drobný dlouhodobý majetek.

V závěru jsou výsledky vyhodnoceny, porovnány a okomentovány. Finálně jsou vyhodnocena rizika v souvislosti s vypovídací schopností účetních dat a navržena případná opatření.

## 4. Praktická část

### 4.1. Podnik ABC, s.r.o. - účtový rozvrh

V souladu s účetními a právními předpisy by měla účetní jednotka vytvořit vnitřní směrnici také pro vedení účetnictví. Ve většině případů tento úkol stojí na účetní podniku. Je vhodné, aby se na této tvorbě podíleli také např. majitelé firem, ekonom, či daňový poradce nebo auditor.

Účtový rozvrh s finančními, podrozvahovými a vnitropodnikovými účty včetně analytického třídění je interní záležitostí, a proto málokterý podnik připustí, aby jim někdo do tohoto systému nahlížel. Z tohoto důvodu jsem pro první část praktické části bakalářské práce zvolila fiktivní podnik s názvem ABC, s.r.o.

Podnik ABC, s.r.o. se zabývá výrobou dřevěného nábytku. Je rozdělen na několik středisek. Ve vlastním obchodě prodává nejen vlastní výrobky, ale i nakoupené zboží podobného sortimentu. Podnik má 3 společníky, kteří jsou zároveň zaměstnání na vedoucích pozicích. Celkem je zde zaměstnáno 60 stálých zaměstnanců a 20 na příležitostné práce. Účetní jednotka je podnikem, který má povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu a v rámci vnitřní směrnice vytvořila účtový rozvrh v souladu se směrnou účtovou osnovou, který je přílohou č. 1 bakalářské práce.

#### 4.1.1. Návrh účtového rozvrhu – tvorba analytických účtů

V rámci jednotlivých tříd a skupin byly navrženy pro daný podnik analytické účty. Na základě zvolených pravidel analytického účtování by měl být k dispozici účelný a rychlý přehled informací jak pro interní uživatele, tak pro výstupy externí. Přínos takto navržených analytických účtů bude uveden u každé účtové třídy a skupiny.

#### Účtový rozvrh ABC, s.r.o., rok 2019 - struktura analytického účtu

Účtový rozvrh je tvořen účty, které mají šest míst. První až třetí místo je vyhrazeno pro syntetický účet a čtvrté až šesté místo pro analytický účet. Jak již bylo zmíněno, vytvořený účtový rozvrh fiktivního podniku ABC, s.r.o. pro účetní období roku 2019 je přílohou č. 1 této bakalářské práce.

#### **Struktura analytického účtu: x x x . x x x**

- [----- 1.analytický znak (1. AZ)
- [----- 2.analytický znak (2.AZ)
- [----- 3.analytický znak (3.AZ)

#### 4.1.2. Analýza účtového rozvrhu - využití analytických účtů dle účtových tříd

Po zpracování účtového rozvrhu následuje analýza zvolených pravidel analytických účtů. K účtové třídě 1 - 4 je vytvořen přehled (Tab. 5 - 9). Každé příslušné účtové skupině náleží popis analytického účtu. Účtová třída 5 a 6 je vzhledem ke specifickému a obsáhlejšímu třídění popsána jen ve vztahu k významným položkám. Pravidla analytického třídění jsou též vysvětlena i v účtové třídě 7 a volných účtových třídách 8 a 9.

Použité zkratky v tabulkách a textu: **AÚ** – analytický účet, **SÚ** – syntetický účet, **AE** – analytická evidence, **AZ** – analytický znak, **Z** – znak, **DL** – dlouhodobé, **KR** – krátkodobé

##### 4.1.2.1. Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

K účtové třídě 0 je nezbytně nutné vést inventární karty. Současné účetní programy umožňují evidovat inventární karty v elektronické podobě v návaznosti na pohyby v účetnictví. Číslo inventární karty je zároveň analytikou účtu, pokud není navrženo jiné třídění. Součet hodnot dle inventárních karet a analytik k jednomu syntetickému účtu musí odpovídat celkové hodnotě příslušného syntetického účtu. Důležité je nastavení jednotného pravidla pro provázanost mezi souvisejícími skupinami účtů (např. 02 – dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný souvisí se sk. 04, 05, 08, 09)

**Tabulka 5 : Účtová třída 0 – pravidla tvorby analytických účtů**

Skup.	AÚ			Název účtu	Popis analytického účtu (AÚ)
	1.	2.	3.		
<b>01 013</b>	0	0	1	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b> <u>Software</u> Účetní sw	Třídění podle jednotlivých programů, licencí 1. - 3. AZ = číslo inv. karty
<b>02 022</b>	2	0	8	<b>Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný</b> <u>Samostatné movité věci a soubory movitých věcí</u> Sestava kancelářského nábytku	1. AZ      2 = movitý majetek 1 = nemovitý majetek 2.- 3. AZ - číslo inv. karty

<b>03</b>				<b>Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný</b>	Třídění podle katastrálních území, obcí, druhů pozemků, parcelních čísel
<b>031</b>	0	1	9	<u>Pozemky</u> Parc. č. 19, ost. plocha	1. - 3. AZ = č. pozemku
<b>04</b>				<b>Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek</b>	1. AZ = 3. Z SÚ sk. 01
<b>041</b>	3	0	1	<u>Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku</u> Pořízení úč. sw inv. č. 1	2. - 3. AZ = číslo inv. karty

↓  
013 001 – účetní sw inv. č. 1 – provázanost skupin č. 01 a 04

<b>042</b>				<u>Pořízení dlouhodobého hmotného majetku</u>	1. AZ = 3. Z SÚ. sk. 02
	1	0	3	Poř. adm. budovy inv. č. 3	2. - 3. AZ = číslo inv. karty

↓  
021 003 – administrativní budova inv. č. 3 – provázanost skupin č. 02 a 04

<b>05</b>				<b>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek</b>	
<b>051</b>				<u>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</u>	1. AZ = 3. Z SÚ sk. 01
	3	0	2	Posk. záloha na sw pro řízení výr. inv. č. 2	2. - 3. AZ = číslo inv. karty

↓  
013 002 - sw pro řízení výroby inv.č. 2 - provázanost skupin č. 01 a 05

<b>052</b>				<u>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</u>	1. AZ = 3. Z SÚ sk. 02, 04
	2	0	7	Posk. záloha na výr. a montážní linku inv. č. 7	2. - 3. AZ = číslo inv. karty

↓  
022 207 - výrobní a montážní linka - provázanost znaku pro movitý majetek  
042 207 - pořízení – výrobní a montážní linka - // -

<b>053</b>				<u>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</u>	1. AZ = 3. Z SÚ sk. 06
	5	0	1	Posk. záloha na pořízení dluhopisu inv.č. 1	2. - 3. AZ = číslo inv. karty

↓  
065 001 - Dluhový cenný papír, státní, splatnost 2019, inv. č. 1 – provázanost znaku pro fin. majetek

<b>06</b> <b>065</b>	0	0	1	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b> <u>Dluhové cenné papíry držené do splatnosti</u> Dluhový cenný papír, státní, splatnost 2019, inv. č. 1	1.- 3. AZ = číslo inv, karty fin. majetku
<b>069</b>	1	2	1	<u>Ostatní dlouhodobý finanční majetek</u> ČSOB, termín 2023, TV	1. AZ = 1 = banka ČSOB 2. AZ = 2 = termín 5 let 3. AZ = 1 = druh TV Stejně členění použito v provázanosti na sk. 23 – krátkodobé úvěry, SÚ 221 bankovní účty a 461 bankovní úvěry
<b>07</b> <b>073</b>	0	0	2	<b>Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku</b> <u>Oprávky k softwaru</u> Oprávky k sw pro řízení výroby	1. - 3. AZ = číslo inv. karty nehm. majetku Stejně pravidlo třídění použito v provázanosti na příslušný účet sk. 01
<b>08</b> <b>082</b>	0	0	7	<b>Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku</b> <u>Oprávky k samostatným mov. věcem a souborům movitých věcí</u> Oprávky– výr.a mont. linka inv. č. 7	1. - 3. AZ = číslo inv. karty hm. majetku Stejně pravidlo třídění použito v provázanosti na příslušný účet sk. 02
<b>09</b> <b>092</b>	1	0	3	<b>Opravné položky k dlouhodobému majetku</b> <u>Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku</u> Opravná položka k adm. budově inv. č. 3	1. AZ = 3. Z SÚ. sk. 02, 08 2. - 3 AZ = třídění podle inv. karet

↓  
021 103 - admin. budova inv. č. 3 - provázanost znaku pro nemovitý majetek  
081 003 - oprávky adm. budova inv. č. 3 -//-

Zdroj: vlastní zpracování



**Příklad č. 1:**

*Pořízení výrobní a montážní linky částečně financované dlouhodobým úvěrem.*

*Zaúčtování*

- poskytnutí dlouhodobého úvěru – úvěr ČSOB	221 100 / 461 100	4 000 000 Kč
- poskytnutá záloha na pořízení výr. a mont. linky	052 207 / 221 001	1 000 000 Kč
- dodavatelská faktura za výr. a mont. linku	042 207 / 321 010	4 000 000 Kč
- odúčtování poskytnuté zálohy	042 207 / 052 207	1 000 000 Kč
- úhrada dodavatelské faktury - úvěr ČSOB	321 010 / 221 100	4 000 000 Kč
- úrok - běžné účetní období	562 031 / 461 131	20 000 Kč
<b>Výše úvěru na pořízení DHM od ČSOB - jistina</b>	<b>/ 461 100</b>	<b>4 000 000 Kč</b>
<b>Výše úvěru na pořízení DHM od ČSOB - zaplacené úroky / 461 131</b>		<b>20 000 Kč</b>

Z analytické evidence (AE) syntetického účtu (SÚ) / 461 viz příklad č. 1 lze zjistit výši poskytnutého dlouhodobého úvěru celkem za podnik v analytickém členění dle jednotlivých věřitelů a dále v rozčlenění na zaplacenou jistinu a výši úroků. V případě zkoumaného podniku se jedná zatím o jeden čerpaný dlouhodobý úvěr, tudíž jednoho věřitele. S plánovaným rozšířením výroby bude podnik čerpat další dlouhodobé úvěry od jiných bank a v různých obdobích. Analytická evidence zde poskytne efektivní nástroj k získání operativních přehledů využívání cizích zdrojů a k dalšímu plánování způsobu financování podniku.

Pokud již známe celkovou pořizovací cenu výr. a montážní linky viz příklad č. 2, vyčíslíme výši podílu hrazenou úvěrem a výši podílu hrazenou z jiných zdrojů. Tato informace může být přínosná pro porovnání zdrojů financování aktiv v jednotlivých letech a podle jednotlivých věřitelů.

**Příklad č. 2:**

*Vyhodnocení celkové pořizovací ceny DHM 022 207 - výrobní a montážní linka*

*Zaúčtování*

- dodavatelská faktura - výr. a mont. linka	042 207 / 321 010	4 000 000 Kč
---	-------------------	--------------

- odúčtování poskytnuté zálohy	042 207 / 052 207	1 000 000 Kč
-dodavatelská faktura za montáž výr. a mont. linky	042 207 / 321 031	15 000 Kč
- dodavatelská faktura - doprava výr. a mont. linky	042 207 / 321 005	10 000 Kč
- zařazení výr. a mont. linky do užívání	<b>022 207 / 042 207</b>	<b>5 025 000 Kč</b>

Při pořízení majetku jsou generovány různé náklady viz příklad č. 2. V případě pořízení výrobní a montážní linky jsou to náklady dopravní a montážní, které se v průběhu pořízení vždy zaúčtují na AÚ MD 042 207. Hodnota zjištěná z knihy AE účt. sk. 04, AÚ MD 042 207, je hodnota zahrnutá do celkové pořizovací ceny příslušného majetku účetním zápisem 022 207 / 042 207.

Při ocenění majetku v pořizovací ceně a následné sestavení odpisového plánu potřebujeme znát přesnou hodnotu vstupní ceny. V případě pořízení výrobní a montážní linky trvá delší období, než je majetek zařazen do užívání. Není možné si průběžné vstupy pamatovat, popř. složitě oddělovat z účtu 042 bez analytiky. Ve chvíli, kdy majetek potřebujeme zařadit, analytická evidence poskytne přesnou částku, v našem případě 5 025 000 Kč, která bude zároveň pořizovací cenou uvedeného hmotného majetku.

Často se v rámci analytické evidence jedná i o náklady na dopravu, kdy se porovnává mezi jednotlivými variantami, viz GAAP účetnictví (Generally Accepted Accounting Principles) nebo o evidenci, kdy majetek je v opravě atd.

#### **4.1.2.2. Účtová třída 1 – Zásoby**

Pro klasifikaci jednotlivých druhů zásob, zejména u výrobků a zboží na skladě a v prodejnách je analytická evidence nevyhnutelná. Je vedena podle druhů a skupin zásob na skladových kartách. V dnešní době programového vybavení je možné propojit analytickou evidenci s čárovými kódy zboží a výrobků. Při způsobu A účtování zásob se průběžně zachycuje stav na syntetických a analytických účtech třídy 1. Odděleně jsou u materiálu a zboží sledovány ceny pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Poměrnou část vedlejších pořizovacích nákladů je možné za určité účetní období zaúčtovat do nákladů nebo vyhodnotit samostatně.

Pro operativní řízení, plánování a rozpočtování používají manažeři podniku v rámci manažerského účetnictví různé druhy kalkulací. V případě zásob vlastní činnosti je důležitým podkladem pro tyto kalkulace informace o výši variabilních a fixních nákladů. V jednotlivých podnicích a činnostech se podíly a rozdělení fixních a variabilních nákladů mohou lišit. V níže uvedených případech se jedná o prvotní náklady zaúčtované na účtech finančního účetnictví. Jednotná pravidla tvorby analytických účtů zde slouží pro oddělení nákladů variabilních jednicových, variabilních režijních a fixních. Náklady zásob vlastní výroby jsou ve fázi jejich spotřeby shromažďovány na účtech 121 - 123. Po ukončení výroby právě tyto účty ve vhodném analytickém členění slouží jako podklad k výsledné kalkulaci.

*Variabilní náklady* závislé na objemu produkce jako je přímý materiál 501 xxx, přímé mzdy a odvody SP a ZP 521 xxx, 524 xxx, energie pro výrobní proces 502 xxx a údržba strojů 511 xxx, 518 xxx, jsou na základě zvolených pravidel pro analytické členění roztríděny ve fázi své spotřeby.

*Fixní náklady* jsou z krátkodobého hlediska nezávislé na objemu produkce. Patří mezi ně např. kancelářské potřeby 501 xxx, náklady na vytápění a osvětlení výrobní haly 502 xxx, odpisy 551 xxx, opravy 511 xxx, nájemné za výrobní prostory, náklady na reklamu, služby dopravních společností, paušál za telefony 518 xxx, mzdové náklady - administrativa. Tato složka nákladů je rovněž pomocí analytik rozřazena již v rámci účtů finančního účetnictví.

#### Inventarizační rozdíly - klasifikace ztrát

Každý podnik ve svém zájmu zásoby pravidelně kontroluje. Součástí vnitropodnikových směrnic jsou způsoby a postupy používané při inventarizacích včetně zachycení, vyhodnocení a vypořádání inventarizačních rozdílů. Dále obsahují normy přirozených úbytků a ztratného (§ 25, odst. 2 zákona o daních z příjmu)

Analytické účty zde uvedené slouží ke klasifikaci ztrát.

- *Ztráty v rámci norem*

- daňově uznatelné:

*Technické ztráty* - vznikají ve skladech materiálu - AÚ 501 021 / 112 8xx č. skl. karty

*Technologické ztráty* - vznikají při výrobě - AÚ 501 022 / 121, 123 8xx č. skl. karty

*Ztratné* – vzniká v obchodě - AÚ 504 031 / 132 8xx č. skl. karty

- *Manka*

- daňově uznatelné jen do výše náhrady:

*Manko na materiálu předepsáno k náhradě* - AÚ 549 591 / 112 8xx č. skl. karty

- daňově neuznatelné:

*Manko na materiálu nepředepsáno k náhradě* - AÚ 549 901 / 112 8xx č. skl. karty

**Po ukončení inventarizace vznikne někdy povinnost vytvořit opravné položky k zásobám.**

- daňově neuznatelné (vyplývá z povahy SÚ)

*Snížení ceny materiálu – tvorba opravné položky* - AÚ 559 191 / 112 4xx č. skl. karty

**Tabulka 6 : Účtová třída 1 - pravidla tvorby analytických účtů**

Skup. SÚ	AÚ			Název účtu	Popis analytického účtu (AÚ)
	1.	2.	3.		
11 111	1	2	2	<b>Materiál</b> <u>Pořízení materiálu</u> Pořízení materiálu č. 22, cena pořízení	1. AZ = členění podle ceny pořízení a vedlejších pořiz. nákladů, vratné obaly 2. - 3. AZ = č. sklad. karty
112	8	2	2	<u>Materiál na skladě</u> Materiál na skladě č. 22, inv. rozdíly	1. AZ = členění podle ceny pořízení, vedlejších pořiz. nákladů, obaly, ceny vyskladnění, oceň. a inv. rozdíly 2. - 3. AZ = č. sklad. karty
119	0	2	2	Materiál na cestě č.22	2. - 3. AZ = č. sklad. karty
12 121	1	4	4	<b>Zásoby vlastní činnosti</b> <u>Nedokončená výroba</u> Nedokončená výroba č. 44 – variabilní jednicové náklady	1. AZ = členění podle druhu nákladů-variabilní, fixní, inv. rozdíly 2. - 3. AZ = č. sklad. karty

123	3	6	6	<u>Výrobky</u> Výrobky č. 66 – fixní náklady	1. AZ = členění podle druhu nákladů- variabilní, fixní, inv. a oceň. rozdíly 2. - 3. AZ = č. sklad. karty
<b>13</b> 131	1	8	8	<b>Zboží</b> <u>Pořízení zboží</u> Pořízení zboží č. 88, cena pořízení	1. AZ = členění podle ceny pořízení a vedlejších pořiz. nákladů, vratné obaly 2. - 3. AZ = č. sklad. karty
132	1	8	8	<u>Zboží</u> Zboží č. 88, cena pořízení	1. AZ = členění podle umístění, prodejní ceny, obchodní marže, inv. rozdíly 2. - 3. AZ = č. sklad. karty
139	0	8	8	<u>Zboží na cestě</u> Zboží na cestě č.88	2. - 3. AZ = č. sklad. karty
<b>15</b> 151	0	0	2	<b>Poskytnuté zálohy na zásoby</b> <u>Poskytnuté zálohy na materiál</u> Poskytnuté zálohy na materiál	1. - 3. AZ = č. dodavatele
152	0	0	8	<u>Poskytnuté zálohy na zboží</u> Poskytnuté zálohy na zboží	1. - 3. AZ = č. dodavatele
<b>19</b> 191	0	2	2	<b>Opravné položky k zásobám</b> <u>Opravná položka k materiálu</u> Opravná položka k materiálu č. 22	1. - 3. AZ = č. sklad. karty
192	0	4	4	<u>Opravná položka k nedokončené výrobě</u> Opravná položka k nedokončené výrobě č. 44	1. - 3. AZ = č. sklad. karty
194	1	0	0	<u>Opravná položka k výrobkům</u> Nízkoobrátkové výrobky nad 180 dnů	1. - 3. AZ = členění podle doby bez pohybu
196	2	0	0	<u>Opravná položka ke zboží</u> Neprodejné zboží nad 360 dnů	1. - 3. AZ = členění podle doby bez pohybu

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 3:

Vyhodnocení podílu jednotlivých druhů nákladů nedokončeného výrobku č. skl. karty 3 pro sestavení kalkulačního vzorce vlastních nákladů výroby

AE synt. účtu 123 - výrobky

123 103 variabilní jednicové náklady 1 000 Kč

123 203 variabilní režijní náklady 400 Kč

123 303 fixní náklady 300 Kč

**Vlastní náklady výroby = 1700 Kč**

#### 4.1.2.3. Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

V analytické evidenci účtové třídy 2 – krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky je odlišován druh valuty, banka, popřípadě druh bankovního účtu a v případě pokladny hmotně odpovědná osoba. Tento způsob třídění slouží pro operativní přehled stavu prostředků na jednotlivých bankovních účtech a v pokladnách.

**Tabulka 7 : Účtová třída 2 – pravidla tvorby analytických účtů**

Skup. SÚ	AÚ			Název účtu	Popis analytického účtu (AÚ)
	1.	2.	3.		
21 211	1	0	1	<b>Peněžní prostředky v pokladně</b> <u>Pokladna</u> Pokladna – korunová - Nováková	1. - 3. AZ = podle druhu valuty, hmotně odpovědné osoby
22 221	3	0	0	<b>Peněžní prostředky na účtech</b> <u>Bankovní účty</u> Běžný účet ČSOB EUR	1. - 3. AZ = podle banky, valuty
23 231	1	0	0	<b>Krátkodobé úvěry</b> <u>Krátkodobé bankovní úvěry</u> Krátkodobý úvěr ČSOB	1. - 3. AZ = podle banky
26 261	1	0	0	<b>Převody mezi finančními účty</b> <u>Peníze na cestě</u> Peníze na cestě – ČSOB – pokladna CZK	1. - 3. AZ = podle druhu vzájemných převodů a valuty

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.2.4. Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy je považována za nejdůležitější část účetnictví. Obraty a zůstatky na těchto účtech informují o vztahu účetní jednotky k okolí. Analytické členění zde bylo nastaveno takovým způsobem, abychom získali podklad nejen pro sestavení účetních výkazů, ale i pro finanční analýzu nebo další rozbor pro finanční řízení podniku. V případě pohledávek a závazků nebylo nutné tvořit analytiku podle jednotlivých odběratelů, dodavatelů, věřitelů a dlužníků. Tuto funkci nahrazuje pomocná účetní kniha saldokonto. V současných účetních programech lze označit účty, které potřebujeme sledovat v saldokontu. Po zadání třídícího znaku, kterým bývá většinou IČ, získáme přehled zůstatků po jednotlivých dlužnících a věřitelích ke zvolenému datu. Součet zůstatků, tzv. otevřených řádek saldokonta k danému syntetickému účtu by měl souhlasit se zůstatkem syntetického účtu v hlavní knize. Významnou informací je také podíl reklamačních řízení plynoucích jak z dodavatelských, tak z odběratelských vztahů. Pro tento účel byly zřízeny analytické účty:

315 601 reklamační nárok od dodavatele v Kč (krátkodobá pohledávka)

315 701 reklamační nárok od dodavatele v Kč (dlouhodobá pohledávka)

325 601 uplatnění reklamace odběrateli v Kč

325 603 uplatnění reklamace odběrateli v EUR

**Tabulka 8: Účtová třída 3 - pravidla tvorby analytických účtů**

Skup. SÚ	AÚ			Název účtu	Popis analytického účtu (AÚ)
	1.	2.	3.		
31 311	1 1	0 8	1 0	<b>Pohledávky – krátkodobé, dlouhodobé</b> <u>Pohledávky z obchodních vztahů</u> Odběratelé – v české měně Odběratelé – po lhůtě splatnosti 180 dnů	1. AZ = rozlišení dlouh. a krátk. (1=KR, 2=DL) 3. AZ = podle měny(1= Kč, 3 =EUR) 1. - 3. AZ = počet dnů po splatnosti
314	2	0	3	<u>Poskytnuté zálohy – dlouhodobé, krátkodobé</u> Poskytnuté zálohy – v EUR, DL	1. AZ = rozlišení DL a KR 6. AZ = podle měny

315	2	0	1	<u>Ostatní pohledávky</u> Ostatní pohledávky – DL v Kč	1. AZ = rozlišení DL a KR 3. AZ = podle měny
	6	0	1	Reklamační nárok od dodavatele v Kč - krátkodobé	1. AZ = druh reklamačního řízení 3. AZ = podle měny
<b>32</b> 321	0	0	1	<b>Závazky krátkodobé</b> <u>Závazky z obchodních vztahů</u> Dodavatelé v Kč	3. AZ = podle měny
324	0	0	1	<u>Přijaté zálohy</u> Přijaté zálohy v Kč	3. AZ = podle měny
325	6	0	1	<u>Ostatní závazky</u> Ostatní závazky – reklamace odběrateli v Kč	1. AZ = druh reklamačního řízení 3. AZ = podle měny
<b>33</b> 331	1	2	1	<b>Zúčtování se zaměstnanci a s institucemi</b> <u>Zaměstnanci</u> Zaměstnanci HPP č. 121	1. AZ = 1 = HPP 2. - 3. AZ = č. zam. na HPP
333	0	1	1	<u>Ostatní závazky vůči zaměstnancům</u> <u>Nárok – cestovní výdaje</u> zam. Novák v Kč	1. - 2. AZ = důvod závazku 3. AZ = podle měny
335	1	1	3	<u>Pohledávky za</u> <u>zaměstnanci</u> Zálohy –cestovné v EUR zam. Hájková Manko – zam. Bína	1. AZ = rozlišení DL a KR 2. AZ = důvod závazku 3. AZ = podle měny
336	4	0	0	<u>Zúčtování s inst. soc.</u> <u>zabazp. a zdravotního</u> <u>pojištění</u> ZP MVČR	1. - 3. AZ = druh ZP, OSSZ
<b>34</b> 342 342	1	0	0	<b>Zúčtování daní a dotací</b> <u>Ostatní přímé daně</u> Zálohová daň ze záv. činnosti	1. - 3. AZ = druh ost. přímé daně
343	1	1	5	<u>Daň z přidané hodnoty</u> DPH výstup 15%	1. AZ = vstup nebo výstup DPH 2. - 3. AZ = sazba DPH
	0	0	9	Úklid DPH	3. AZ – znak pro úklidový účet DPH
345	1	0	0	<u>Ostatní daně a poplatky</u> Silniční daň	1. - 3. AZ = druh ostatní daně



<b>35</b> 353	0	0	2	<b>Pohledávky za společníky</b> <u>Pohledávky za upsaný vl. kapitál</u> Pohl. za upsaný vl. kapitál - Suchý	1. - 3. AZ = podle jednotlivých upisovatelů - společníků
355	1	0	2	<u>Ostatní pohledávky za společníky</u> Ostatní pohledávky za společníky – Suchý - krátkodobé	1. AZ = rozlišení DL a KR 2. - 3. AZ = podle jednotlivých - společníků
<b>36</b> 364	0	0	2	<b>Závazky ke společníkům</b> <u>Závazky ke společníkům při rozdělování zisku</u> Závazky ke společníkům při rozdělování zisku - Suchý	1. - 3. AZ = podle jednotlivých společníků
365	1 2	0 0	3 3	<u>Ostatní závazky ke společníkům</u> Půjčka – Marková Úroky z půjček - Marková	1. - 2. AZ = druh závazku 3. AZ = podle jednotlivých společníků
366	0	0	3	<u>Závazky ke společníkům ze závislé činnosti</u> Závazky ke společníkům ze závislé činnosti - Marková	1. - 2. AZ = podle jednotlivých společníků
<b>37</b> 378	1	0	3	<b>Jiné pohledávky a závazky</b> <u>Jiné pohledávky</u> Pohledávka pojišťovna- krátk.	1. AZ = rozlišení DL a KR 2. - 3. AZ = druh pohledávky
<b>37</b> 379 379	6 0	0 5	0 1	<b>Jiné závazky</b> <u>Jiné závazky</u> Závazky – pokuty, penále Srážka z mezd – zam.č.51	1. - 3. AZ = druh jiného závazku 1. - 3. AZ = číslo zaměstnance
<b>38</b> 381	1 1	2 2	1 2	<b>Přechodné účty aktiv a pasiv</b> <u>Náklady příštích období</u> Nájemné – náklad 2021 Nájemné – náklad 2022	1. AZ = druh nákladu 2. - 3. AZ = období, kterého se náklad týká
383	2	2	1	<u>Výdaje příštích období</u> Prémie a odměny – výdaj 2021	1. AZ = druh výdaje 2. - 3. AZ = období, kterého se výdaj týká

384	2	2	1	<u>Výnosy příštích období</u> Přijaté úroky – výnos 2021	1. AZ = druh výnosu 2. - 3. AZ = období, kterého se výnos týká
385	1	2	1	<u>Příjmy příštích období</u> Nájemné – příjem 2021	1. AZ = druh příjmu 2. - 3. AZ = období, kterého se příjem týká
388	1	2	0	<u>Dohadné účty aktivní</u> Pohledávka pojišťovna 2020	1. AZ = druh dohadného výnosu 2. - 3. AZ = období, kterého se dohadný výnos týká
389	4	2	0	<u>Dohadné účty pasivní</u> Nevyfakturované dodávky zásob 2020	1. AZ = druh dohadného nákladu 2. - 3. AZ = období, kterého se dohadný náklad týká
<b>39</b> 391	2	0	0	<b>Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování</b> <u>Opravná položka k pohledávkám</u> Opravná položka – nepromlčené pohledávky	1. AZ = druh nákladu 2. - 3. AZ = období, kterého se náklad týká

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.2.5. Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Účtový rozvrh účtové třídy 4 včetně analytického členění syntetických účtů je navržen s ohledem na právní subjektivitu podniku ABC, s.r.o. Analytické účty zde umožní získat podrobnějšího přehled o vlastnictví zdrojů.

**Tabulka 9 : Účtová třída 4 - pravidla tvorby analytických účtů**

Skup. SÚ	AÚ			Název účtu	Popis analytického účtu (AÚ)
	1	2	3		
<b>41</b> 411	0	0	1	<b>Základní kapitál a kapitálové fondy</b> <u>Základní kapitál</u> Základní kapitál - Vávra	1. - 3. AZ = podle jednotlivých společníků OR
413	0	0	2	<u>Ostatní kapitálové fondy</u> Ostatní kapitálové fondy - Suchý	1. - 3. AZ = podle jednotlivých společníků OR

<b>42</b> 428	0	1	8	<b>Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření</b> <u>Nerozdělený zisk minulých let</u> Nerozdělený zisk 2018	1. - 3. AZ = podle jednotlivých období
<b>45</b> 451	1	0	0	<b>Rezervy</b> <u>Rezervy podle zvláštních právních předpisů</u> Rezerva na opravu střechy – adm. budova	1. - 3. AZ = podle jednotlivých rezerv
459	2	0	0	<u>Ostatní rezervy</u> Ostatní rezerva na reklamace	1. - 3. AZ = podle jednotlivých rezerv
<b>46</b> 461	0	0	1	<b>Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím</b> <u>Bankovní úvěry</u> Úvěr ČSOB	1. - 3. AZ = podle banky

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.2.6. Účtová třída 5 – Náklady

Filozofie třídění analytických účtů v účtové třídě 5 - Náklady je v první řadě přizpůsobena zákonu o dani z příjmů. Pokud daňová neuznatelnost nevyplývá přímo z povahy účtu např. 513, 528, 543 atd., je použito jednotné pravidlo. Na 1. místě AÚ je dosazeno **č. 9**. Pro oddělené sledování daňově neuznatelných nákladů v plné výši pomůže výstup z účetnictví všech nákladových daňově uznatelných syntetických účtů s **AZ 9** na 1. místě AÚ viz příklad č. 4.

#### **Příklad č. 4**

*Daňově neuznatelné náklady v celé výši*

Zůstatky na účtech k 31. 12. 2019 MD

501 900	Materiál nedaňový	20 000 Kč
511 900	Opravy daňově neuznatelné, např. opravy soukromého os. aut. společníka či zaměstnance	5 000 Kč
518 900	Ostatní služby daňově neuznatelné	31 000 Kč
546 950	Odpis pohledávky - účetní, daňově neuznatelný	52 000 Kč

549 901 Manko materiál, nad normu – není související příjem	3 000 Kč
<b>Daňově uznatelné náklady - celkem</b>	<b>111 000 Kč</b>

Pro třídění a následné vyčíslení daňově uznatelných nákladů do výše souvisejícího příjmu uplatňujeme pravidlo viz příklad č. 5.

- číslo 5 na 1. místě AÚ
- stejná analytika u souvisejícího výnosového účtu

### **Příklad č. 5**

*Daňově uznatelné náklady do výše souvisejícího příjmu*

Zůstatky na účtech k 31. 12. 2019 MD

549 591 Manko materiál nad normu = přijatá náhrada AÚ 648 591	2 000 Kč
546 550 Odpis pohl., daňově uznatelný = výnos z pohledávky AÚ 648 550	4 300 Kč
<b>Daňově uznatelné náklady do výše souvisejícího příjmu celkem</b>	<b>6 300 Kč</b>

### Prvotní náklady – analytické třídění

Jak již bylo zmíněno u účtové třídy 1 Zásoby, prvotní náklady jsou odděleně sledovány rozlišením na variabilní jednicové, variabilní režijní a fixní, již ve fázi jejich spotřeby. V účtovém rozvrhu jsou v účtové třídě 5 navíc označeny jednotlivé účty znakem pro třídění prvotních nákladů na variabilní jednicové – VJ, variabilní režijní - VR a fixní - F viz příklad č. 6.

V tomto případě je použito následující pravidlo:

variabilní jednicové náklady **VJ - 2. AZ = 1**

variabilní režijní náklady **VR - 2. AZ = 2**

fixní náklady **F - 2. AZ = 3**

## **Příklad č. 6**

### **Variabilní jednicové náklady**

501 010 – přímý materiál na výrobu – suroviny

501 012 – přímý materiál na výrobu – pomocné látky

512 010 – cestovné jednicové

518 012 – projekty jednicové

518 013 – dopravné, provize – jednicové tuzemské

521 110 – mzdové náklady HPP jednicové

524 110, 524 111 – ZP a SP jednicové

### **Variabilní režijní náklady**

501 020 – materiál – doprava, poštovné, balné, pojištění, clo

501 021 – materiál – technické ztráty

502 021 – spotřeba vody

511 020 – opravy, revize

512 020 – cestovné režijní

518 020 – přepravné režijní

521 120 – mzdové náklady HPP režijní

524 120, 524 121 – SP, ZP režijní

### **Fixní náklady**

501 033 – ochranné pomůcky, oděvy

501 035 – PHM osobní automobily benzin

502 031 – plyn – vytápění

501 030 – opravy fixní

512 030 – cestovné fixní

518 031 – reklama

518 034 – daňové poradenství

521 130 – mzdové náklady HPP – fixní

524 130, 131 – SP a ZP fixní

527 030 – stravenky do limitu

538 030 – dálniční známky

548 130 – pojištění majetku

551 130 – odpis budovy

562 031 – úroky dl. úvěr ČSOB

#### Účtová skupina 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

Tato účtová skupina slouží k zaúčtování pohybů zásob vlastní činnosti se souvztažností k účtům účtové třídy 1. V případě syntetických účtů 581 a 582 změna stavu NV a výrobků je využito stejné pravidlo analytického členění, jako u prvotních nákladů viz příklad č. 6. Pro účty aktivace 583 - 585 je analytikou znak pro rozlišení materiálu a zboží a č. skladové karty.

#### **4.1.2.7. Účtová třída 6 – Výnosy**

Účtová třída 6 Výnosy zachycuje časově rozlišené prvotní výnosy. V účtové sk. 60 Tržby za vlastní výkony a zboží jsou analytické účty zřízeny pro tržby v členění podle druhů výrobků a zboží a pro jednotlivé druhy slev, které jsou součástí tržeb. V účtové skupině 64 - 66 jiné výnosy je analytická část účtu tvořena podle druhu výnosu popř. bližší identifikací, např. inventárním či skladovým číslem karty nebo podle souvisejícího nákladového účtu. Pro transformaci hospodářského výsledku je u výnosových účtů, které nevstupují do základu daně vytvořena analytika, která kopíruje

související daňově neúčinný náklad. Příkladem je výnos z pohledávky AÚ 646 950. Nedaňový náklad byl zachycen na AÚ 546 950.

Během účetního období jsou zákazníkům poskytovány různé druhy slev. Vnitřní účetní směrnici je specifikována metodika poskytování a účtování slev. Ta by měla být popsána též v příloze účetní závěrky. Důležitou informací je důvod slevy a její souvislost s původní transakcí. Tyto skutečnosti by měly být průkazné i pro Finanční úřad. Pro slevy rozlišené na obchodní a finanční jsou vytvořeny následující analytické účty.

*Obchodní slevy – účtují se do provozní části výkazu zisků a ztrát*

*601 201, 604 201 - sleva výprodej*

*601202, 604 202 - reklamace, opožděná dodávka, špatná kvalita*

*Finanční slevy a srážky - účtují se do finanční části výkazu zisků a ztrát*

*601 301, 604 301 - sleva - skonto - poskytnuto z konkrétní faktury - včasná platba*

*601 302, 604 302 - obratový bonus*

*601 303, 604 303 - srážka - množstevní rabat*

#### **4.1.2.8. Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty**

Účtová skupina 7 obsahuje účty závěrkové a podrozvahové. Účtová skupina 70 soustřeďuje účty, kterými se otevírají a zavírají účtové knihy a analytické účty zde byly využity k rozčlenění podle aktivních a pasivních souvztažných rozvahových účtů.

Na podrozvahových účtech je účtováno odděleně od účtů rozvahových. Využita je účtová skupina 75, na níž jsou soustředěna podrozvahová aktiva a skupina 77, kde se účtuje o podrozvahových pasivech. Syntetický účet již na svém 3. místě rozčleňuje jednotlivé druhy, a to odepsané pohledávky, majetek na leasing, zásoby, drobný dlouhodobý majetek a závazky z leasingu. Analytická část účtu je využita ke konkrétní identifikaci majetku. Samostatným syntetickým účtem je evidenční účet 79.

Informace významného rozsahu by měly být čerpány z podrozvahové evidence a poté přeneseny a okomentovány s odkazem na podrozvahovou evidenci v příloze v účetní závěrce. Pro reálné zobrazení věrných a pravdivých údajů je vhodné účtovat o podrozvahových změnách průběžně a ne až ke konci účetního období, kdy může dojít k opomenutí. Podrozvahové účty jsou též pravidelně inventarizovány.

#### **4.1.2.9. Účtová třída 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví**

Navržený účtový rozvrh obsahuje i účty pro vnitropodnikové účetnictví v rámci účtové třídy 8 a 9. Důležitou součástí vnitropodnikových a výsledkových účtů jsou klíče, kterými se současně s účetním zápisem rozepisují a třídí náklady a výnosy na střediska, výkony a zakázky. Účetní jednotka přešla postupem času při vnitropodnikovém účtování druhotných nákladů od původně využívaných vnitro účtů 599 xxx a 699 xxx k vnitro účtům 8xx xxx a 9xx xxx. Jak se podnik se rozvíjel, vznikla další střediska, navýšil se počet zaměstnanců a původní vnitro účty jen s třímístnou analytikou nestačily a stávaly se již nepřehlednými. U volných účtových tříd 8 a 9 je 5 volných míst k podrobnému členění a je na nich účtováno neodděleně od účetnictví finančního.

#### **4.2. Volné účty v účtovém rozvrhu podniku ABC, s. r.o.**

V rámci účtové skupiny 50 bylo již vytvořeno mnoho analytických účtů, především pro prvotní rozlišení variabilních a fixních nákladů. Účet 501 s vytvořenými analytikami se stává již nepřehledným, není možné si zapamatovat vytvořený systém analytik a při účtování může docházet k chybám. Pro tzv. odlehčení účtu 501 a získání srozumitelnějšího přehledu by bylo vhodné využít například volný účet 506 pro spotřebu materiálu variabilního režijního a volný účet 507 pro spotřebu materiálu fixního. Na analytických účtech k SÚ 501 by tak v rámci manažerského účetnictví zůstala pouze přímá spotřeba materiálu variabilního jednicového a spotřeba materiálu bez použití ve výrobě. Původní členění analytických účtů může být také zjednodušeno a využito např. pouze na 3. místě AÚ pro konkrétní účtovaný druh. V běžných účetních programech nebývají volné účty od programátorů připraveny, proto je nutné při jejich zavedení do účtového rozvrhu nastavit správné algoritmy v souvislosti s účetními výkazy.

V příkladu č. 7 je zobrazena část účtového rozvrhu syntetického účtu 501 v původní verzi s vytvořenými příslušnými AÚ (Tab. 10) a následně po změně, kdy



byly přidány nové volné účty a zredukovány stávající (Tab. 11). Upravený účtový rozvrh může být použit až pro následující účetní období.

### Příklad č.7

Zkratky v pravém sloupci účtového rozvrhu – N, VJ, VR, F přispívají jako pomocná informace pro rozřídění nákladů v manažerském účetnictví při účtování o jejich spotřebě

**N** – není použito pro výrobu, **VJ** – variabilní jednicový, **VR** – variabilní režijní, **F** - fixní

**Tabulka 10: Původní účtový rozvrh - syntetický účet 501 Spotřeba materiálu**

Syntetický účet	Analytický účet	Název účtu	
<b>50 – Spotřebované nákupy</b>			
501	000	Spotřeba materiálu	N
501	010	Přímý materiál na výrobu - suroviny	VJ
501	011	Přímý materiál na výrobu – výrobky	VJ
501	012	Přímý materiál na výrobu– pomocné látky	VJ
501	013	Vratné obaly - variabilní	VJ
501	020	Materiál – doprava, poštovné, balné, pojištění, clo	VR
501	021	Materiál – technologické ztráty	VR
501	022	Materiál – technické ztráty	VR
501	023	Materiál – inv. přebytky	VR
501	024	Materiál na opravu a údržbu	VR
501	030	Kancelářské potřeby	F
501	031	Čisticí prostředky	F
501	032	Propagační materiál	F
501	033	Ochranné pomůcky, oděvy	F
501	034	PHM – automobily – nafta	F
501	035	PHM – automobily – benzin	F
501	036	Materiál – všeobecné účely	F
501	040	Materiál – nevstupuje do výroby	N
501	041	DHM do 40 000 Kč	N
501	900	Materiál - nedaňový	N

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 11: Nový účtový rozvrh pro následující účetní období - využití volných účtů 506,507**

Syntetický účet	Analytický účet	Název účtu	
<b>50 – Spotřebované nákupy</b>			
501	000	Spotřeba materiálu	N
501	010	Přímý materiál na výrobu - suroviny	VJ
501	011	Přímý materiál na výrobu – výrobky	VJ
501	012	Přímý materiál na výrobu – pomocné látky	VJ
501	013	Vratné obaly - variabilní	VJ
501	040	Materiál – nevstupuje do výroby	N
501	041	DHM do 40 000 Kč	N

501	900	Materiál - nedaňový	N
506	000	Materiál – doprava, poštovné, balné, pojištění, clo	VR
506	001	Materiál – technologické ztráty	VR
506	002	Materiál – technické ztráty	VR
506	003	Materiál – inv. přebytky	VR
506	004	Materiál na opravu a údržbu	VR
507	030	Kancelářské potřeby	F
507	031	Čistící prostředky	F
507	032	Propagační materiál	F
507	033	Ochranné pomůcky, oděvy	F
507	034	PHM – automobily – nafta	F
507	035	PHM – automobily – benzín	F
507	036	Materiál – všeobecné účely	F

Zdroj: vlastní zpracování

Po zavedení volných účtů 506 a 507 byl účtový rozvrh nejvytíženějšího syntetického účtu 501 zredukován z počtu 20 AÚ na 8 AÚ.

#### **Příklad č. 8**

Dalším příkladem zavedení volného účtu je ve skupině 54. Pro účet mimořádné náklady je zde vymezen analytický účet 548 800. V případech většího objemu mimořádných nákladů by mohlo docházet k ještě většímu snížení vypovídací schopnosti než před novelizací zákona o účetnictví od roku 2016, protože na tomto syntetickém účtu je účtováno o dalších provozních nákladech. Pro zviditelnění těchto skutečností je vhodné zavést volný účet 547 000.

Při využití volných účtů v účtovém rozvrhu, kde již nestačí kapacita analytického třídění v rámci konkrétního syntetického účtu, získáme nejen stručnější účtový rozvrh, ale i přehlednější výstupy z účetního programu. Přinese to i snadnější způsob pro zapamatování účtů a prevenci chyb při každodenním účtování.

### **4.3. Srovnání využití analytických a volných účtů v účetním rozvrhu**

Analytické účty tvoříme v případech, kdy potřebujeme docílit podrobnější členění v rámci jednotlivých syntetických účtů. Pravidla tvorby analytických účtů by měla být dobře promyšlená. Systém by měl v první řadě vycházet z vnitropodnikové potřeby a sloužit k řízení podniku a popřípadě i k daňovým a právním účelům. Při sestavení účtového rozvrhu v bakalářské práci vycházím ze šestimístního účtu. Ten je v podnicích nejvíce používaný. V případech účtů finančního účetnictví jsou první tři místa obsazena číselným označením syntetického účtu a čtvrté až šesté místo je

k dispozici pro analytický účet. Analytické členění může být přínosem a efektivním nástrojem podniku pro získání operativních přehledů z účetního systému a pro následné rozhodování. Nemělo by být obsáhlé, mělo by mít logickou strukturu, tzn. analytické účty netvořit nahodile. Není též vhodné analytické účty tvořit pro každý syntetický účet. V případech, kdy předpokládáme zaúčtování jen minimálního množství položek k určitému syntetickému účtu za účetní období, analytiku vytvoříme jen s využitím nul na 1. - 3. místě AÚ. Pro identifikaci takto zaúčtovaných pohybů účelněji poslouží přehled obrátů na daném syntetickém účtu s popisem účetního případu, než několik analytik pro téměř každý účetní případ podobného charakteru.

V účtovém rozvrhu podniku ABC, s.r.o. je u každého zavedeného syntetického účtu vytvořen též účet v uvedeném tvaru jen s nulami v analytické části. Ten může sloužit jako záchytný účet během účetního období, kdy nelze vybrat pro určitý účetní případ odpovídající analytický účet a není pravděpodobnost jeho častějšího opakování.

Volné účty je vhodné zavést a využít v případech, kdy podnik potřebuje viditelněji oddělit účtování na vybraných syntetických účtech nebo se analytické třídění stává pro svoji obsáhlost nepřehledným viz příklad č. 6. Při vhodném využití volných účtů může účetní jednotka získat jednodušší účtový rozvrh a popřípadě i prostor pro další analytické třídění na vytvořených syntetických účtech volných účtů.

#### **4.4. Podrozvahová evidence podniku MEDISIZE CZ, s.r.o.**

Pro sestavení podrozvahové evidence podniku MEDISIZE CZ, s.r.o. byly informace čerpány ze zveřejněné přílohy v účetní závěrce. V případech pronajatého movitého majetku a majetku na leasing je vždy uvedena celková doba leasingu a pronájmu v měsících, začátek, konec a náklady z leasingu a pronájmu za aktuální a předešlý rok. Na tomto místě vstupuje do podrozvahové evidence vždy hodnota aktiv ponižená o odpisy. Odpisy jsou zde vypočteny rovnoměrně ze vstupní ceny rozvržené do období trvání leasingu (většinou 60 měsíců). Ze zveřejněných údajů v příloze bylo možné vypočítat jen hodnotu pro závazek z leasingu. Hodnotu vstupní ceny majetku jsem vždy odhadla. K odhadu jsem použila poměr, kdy hodnota vstupní ceny majetku představuje 100 % a hodnota leasingového závazku 120 %.

Pro zaúčtování do podrozvahové evidence jsem použila podrozvahové účty účtového rozvrhu fiktivního podniku ABC, s.r.o. Výpočty v tabulkách 12 - 17 vychází

z reálných hodnot zjištěných z účetní závěrky podniku MEDISIZE CZ, s.r.o. z roku 2016. Nebylo možné použít data z let 2017 – 2018, protože zveřejněné účetní závěrky neobsahovaly kompletní účetní výkazy. Závěrka roku 2016 je již po změnách účetnictví na základě novelizace Zákona č.563/1991 Sb. a z dostupných informací bylo patrné, že v podniku nedošlo v letech 2016-2018 k žádným výrazným změnám.

**Tabulka 12: Soupis najatého majetku MEDISIZE CZ, s.r.o. zveřejněného v příloze v účetní závěrce k 31. 12. 2016**

Název	Náklady v roce 2016 (v Kč)	Poznámka
Osobní automobil č. 1	59 000	leasing ukončen v roce 2016
Osobní automobil č. 2	16 000	leasing začal 10 / 2016
Osobní automobil č. 3	102 000	leasing ukončen v roce 2016
Osobní automobil č. 4	159 000	leasing začal 6 / 2016
Kopírovací stroje 12 ks	579 000	leasing začal 12 / 2012
Vysokozdvihový vozík č. 1	157 000	leasing ukončen v roce 2016
Vysokozdvihový vozík č. 2	113 000	leasing začal 6 / 2016
Zapůjčený majetek	39 530 000	stav k 12/ 2016
Drobný hmotný majetek	3 424 000	stav k 12/ 2016
Výrobní a skladovací haly	8 100 000	pronájem od roku 2009

Zdroj: vlastní zpracování

### *Příklad č. 9*

#### **Podrozvahová evidence MEDISIZE CZ, s.r.o.**

Zaúčtování v roce 2016:

**Tabulka 13: Podrozvahová evidence - ukončení pronájmu v roce 2016 - movitý majetek**

(v Kč)		Zaúčtování majetku	Zaúčtování závazku	Odúčtování majetku	Odúčtování závazku
Účet		752 100 / 799 000	772 100 / 799 000	799 000 / 752 100	772 100 / 799 000
Os. aut. č.1	Zůstatek k 31.12.2015	61 667	59 000		
	Zaúčtování k 31.12.2016			61 667	59 000

Os. aut. č.3	Zůstatek k 31. 12.2015	205 000	102 000		
	Zaúčtování k 31.12.2016			205 000	102 000
Účet		<b>752 300 / 799 000</b>	<b>772 300 / 799 000</b>	<b>799 000 / 752 300</b>	<b>772 300 / 799 000</b>
Vys. voz. č.1	Zůstatek k 31.12.2015	105 000	157 000		
	Zaúčtování k 31.12.2016			105 000	157 000

Zdroj: vlastní zpracování

Zůstatek: majetek 0, závazky 0

**Tabulka 14: Podrozvahová evidence - začátek pronájmu v roce 2016 - movitý majetek**

(v Kč)		Zaúčtování majetku	Zaúčtování závazku	Odúčtování majetku	Odúčtování závazku
Účet		<b>752 100 / 799 000</b>	<b>772 100 / 799 000</b>	<b>799 000 / 752 100</b>	<b>772 100 / 799 000</b>
Os. aut. č.2	Zaúčtování k 31.10.2016	266 667	320 000		
	Zaúčtování k 31.12.2016			53 333	16 000
	Zůstatek k 31.12.2016	213 334	304 000		
Os. aut. č.4	Zaúčtování k 30.6.2016	1 135 714	1 362 857		
	Zaúčtování k 31.12.2016			227 143	159 000
	Zůstatek k 31.12.2016	908 571	1 203 857		

Účet		<b>752 300 / 799 000</b>	<b>772 300 / 799 000</b>	<b>799 000 / 752 300</b>	<b>772 300 / 799 000</b>
Vys. vozík	Zaúčtování k 31.7.2016	941 667	1 130 000		
	Zaúčtování k 31.12.2016			188 333	113 000
	Zůstatek k 31.12.2016	753 334	1 017 000		

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 15: Podrozvahová evidence - trvání pronájmu v roce 2016 od roku 2014 - movitý majetek**

(v Kč)		Zaúčtování majetku	Zaúčtování závazku	Odúčtování majetku	Odúčtování závazku
<b>Účet</b>		<b>752 200 / 799 000</b>	<b>772 200 / 799 000</b>	<b>799 000 / 752 200</b>	<b>772 200 / 799 000</b>
Kopírovací stroje 12 ks	Zůstatek k 31.12.2015	2 262 500	2 715 000		
	Zaúčtování k 31.12.2016			452 500	579 000
	Zůstatek k 31.12.2016	1 810 000	2 136 000		

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 16: Podrozvahová evidence - trvání pronájmu v roce 2016 od roku 2009 - nemovitý majetek**

(v Kč)		Zaúčtování majetku	Zaúčtování závazku	Odúčtování majetku	Odúčtování závazku
<b>Účet</b>		<b>752 400 / 799 000</b>	<b>772 400 / 799 000</b>	<b>799 000 / 752 400</b>	<b>772 400 / 799 000</b>
Výrobní a skl. haly	Zůstatek k 31.12.2015	64 479 000	64 479 000		
	Zaúčtování k 31.12.2016			2 803 000	2 803 000
	Zůstatek k 31.12.2016	61 676 000	61 676 000		

(v Kč)		Zaúčtování majetku		Odúčtování majetku	
<b>Účet</b>		<b>756 000 / 799 000</b>		<b>799 000 / 756 000</b>	
Zapůjčený majetek	Zůstatek k 31.12.2015	38 636 000			
	Zaúčtování k 31.12.2016	894 000			
	Zůstatek k 31.12.2016	39 530 000			
<b>Účet</b>		<b>754 000 / 799 000</b>		<b>799 000 / 754 000</b>	
Drobný hmotný majetek	Zůstatek k 31.12.2015	3 429 000			
	Zaúčtování k 31.12.2016			5 000	
	Zůstatek k 31.12.2016	3 424 000			

Zdroj: vlastní zpracování

**Tabulka 17: Zůstatky podrozvahových aktiv a pasiv k 31. 12. 2016**

Podrozvaha – majetek (v Kč)		Podrozvaha – závazky (v Kč)	
Os. automobil č. 2	213 334	Závazky z leasingu	304 000
Os. automobil č. 4	908 571	Závazky z leasingu	1 203 857
Vys. vozík. č. 2	753 334	Závazky z leasingu	1 017 000
Kopírovací stroje 12 ks	1 810 000	Závazky z leasingu	2 136 000
Výr. a skl. haly	61 676 000	Závazky z pronájmu	61 676 000
Zapůjčený majetek	39 530 000		
Drobný hm. majetek	3 424 000		
<b>Celkem</b>	<b>108 315 239</b>		<b>66 336 857</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Po zaúčtování majetku a závazků do podrozvahové evidence byly vypočteny zůstatky k 31. 12. 2016. Celková aktiva a pasiva MEDISIZE CZ, s.r.o. zveřejněná v rozvaze k 31. 12. 2016 činila 147 358 tis Kč. Podrozvahová evidence obsahuje aktiva ve výši 108 315 tis. Kč a pasiva 66 337 tis. Kč viz Tabulka 17. V případě zkoumaného podniku tvoří podrozvahový majetek téměř 42 % z celkových aktiv a podrozvahové závazky 31 % z celkového objemu pasiv.

#### 4.5. Finanční analýza – rozdíly v hodnocení

Finanční analýza je důležitým nástrojem pro řízení podniku. Vstupní data, která jsou čerpána jen z účetních výkazů sestavených na základě české účetní legislativy, nesplňují správné ekonomické vymezení majetku. V případě podcenění podrozvahové evidence, která nabízí vhodný nástroj pro přesné zachycení aktiv a pasiv neúčtovaných v rozvaze, dochází k opomenutí zápisu do přílohy v účetní závěrce. Výsledky hodnocení finanční situace podniku jsou následně zkresleny (viz příklad č. 10)

#### *Příklad č. 10*

Pro výpočty vybraných ukazatelů finanční analýzy a následné srovnání byly použity účetní výkazy - rozvaha a výkaz zisků a ztrát podniku MEDISIZE CZ, s.r.o. z roku 2016. Zdrojem účetní závěrky byl veřejný rejstřík a sbírka listin na portálu Justice.cz na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti. Jak již bylo zmíněno u

příkladu č. 9 a tabulek 12 -17, nebylo možné aplikovat data účetní výkazů roku 2018 ani 2017, protože výroční zprávy obsahovaly chybně vždy jen část těchto výkazů. V příloze účetní závěrky je zmínka o podrozvahovém účtování pouze ve vztahu k zapůjčenému hmotnému majetku. Nejen informace o zapůjčeném majetku je však tak významného rozsahu, že by měly v každém případě být náplní pro tyto účty (viz příklad č. 9)

MEDISIZE CZ, s.r.o. je podnik provozující výrobu a velkoobchod v oblasti zdravotnických přístrojů a pomůcek. Ke svému podnikání, tj. k výrobě a skladování využívá dlouhodobě pronajaté prostory. Společnost vznikla v roce 2002, ale informaci o zmíněném dlouhodobém pronájmu ve zveřejněných účetních závěrkách jsem zaznamenala až v roce 2009.

Z důvodu specifických úprav hodnot podrozvahových aktiv a pasiv před samotným výpočtem finanční analýzy byla pro zahrnutí do výkazů vybrána nejvýznamnější položka, kterou je dlouhodobý pronájem nemovitostí. Cílem následujících výpočtů je porovnání hodnot vybraných ukazatelů finanční analýzy při zahrnutí pronajatého nemovitého majetku a naopak. Na základě publikace Knápková & al., (2017) jsem přepočítala hodnoty aktiv, pasiv a nákladů a poté je zanesla do účetních výkazů.

Nejdříve bylo nutné provést následující úpravy v účetních výkazech. Předchází jim propočty, které vedou k aktivaci pronájmu nemovitostí do rozvahy a do výkazu zisků a ztrát. Cílem aktivace je věrně a reálně zobrazit tuto významnou hospodářskou skutečnost a zanechat ji v netto hodnotě do výkazů.

První a výchozí položkou pro výpočty byla zůstatková cena pronajatých nemovitostí k 1. 1. 2009. Tato hodnota byla odhadnuta použitím podílu ceny ročního pronájmu nemovitostí a zůstatkové ceny nemovitosti. Zdrojem této informace a vypočteného podílu byla případová studie znázorňující dopad dlouhodobého pronájmu do finanční analýzy podle Knápkové & al.,(2017).

Výpočet zůstatkové ceny pronajatých nemovitostí MEDISIZE CZ ,s.r.o.:

roční pronájem roku 2009 (v tis.Kč)	= 7 065
podíl roční pronájem / zůst. cena nemovitostí	= 0,084
<b>zůst. cena nemovitosti k 31.12. 2009 (v tis.Kč)</b>	<b>= 84 100</b>

MEDISIZE CZ ,s.r.o. využívá uvedené pronajaté nemovitosti již od roku 2002 a je předpoklad, že je bude dlouhodobě využívat i dále. Pro můj výpočet jsem zvolila



dobu 30 let. Prvním rokem odpisů byl rok 2009, kdy byl dostupný první záznam o nájemném za tyto prostory. Roční odpisy, které zároveň určují hodnotu krátkodobého závazku, byly vypočítány podílem zůstatkové ceny a počtu let užívání nemovitostí (v tis.Kč) -  $\text{roční odpis nemovitostí (v tis.Kč)} = 84\,000 / 30 = 2\,803$

**Tabulka 18: Aktivace pronajatých prostor do aktiv**

Úprava aktiv - aktivace								
(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Hodnota pronajatých prostor k 1.1.	84 100	81 297	78 494	75 691	72 888	70 085	67 282	64 479
Odpisy	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803
<b>Aktivace pronajatých prostor k 31.12.</b>	<b>81 297</b>	<b>78 494</b>	<b>75 691</b>	<b>72 888</b>	<b>70 085</b>	<b>67 282</b>	<b>64 479</b>	<b>61 676</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle Knápkové & al.,(2017)

Tabulka 18 znázorňuje výpočet aktivovaných pronajatých prostor vždy ke konci roku v netto hodnotě. Tyto hodnoty se použijí k aktivaci, tzn. zahrnutí aktiv do rozvahy daného roku.

**Tabulka 19: Aktivace pronajatých prostor do pasiv**

Úprava pasiv - aktivace								
(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Krátkodobé závazky	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803
Dlouhodobé závazky	78 494	75 691	72 888	70 085	67 282	64 479	61 676	58 873
<b>Celkové závazky</b>	<b>81 297</b>	<b>78 494</b>	<b>75 691</b>	<b>72 888</b>	<b>70 085</b>	<b>67 282</b>	<b>64 479</b>	<b>61 676</b>

Zdroj: vlastní zpracování podle Knápkové & al.,(2017)

V tabulce 19 jsou vypočteny celkové závazky. Krátkodobé závazky zde představují roční odpisy budov a dlouhodobé závazky, rozdíl odepisované částky a

odpisů. Hodnota celkových závazků bude aktivována do pasiv, tzn., stane se součástí pasiv v rozvaze odpovídajícího období.

Nezbytnou součástí úprav nákladů je jednak vyjmutí původně účtovaných nákladů (Tab. 20) ve výši ročního nájemného, ale i aktivace nákladů.

**Tabulka 20: Vyjmutí ročního pronájmu z nákladů**

Úprava nákladů - vyjmutí								
(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Roční nájemné - vyjmuto	7 065	7 065	7 065	7 065	7 065	8 100	8 100	8 100

Zdroj: vlastní zpracování podle Knápkové & al.,(2017)

Součástí aktivovaných nákladů jsou odpisy, které byly vypočteny před úpravami, nákladové úroky a náklady spojené s údržbou a správou budov. Nákladové úroky jsou stanoveny v souvislosti s vyhodnocením pronájmu jako způsobu financování cizími zdroji. Jedná se tedy o druh dlouhodobého úvěru. Zvolena byla úroková sazba PRIBOR + riziková přírážka 2,5 % (Tab. 21). Zdrojem těchto údajů je historie úrokové sazby PRIBOR na webových stránkách ČNB.

**Tabulka 21: Úrokové sazby pro výpočet nákladových úroků**

Úprava nákladů – sazba nákladových úroků								
(v %)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Úroková sazba PRIBOR + 2,5 % přírážka	5,07	4,27	4,27	4,04	3,25	3,02	2,98	2,95

Zdroj: vlastní zpracování podle Knápkové & al.,(2017)

**Tabulka 22 : Aktivace dlouhodobého pronájmu do nákladů**

Úprava nákladů - aktivace								
(v tis. Kč)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Nákladové úroky	4 264	3 471	3 352	3 058	2 369	2 117	2 005	1 902
Odpisy	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803	2 803
Náklady – správa a údržba nemovitosti	- 2	791	910	1 204	1 893	3 180	3 292	3 395

Zdroj: vlastní zpracování podle Knápkové & al.,(2017)

V tabulce 22 byly vypočteny nákladové úroky, a to součinem hodnoty aktivovaných nemovitostí k 1. 1. z tabulky 18 a úrokové sazby z tabulky 21. Odpisy jsou již známy z tabulky 18 a zbývá vyjádřit náklady za údržbu a správu nemovitostí. Na tomto místě vycházíme z předpokladu, že hodnota ročního nájemného zahrnuje jak nákladové úroky, tak odpisy a náklady za správu a údržbu nemovitostí. Odečtením výše odpisů a nákladových úroků od hodnoty ročního nájemného dostaneme částku představující náklady, jež jsou spojeny se správou a údržbou budov.

#### Úpravy v účetních výkazech MEDISIZE CZ, s.r.o. - rok 2016

Upravené hodnoty aktiv, pasiv a nákladů pro úpravy položek výkazů jsou čerpány z roku 2016 z tabulek 18 - 22.

#### **Tabulka 23: Rozvaha MEDISIZE CZ, s.r.o. k 31. 12. 2016 - aktivace dlouhodobého pronájmu**

<b>ROZVAHA k 31. 12. 2016 MEDISIZE CZ, s.r.o.</b>				
<b>(v tis. Kč)</b>				
		<b>Původní</b>	<b>Změna</b>	<b>Po úpravě</b>
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>147 358</b>	<b>61 676</b>	<b>209 034</b>
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>16 515</b>	<b>61 676</b>	<b>78 191</b>
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	<b>130 238</b>	<b>0</b>	<b>130 238</b>
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení aktiv</b>	<b>605</b>	<b>0</b>	<b>605</b>
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>147 358</b>	<b>61 676</b>	<b>209 034</b>
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>-19 091</b>	<b>0</b>	<b>-19 091</b>
<b>B.+C.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>166 449</b>	<b>61 676</b>	<b>228 125</b>
B.	Rezervy	2 196	0	2 196
C.I.	Dlouhodobé závazky	0	58 873	58 873
C II.	Krátkodobé závazky	164 253	2 803	167 056
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení pasiv</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Zdroj: vlastní zpracování

V rozvaze (Tab. 23) byla navýšena aktiva v položce dlouhodobého majetku v částce 61 676 tis. Kč. Tato změna činí téměř 42 % proti původní hodnotě celkových aktiv. V pasivech se změna promítla navýšením v položce dlouhodobých závazků o 58 873 tis. Kč a v položce krátkodobých závazků o 2 803 tis. Kč. Dlouhodobé závazky

nebyly původně vykazovány žádné. Krátkodobé závazky se navýšily téměř o 2% proti původní hodnotě.

**Tabulka 24: Výkaz zisků a ztráty MEDISIZE CZ, s.r.o. k 31. 12. 2016 – aktivace dlouhodobého pronájmu**

<b>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31. 12. 2016 MEDISIZE CZ, s.r.o.</b>				
<b>(v tis. Kč)</b>				
		<b>Původní</b>	<b>Změna</b>	<b>Po úpravě</b>
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	339 206		339 206
II.	Tržby za prodej zboží	34 083		34 083
A.	Výkonová spotřeba	320 771	-4705	316 066
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-5 548		-5 548
C.	Aktivace	0		0
D.	Osobní náklady	61 313		61 313
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	4 340	2 803	7 143
III.	Ostatní provozní výnosy	30 856		30 856
F.	Ostatní provozní náklady	34 411		34 411
	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>-11 142</b>	<b>1 902</b>	<b>- 9 240</b>
VI.	Výnosové úroky	0		0
J.	Nákladové úroky	1 382	1 902	3 284
VII.	Ostatní finanční výnosy	2 319		2 319
K.	Ostatní finanční náklady	2 966		2 966
*	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>-2 028</b>	<b>-1 902</b>	<b>-3 930</b>
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	-13 170		-13 170
L.	Daň z příjmů	-4 332		-4 332
**	Výsledek hospodaření po zdanění	-8 838		-8 838

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výkazu zisků a ztrát (Tab. 24) došlo ke snížení hodnoty výkonové spotřeby ve výši 4 705 Kč. Tato položka zahrnuje vyloučení nájmu 8 100 tis Kč a naopak zahrnutí vypočtených nákladů na správu a údržbu nemovitostí 3 395 tis. Kč. Odpisy se navýšily o 2 803 tis. Kč. Nákladové úroky se navýšily o částku 1 902 tis. Kč. O tuto částku se finanční výsledek hospodaření понížil a naopak provozní výsledek hospodaření se povýšil. Výsledek hospodaření před i po zdanění zůstává stejný.

Po zahrnutí upravených hodnot způsobem aktivace dlouhodobě pronajatých nemovitostí došlo k poměrně velkým změnám v účetních výkazech. Výkaz zisků a ztrát zůstal v konečném výsledku hospodaření stejný. Změnila se jen struktura nákladových položek. V rozvaze se však výrazně navýšila hodnota celkových aktiv i pasiv. V aktivech se navýšení promítlo v položce dlouhodobého majetku a v pasivech v položce cizích zdrojů výrazněji v dlouhodobých závazcích.

Poněvadž došlo k výrazným změnám hodnot ve výkazech, byly vybrány některé poměrové ukazatele finanční analýzy a podrobeny analýze a srovnání. Hodnoty ukazatelů finanční analýzy jsou nejdříve vypočteny z původních účetních dat zveřejněných výkazů podniku MEDISIZE CZ, s.r.o. roku 2016 a poté z upravených dat na základě aktivace dlouhodobě pronajatého majetku zmíněného v příloze v účetní závěrce.

**Tabulka 25: Poměrové ukazatele finanční analýzy společnosti MEDISIZE CZ, s.r.o. v roce 2016 - před a po úpravě hodnot**

			<b>Původní</b>	<b>Po úpravě</b>
<b>Rentabilita</b>	Rentabilita aktiv ROA	EBIT/ A	- 8,0%	- 4,7 %
	Rentabilita tržeb ROS	EAT / T	- 2,4 %	- 2,4 %
<b>Likvidita</b>	Běžná likvidita	OA / KZ	0,79	0,78
<b>Zadluženost</b>	Míra zadluženosti	CZ / VK	- 8,7	- 11,9
	Úrokové krytí	EBIT/ NÚ	-8,52	- 3,0
<b>Aktivita- obratovost</b>	Obrat aktiv	T / A	2,53	1,79
	Obrat dlouhodobého majetku	T / DM	22,6	4,8

Zdroj: vlastní zpracování podle Knápkové & al.,(2017)

Tabulka 25 ukazuje, jak se změnila finanční situace podniku po zahrnutí dlouhodobého pronájmu nemovitostí. Některé hodnoty jsou záporné, protože podnik byl ve ztrátě nejen v roce 2016, ale i v minulých letech. V oblasti rentability se zlepšil ukazatel rentability aktiv ROA téměř o polovinu. Tento ukazatel v případě kladného výsledku hospodaření měří schopnost efektivního využití majetku k dosažení zisku. Čím je vyšší, tím je hodnocení rentability lepší. Přestože byla hodnota výsledku vyšší, ale stále záporná, lze pouze vyhodnotit, že navýšení aktiv přispělo k lepšímu krytí současné ztráty. Rentabilita tržeb zůstala stejná. Příčinou je, že úpravy hodnot týkající se dlouhodobého pronájmu neovlivnily čistý zisk, tj. v našem případě ztrátu. Běžná

likvidita se nepatrně ponížila, protože se týkala jen změn u krátkodobých závazků. Ty byly navýšeny jen v částce ročních odpisů nemovitostí. Dlouhodobé závazky mají však podstatný vliv na míru zadluženosti, která se významně navýšila. Ukazatel zadluženosti se podstatně zhoršil i v úrokovém krytí. Pokud měl podnik již dříve problém splácet nákladové úroky, tak zahrnutím nákladových úroků z financování cizími zdroji se tato schopnost ještě zhoršila. Ukazatele obratovosti se snížily. Jsou však stále nad hranicí hodnoty 1, která je všeobecně doporučena jako minimální.

## 5. Shrnutí výsledků a diskuze

Základním cílem bakalářské práce bylo soustředit možnosti a využití podrozvahové evidence, analytických a volných účtů.

Na základě prvního dílčího cíle **1. analýza vytvořeného účtového rozvrhu** byl vytvořen a následně analyzován účetní rozvrh zvoleného fiktivního podniku ABC, s.r.o. V rámci jednotlivých účetních tříd byla zvolena pravidla tvorby analytických účtů a vyhodnocen jejich přínos.

### *Účtová třída 0*

- Při nastavení jednotného pravidla analytického třídění, tzn., že analytika účtu je zároveň číslo inventární karty a dále pro provázanost mezi souvisejícími skupinami účtů (např. AÚ 022 207 – dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný souvisí se sk. AÚ 042 207, 052 207, 082 007, 092 207) je možné dosáhnout rychlých údajů a přehledu o všech souvisejících pohybech buď ke konkrétnímu dlouhodobému majetku nebo ke skupině, tzn. např. sw, nemovitosti, stroje apod. Tento systém nejvíce oceníme při fyzických, ale i dokladových inventurách.
- Ve vztahu k pořízení majetku financovaného dlouhodobým úvěrem (viz příklad č. 1, 2) lze získat několik ucelených informací
  - porovnání zdrojů financování majetku podle období a jednotlivých věřitelů
  - snadné zjištění pořizovací ceny v případě, kdy se zahrnují související výdaje během delšího období

Současné možnosti účetních programů umožňují vést analytickou evidenci v návaznosti na inventární karty majetku. V matričním souboru elektronické inventární karty lze nastavit konkrétní analytický účet. Inventární číslo karty je zároveň analytikou. Tento postup nedoporučuje (Hruška, 2001) a využil by ho pouze v případě malého podniku, kde je účetnictví vedeno ručně. Poněvadž byl tento názor publikován před devatenácti lety a vývoj v oblasti informačních systémů podniku pokročil, účetní programy mohou nabídnout zkopírování čísla inventární karty do analytiky účtu. V případě potřeby je možné za pomoci programátorů strukturu účtu rozšířit z 6 na více znaků. Tento princip pak nabízí jednoznačný a operativní přehled o majetku a účtování pohybů.

### *Účtová třída 1*

- Při pořízení materiálu a zboží sledujeme cenu pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Poměrnou část je možné za určité období zaúčtovat do nákladů, nebo vyhodnotit samostatně, např. pro volbu způsobu dopravy. U výrobků a nedokončené výroby je význam třídění podobný, ale specifikovaný na rozlišení variabilních jednicových, variabilních režijních a fixních nákladů. Vyhodnocení nákladů v tomto členění slouží pro sestavení kalkulačního vzorce a určení celkových nákladů výroby (viz příklad č. 3)
- Pravidelné inventarizace přináší povinnost zaúčtovat a sledovat inventarizační rozdíly. Analytické účty jsou v tomto případě nastaveny ke klasifikaci a vyhodnocení ztrát podle daňové uznatelnosti a podle norem týkajících se technologických, technických ztrát či ztratného.

Analytické třídění účtů zásob je v základu postaveno na podobném principu jako v účtové třídě 0 dlouhodobý majetek. Analytika účtu = číslo skladové karty, rozšířené o sledování struktury nákladů. Návaznost analytických účtů na skladovou evidenci zásob doporučuje též (Skála & Kunešová-Skálová, 1997).

### *Účtová třída 2*

- Peněžní prostředky v pokladnách a na účtech je nezbytné pro operativní přehled rozdělit podle měny, jednotlivých pokladen, odpovědných osob a bank. Stejně tak převody mezi bankovními účty a pokladnami.
- Krátkodobé bankovní úvěry a finanční výpomoci podle jednotlivých věřitelů.

### *Účtová třída 3*

- V případě pohledávek a závazků není nutné tvořit analytiky podle jednotlivých odběratelů, dodavatelů, věřitelů a dlužníků. Tuto funkci nahrazuje pomocná účetní kniha saldokonto. Pohledávky a závazky jsou tříděny podle měny a dlouhodobých či krátkodobých. Samostatné analytické účty jsou vytvořeny pro zjištění významných informací o podílu reklamačních řízení plynoucí z dodavatelských a odběratelských vztahů.



Skálová & al.,(2019) navrhuje rozdělit účet 321 na analytické účty podle dodavatelů. Tento způsob by účet 321 mohl zbytečně zahltit množstvím analytických účtů. Během pravidelných kontrol lze nejlépe odsouhlasit závazky a pohledávky s pomocí saldokonta. Důležité je nastavení správného párovacího symbolu. Tím je většinou variabilní symbol účtovaného dokladu.

- Účtová skupina 33 Zúčtování se zaměstnanci a s institucemi je rozdělena podle druhu pracovního poměru, osobních čísel zaměstnanců, jednotlivých zdravotních pojišťoven, ČSSZ a konkrétních pohledávek a závazků vůči zaměstnancům. Zůstatky by měly souhlasit se zúčtovací a výplatní listinou za příslušné období.
- Daně rozlišujeme v účt. sk. 34 podle jednotlivých daní a v případě DPH podle vstupu či výstupu a sazby. Zůstatky jednotlivých daní v této skupině by měly souhlasit se zůstatky na daňovém účtu u Finančního úřadu. Pro odsouhlasení a inventarizaci je možné Finanční úřad zažádat o výpis z osobního účtu. Zůstatky na jednotlivých účtech daní v osobním účtu jsou tzv. „svaté“ a podle nich bychom měli upravit zůstatky v účetnictví.
- Závazky ke společníkům podle jednotlivých společníků
- V účt. sk. 37 Jiné pohledávky a závazky rozlišujeme podle krátkodobých či dlouhodobých a podrobněji dle konkrétního případu.
- Přejícné účty aktiv a pasiv podle jednotlivých let, kterých se týkají
- Opravné položky k zúčtovacím vztahům na základě daňové uznatelnosti v návaznosti na Zákon o dani z příjmu

Účtový rozvrh v účtové třídě 3 je sestaven takovým způsobem, abychom získali podklad nejen pro sestavení účetních výkazů, ale i pro finanční analýzu nebo další rozbory pro finanční řízení podniku. Analytické účty pro řízení podniku v rámci této účtové třídy doporučuje i (Hruška, 2001)

#### *Účtová třída 4*

- V účtovém rozvrhu účtové třídy 4, skupině 41 - 42 je možné na základě zvoleného třídění získat přehled o vlastnictví zdrojů podle společníků.
- V účt. skupině 45 Rezervy, SÚ 451 dbáme na rozlišení nejen podle majetku, k němuž se vztahují, ale i podle jeho části. Důvodem je v rámci souvztažnosti správné vyúčtování do nákladů v souladu se Zákonem o dani z příjmu.

- Účtová skupina 46 Dlouhodobé závazky podle jednotlivých věřitelů

#### *Účtová třída 5 a 6*

- Podle české účetní legislativy jsou účtové třídy nákladů a výnosů nosnými pro sledování účetních případů v souvislosti se Zákonem o dani z příjmu. Pro daňově uznatelné náklady a daňově účinné výnosy je na 1. místě AÚ znak 0 - 8, pokud však daňová neuznatelnost nevyplývá přímo z povahy účtu např. 513, 528, 543 atd. Znak 9 na 1. místě AÚ pomůže oddělit a soustředit daňově neuznatelné náklady a daňově neúčinné výnosy (viz příklad č.4), nebo daňově uznatelné náklady do výše souvisejícího příjmu se znakem č. 5 na 1. místě AÚ (viz příklad č. 5)
- Podle vnitropodnikových potřeb jsou prvotní náklady v účt. třídě 5 za pomoci analytických účtů členěny na variabilní jednicové, variabilní režijní a fixní. V rámci účetních souvztažností se stejná pravidla promítají zrcadlově v účt. tř. 1, v případě účtování o zásobách způsobem A.
- U tržeb za výrobky a zboží je významnou informací sledování jednotlivých druhů slev v dalším rozčlenění na provozní a finanční.
- Pro vnitropodnikové účely je vhodné zaúčtování prvotních nákladů a výnosů v účtové třídě 5 a 6 doplnit o tzv. klíč tj. další rozčlenění podle střediska, zakázky, výkonu apod.

(Skála & Kunešová-Skálová, 1997) klade na první místo povinnost analytického třídění pro účel sestavení daňového přiznání a až na druhé místo možnost doplnění analytických účtů pro vnitropodnikové řízení. Účetnictví by přitom mělo především sloužit řízení podniku a oddělit ho od daňových aspektů.

Některé obory, zejména rybářské a zemědělské mají tak specifická účetnictví včetně využití analytických účtů, že zde není možné aplikovat ani doporučené postupy analytického členění nákladů ověřené v praxi. Tím je například rozčlenění na variabilní a fixní (Hruška, 2001) nebo členění v rámci hospodářských středisek (Hlaváčková & Šafařík, 2014).

### *Účtová třída 7*

- V účtové skupině 70 rozlišujeme aktivní, či pasivní povahu účtu při otevírání a zavírání účetních knih.
- Podrozvahovou evidenci, která slouží k zaúčtování majetku, o němž se neúčtuje v rozvaze, tvoří účty 75 - 79. Účtová skupina 75 sleduje podrozvahová aktiva a 77 podrozvahová pasiva. Syntetický účet rozlišuje již na 3. místě druhy aktiv a pasiv. Analytická část účtu nabízí možnost pro identifikaci konkrétního majetku či závazku.

### *Účtová třída 8 a 9*

Při vnitropodnikovém účtování jsou z důvodu nedostačující kapacity syntetických účtů 599 a 699 neodděleně od účetnictví finančního využity účty třídy 8 a 9. Třída 8 pro vnitropodnikové druhotné náklady a třída 9 pro vnitropodnikové druhotné výnosy. Důležitou součástí, stejně jako v účtové třídě 5 a 6 tohoto účtování, je současný zápis klíče k pomocnému rozčlenění podle střediska, zakázky, výkonu atd.

V souladu s druhým dílčím cílem **2. srovnání využití analytických a volných účtů** byly vyhodnoceny a porovnány možnosti účtování na analytických a volných účtech zvoleného fiktivního podniku ABC, s.r.o.

Analytické členění účtů je přínosné a efektivní, pokud je nastaveno na potřeby řízení podniku, není obsáhlé a má logickou strukturu a je průběžně aktualizováno. V případě, že již kapacita analytických účtů nedostačuje, je vhodné pro redukci stávajících analytických účtů, zavést účtování na volných účtech. Podnik získá přehlednější účtový rozvrh a nové volné účty mohou nabídnout prostor pro další potřebné analytické členění (viz příklad č. 7, 8). Vytvořeny byly dva volné účty 506, 507 a zredukován počet AÚ 501 xxx pro oddělené sledování variabilních režijních a fixních nákladů. Dále v případě účtu mimořádných nákladů 548 800, který byl z důvodu lepší vypovídací schopnosti při větším počtu mimořádných událostí nahrazen volným účtem 547.

(Hruška, 2001) též doporučuje, aby každá účetní jednotka v průběhu času nepotřebné analytické účty rušila, nové doplňovala a dbala tak na přehlednost a vypovídací schopnost. Poněvadž se celé účtování odvíjí právě od vytvořeného účtového rozvrhu, může to mít podstatný vliv i na řízení podniku. Manažeři např. průběžně

požadují po účetní určité sestavy, výstupy, přehledy, aby se dále mohli rozhodovat. Vhodné je, aby se na vytváření účetního rozvrhu včetně tvorby analytických a popřípadě volných účtů, podíleli kromě účetní i ostatní uživatelé účetních dat.

Třetím dílčím cílem bylo **3. provést výpočty vybraných poměrových ukazatelů finanční analýzy ze stávajících dostupných dat účetních výkazů a zjistit do jaké míry budou ovlivněny jejich hodnoty po úpravách ve výkazech na základě zahrnutí aktualizovaných údajů podrozvahy.**

Z dostupných informací v Příloze v účetní závěrce za rok 2016 reálného podniku MEDISIZE CZ, s.r.o. byly sepsány údaje o majetku nevykázaného v rozvaze. O evidenci majetku v podrozvaze byla na tomto místě zmínka jen v souvislosti se zapůjčeným movitým majetkem. Podnik však vykazuje v příloze ještě drobný hmotný majetek, osobní automobily na leasing a movitý najatý majetek. Nejvýznamnější byla informace o pronajatých výrobních a skladovacích halách. Na základě těchto údajů byl do podrozvahy zaúčtován nejen majetek, ale i závazky z leasingu a z pronájmu (viz příklad č. 9)

Po zaúčtování a vyčíslení zůstatků v podrozvahové evidenci je výsledkem skutečnost, že zkoumaný podnik disponuje podrozvahovým majetkem v poměru 42 % z celkových aktiv a závazky 31 % z celkového objemu pasiv.

Data o podrozvahovém majetku čerpaná z přílohy je nutné před samotnými propočty finanční analýzy upravit, tzv. aktivovat do účetních výkazů v netto hodnotě. Tyto úpravy jsou specifické vždy pro daný druh majetku. Kolektiv autorů Knápková & al.,(2017) prezentoval podobné úpravy týkající se dlouhodobého pronájmu pro výpočet finanční analýzy v případové studii. Na základě této studie byla pro srovnávací výpočty poměrových ukazatelů finanční analýzy vybrána a započtena nejvýznamnější položka a tou je právě dlouhodobý pronájem nemovitostí.

Výsledkem zahrnutí upravených hodnot do výkazů a výpočtů finanční analýzy je významná změna finanční situace podniku. Poněvadž byl podnik ve ztrátě nejen v roce 2016, ale i v předešlých letech, některé hodnoty jsou záporné. Ukazatel ROA rentability aktiv se zlepšil téměř o polovinu. Protože je jeho hodnota záporná, nelze hovořit o efektivním využití majetku k dosažení zisku, ale maximálně o příspěvku k lepšímu pokrytí současné ztráty navýšenými aktivy. Rentabilita tržeb je sice též

záporná, ale nezměnila se, protože úpravy hodnot neovlivnily čistý zisk, resp. ztrátu. Běžná likvidita nepatrně klesla. Promítla se v položce krátkodobých závazků, a to jen ve výši vypočtených ročních odpisů. Dlouhodobé závazky velice ovlivnily míru zadluženosti, jež se významně navýšila. Ukazatel zadluženosti se zhoršil i v úrokovém krytí. Podnik již původně mohl mít problém při splácení nákladových úroků. Při financování cizími zdroji zahrnutím dalších nákladových úroků se tato schopnost ještě zhoršila. Ukazatel obratovosti se snížil. Je však stále nad hranicí hodnoty 1, která je doporučována jako minimální.

Při srovnání hodnocení finanční situace podniku po aktivaci pronajatého nemovitého majetku z podrozvahy došlo k negativnějším výsledkům hlavně v oblasti zadluženosti, obratovosti aktiv a nepatrně i v likviditě. Schopnost efektivního využití majetku k dosažení zisku, tj. rentability se nedala vyhodnotit, protože podnik vykazoval ztrátu nejen za rok 2016, ale i předešlá období.

Česká účetní legislativa upřednostňuje vymezení právní formy účetnictví před ekonomickou a podniky tak nemají motivaci evidovat například pronajatý majetek včetně souvisejících závazků. (Knápková & al., 2017)

V případě zkoumaného podniku MEDISIZE CZ, s.r.o. je tento dopad viditelný. V příloze v účetní závěrce je zmínka o podrozvahovém účtování jen ve vztahu k zapůjčenému movitému majetku. Podnik však disponuje ještě pronajatým majetkem významného rozsahu.

Z výsledků vyplývá, že není možné hodnotit finanční zdraví podniku jen na základě hodnot účetních výkazů. Pokud účetní jednotka nevyužívá podrozvahovou evidenci a neeviduje tak aktiva a pasiva nezahrnuté v rozvaze, vzniká riziko nereálného hodnocení finanční situace. Dalším aspektem je uvedení podrozvahových položek v příloze v účetní závěrce. Finanční analytik, popřípadě externí uživatelé účetních dat, kteří mohou čerpat jen ze zveřejněných výkazů, se na základě zkreslených hodnot finanční situace podniku nemohou správně rozhodnout.

Při procházení několika zveřejněných závěrek jsem ve většině případů narazila na úplně chybějící údaj o podrozvahovém účtování. Jednalo se vždy o velké podniky, které mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu, a proto je velice pravděpodobné, že podrozvahovými aktivy i pasivy disponují. K chybným rozhodnutím mohou však

dojít i interní uživatelé, pokud nebude správně zavedena podrozvahová evidence a nebudou mít z čeho čerpat reálná data.

## 6. Závěr

Účetnictví by mělo splňovat nejvyšší zásadu a tou je věrný a poctivý obraz. To znamená také reálně zachytit všechny významné hospodářské skutečnosti, které nelze zaúčtovat do rozvahy. Podrozvahová evidence poskytuje vhodný prostor pro vykázání těchto údajů. Oblast vykazování mimo účetní výkazy však bývá problematická. Podniky tuto evidenci opomíjejí z důvodu pracnosti, dělají chyby nebo špatně nastaví pravidla ve vnitropodnikových směrnících. V souladu se směrnou účtovou osnovou, v rámci účtových tříd a skupin, účetní jednotky vytváří účtový rozvrh. Z globálního hlediska jsou využity syntetické účty. Každý podnik však podle vnitropodnikových potřeb rozlišuje podrobněji své účetní záznamy v rámci analytických nebo i volných účtů v účtovém rozvrhu. Pokud podnik efektivně a v souladu s účetní legislativou využívá uvedené účetní metody, dosáhne objektivního a věrného obrazu účetnictví.

Cílem bakalářské práce bylo soustředit možnosti, které nabízí uvedené okruhy a uvést jejich přínos. Dále na základě zjištěných výsledků vyhodnotit, do jaké míry může ovlivnit finanční situaci podniku nevyužití, popřípadě opomenutí podrozvahových záznamů a přinést tak riziko pro další rozhodování.

Pro naplnění prvního dílčího cíle byl analyzován účtový rozvrh fiktivního podniku ABC, s.r.o. a v rámci zvolených pravidel tvorby analytických účtů byl u každé účtové třídy vyhodnocen přínos. Popsány byly výhody zvolených pravidel analytického účtování s uvedením konkrétních příkladů.

Z analýzy analytických účtů z účtového rozvrhu je patrné, že je vhodné se zaměřit při analytickém členění na co největší návaznost analytik u vzájemně souvztažných účtů. Týká se to především účtů majetku a zásob. V účtové třídě 3 jsou nejdůležitější dodavatelsko - odběratelské vztahy. Zde plní funkci analytické evidence účetní kniha saldokonto. Díky tomu vznikne prostor na těchto účtech sledovat například významné informace o podílu reklamačních řízení. Účtové třídy nákladů a výnosů donutí účetní jednotky vytvořit pravidlo pro oddělení daňově účinných a neúčinných nákladů a výnosů. Účetnictví by však mělo sloužit hlavně pro řízení podniku a oddělit ho od daňových aspektů. Pro vnitropodnikové účely bylo navrženo třídění v účt. třídě 5 na náklady variabilní a fixní. Ve výnosech je vhodné v rámci tržeb sledovat například jednotlivé druhy slev.

Druhý dílčí cíl přinesl vyhodnocení a srovnání možností účtování na analytických a volných účtech fiktivního podniku ABC, s.r.o. Analytické účty v účtovém rozvrhu jsou přínosem do té doby, dokud mají logickou strukturu a není jich velké množství v rámci jednoho syntetického účtu. V případě přetíženosti je možno tyto analytické účty zredukovat vytvořením volných účtů. Příkladem je redukce analytik k syntetickému účtu 501 a vytvoření volných účtů 506 a 507 pro sledování odlišných druhů spotřeby materiálu.

Třetí a poslední dílčí cíl poukázal na zkreslené údaje hodnot finanční situace reálného podniku MEDISIZE CZ, s.r.o. při nezahrnutí údajů podrozvahy. Náplní pro podrozvahu jsou v tomto případě leasingy osobních automobilů, pronájmy strojů, drobný hmotný majetek, zapůjčený majetek a dlouhodobě pronajaté výrobní a skladovací haly. Po úpravě účetních výkazů, kdy byla zahrnuta nejvýznamnější položka z podrozvahy - dlouhodobý pronájem nemovitostí, byla znovu vyhodnocena finanční situace podniku a ve výsledku bylo zjištěno výrazně negativnější hodnocení v oblasti zadluženosti, obratovosti aktiv a nepatrně i v likviditě.

Výsledky upozornily na skutečnost nereálného hodnocení finanční situace podniku v případě, kdy nejsou zahrnuta podrozvahová aktiva a pasiva. Uživatelé účetních dat se díky tomu chybně rozhodují a to může mít zásadní vliv na další vývoj podniku.

Chtěla bych poukázat na realitu, kdy podniky nejsou dostatečně motivovány pro správné vymezení majetku pomocí podrozvahové evidence. České účetnictví upřednostňuje legislativní formu před ekonomickou a v případě nezahrnutí aktiv či pasiv, k nimž nemá podnik vlastnický vztah, nehrozí tzv. žádné sankce. Finanční úřad sleduje v závěrce pouze naplnění účetnictví pro daňové účely. Je tedy na vlastnících a manažerech, aby si uvědomili rizika zkreslených informací pro jejich podnik a zajistili nastavení a zásady podrozvahové evidence ve vnitropodnikových směrnících a dostatečně ocenili i účetní, poněvadž podrozvahová evidence je pracná, ale umí tzv. „přinést plody“ a přispět k lepšímu fungování podniku.



## **Summary**

The aim of this bachelor thesis is to concentrate the possibilities, which the off-balance sheet records and the use of analytical and free accounts provide, and evaluate their benefits. The theoretical part describes the possible application of these accounting methods. The practical part evaluates the benefits of effective accounting that uses these accounting methods.

In the first part, the methodology is focused on the analysis of analytical and free accounts in the accounting schedule of the fictive company ABC, s. r. o. There are used real data of existing company MEDISIZE CZ, s.r.o. in the second part. The missing off-balance sheet records are prepared and after that the values of the financial statements are adjusted. Finally, the ratio indicators of the financial analysis are calculated and the differences in the financial evaluation of the company, in case that the off-balance sheet records are not used, are explained. The risks are evaluated and the measures are proposed at the end of the thesis. These measures should lead to better motivation for correct and effective accounting.

**Keywords:** Off-balance sheet records, analytical accounts, free accounts, financial statement, financial analysis

## Přehled použitých zdrojů

### Monografie:

- Brychta, I., Bulla, M., & spol. (2018). *Meritum Účetnictví podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.
- Cardová, Z., & Carda, J. (2019). *Pravidla pro analytické účty*. Praha: Verlag Dashöfer, spol. s.r.o.
- Dušek, J. (2019). *Vnitropodnikové účetnictví*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a.s.
- Hinke, J., & Bárková, D. (2010). *ÚČETNICTVÍ 2 Pokročilé aplikace*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Hlaváčková, P., & Šafařík, D. (2014). *Manažerské účetnictví učebnice*. Brno: Mendelova univerzita v Brně.
- Hruška, V. (2001). *Analytická evidence k účtovému rozvrhu pro podnikatele*. Praha: BILANCE, spol. s.r.o.
- Knápková, A., Pavelková, D., Remeš, D., & Šteker, K. (2017). *Finanční analýza, komplexní průvodce s příklady*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Kouřilová, J., & Nývltová, K. (2017). *Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní: Sborník vědeckých prací studentů Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích (4.díl)*. České Budějovice: Ekonomická fakulta, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- Kovanicová, D. (2004). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha 4: POLYGON.
- Ryneš, P. (2014). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2014*. Olomouc: ANAG, spol. s.r.o.
- Schiffer, V. (2010). *Správně vedené účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.
- Skála, M., & Kunešová-Skálová, J. (1997). *Nejčastější účetní a daňové chyby*. Praha: CODEX Bohemia, s.r.o.
- Skálová, J. & kolektiv (2019). *Podvojně účetnictví*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Strouhal, J., Židlická, R., Knapová, B., & Cardová, Z. (2010). *Účetnictví 2010*. Brno: Computer Press, a.s.

Šteker, K., & Otrusínová, M. (2016). *Jak číst účetní výkazy*. Praha: Grada Publishing, a.s.

Štohl, P. (2019). *Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost*. Znojmo: Štohl - Vzdělávací středisko Znojmo.

#### Internetové zdroje:

Bulla, M. (1. 8. 2006). *Účtování na podrozvahových účtech*, DAUC, Wolters Kluwer ČR, a.s. Načteno z DAUC, Wolters Kluwer ČR, a.s:  
<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=26390>

Justice.cz (10. 2. 2020). *Veřejný rejstřík a sbírka listin, Ministerstvo spravedlnosti*. Načteno z Justice.cz: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=50374600&subjektId=100393&spis=423294>

#### Články v časopisech:

Bulla, M. (11/2007). Účtová třída 7- Závěrkové a podrozvahové účty. *Účetnictví v praxi*.

Hinke, J., & Hrdý, M. (3/2012). Vypovídací schopnost výkazů finančního účetnictví u malých a středních podniků v ČR a jejich možná zlepšení s využitím dotazníkového šetření. *Český finanční a účetní časopis*, s. 71-80.

Telecký, M. (2017). Analýza rentability ROE vybraných dopravních podniků. *Mladá věda Young Science*, s. 203-210.

#### Platná legislativa:

České účetní standardy pro podnikatele, v aktuálním znění.

Vyhláška MF č. 500/2002 Sb, v aktuálním znění.

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

## Seznam zkratek

A	aktiva
AE	analytická evidence
AÚ	analytický účet
AZ	analytický znak
CZ	cizí zdroje
ČÚS	České účetní standardy
D	dal
DM	dlouhodobý majetek
EAT	zisk po zdanění
EBIT	zisk před zdaněním a úroky
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standard(s)
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
KZ	krátkodobé závazky
MD	má dáti
NÚ	nákladové úroky
OA	oběžná aktiva
ROA	rentabilita aktiv
ROS	rentabilita tržeb
SÚ	syntetický účet
T	tržby
VK	vlastní kapitál
Z	znak

## Seznam obrázků

Obrázek 1 - Jednookruhová soustava účetnictví.....	15
--	----

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Vzor analytického účtu .....	12
Tabulka 2: Vzor knihy analytické evidence .....	12
Tabulka 3: Vzor knihy analytické evidence .....	12
Tabulka 4: Vzor hlavní knihy .....	13
Tabulka 5: Účtová třída 0 – pravidla tvorby analytických účtů .....	25
Tabulka 6: Účtová třída 1 - pravidla tvorby analytických účtů .....	31
Tabulka 7: Účtová třída 2 – pravidla tvorby analytických účtů .....	33
Tabulka 8: Účtová třída 3 - pravidla tvorby analytických účtů .....	34
Tabulka 9: Účtová třída 4 - pravidla tvorby analytických účtů .....	37
Tabulka 10: Původní účtový rozvrh - syntetický účet 501 Spotřeba materiálu.....	44
Tabulka 11: Nový účtový rozvrh pro následující účetní období – využití volných účtů 506,507 .....	44
Tabulka 12: Soupis najatého majetku MEDISIZE CZ, s.r.o. zveřejněného v příloze v účetní závěrce k 31.12. 2016 .....	47
Tabulka 13: Podrozvahová evidence - ukončení pronájmu v roce 2016 - movitý majetek .....	47
Tabulka 14: Podrozvahová evidence - začátek pronájmu v roce 2016 - movitý majetek .....	48
Tabulka 15: Podrozvahová evidence - trvání pronájmu v roce 2016 od roku 2014 – movitý majetek .....	49
Tabulka 16: Podrozvahová evidence - trvání pronájmu v roce 2016 od roku 2009 – nemovitý majetek .....	49
Tabulka 17: Zůstatky podrozvahových aktiv a pasiv k 31.12. 2016 .....	50
Tabulka 18: Aktivace pronajatých prostor do aktiv.....	52
Tabulka 19: Aktivace pronajatých prostor do pasiv .....	52
Tabulka 20: Vyjmutí ročního pronájmu z nákladů.....	53
Tabulka 21: Úrokové sazby pro výpočet nákladových úroků .....	53
Tabulka 22: Aktivace dlouhodobého pronájmu do nákladů.....	53
Tabulka 23: Rozvaha MEDISIZE CZ,s.r.o. k 31. 12. 2016 - aktivace dlouhodobého pronájmu.....	54
Tabulka 24: Výkaz zisků ztráty MEDISIZE CZ, s.r.o. k 31. 12. 2016 – aktivace dlouhodobého pronájmu.....	55
Tabulka 25: Poměrové ukazatele finanční analýzy společnosti MEDISIZE CZ, s.r.o. v roce 2016 - před a po úpravě hodnot .....	56

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 - Účtový rozvrh MEDISIZE CZ,s.r.o. - 2016

Příloha č. 2 - Rozvaha MEDISIZE CZ, s.r.o. – 2016

Příloha č. 3 - Výkaz zisků a ztráty MEDISIZE CZ, s.r.o. – 2016

Příloha č. 4 - Příloha v účetní závěrce MEDISIZE CZ, s.r.o. – 2016 – majetek  
neuvedený v rozvaze

## Přílohy

### Příloha č. 1 – Účtový rozvrh ABC, s.r.o. – rok 2019

#### Účtový rozvrh ABC, s.r.o. – rok 2019

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek		
Syntetický účet	Analytický účet	Název účtu
<b>01 – Dlouhodobý nehmotný majetek</b>		
013	000	Software
013	001	Účetní sw
013	002	Sw pro řízení výroby
<b>02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný</b>		
021	000	Stavby
021	103	Administrativní budova
022	000	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
022	204	Osobní auto Škoda Octavia SPZ:
022	205	Osobní auto Peugeot SPZ:
022	206	Užitkové auto Fiat SPZ:
022	207	Výrobní a montážní linka
022	208	Sestava kancelářského nábytku
<b>03 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek neodpisovaný</b>		
031	000	Pozemky
031	019	Pozemek – ostatní plocha, parc. č. 19
<b>04 – Nedokončený a pořizovaný dlouhodobý majetek</b>		
041	000	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
041	301	Pořízení účetního sw
041	302	Pořízení sw pro řízení výroby
042	000	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
042	103	Pořízení administrativní budovy
042	204	Pořízení - Osobní auto Škoda Octavia SPZ:
042	205	Pořízení - Osobní auto Peugeot SPZ:
042	206	Pořízení - Užitkové auto Fiat SPZ:
042	207	Pořízení – Výrobní a montážní linka
042	208	Pořízení – Sestava kancelářského nábytku
<b>05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek</b>		
051	000	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
051	302	Poskytnutá záloha na sw pro řízení výroby
052	000	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
052	207	Poskytnutá záloha na výrobní a montážní linku
053	000	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
053	501	Poskytnutá záloha na pořízení státního dluhopisu č.1 – splatnost 2019
<b>06 – Dlouhodobý finanční majetek</b>		
065	000	Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
065	001	Dluhový cenný papír státní, splatnost 2019 inv. č.1
069	000	Ostatní dlouhodobý finanční majetek
069	121	ČSOB, termín 2023, TV
<b>07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku</b>		
073	000	Oprávky k sw
073	002	Oprávky k sw pro řízení výroby
<b>08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku</b>		

081	000		Oprávky ke stavbám
081	003		Oprávky – administrativní budova
082	000		Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
082	004		Oprávky - osobní auto Škoda Octavia SPZ:
082	005		Oprávky - osobní auto Peugeot SPZ:
082	006		Oprávky - užitkové auto Fiat SPZ:
082	007		Oprávky - výrobní a montážní linka
082	008		Oprávky - sestava kancelářského nábytku
<b>09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku</b>			
092	000		Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
092	103		Opravná položka k adm. budově ( inv. č. 3)
<b>Účtová třída 1 – Zásoby</b>			
<b>Syntetický účet</b>	<b>Analytický účet</b>		<b>Název účtu</b>
<b>11 – Materiál</b>			
111	000		Pořízení materiálu
111	1	č.skl. karty	Pořízení materiálu – cena pořízení
111	2	č.skl. karty	Pořízení - vedlejší pořizovací náklady
111	3	č.skl. karty	Pořízení - vratné obaly
112	000		Materiál na skladě
112	1	č.skl. karty	Materiál na skladě - cena pořízení
112	2	č.skl. karty	Materiál na skladě – vedlejší pořizovací náklady
112	3	č.skl. karty	Vratné obaly na skladě
112	4	č.skl. karty	Materiál na skladě – cena vyskladnění
112	5	č.skl. karty	Materiál na skladě – oceňovací rozdíly
112	8	č.skl. karty	Inventurní rozdíly
119	000		Materiál na cestě
119	0	č.skl. karty	Materiál na cestě
<b>12 – Zásoby vlastní činnosti</b>			
121	000		Nedokončená výroba
121	1	č.skl. karty	Nedokončená výroba – variabilní jednicové náklady
121	2	č.skl. karty	Nedokončená výroba – variabilní režijní náklady
121	3	č.skl. karty	Nedokončená výroba – fixní náklady
121	8	č.skl. karty	Inventurní rozdíly
123	000		Výrobky
123	1	č.skl. karty	Výrobky – variabilní jednicové náklady
123	2	č.skl. karty	Výrobky – variabilní režijní náklady
123	3	č.skl. karty	Výrobky – fixní náklady
123	4	č.skl. karty	Výrobky – prodejní cena



123	5	č.skl. karty	Výrobky – oceňovací rozdíly
123	8	č.skl. karty	Inventurní rozdíly
<b>13 - Zboží</b>			
131	000		Pořízení zboží
131	1	č.skl. karty	Pořízení zboží – cena pořízení
131	2	č.skl. karty	Pořízení zboží – vedlejší pořizovací náklady
131	3	č.skl. karty	Pořízení zboží – vratné obaly
132	000		Zboží na skladě a v prodejnách
132	1	č.skl. karty	Zboží na skladě
132	2	č.skl. karty	Zboží v prodejnách – prodejní cena bez DPH
132	3	č.skl. karty	Zboží v prodejnách – obchodní marže
132	8	č.skl. karty	Inventurní rozdíly
139	000		Zboží na cestě
139	0	č.skl. karty	Zboží na cestě
<b>15 – Poskytnuté zálohy na zásoby</b>			
151	000		Poskytnuté zálohy na materiál
151	č. dodavatele		Poskytnuté zálohy na materiál
152	000		Poskytnuté zálohy na zboží
152	č. dodavatele		Poskytnuté zálohy na zboží
<b>19 – Opravné položky k zásobám</b>			
191	000		Opravná položka k materiálu
191	č.skl. karty		Opravná položka k materiálu
192	000		Opravná položka k nedokončené výrobě
192	č.skl. karty		Opravná položka k nedokončené výrobě
194	000		Opravná položka k výrobkům
194	100		Opravná položka k výrobkům – bez pohybu nad 180 dnů
194	200		Opravná položka k výrobkům – bez pohybu nad 360 dnů
196	000		Opravná položka ke zboží
196	100		Opravná položka ke zboží – bez pohybu nad 180 dnů
196	200		Opravná položka ke zboží – bez pohybu nad 360 dnů
<b>Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky</b>			
<b>Syntetický účet</b>	<b>Analytický účet</b>	<b>Název účtu</b>	
<b>21 – Peněžní prostředky v pokladně</b>			
211	000		Pokladna
211	101		Pokladna CZK - Nováková
211	203		Pokladna EUR - Blažek
213	000		Ceniny
213	100		Stravenky
<b>22 – Peněžní prostředky na účtech</b>			
221	000		Bankovní účty
221	100		Běžný účet ČSOB CZK
221	200		Běžný účet KB CZK
221	300		Běžný účet ČSOB EUR
221	500		Termínovaný vklad ČSOB – doba spl. do 1 roku
<b>23 – Krátkodobé bankovní úvěry</b>			

231	000	Bankovní úvěr krátkodobý	
231	100	Krátkodobý úvěr ČSOB	
<b>24 – Krátkodobé finanční výpomoci</b>			
249	000	Ostatní krátkodobé finanční výpomoci	
<b>25 – Krátkodobý finanční majetek</b>			
<b>26 – Převody mezi finančními účty</b>			
261	000	Peníze na cestě	
261	100	Peníze na cestě – převody BÚ ČSOB– pokladna CZK	
261	200	Peníze na cestě – převody BÚ KB– pokladna CZK	
261	300	Peníze na cestě – převody BÚ ČSOB– pokladna EUR	
261	002	Peníze na cestě – převody BÚ -ÚU	
261	005	Peníze na cestě – platby kartou	
<b>29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku</b>			
<b>Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy</b>			
<b>Syntetický účet</b>	<b>Analytický účet</b>	<b>Název účtu</b>	
<b>31 – Pohledávky – krátkodobé, dlouhodobé</b>			
311	000	Pohledávky z obchodních vztahů	
311	101	Odběratelé v české měně	
311	103	Odběratelé EUR	
311	180	Odběratelé – pohledávky po lhůtě splatnosti (ve dnech – 30,60,90,120,180,365)	
314	000	Poskytnuté zálohy – dlouhodobé i krátkodobé	
314	101	Poskytnuté zálohy – krátkodobé v Kč	
314	201	Poskytnuté zálohy – dlouhodobé v Kč	
315	000	Ostatní pohledávky	
315	101	Ostatní pohledávky – krátkodobé v Kč	
315	201	Ostatní pohledávky – dlouhodobé v Kč	
315	601	Ostatní pohledávky – reklamační nárok od dodavatele (krátkodobé) v Kč	
315	701	Ostatní pohledávky – reklamační nárok od dodavatele (dlouhodobé) v Kč	
<b>32 – Závazky - krátkodobé</b>			
321	000	Závazky z obchodních vztahů	
321	000	Závazky z obchodních vztahů - dodavatelé	
321	001	Dodavatelé – v české měně	
321	003	Dodavatelé – v EUR	
324	000	Přijaté zálohy	
324	001	Přijaté zálohy v české měně	
324	003	Přijaté zálohy v EUR	
325	000	Ostatní závazky	
325	601	Ostatní závazky – uplatnění reklamace odběrateli v české měně	
325	603	Ostatní závazky – uplatnění reklamace odběrateli v EUR	
<b>33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi</b>			
331	000	Zaměstnanci	
331	1	č. zam.	Zaměstnanci - HPP dle čísla zaměstnance
331	8	č. zam.	Zaměstnanci - DPP dle čísla zaměstnance
333	000	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	
333	010	Nárok – cestovní výdaje – zam. Novák v Kč	
335	000	Pohledávky za zaměstnanci	
335	101	Zálohy – cestovné v Kč – zam. Novák	
335	113	Zálohy – cestovné v EUR – zam. Hájková	
335	181	Manka a škody – zam. Bína	
336	000	Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	
336	100	VZP	
336	200	VoZP	
336	300	OZP	

336	400	ZP MVČR	
336	500	ČPZP	
336	900	OSSZ	
<b>34 – Zúčtování daní a dotací</b>			
341	000	Daň z příjmů	
342	000	Ostatní přímé daně	
342	100	Zálohová daň ze závislé činnosti	
342	500	Srážková daň z DPP	
343	000	Daň z přidané hodnoty	
343	010	DPH vstup 10%	
343	015	DPH vstup 15%	
343	021	DPH vstup 21%	
343	115	DPH výstup 15%	
343	121	DPH výstup 21%	
343	009	Úklid DPH	
345	000	Ostatní daně a poplatky	
345	100	Silniční daň	
345	200	Daň z nem. věcí	
<b>35 – Pohledávky za společníky</b>			
353	000	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	
353	001	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál - Vávra	
353	002	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál - Suchý	
353	003	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál - Marková	
355	000	Ostatní pohledávky za společníky	
355	101	Ostatní pohledávky za společníky – Vávra – krátk.	
355	102	Ostatní pohledávky za společníky – Suchý – krátk.	
355	203	Ostatní pohledávky za společníky – Marková – dlouh.	
<b>36 – Závazky ke společníkům</b>			
364	000	Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	
364	001	Závazky ke společníkům při rozdělování zisku - Vávra	
364	002	Závazky ke společníkům při rozdělování zisku - Suchý	
364	003	Závazky ke společníkům při rozdělování zisku - Marková	
365	000	Ostatní závazky ke společníkům	
365	101	Půjčka - Vávra	
365	102	Půjčka - Suchý	
365	103	Půjčka - Marková	
365	201	Úroky z půjček Vávra	
365	202	Úroky z půjček Suchý	
365	203	Úroky z půjček Marková	
366	000	Závazky ke společníkům ze závislé činnosti	
366	001	Závazky ke společníkům ze závislé činnosti - Vávra	
366	002	Závazky ke společníkům ze závislé činnosti - Suchý	
366	003	Závazky ke společníkům ze závislé činnosti - Marková	
<b>37 – Jiné pohledávky a závazky</b>			
378	000	Jiné pohledávky	
378	103	Pohledávka – pojišťovna - krátkodobé	
378	105	Pohledávka – manka a škody –jiná osoba - krátkodobé	
379	000	Jiné závazky	
379	č. zam.	Srážky z mezd (analytika 1-150)	
379	204 - 206	Závazek – povinné ručení automobily dle inv. č.	
379	300	Zák. poj. odp. zaměstnavatele	
379	401	Nákup dluhopisu č. 1	
379	500	Závazky - clo	
379	600	Závazky – pokuty, penále	
<b>38 – Přejícné účty aktiv a pasiv</b>			
381	000	Náklady příštích období	
381	1	rok (21)	Nájemné

381	1	rok (22)	Nájemné
381	2	rok (21)	Leasingové splátky
381	3	rok (21)	Pojistné
381	4	rok (21)	Předplatné
383	000		Výdaje příštích období
383	1	rok (21)	Nájemné
383	2	rok (21)	Prémie a odměny
384	000		Výnosy příštích období
384	1	rok (21)	Nájemné
384	2	rok (21)	Přijaté úroky
385	000		Příjmy příštích období
385	1	rok (21)	Nájemné
388	000		Dohadné účty aktivní
388	1	rok (20)	Pohledávka pojišťovna
389	000		Dohadné účty pasivní
389	4	rok (20)	Nevyfakturované dodávky zásob
389	5	rok (19)	Nevyfakturovaná dodávka elektřiny
389	6	rok (19)	Nevyfakturovaná dodávka plynu
<b>39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování</b>			
391	000		<b>Opravná položka k pohledávkám</b>
391	100		Opravná položka – pohl. v konkurzu § 8
391	200		Opravná položka – nepromlčené pohledávky § 8a
391	900		Opravná položka – daňově neuznatelné
395	000		Vnitřní zúčtování
<b>Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky</b>			
<b>Syntetický účet</b>	<b>Analytický účet</b>	<b>Název účtu</b>	
<b>41 – Základní kapitál a kapitálové fondy</b>			
411	000		Základní kapitál
411	001		Základní kapitál - Vávra
411	002		Základní kapitál - Suchý
411	003		Základní kapitál - Marková
413	000		Ostatní kapitálové fondy
413	001		Ostatní kapitálové fondy - Vávra
413	002		Ostatní kapitálové fondy - Suchý
413	003		Ostatní kapitálové fondy - Marková
419	000		Změny základního kapitálu
<b>42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření</b>			
421	000		Rezervní fond
428	000		Nerozdělený zisk minulých let
428	018		Nerozdělený zisk 2018
428	017		Nerozdělený zisk 2017
429	000		Neuhrazená ztráta minulých let
<b>43 – Výsledek hospodaření</b>			
431	000		Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení
<b>45 - Rezervy</b>			
451	000		Rezervy podle zvláštních právních předpisů
451	100		Rezerva na opravu střechy – administrativní budova
451	200		Rezerva na opravu topení – administrativní budova
459	000		Ostatní rezervy
459	100		Ostatní rezerva na odstupné zaměstnanců a společníků
459	200		Ostatní rezerva na reklamace
<b>46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím</b>			
461	000		Bankovní úvěry

461	100	Úvěr ČSOB	
461	131	Úvěr ČSOB - úroky	
<b>Účtová třída 5 - Náklady</b>			
<b>Syntetický účet</b>	<b>Analytický účet</b>	<b>Název účtu</b>	
<b>50 – Spotřebované nákupy</b>			
501	000	Spotřeba materiálu	N
501	010	Přímý materiál na výrobu - suroviny	VJ
501	011	Přímý materiál na výrobu – výrobky	VJ
501	012	Přímý materiál na výrobu– pomocné látky	VJ
501	013	Vratné obaly - variabilní	VJ
501	020	Materiál – doprava, poštovné, balné, pojištění, clo	VR
501	021	Materiál – technologické ztráty	VR
501	022	Materiál – technické ztráty	VR
501	023	Materiál – inv. přebytky	VR
501	024	Materiál na opravu a údržbu	VR
501	030	Kancelářské potřeby	F
501	031	Čisticí prostředky	F
501	032	Propagační materiál	F
501	033	Ochranné pomůcky, oděvy	F
501	034	PHM – automobily – nafta	F
501	035	PHM – automobily – benzin	F
501	036	Materiál – všeobecné účely	F
501	040	Materiál – nevstupuje do výroby	N
501	041	DHM do 40 000 Kč	N
501	900	Materiál - nedaňový	N
502	020	El. energie - variabilní	VR
502	021	Voda - variabilní	VR
502	030	El. energie - fixní	F
502	031	Plyn - vytápění	F
502	032	Voda - fixní	F
504	000	Prodané zboží	
504	010	Prodané zboží – cena pořízení	
504	020	Prodané zboží – vedlejší náklady – dopravné, clo, poštovné, balné, pojištění	
504	030	Přirozené úbytky do normy	
504	031	Ztratné	
504	032	Poskytnuté vzorky zboží	
<b>51 - Služby</b>			
511	020	Opravy – výroba (revize)	VR
511	021	Vnitropodnikové opravy	VR
511	030	Opravy - fixní	F
511	040	Opravy – poškozený majetek	N
511	900	Opravy – daňově neuznatelné	N
512	000	Cestovné	N
512	010	Cestovné – jednicové	VJ
512	020	Cestovné – režijní	VR
512	030	Cestovné fixní	F
513	000	Náklady na reprezentaci	N
518	000	Ostatní služby	N
518	010	Přepravné jednicové variabilní	VJ
518	011	Ostatní služby jednicové	VJ
518	012	Projekty – jednicové	VJ
518	013	Dopravné, provize – jednicové - tuzemské	VJ
518	014	Dopravné, provize, - jednicové zahraniční	VJ
518	020	Přepravné – režijní	F
518	021	Reklama	VR

518	022	Ostatní služby - režijní	VR
518	030	Telefony, internet	F
518	031	Bankovní poplatky	F
518	032	Nájemné	F
518	033	Leasing	F
518	034	Daňové poradenství	F
518	035	Ostatní služby- fixní	F
518	900	Ostatní služby – daňově neuznatelné	N
521	000	Mzdové náklady	N
521	110	Mzdové náklady - HPP -jednicové	VJ
521	120	Mzdové náklady – HPP - režijní	VR
521	130	Mzdové náklady – HPP - fixní	F
521	810	Mzdové náklady - DPP -jednicové	VJ
521	820	Mzdové náklady – DPP - režijní	VR
521	830	Mzdové náklady – DPP - fixní	F
522	000	Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti	N
522	031	Příjmy společníka 1-3 ze závislé činnosti	F
524	000	Zákonné sociální pojištění	N
524	110	Zdravotní pojištění - jednicové	VJ
524	120	Zdravotní pojištění - režijní	VR
524	130	Zdravotní pojištění - fixní	F
524	111	Sociální pojištění - jednicové	VJ
524	121	Sociální pojištění - režijní	VR
524	131	Sociální pojištění - fixní	F
527	000	Zákonné sociální náklady	N
527	030	Stravenky do limitu	F
527	031	Lékařské prohlídky	F
528	000	Ostatní sociální náklady	N
528	030	Stravenky nad limit	F
<b>53 – Daně a poplatky</b>			
531	000	Daň silniční	N
531	134 -136	Daň silniční (č. auta 4-6)	F
532	000	Daň z nem. věci	N
532	133	Daň. z nem. věci - adm. budova	F
538	000	Ostatní daně a poplatky	N
538	030	Dálniční známky	F
538	031	Správní poplatky	F
538	032	Doměrky daní	N
<b>54 – Jiné provozní náklady</b>			
541	000	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	N
541	050	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku	N
542	000	Prodaný materiál	N
542	050	Prodaný materiál – ostatní materiálové zásoby	N
542	060	Prodaný materiál - obaly	N
543	000	Dary	
543	001	Dary odčitatelné	N
543	009	Dary neodčitatelné	N
544	000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	N
544	050	Pokuty a penále ze smluvních vztahů	N
545	000	Ostatní pokuty a penále	N
545	050	Penále – Finanční úřad	N
546	000	Odpis pohledávky	N
546	550	Odpis pohledávky daňově uznatelný	N
546	950	Odpis pohledávky – účetní – daňově neuznatelný	N
548	000	Ostatní provozní náklady	N
548	009	Haléřové vyrovnání	N

548	130	Pojištění majetku	F
548	234-236	Povinné ručení automobily	F
548	330	Zák. poj. odp. zaměstnavatele	F
548	800	Mimořádné náklady	N
549	000	Manka a škody z provozní činnosti	N
549	591	Manko – materiál – předepsáno k náhradě	N
549	592	Manko –nedokončená výroba- předepsáno k náhradě	N
549	593	Manko –výrobky- předepsáno k náhradě	N
549	594	Manko – zboží – předepsáno k náhradě	N
549	901	Manko –materiál- nad normu -	N
549	902	Manko –nedokončená výroba- nad normu	N
549	903	Manko –výrobky- nad normu	N
549	904	Manko – zboží – nad normu	N
<b>55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti</b>			
551	000	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	N
551	130	Odpisy budovy	F
551	230	Odpisy samostatné movité věci	F
551	330	Odpisy DNM	F
552	000	Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů	N
552	100	Tvorba a zúčtování rezerva střecha – adm. budova	N
552	200	Tvorba a zúčtování rezerva topení – adm. budova	N
554	000	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	N
554	100	Tvorba a zúčtování rezerva na odstupné zaměstnanců	N
554	200	Tvorba a zúčtování rezerva reklamace	N
558	000	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti	N
558	100	Tvorba opravné položky pohl. v insolvenční	N
558	200	Tvorba opravné položky nepromlčené pohledávky	N
559	000	Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti	N
559	092	Tvorba účetní opravné položky DHM	N
559	191	Tvorba účetní opravné položky materiál	N
559	192	Tvorba účetní opravné položky nedokončená výroba	N
559	194	Tvorba účetní opravné položky výrobky	N
559	196	Tvorba účetní opravné položky zboží	N
<b>56 – Finanční náklady</b>			
562	000	Úroky	N
562	031	Úroky – dl. úvěr ČSOB	F
563	000	Kurzové ztráty	N
563	100	Kurzové ztráty - pohledávky	N
563	200	Kurzové ztráty - závazky	N
568	000	Ostatní finanční náklady	N
568	031	Poplatky bance	F
<b>58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace</b>			
581	000	Změna stavu nedokončené výroby	N
581	010	Změna stavu NV – jednicové náklady	VJ
581	020	Změna stavu NV – režijní náklady	VR
581	021	Změna stavu NV – inv. rozdíly do normy	VR
581	030	Změna stavu NV – fixní náklady	F
581	050	Změna stavu NV – úbytek z účtu 121 vlastní náklady	N
582	000	Změna stavu výrobků	N
582	010	Změna stavu výrobků – jednicové náklady	VJ
582	020	Změna stavu výrobků – režijní náklady	VR
582	021	Změna stavu výrobků – inv. rozdíly do normy	VR
582	030	Změna stavu výrobků – fixní náklady	F
582	050	Změna stavu výrobků – úbytek z účtu 123 vlastní náklady	N
583	000	Aktivace materiálu a zboží	N
583	1	č. skl. karty	VJ

583	3	č. skl. karty	Aktivace zboží	N
584	000		Aktivace vnitropodnikových služeb	VR
585	000		Aktivace dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	N
<b>59 – Daně z příjmu a převodové účty a rezerva na daň z příjmu</b>				
591	000		Daň z příjmu z běžné činnosti splatná	N
592	000		Daň z příjmu odložená	N
595	rok		Dodatečné odvody daně z příjmu	N
596	č. společníka		Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	N
599	000		Vnitropodnikové náklady	N
<b>Účtová třída 6 - Výnosy</b>				
<b>Syntetický účet</b>	<b>Analytický účet</b>		<b>Název účtu</b>	
<b>60 – Tržby za vlastní výkony a zboží</b>				
601	000		Tržby za vlastní výroby	
601	1	č.skl. karty	Tržby za vlastní výroby	
601	201		Sleva provozní - výprodej	
601	202		Sleva provozní - reklamace	
601	301		Sleva finanční – skonto, bonus	
601	302		Sleva finanční – obrátový bonus	
601	303		Sleva finanční – srážka – množstevní rabat	
602	000		Tržby z prodeje služeb	
602	200		Tržby - doprava	
602	300		Tržby - opravy	
602	302		Reklamace opravy	
604	000		Tržby za zboží	
604	1	č.skl. karty	Tržby za zboží	
604	201		Sleva provozní - výprodej	
604	202		Sleva provozní - reklamace	
604	301		Sleva finanční – skonto, bonus	
604	302		Sleva finanční – obrátový bonus	
604	303		Sleva finanční – srážka – množstevní rabat	
<b>64 – Jiné provozní výnosy</b>				
641	000		Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
641	č. inv. karty		Tržby z prodeje DHM	
642	000		Tržby z prodeje materiálu	
642	č. skl. karty		Tržby z prodeje materiálu	
644	000		Smluvní pokuty a úroky z prodlení	
644	č. odběratele		Pokuty a penále ze smluvních vztahů	
646	000		Výnosy z odepsaných pohledávek	
646	550		Výnos z pohledávky – bylo daňově účinné	
646	950		Výnos z pohledávky – nebylo daňově účinné	
648	000		Ostatní provozní výnosy	
648	591		Manko – materiál - náhrada	
648	592		Manko –nedokončená výroba- náhrada	
648	593		Manko –výrobky- náhrada	
648	594		Manko – zboží – náhrada	
648	130		Náhrada pojišťovna – poj. majetku	
<b>66 – Finanční výnosy</b>				
661	000		Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	
661	001		Tržby z prodeje cenných papírů	
662	000		Úroky	
662	121		Úroky TV ČSOB	
663	000		Kurzové zisky	
663	100		Kurzové zisky - pohledávky	
663	200		Kurzové zisky - závazky	
665	000		Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	



665	001	Úroky – CP č.1			
668	000	Ostatní finanční výnosy			
<b>69 – Převodové účty</b>					
699	000	Vnitropodnikové výnosy			
<b>Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty</b>					
<b>Syntetický účet</b>	<b>Analytický účet</b>	<b>Název účtu</b>			
<b>70 – Účty rozvážné</b>					
701	000	Počáteční účet rozvážný			
701	100	Počáteční účet rozvážný - aktivní			
701	200	Počáteční účet rozvážný - pasivní			
702	000	Konečný účet rozvážný			
702	100	Konečný účet rozvážný - aktivní			
702	200	Konečný účet rozvážný - pasivní			
<b>71 – Účet zisku a ztráty</b>					
710	000	Účet zisku a ztráty			
<b>75 – 79 – Podrozvahové účty</b>					
751	000	Odepsané pohledávky			
751	1	č. dlužníka	Daňově odepsané pohledávky		
751	2	č. dlužníka	Nedaňově odepsané pohledávky		
752	000	Majetek na leasing			
752	100	Osobní automobil - leasing			
752	200	Kopírovací stroj - leasing			
752	300	Vysokozdvížený vozík - leasing			
752	400	Nemovitosti – dlouhodobý pronájem			
753	000	Zásoby přijaté ke zpracování			
754	000	Dlouhodobý drobný hmotný majetek			
755	000	Dlouhodobý drobný nehmotný majetek			
756	000	Zapůjčený movitý majetek			
772	000	Závazky z leasingu			
772	100	Závazky z leasingu osobní automobil			
772	200	Závazky z leasingu kopírovací stroj			
772	300	Závazky z leasingu vysokozdvížený vozík			
772	400	Závazky z pronájmu nemovitostí			
799	000	Evidenční účet			
<b>Účtová třída 8 a 9 - Vnitropodnikové účty</b>					
		<b>Vnitropodnikové náklady</b>		<b>Vnitropodnikové výnosy</b>	
<b>Název účtu</b>		<b>SÚ</b>	<b>AÚ</b>	<b>SÚ</b>	<b>AÚ</b>
Práce skladníků		811	000	911	000
Práce kontroly		812	000	912	000
Práce konstruktérů		813	000	913	000
Práce dělníků ve výrobě		814	000	914	000
Práce údržby		815	000	915	000
Práce logistiky		816	000	916	000
Vnitro zakázky		821	000	921	000
Výrobní režie		891	000	991	000
Správní režie		897	000	997	000

Zdroj: vlastní zpracování

**Příloha č. 2 – Rozvaha MEDISIZE CZ, s.r.o. – rok 2016**

**ROZVAHA**  
v plném rozsahu  
k 31. prosinci 2016  
(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

MEDISIZE CZ, s.r.o.

Tovární 560

374 01 Trhové Sviny

Česká republika

Identifikační číslo

260 45 354

Označ. a	AKTIVA b	řad. c	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>1</b>	<b>189 873</b>	<b>- 42 515</b>	<b>147 358</b>	<b>135 057</b>
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>2</b>	<b>51 805</b>	<b>- 35 290</b>	<b>16 515</b>	<b>19 188</b>
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	3	3 344	- 3 048	296	866
B.I.2.	Ocenitelná práva	4	3 344	- 3 048	296	866
B.I.2.1.	Software	5	3 344	- 3 048	296	866
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	6	48 461	- 32 242	16 219	18 322
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	7	47 900	- 32 242	15 658	18 098
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	8	561		561	224
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	9	343		343	
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	10	218		218	224
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	<b>11</b>	<b>137 463</b>	<b>- 7 225</b>	<b>130 238</b>	<b>115 277</b>
C.I.	Zásoby	12	63 623	- 7 225	56 398	58 678
C.I.1.	Materiál	13	42 694	- 7 225	35 469	52 539
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	14	6 648		6 648	2 583
C.I.3.	Výrobky a zboží	15	14 281		14 281	3 556
C.I.3.1.	Výrobky	16	3 959		3 959	3 459
C.I.3.2.	Zboží	17	10 322		10 322	97
C.II.	Pohledávky	18	59 914		59 914	51 452
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	19	6 289		6 289	2 763
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	20	6 289		6 289	2 763
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	21	53 625		53 625	48 689
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	22	44 537		44 537	47 711
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	23	9 088		9 088	978
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	24	9 031		9 031	910
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	25	57		57	62
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	26				6
C.IV.	Peněžní prostředky	27	13 926		13 926	5 147
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	28	49		49	65
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	29	13 877		13 877	5 082
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení aktiv</b>	<b>30</b>	<b>605</b>		<b>605</b>	<b>592</b>
D.1.	Náklady příštích období	31	605		605	592

**MEDISIZE CZ, s.r.o.**

Rozvaha

k 31. prosinci 2016

Označ.	PASIVA	řad.	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>32</b>	<b>147 358</b>	<b>135 057</b>
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>33</b>	<b>- 19 091</b>	<b>- 10 253</b>
A.I.	Základní kapitál	34	200	200
A.I.1.	Základní kapitál	35	200	200
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	36	31 937	31 937
A.II.2.	Kapitálové fondy	37	31 937	31 937
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	38	31 937	31 937
A.III.	Fondy ze zisku	39	20	20
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	40	20	20
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	41	- 42 410	- 47 921
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	42	- 48 269	- 53 780
A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	43	5 859	5 859
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	44	- 8 838	5 511
<b>B. + C.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>45</b>	<b>166 449</b>	<b>130 967</b>
<b>B.</b>	<b>Rezervy</b>	<b>46</b>	<b>2 196</b>	<b>2 170</b>
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	47		631
B.4.	Ostatní rezervy	48	2 196	1 539
<b>C.</b>	<b>Závazky</b>	<b>49</b>	<b>164 253</b>	<b>128 797</b>
C.II.	Krátkodobé závazky	50	164 253	128 797
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	51	15 151	
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	52	70 404	35 129
C.II.7.	Závazky - podstatný vliv	53	65 093	79 969
C.II.8.	Závazky ostatní	54	13 605	13 699
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	55	3 042	3 477
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	56	1 658	1 878
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	57	397	471
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	58	8 408	7 780
C.II.8.7.	Jiné závazky	59	100	93
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení pasiv</b>	<b>60</b>		<b>14 343</b>
D.2.	Výnosy příštích období	61		14 343

Zdroj: (Justice.cz, 2020)

**Příloha č. 3 – Výkaz zisků a ztráty MEDISIZE CZ, s.r.o. – rok 2016**

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

druhové členění

za rok končící 31. prosincem 2016

(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

MEDISIZE CZ, s.r.o. ....

Tovární 560 .....

374 01 Trhové Sviny .....

Česká republika .....

Identifikační číslo

260 45 354 .....

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	řád.	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	✓ 339 206	380 243
II.	Tržby za prodej zboží	2	✓ 34 083	6 591
A.	Výkonová spotřeba	3	320 771	297 693
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4	✓ 34 290	6 053
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	5	✓ 188 630	251 289
A.3.	Služby	6	✓ 97 851	40 351
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7	✓ - 5 548	6 177
D.	Osobní náklady	8	✓ 61 313	61 002
D.1.	Mzdové náklady	9	45 126	44 793
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	10	16 187	16 209
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	11	14 723	14 597
D.2.2.	Ostatní náklady	12	1 464	1 612
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	13	✓ 4 340	2 941
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	14	4 552	4 634
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	15	✓ 4 552	4 634
E.2.	Úpravy hodnot zásob	16	✓ - 212	- 1 693
III.	Ostatní provozní výnosy	17	✓ 30 856	10 185
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	18	✓ 28 996	6 029
III.3.	Jiné provozní výnosy	19	✓ 1 860	4 156
F.	Ostatní provozní náklady	20	✓ 34 411	10 346
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	21		8
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	22	✓ 30 214	5 092
F.3.	Daně a poplatky	23	✓ 5	1
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	24	✓ 657	- 1 027
F.5.	Jiné provozní náklady	25	✓ 3 535	6 272
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	26	- 11 142	18 860

Zdroj: (Justice.cz, 2020)

## **Příloha č. 4 – Příloha v účetní závěrce MEDISIZE CZ, s.r.o. – rok 2016 – majetek nevykázaný v rozvaze**

### **MEDISIZE CZ, s.r.o.**

Příloha v účetní závěrce

Rok končící 31. prosincem 2016  
(v tisících Kč)

---

#### **4. Najatý majetek**

Operativní leasing

Společnost si v roce 2011 najala osobní automobil na dobu 60 měsíců počínaje 9. zářím 2011, tento leasing byl v roce 2016 řádně ukončen. Celkové náklady v roce 2016 činily 59 tis. Kč (2015 – 74 tis. Kč).

Společnost si v roce 2016 dále najala další vozidlo na dobu 60 měsíců počínaje 11. říjnem 2016. Celkové náklady v roce 2016 činily 16 tis. Kč.

Společnost si v roce 2013 dále najala další vozidlo na dobu 48 měsíců (od 2. července 2013), tento leasing byl v roce 2016 předčasně ukončen. Celkové náklady v roce 2016 činily 102 tis. Kč (2015 – 246 tis. Kč).

Společnost si v roce 2016 dále najala další vozidlo na dobu 60 měsíců počínaje 7. červnem 2016. Celkové náklady v roce 2016 činily 159 tis. Kč.

Společnost má dále najaty 3 kopírovací stroje na 60 měsíců počínaje 1. prosincem 2012 a 3 kopírovací stroje na 60 měsíců počínaje 15. listopadem 2013 a 1 kopírovací stroj na 60 měsíců počínaje 16. říjnem 2014 a 1 kopírovací stroj na 60 měsíců počínaje 16. březnem 2015 a další 2 kopírovací stroje na 60 měsíců počínaje 1. dubnem 2015 a 1 kopírovací stroj na 60 měsíců počínaje 3. zářím 2015 a další kopírovací stroj na 60 měsíců počínaje 29. červencem 2016. Celkové náklady v roce 2016 činily 579 tis. Kč (2015 – 543 tis. Kč).

Společnost má najatý vysokozdvizný vozík na dobu 60 měsíců počínaje 21. listopadu 2011, tento leasing byl v roce 2016 předčasně ukončen. Celkové náklady v roce 2016 činily 157 tis. Kč (2015 – 126 tis. Kč).

Společnost si v roce 2016 dále najala další 1 vysokozdvizný vozík na dobu 60 měsíců počínaje 20. červnem 2016 a 1 vysokozdvizný vozík na dobu 60 měsíců počínaje 19. července 2016. Celkové náklady v roce 2016 činily 113 tis. Kč.

Společnost má najaté výrobní a skladovací haly na dobu 4 let do konce roku 2017. Celkové náklady v roce 2016 činily 8 100 tis. Kč (2015 – 8 100 tis. Kč).

#### **5. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nevykázaný v rozvaze**

V rozvaze není uveden drobný hmotný majetek, který se dle platné podnikové směrnice účtuje jednorázově do nákladů v roce pořízení a eviduje se v ocenění pořizovacími cenami ve vnitřní evidenci.

Společnost používá výrobní zařízení, nástroje a formy, které jsou zapůjčeny od společnosti Medisize B.V. Dále pak formy, které jsou zapůjčeny od společností: Medela Holding AG, Smiths Medical Group Ltd., Biocartis Group NV. Tento majetek je evidován v podrozvaze v ocenění stanoveném zahraničním vlastníkem.

## MEDISIZE CZ, s.r.o.

Příloha v účetní závěrce

Rok končící 31. prosincem 2016  
(v tisících Kč)

Celková kumulovaná pořizovací hodnota tohoto majetku je následující:

	31.12.2016	31.12.2015
Drobný hmotný majetek	3 424	3 429
Zapůjčený majetek	39 530	38 636
<b>Celkem</b>	<b>42 954</b>	<b>42 065</b>

### 6. Pohledávky a závazky z obchodních vztahů

- a) Krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů činí 44 537 tis. Kč (2015 – 47 711 tis. Kč), ze kterých 4 564 tis. Kč (2015 – 19 948 tis. Kč) představují pohledávky po lhůtě splatnosti. Pohledávky po splatnosti mimo společnosti ve skupině tvořily celkem 2 785 tis. Kč (2015 – 16 843 tis. Kč).
- b) Krátkodobé závazky z obchodních vztahů činí 70 404 tis. Kč (2015 – 35 129 tis. Kč), ze kterých 23 325 tis. Kč (2015 – 18 809 tis. Kč) představují závazky po lhůtě splatnosti. Závazky po splatnosti mimo společnosti ve skupině tvořili celkem 2 854 tis. Kč (2015 – 17 300 tis. Kč). Závazky po splatnosti společností ve skupině – 20 471 tis. Kč (2015 - 1 509 tis. Kč). K 31. prosinci 2016 společnost neeviduje žádné závazky po splatnosti více než 90 dnů mimo skupinu.

### 7. Krátkodobé přijaté zálohy

Krátkodobé přijaté zálohy představují zaplacené zálohy v souvislosti s prodejem forem na výrobu plastových dílů ve výši 15 151 tis. Kč (2015 – 0 tis. Kč).

### 8. Opravné položky

	Opravná položka k zásobám	Celkem
Zůstatek k 1.1.2016	7 437	7 437
Přírůstek	--	--
Rozpuštění/použití	-212	-212
Zůstatek k 31.12.2016	7 225	7 225