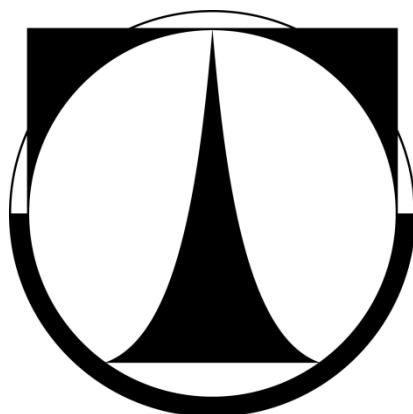


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2011

Bc. Jana Šalátová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Analýza transformace přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví

Analysis of the transformation of transition from Tax Evidence to Double-Entry Accounting

DP – EF – KFÚ – 2011 – 66

Bc. Jana Šalátová

Vedoucí práce: Ing. Josef Horák, Ph. D., KFÚ

Konzultant: Ing. Marie Kovářová, auditorka, ZH Bohemia, s. r. o.

Počet stran: 113

Počet příloh: 7

Datum odevzdání: 6. 5. 2011

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li DP nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat náhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím DP a konzultantem.

V Hrádku nad Nisou, 6. 5. 2011

Poděkování

Chtěla bych touto cestou poděkovat vedoucímu mé diplomové práce, doktoru Josefu Horákovi, za odbornou pomoc, cenné rady, připomínky a konzultace, které mi při zpracování diplomové práce poskytl.

Anotace

Tato diplomová práce se zabývá tématem Analýzy transformace přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. V teoretické části jsou popsány jednotlivé (druhy) evidence, jak daňová evidence, tak i vedení účetnictví, charakteristika hlavních rozdílů mezi nimi a požadavků na jejich vedení. Následně je definován přechod z daňové evidence na účetnictví, hlavní důvody pro tento převod a vymezení dopadů, které s sebou tato změna přináší. Součástí teoretické části je i posouzení daňových dopadů na daný podnikatelský subjekt a jejich případná minimalizace.

Teoretické poznatky jsou následně aplikovány na konkrétní případ podnikající fyzické osoby, která v tomto roce uskutečnila převod daňové evidence na účetnictví, tj. od 1. 1. 2011 začala účtovat v novém systému. Jsou zde vyčísleny konkrétní daňové dopady, které podnikateli tento uvedený převod přináší a jejich zmírnění pomocí vhodné optimalizace přesunu pohledávek a závazků do následujících let.

Klíčová slova

daň z příjmů, daňová evidence, obrat, náklady, příjmy, účetnictví, výdaje, výnosy, podnikatel, poplatník

Annotation

This thesis deals with analysis of the transformation of the transition from the Tax Evidence to the Double-Entry bookkeeping. The theoretical part deals with different (types of) records, the Tax Evidence, and the Bookkeeping, characteristics of the main differences between them and requirements for their management. Then is defined the transition from the Tax Evidence to the Accounting, main reasons for this transfer and definition of impacts arising from this change brings. The theoretical part is an assessment of fiscal impact on the enterprise and to minimize them.

Theoretical knowledge is then applied to a specific business case of an individual, who was transferred to the Tax accounting records this year, that is the 1st January 2011 began account in the new system. There are figured out the Tax impact that the transfer of the business does and their mitigation through appropriate Optimization of the transfer of receivables and payables in the following years.

Keywords

Income Tax, Tax Evidence, Turnover, Costs, Revenues, Double-Entry Accounting, Expenses, Entrepreneur, Taxpayer

Obsah

Prohlášení	5
Poděkování	6
Anotace	7
Klíčová slova	7
Abstract	8
Keywords	8
Obsah	9
Seznam ilustrací	12
Seznam tabulek	13
Seznam zkratk a značek	15
Úvod	16
1 Charakteristika daňové evidence příjmů a výdajů	18
1.1 Obsah a forma daňové evidence	19
1.1.1 Náplň evidence příjmů	19
1.1.2 Náplň evidence výdajů	20
1.1.3 Obsah evidence majetku a závazků	21
1.2 Povinnost vést daňovou evidenci	24
1.3 Uzavření daňové evidence	25
1.3.1 Zhodnocení daňové evidence	27
2 Charakteristika účetnictví	28
2.1 Právní úprava účetnictví	28
2.1.1 Přehled účetních jednotek	30

2.1.2 Povinnost vést účetnictví	32
2.2 Funkce účetnictví a účetní zásady	34
2.2.1 Účetní zásady a principy	34
2.2.2 Rozsah vedení účetnictví	35
2.3 Účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy	36
2.3.1 Směrná účtová osnova	37
2.3.2 Účet a jeho podstata	39
2.3.3 Vnitřní kontrolní systém	41
2.4 Účetní závěrka a uzávěrka	41
2.4.1 Uzavření účtů	42
2.4.2 Zhodnocení účetnictví	45
3 Přejechod z daňové evidence na vedení účetnictví	46
3.1 Účetní a daňové předpisy upravující převod	49
3.1.1 Minimalizace daňového dopadu	52
3.2 Jednotlivé kroky převodu z daňové evidence na účetnictví	53
3.2.1 Uzavření daňové evidence	54
3.2.2 Začátek roku vedení účetnictví	58
3.2.3 Kontrola správnosti převodu	62
3.2.4 Zhodnocení přechodu z daňové evidence na účetnictví	63
4 Transformace daňové evidence na vedení účetnictví u podnikatele	64
4.1 Realizace převodu daňové evidence na účetnictví	65
4.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek	66

4.1.2 Peněžní prostředky	70
4.1.3 Struktura zásob	71
4.1.4 Inventarizace pohledávek	72
4.1.5 Inventarizace závazků	73
4.1.6 Účet individuálního podnikatele	79
4.2 Převodový můstek	80
4.3 Sestavení zahajovací rozvahy	81
4.3.1 Kontrola	83
4.4 Vliv na základ daně z příjmů	84
4.4.1 Analýza daňového dopadu	85
4.4.2 Zhodnocení přechodu daňové evidence na vedení účetnictví u daného podnikatele	87
Závěr	88
Seznam použité literatury	90
Seznam příloh	92

Seznam ilustrací

Obr. 1.1: Termín změny názvu evidence	18
Obr. 1.2: Struktura majetku podnikatele (firmy)	22
Obr. 2.1: Subjekty, které jsou účetní jednotkou ve smyslu zákona o účetnictví	31
Obr. 2.2: Účetní soustava	36
Obr. 2.3: Základní vazby účetních výkazů na směrnou účtovou osnovu	38
Obr. 2.4: Rozložení účtu na podskupiny	40

Seznam tabulek

Tab. 1.1: Evidence příjmů a výdajů – rozsáhlejší verze	20
Tab. 1.2: Evidence příjmů a výdajů – jednodušší verze	21
Tab. 1.3: Zjištění celkových příjmů a výdajů	26
Tab. 1.4: Stanovení základu daně z příjmů	26
Tab. 3.1: Posloupnost v čase při změně evidence	47
Tab. 3.2: Možnosti postupu po zápisu do OR	48
Tab. 3.3: Položky zvyšující základ daně z příjmů	50
Tab. 3.4: Položky snižující základ daně z příjmů	51
Tab. 3.5: Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným od 1. 1. 1995	56
Tab. 3.6: Schéma převodu z daňové evidence na účetnictví	59
Tab. 3.7: Etapy sestavení převodového můstku	61
Tab. 4.1: Přehled o majetku a závazcích	65
Tab. 4.2: Struktura dlouhodobého hmotného majetku	66
Tab. 4.3: Leasing PC sestava	68
Tab. 4.4: Leasing Škoda Octavia	69
Tab. 4.5: Účetní operace převodu časového rozlišení finančního leasingu	69
Tab. 4.6: Struktura peněžních prostředků	70
Tab. 4.7: Účetní operace převodu hotovostních peněžních prostředků	70
Tab. 4.8: Účetní operace převodu peněžních prostředků na běžném účtu	71
Tab. 4.9: Účetní operace převodu nedokončené výroby	72
Tab. 4.10: Souhrn pohledávek k datu převodu	72
Tab. 4.11: Účetní operace převodu pohledávek	72
Tab. 4.12: Souhrn závazků k datu převodu	73

Tab. 4.13: Účetní operace převodu závazků vůči dodavatelům	73
Tab. 4.14: Struktura dlouhodobých bankovních úvěrů	74
Tab. 4.15: Převod zůstatku dlouhodobých úvěrů	74
Tab. 4.16: Zaúčtování převodu závazků a pohledávek vůči FÚ z titulu DPH	75
Tab. 4.17: Zaúčtování silniční daně	75
Tab. 4.18: Úprava základu daně	76
Tab. 4.19: Účetní operace převodu závazku z titulu DzPFO	77
Tab. 4.20: Účetní operace převodu přeplatku na sociálním a zdravotním pojištění	78
Tab. 4.21: Závazky plynoucí z mezd	79
Tab. 4.22: Konečný zůstatek účtu individuálního podnikatele ke dni převodu	80
Tab. 4.23: Převodový můstek a daňový dopad jednotlivých položek	81
Tab. 4.24: Zahajovací rozvaha – Aktiva	82
Tab. 4.25: Zahajovací rozvaha – Pasiva	83
Tab. 4.26: Zvýšení základu daně v roce 2011	84
Tab. 4.27: Snížení základu daně v roce 2011	84
Tab. 4.28: Možnosti rozložení dopadu na základ daně z příjmů	85

Seznam zkratek a značek

č.	číslo
ČNB	Česká národní banka
D	Dal
DPH	daň z přidané hodnoty
DzPFO	daň z příjmů fyzických osob
IAS/IFRS	mezinárodní účetní standardy
MF	Ministerstvo financí
MD	Má Dáti
N	náklady
ObchZ	obchodní zákoník
obr.	obrázek
OP	opravná položka
OR	Obchodní rejstřík
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
Sb.	Sbírky
SMV	samostatné movité věci
tab.	tabulka
US GAAP	americké účetní standardy
V	výnosy
ZDP	zákon o dani z příjmů
ZoR	zákon o rezervách
§	paragraf
%	procento

Úvod

Tématem této diplomové práce je „**Analýza transformace přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví**“. Pojem daňová evidence byl zaveden v roce 2004 v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie, bylo jí nahrazeno původní jednoduché účetnictví. Tato skutečnost je výsledkem postupné harmonizace a sjednocování účetních předpisů jednotlivých členských států, ostatní členské země používají evidenci založenou na akruálním principu. Snahou je vytvořit všeobecně uznávaný koncept účetních výkazů s možnostmi pro konečné uživatele jejich použití kdekoli na světě. Dříve nazývané podvojně účetnictví zůstalo zachováno, pouze se upravil jeho název na účetnictví.

Cílem a zároveň přínosem této diplomové práce je uskutečnění a zhodnocení přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u konkrétního podnikatele – fyzické osoby. Mezi další cíle patří charakteristika jednotlivých evidencí, seznámení se s problematikou přechodu mezi nimi a z literatury získané teoretické poznatky následně aplikovat na převod u daného podnikatele.

V **první kapitole** práce bude nastíněna charakteristika daňové evidence, metoda vedení a postup jejího uzavření jako přípravy pro daný převod. Obecně **daňová evidence** slouží ke zjištění daňové povinnosti podnikatelských subjektů, které nevedou účetnictví. Je vymezena zákonem o daních z příjmů a mohou ji vést fyzické osoby s příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, které neuplatňují daňové výdaje procentem z příjmů, nebo nemají povinnost vedení účetnictví. Všechny právnické osoby musí dle zákonných předpisů účtovat pouze v systému účetnictví. Z toho důvodu je práce zaměřena na fyzické osoby, u kterých je možné daný převod mezi evidencemi uskutečnit, jelikož původně mohli vést daňovou evidenci. Vedení daňové evidence je umožněno pouze podnikatelům s obratem nižším než 25 000 000 Kč dosaženým za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců (původní výše tohoto limitu činila 6 000 000 Kč, následně pak 15 000 000 Kč a až poslední novelou zákona o dani z přidané hodnoty z roku 2007 byla zvýšena na již výše uvedenou částku). Vyskytují se i další kritéria, při jejichž splnění vzniká povinnost převodu evidence.

Dále se práce bude zabývat problematikou vedení **účetnictví**, kdo má ze zákona povinnost ho vést, jaké jsou základní principy účetnictví a charakteristika jednotlivých součástí spadajících do této kapitoly. Účetnictví je oproti daňové evidenci podstatně složitější z administrativní i technické úrovně, klade podnikateli větší nároky na evidenci, avšak informace získané z účetních výkazů mají lepší vypovídací schopnost o aktuální situaci podniku i pro rozhodování se nad budoucími kroky.

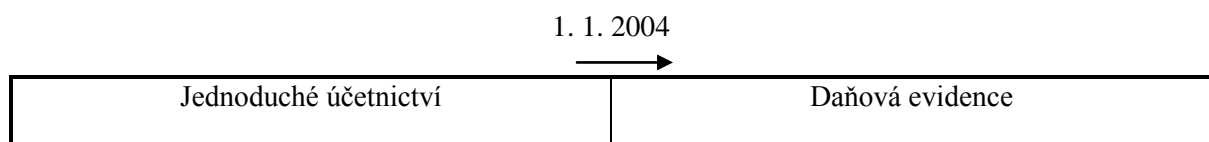
Ve **třetí kapitole** bude popsán samotný převod daňové evidence na vedení účetnictví, vše co je zapotřebí před převodem provést, jak ho uskutečnit, včetně uvedení daňového dopadu, který s sebou převod evidence přináší. Jehož zmírnění je možné dosáhnout vhodnou optimalizací, její popis bude také součástí této kapitoly. Přejít na vedení účetnictví může být dobrovolný, ale v případě zde sledovaného podnikatele se jedná o případ ukončení daňové evidence z důvodu překročení kritéria výše obratu. Proto je pro samotného podnikatele znalost tohoto převodu a jeho dopadu na hospodářskou situaci firmy velmi důležitá.

Hlavní a tou nejdůležitější částí je **kapitola čtvrtá**, která se bude zabývat podnikatelem panem Novákem, který v loňském roce přesáhl již výše zmíněný limit obratu pro možnost vést daňovou evidenci. Z čehož vyplývá, že mu nastala povinnost začít vést účetnictví a to s platností od 1. 1. 2011 (za použití právních předpisů upravující sledovanou problematiku vztahující se k tomuto období). V diplomové práci bude popsáno ukončení daňové evidence daného podnikatele, z ní zjištěné položky majetku a závazků budou převedeny na rozvahové účty nově zaváděného účetnictví a nejdůležitější částí bude vyčíslení a analýza daňového dopadu z převodu pomocí převodového můstku a v rámci optimalizace doporučení možnosti jeho vhodné minimalizace. Nakonec bude provedeno zhodnocení převodu u daného podnikatelského subjektu, opírající se o zjištěné výsledky. Samotný převod bude ukázán na konkrétních datech zde zmíněného podnikatele, který je poskytl na základě toho, že zůstane v anonymitě, proto je pro účely diplomové práce pojmenován jako pan Josef Novák.

1 Charakteristika daňové evidence

Od 1. 1. 2004 bylo, v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie, zrušeno jednoduché účetnictví, které v zemích Evropského společenství není používáno. Bylo nahrazeno daňovou evidencí příjmů a výdajů, která však již není předmětem zákona o účetnictví, nýbrž zákona o dani z příjmů (dále jen ZDP) (Doležalová, 2008, s. 1).

Daňová evidence je v podstatě obdobou jednoduchého účetnictví, s tím rozdílem, že není tak náročná na administrativu, je značně jednodušší po metodické stránce a klade značně nižší nároky na technické vybavení (Sedláček, 2008, s. 10).



Obr. 1.1: Termín změny názvu evidence (Dušek, 2008, s. 16)

Primárním cílem daňové evidence je zjištění základu daně z příjmů podle § 5 a 23 ZDP (čímž se rozumí rozdíl mezi příjmy a výdaji). Obsahuje detailnější údaje/informace o:

- a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,
- b) majetku a závazcích (Doležalová, 2008, s. 13).

Právní úprava daňové evidence

Základní předpis, který daňovou evidencí upravuje, je již výše uvedený zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a to konkrétně v části první, upravující daň z příjmů fyzických osob, ustanovení § 7b s účinností od 1. 1. 2004 (Chalupa, 2006, s. 7).

Ustanovení § 7b ZDP se zmiňuje o daňové evidenci ve smyslu fyzických osob, které mají příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti a uplatňují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (Sedláček, 2008, s. 10).

1.1 Obsah a forma daňové evidence

Zákonem je striktně upraven pouze obsah daňové evidence, avšak její forma či způsob vedení takto stanovena není, a to ani jiným předpisem nebo pokynem Ministerstva financí, pod jehož působnost tato oblast spadá, jak uvádí Chalupa (2006, s. 7). Každý daňový poplatník si může její formu zvolit dle svých individuálních potřeb sám (Grygarová, 2006, s. 26).

Avšak Sedláček (2008, s. 10) poukazuje na fakt, že fyzické osoby se sice mohou samy rozhodnout, jakým způsobem daňovou evidenci povedou, ale doporučuje se, aby daná evidence sloužila jednak ke zjištění základu daně z příjmů, ale současně poskytovala přehled o stavu a pohybu majetku a závazků podnikatele a mohla být využita pro ekonomické rozhodování a řízení firmy, podobně jak je tomu u účetnictví.

V podstatě lze říci, že daňová evidence by měla obvykle zahrnovat:

1. **Deník příjmů a výdajů.**
2. **Evidenci majetku a závazků**, mezi níž patří inventární karty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, skladové karty zásob, evidence pohledávek a závazků (včetně evidence pro potřeby zákona o dani z přidané hodnoty), karty rezerv a karty úvěrů, půjček aj. finančních výpomocí.
3. **Ostatní evidenci**, jakou jsou např. mzdové listy se související evidencí, kniha jízd, nebo pokladní kniha (Chalupa, 2006, s. 7).

1.1.1 Náplň evidence příjmů

Evidenci příjmů můžeme odvodit z definice příjmů uvedené v ZDP, § 3, jak ve své knize uvádí Grygarová (2006, s. 26). Za příjmy se v návaznosti na ZDP považují, jak příjmy peněžní (tzv. peněžité plnění, které nastává okamžikem přijetí platby), tak také příjmy nepeněžního charakteru (tj. nepeněžité plnění, které nastává v okamžiku přijetí smluveného plnění poplatníkem – např. vzájemný zápočet pohledávek a závazků) včetně příjmů dosažených směnou, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem ZDP (avšak mohou být

předmětem jiného zákona – např. o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí), dále příjmů od daně osvobozených a příjmů, které se nezahrnují do základu daně.

1.1.2 Náplň evidence výdajů

Evidence výdajů obsahuje minimálně daňově relevantní výdaje, spadající do předmětného zdaňovacího období. Aby bylo možné prokázat oprávněnost zahrnutí jednotlivých částek do základu daně, musí údaje v evidenci uvedené, být dostatečné nejen pro zjištění základu daně. Ze znění § 24 ZDP, kde jsou jako příklad relevantních výdajů uvedeny např. odpisy, ta část první zvýšené splátky nájemného, která byla uhrazena leasingové společnosti, tvorba rezervy podle zákona o rezervách apod.

A jak tomu bylo u příjmů, taktéž i zde nepůjde pouze o přehled peněžních a nepeněžních výdajů fyzické osoby, ale o evidenci všech podstatných výdajů, které fyzická osoba zahrne do základu daně v souladu se ZDP (Grygarová, 2006, s. 28).

Níže jsou uvedeny vzorové příklady navržených evidencí příjmů a výdajů, z nichž první vychází z názoru, že fyzická osoba chce ze své evidence využít co nejvíce informací, které jí dají nejen přehled o finančních tocích její firmy, ale také jí zajistí pozdější nenáročnou orientaci v záznamech a podkladech, a to i pro případnou daňovou kontrolu, viz Tab. 1.1 (Grygarová, 2006, s. 34).

Tab. 1.1: Evidence příjmů a výdajů – rozsáhlejší verze

Poř. číslo	Datum	Text	POKLADNA		BĚŽNÝ ÚČET		Příjmy		Výdaje		Příjmy § 8
			Příjmy	Výdaje	Příjmy	Výdaje	Daň.	Nedaň.	Daň.	Nedaň.	
Celkem											

Zdroj: vlastní zpracování (GRYGAROVÁ, M.; HOMOLOVÁ, P. Daňová evidence 2006, s. 48).

Oproti tomu druhý způsob uvedený v Tab. 1.2, obsahuje striktně pouze to, co fyzické osobě ukládá § 7b ZDP.

Tab. 1.2: Evidence příjmů a výdajů – jednodušší verze

Datum	Text	Daňové příjmy	Daňové výdaje	Příjmy § 8
Celkem				

Zdroj: vlastní zpracování (GRYGAROVÁ, M.; HOMOLOVÁ, P. Daňová evidence 2006, s. 51).

1.1.3 Obsah evidence majetku a závazků

Pod pojmem obchodní majetek se rozumí majetek fyzické osoby, který byl vložen do daňové evidence – konkrétně do evidence majetku a závazků. Pro účely daně z příjmu fyzických osob se tímto pojmem rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo účtováno anebo jsou uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně z příjmů (§ 4 odst. 4 ZDP).

Jednotlivé složky majetku z hlediska obsahu vymezuje ZDP, zákon o účetnictví a vyhláška, následovně.

Hmotným dlouhodobým odepisovaným **majetkem** se pro účely ZDP (§ 26 odst. 2) rozumí samostatné movité věci a soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok, budovy, domy a byty (případně nebytové prostory), stavby, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a jiný majetek, čímž je např. myšleno technické zhodnocení nebo technická rekultivace.

Jedná se o majetek, který není spotřebováván jednorázově, ale spotřebovává se, případně opotřebovává se postupně. Cena takového majetku se do daňových výdajů nepřevádí jednorázově při pořízení, ale postupně formou tzv. **odpisů** se odpisuje (Doležalová, 2008, s. 36).

Nehmotný majetek je v ZDP vymezen pouze pro fyzické osoby, které vedou účetnictví, oproti tomu pro fyzické osoby s daňovou evidencí platí vymezení uvedené v § 6 Vyhlášky. A to dle Duška (2007, s. 75) konkrétně tak, že nehmotný majetek (mezi nějž patří

nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a zřizovací výdaje) neodepisují, výdaje na jeho pořízení bez ohledu na jeho výši daňově uplatní v okamžiku jeho zaplacení (stávají se daňovým nákladem).

Zásoby jsou vymezeny v § 9 Vyhlášky a to zejména jako materiál, který zahrnuje suroviny (tj. základní materiál), pomocné látky, náhradní díly, obaly a obalové materiály, nedokončená výroba a polotovary vlastní výroby, výrobky (tj. věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky), zvířata, zahrnující mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále např. kožešinová zvířata, tato část je ještě částečně zmíněna v § 26 odst. 5 ZDP, dále zboží (tj. movité věci nakoupené za účelem dalšího prodeje) a poskytnuté zálohy.

Pohledávky jsou upraveny ve Vyhlášce v § 10 jako pohledávky dlouhodobé, které mají dobu splatnosti delší než 1 rok a v § 11 krátkodobé pohledávky se splatností jeden rok a méně.

Dále do obchodního majetku patří ještě peněžní prostředky v hotovosti nebo na bankovním účtu, ceniny (stravenky, kolky a známky) aj.



Obr. 1.2: Struktura majetku podnikatele (firmy) (Sedláček, 2008, s. 13)

Podle Sedláčka (2008, s. 13) se pod pojmem **obchodní majetek**, pro účely daně z příjmů fyzických osob, rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných statků), které jsou ve vlastnictví daného podnikatelského subjektu a které jsou nebo byly obsahem daňové evidence.

Konkrétní způsob vedení, forma a obsah evidence majetku se však bude u každé fyzické osoby lišit, v závislosti na druhu činnosti, kterou se daná fyzická osoba zabývá – jiná bude evidence majetku u fyzické osoby zabývající se např. opravováním aut a jiná u samostatné účetní (Grygarová, 2006, s. 31). Také se bude evidence lišit podle jednotlivých složek majetku, pro peněžní prostředky bude vhodnou evidencí deník příjmů a výdajů, oproti tomu pro ostatní složky majetku a závazků pak spíše evidenční karty (Sedláček, 2008, s. 14).

Dle Grygarové (2006, s. 32) minimální obsah evidence závazků (pohledávek) není v ZDP výslovně upraven, pouze by mohlo být doporučeno, aby evidence obsahovala minimálně ty údaje, pomocí nichž závazek (pohledávku) bude možné identifikovat (např. na základě čeho a vůči komu vznikly, jejich ocenění, jak a kdy byly vypořádány nebo jiné důležité skutečnosti).

V příloze A jsou uvedeny příklady evidencí, které mají navrženou podobu tak, aby z nich byly zjistitelné údaje pro potřeby fyzické osoby, informace potřebné pro zjištění skutečného stavu majetku (viz Tab. A1 a A2 v příloze), pohledávek a závazků (viz Tab. A3 a A4 z přílohy) k poslednímu dni zdaňovacího období, a také obsahově, aby vyhovovaly § 7b ZDP i navazujícím ustanovením tohoto zákona (Grygarová, 2006, s. 58).

Způsoby oceňování majetku a závazků

- a) pořizovací cenou – je-li majetek pořizován za úplatu, kromě ceny pořízení sem patří ještě výdaje související s tímto pořízením (např. montáž, clo, dopravné aj.),
- b) jmenovitou hodnotou – při vzniku pohledávek či závazků,
- c) vlastními náklady – jimiž jsou přímé i nepřímé náklady související s vytvořením daného majetku vlastní činností (např. výrobní režie, část správní režie),

- d) reprodukční pořizovací cenou – v případě nabytí majetku darováním, bezúplatně na základě smlouvy o finančním leasingu, dosud nezachycený majetek nebo jeho prvotní vklad do podnikání,
- e) reálnou hodnotou – jíž se přeceňují cenné papíry a podíly k okamžiku sestavení účetních výkazů, případně nabyté pohledávky určené k obchodování (Sedláček, 2005, s. 96-97).

1.2 Povinnost vést daňovou evidenci

Tato povinnost je určena v ZDP, a to konkrétně v § 7, poplatníkům s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (pokud nepatří do příjmů ze závislé činnosti). Konkrétně se jedná o fyzické osoby, které:

- a) nevedou **účetnictví**, a patří mezi ně následující osoby/jednotlivci:

Osoby s příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, s příjmy ze živností, z jiného podnikání podle zvláštních předpisů.

Osoby s příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem.

Osoby s příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů.

Osoby s příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zvláštních právních předpisů.

Osoby s příjmy z činnosti správce konkurzní podstaty, včetně příjmů z činností předběžného správce, zvláštního správce, zástupce správce a vyrovnávacího správce.

- b) neuplatňují **výdaje procentem** z dosažených příjmů v souladu s odst. 9 tohoto zákona,
- c) nemají stanovenou **paušální daň** (v souladu s § 7a ZDP).

Fyzické osoby, které od 1. 1. 2011 mohou vést daňovou evidenci

Osoby, které nebyly ke dni 1. 1. 2011 zapsány v Obchodním rejstříku.

Osoby, které se nerozhodly nejpozději k 31. 12. 2010 vést účetnictví dobrovolně.

Osoby, jejichž obrat (vymezen podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) nepřekročí 25 000 000 Kč za předchozích dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

Osoby, které nejsou účastníkem sdružení bez právní subjektivity (§ 829 občanského zákoníku), ve které je alespoň jeden účastník účetní jednotkou (Grygarová, 2006, s. 9-11).

1.3 Uzavření daňové evidence

Pro podnikající fyzické osoby se ustanovení § 7b odst. 4 ZDP zmiňuje o povinnosti zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků, k poslednímu dni zdaňovacího období, tj. k 31. 12. Jedná se o povinnost inventarizace známou z oblasti účetních předpisů jako jeden z významných znaků průkaznosti vedení dané evidence, byť ji ZDP takto přímo neoznačuje (Chalupa, 2006, s. 9).

V případně zjištění rozdílů mezi skutečným a evidovaným stavem musí daná podnikající osoba o jejich výši upravit svůj základ daně. Pro zjištění těchto rozdílů je třeba provést porovnání skutečného stavu majetku a závazků s daňovou evidencí (Grygarová, 2006, s. 37).

Podle § 5 odst. 1 ZDP po skončení zdaňovacího období, které je pro účely daně z příjmů fyzických osob definováno jako období kalendářního roku (tj. dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců, začínajících 1. ledna a končících 31. prosince příslušného roku), zjistí fyzická osoba součty příjmů a výdajů (viz Tab. 1.3).

Tab. 1.3: Zjištění celkových příjmů a výdajů

Výše peněžních příjmů a výdajů (v Kč) z evidence příjmů a výdajů	
Peněžní příjmy daňové (vč. § 8 ZDP)	800 000
Peněžní výdaje daňové	350 000
Výše nepeněžitých příjmů a výdajů (v Kč) z evidence nepřímých příjmů a výdajů	
Nepeněžní příjmy daňové	50 000
Nepeněžité výdaje daňové	110 000
Součet peněžních i nepeněžních příjmů a výdajů (v Kč)	
Peněžní i nepeněžní příjmy celkem	850 000
Peněžní i nepeněžní výdaje celkem	460 000

Zdroj: vlastní zpracování (GRYGAROVÁ, M.; HOMOLOVÁ, P. Daňová evidence 2006, s. 56-57).

Dále bude postupovat dle § 23 odst. 2 ZDP a z rozdílu mezi daňovými příjmy a výdaji stanoví základ daně (viz Tab. 1.4). Takto zjištěný rozdíl (základ daně) se dále upraví v souladu s § 5 a § 23 ZDP tak, aby došlo ke stanovení daňové povinnosti ve správné výši.

Tab. 1.4: Stanovení základu daně z příjmů

Položka	Částka v Kč
Daňové příjmy celkem	850 000
Daňové výdaje celkem	460 000
Rozdíl příjmů a výdajů (základ daně) podle ustanovení § 23 odst. 2 ZDP	390 000

Zdroj: vlastní zpracování (GRYGAROVÁ, M.; HOMOLOVÁ, P. Daňová evidence 2006, s. 57).

Po uzavření daňové evidence se sestaví přehled o majetku a závazcích podnikatele za uplynulé zdaňovací období v členění potřebném pro sestavení přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Podnikatel má podle ZDP možnost převést část zdanitelných příjmů a daňových výdajů na spolupracující osobu (Sedláček, 2008, s. 85).

Podle § 7b ZDP je podnikateli uložena povinnost uchovávat daňovou evidenci, tj. povinnost archivace dokladů, za všechna zdaňovací období, po která nevypršela lhůta pro vyměření daně stanovená tímto zákonem nebo zvláštním předpisem zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (Sedláček, 2008, s. 10). Konkrétně se jedná o lhůtu minimálně 3 let a maximálně 10 let od lhůty, kdy fyzická osoba podala daňové přiznání (Grygarová, 2006, s. 37).

1.3.1 Zhodnocení daňové evidence

Daňovou evidenci vedou podnikající fyzické osoby, které ze zákona nemají povinnost vést účetnictví. V daňové evidenci se sleduje tok peněz, dále se vede evidence majetku a závazků a samostatně se evidují příjmy a výdaje. Z těchto údajů se vychází pro výpočet daně z příjmů fyzických osob.

Daňová evidence je upravena zákonem o dani z příjmů, případně ještě doplněna prováděcí vyhláškou. Takto je předeepsán obsah evidence, forma je na každém daňovém subjektu. Tuto evidenci zvládá vést většinou každý podnikatel sám, pouze si nechává v některých případech zpracovávat složitější agendu, např. mzdy a výkazy pro finanční instituce. Výhodou je, že jsou zdaňovány pouze příjmy, které podnikající osoba skutečně obdrží. A jako nevýhodu lze uvést skutečnost, že podnikateli daňová evidence neposkytuje tak komplexní a ucelený obraz hospodaření, jako tomu je u účetnictví.

2 Charakteristika účetnictví

Prvořadým úkolem účetního výkaznictví je věrně zobrazit ekonomickou realitu podniku tak, aby externí uživatelé těchto informací mohli učinit správné zhodnocení stávající finanční pozice podniku a odhadnutí jeho budoucího vývoje. Avšak účetnictví neslouží pouze okolí podniku, musí sloužit i manažerům společnosti a to tak, aby jim poskytovalo kvalitní a pohotové informace pro finanční řízení firmy, ale také pro potřeby vnitropodnikového řízení (Kovanicová, 2007, s. 169).

2.1 Právní úprava účetnictví

Účetní předpisy (směrnice) podle Chalupy (2006, s. 10) od roku 2004 vymezují pouze podmínky, za kterých se fyzická nebo právnická osoba stává účetní jednotkou. Pod tímto pojmem se rozumí subjekt, na který se vztahuje **zákon č. 563/2001 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších novelizací (tento zákon zakotvuje řadu prvků tvořících základ moderního účetnictví v tržním prostředí). Dále se v českých podmínkách jedná o příslušnou prováděcí **vyhlášku** k zákonu (pro podnikatele jde konkrétně o vyhlášku **č. 500/2002 Sb.**, ve znění pozdějších předpisů) a **České účetní standardy č. 001 až 009 a 011 až 023** (pro jednotlivé typy účetních jednotek) a za určitých podmínek rovněž mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) nebo další světově uznávané americké standardy (US GAAP) (Archer, 2003, s. 23.03).

Podle Mrkosové (2005, s. 47) prováděcí vyhláška a české účetní standardy právě doplňují a vysvětlují zákon o účetnictví. Vyhláška vymezuje obsah účetní závěrky, položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. A v následujících 22 účetních standardech pro podnikatele je objasněn postup účtování jednotlivých oblastí účetnictví.

Jak uvádí zákon, existují české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., mezi něž patří:

- 001 - Účty a zásady účtování na účtech
- 002 - Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 - Odložená daň
- 004 - Rezervy
- 005 - Opravné položky
- 006 - Kursové rozdíly
- 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 - Operace s cennými papíry a podíly
- 009 - Deriváty
- 010 - Zvláštní operace s pohledávkami (zrušen od r. 2009)**
- 011 - Operace s podnikem
- 012 - Změny vlastního kapitálu
- 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 - Dlouhodobý finanční majetek
- 015 - Zásoby
- 016 - Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 - Zúčtovací vztahy
- 018 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 - Náklady a výnosy
- 020 - Konsolidovaná účetní uzávěrka
- 021 - Vyrovnání, konkurs a likvidace
- 022 - Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023 - Přehled o peněžních tocích

2.1.1 Přehled účetních jednotek

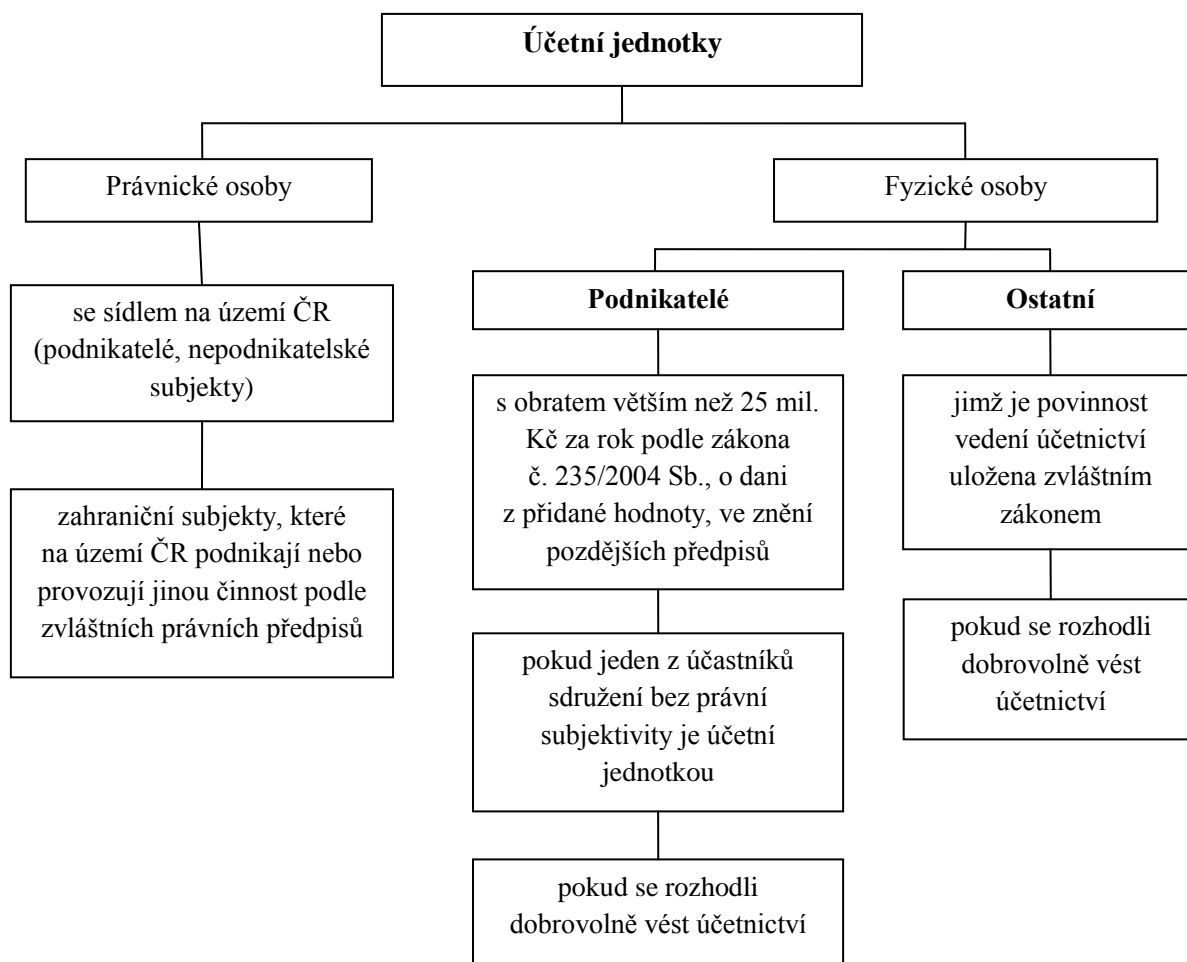
Dle zákona o účetnictví je pod pojmem „účetnictví“ chápáno pouze účetnictví podvojně, v rámci něhož povinně účtují podvojnými zápisy právě ty právnické a fyzické osoby, které vyhovují definici účetní jednotky a to bez ohledu na to, zda jsou či nejsou podnikatelskými subjekty (Kovanicová, 2007, s. 171).

Daný zákon definuje účetní jednotky v § 1 odst. 2:

„ (2) Tento zákon se vztahuje na:

- a) *právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,*
- b) *zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,*
- c) *organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,*
- d) *fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,*
- e) *ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, 1a) včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,*
- f) *ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,*
- g) *ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, 1b) pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h), nebo*
- h) *ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,*
(dále jen „účetní jednotky“).“

Zákon o účetnictví vymezuje okruh podnikatelských osob, které se povinně stávají účetní jednotkou, jsou znázorněny na Obr. 2.1.



Obr. 2.1: Subjekty, které jsou účetní jednotkou ve smyslu zákona o účetnictví (Sedláček, 2008, s. 9)

Kdo je podnikatelem

Podnikatele definuje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen ObchZ) a to konkrétně § 2 odst. 2:

„(2) Podnikatelem podle tohoto zákona je:

- a) osoba zapsaná v obchodním rejstříku,
- b) osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění,
- c) osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů,

d) osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu.“

2.1.2 Povinnost vést účetnictví

Při zjišťování této skutečnosti je nutno vyjít především z ustanovení § 4 zákona o účetnictví, které podnikatelům stanovuje povinnost vést účetnictví následovně.

Zahraničním fyzickým osobám, které se povinně zapisují do obchodního rejstříku, vzniká povinnost vést účetnictví ode dne zahájení podnikatelské činnosti do dne jejího ukončení na území ČR, tedy ode dne zápisu do obchodního rejstříku. Ke dni vstupu České republiky do Evropské unie (dne 1. 5. 2004), zde došlo k podstatné změně, vstoupila v platnost (účinnost) novela ObchZ, která změnila do té doby platnou zásadu povinného zápisu zahraničního podnikatele – fyzické osoby do obchodního rejstříku jako základní podmínku opravňující jeho podnikání na území ČR. Po vstupu však platí tato podmínka pouze na **zahraniční fyzické osoby** – podnikatelé s **bydlištěm mimo území** členských států Evropské unie nebo jiných států tvořících Evropský hospodářský prostor. Ostatní podnikatelé – fyzické osoby s trvalým pobytem v ČR nebo v některém z členských států Evropské unie nebo v jiném státě tvořícím Evropský hospodářský prostor se podobně jako tuzemští podnikatelé zapisují do obchodního rejstříku dobrovolně na vlastní žádost, pokud jim zvláštní předpis nestanovuje jinak, viz ustanovení § 24 odst. 4 ObchZ.

Fyzické osoby, které jsou zapsány jako podnikatelé do **obchodního rejstříku**, jsou povinny vést účetnictví ode dne jejich zápisu, a to až do dne jejich výmazu z tohoto rejstříku.

Ostatní fyzické osoby – podnikatelé, kteří překročili **limit obratu** v předchozích účetních obdobích, tj. jejich obrat činil více než 25 mil. Kč (dříve byla hranice obratu stanovena na 15 mil. Kč, ke změně došlo od 1. 1. 2004), mají povinnost vést účetnictví nejdříve od 1. 1. 2006. Posloupnost zjištění této skutečnosti je taková, že v jednom roce dojde k vytvoření obratu, ve druhém roce dojde ke zjištění této skutečnosti a zároveň k převodu z daňové evidence na účetnictví (dříve poslední krok bylo možné uskutečnit až ve třetím roce po dosáhnutí obratu). Důležité je rovněž si uvědomit, že snížení obratu pod zákonem

stanovený limit ve druhém roce po zjištění jeho překročení v prvním roce již na povinnosti přechodu k vedení účetnictví nemá žádný vliv. Povinnost vedení účetnictví těmto osobám pak zaniká k poslednímu dni účetního období, kdy přestaly být účetní jednotkou (tj. po uplynutí nejméně pěti po sobě jdoucích účetních obdobích).

Příkladem by mohl být poplatník, který přesáhl obrat 15 mil. Kč v roce 2004, účetní jednotkou se stal v roce 2005 a od roku 2006 musí povinně vést účetnictví (v té době nazýváno ještě podvojným účetnictvím). I kdyby v letech 2005 a následujících dosahoval ročního obratu pod stanovenou hranici, přesto musí vést povinně účetnictví v letech 2006, 2007, 2008, 2009 a 2010. V účetnictví může přestat účtovat teprve od roku 2011, pokud ovšem zůstanou zachovány stejné zákonné podmínky.

Avšak **v případě** poplatníka, který přesáhl obrat v roce 2010, zde již změna výše limitu obratu, tj. 25 mil. Kč. Účetní jednotkou se stává v roce 2011 a zároveň od tohoto roku má i povinnost vést účetnictví a to po dobu následujících pěti zdaňovacích období. K daňové evidenci se tak může vrátit nejdříve v roce 2016, opět při předpokladu zachování stejných zákonných podmínek.

Ostatní podnikatelské fyzické osoby, které vedou účetnictví **dobrovolně** na základě svého rozhodnutí a nejsou zapsány v obchodním rejstříku, povedou účetnictví vždy od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se dobrovolně rozhodly, že se stanou účetní jednotkou.

Fyzické osoby – podnikatelé, kterým vznikla **povinnost** vést účetnictví z důvodu účasti ve sdružení bez právní subjektivity, v němž se některý ze zúčastněných subjektů stal účetní jednotkou, jsou povinny vést účetnictví od prvního dne účetního období, které následuje po období, ve kterém se staly účastníky tohoto sdružení, nebo ve kterém se některý z účastníků stal účetní jednotkou (a to pro okamžik vzniku povinnosti vedení účetnictví fyzické osobě z titulu překročení zákonem stanoveného obratu ve výši 25 mil. Kč platí stejná podmínka, která byla uvedena výše). Povinnost vést účetnictví účastníků sdružení zaniká posledním dnem účetního období, ve kterém přestali být účastníky sdružení, pokud jim v tom nebrání jiné zákonnými předpisy vymezené důvody (Chalupa, 2006, s. 12-13).

2.2 Funkce účetnictví a účetní zásady

Dle Sedláčka (2005, s. 55-56), účetnictví zachycuje průběžně, podvojně, komplexně, přehledně a systémově veškeré hospodářské transakce spojené s podnikáním. Primárně je orientováno na ekonomicko-finanční situaci podnikatelského subjektu, na jeho majetek i zdroje a na náklady a výnosy. Pro evidenci není rozhodující reálné cash flow (tj. přehled o peněžních tocích v podniku), ale uplatňuje se tzv. zisková realizace (tj. nákladově-výnosový princip). Lépe zachycuje hospodářské jevy uvnitř podnikatelského subjektu, je užitečnější pro jeho řízení a kontrolu a je schopno poskytnout více relevantních informací svým uživatelům než daňová evidence.

2.2.1 Účetní zásady a principy

Mezi všeobecné účetní zásady dle zákona o účetnictví patří **princip dokumentace** (nebo-li dokladovosti), který je charakteristickým rysem účetnictví a základní podmínkou jeho průkaznosti, kde tento zákon ukládá povinnost účtovat na základě účetních dokladů.

Mezi účetní zásady patří zásada **zjišťování výsledku hospodaření** a finanční situace v pravidelných intervalech, definovaná v zákoně o účetnictví § 3 odst. 2, kde se účetním obdobím rozumí 1 rok, který je vymezený jako 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců (jedná se, buď o kalendářní nebo hospodářský rok).

Další zásadou je **zásada objektivit**y účetních informací, viz ustanovení § 7 o věrném zobrazení předmětu účetnictví.

Zákonem stanovené ocenění při uskutečnění účetního případu je založeno na **principu historické ceny** (viz § 25), oproti tomu opuštění od tohoto principu u ocenění některých složek majetku a závazků ke konci rozvahového dne se nachází v § 27.

Předpoklad **aktuálního účtování operací** v době, kdy se udály, bez ohledu na to, zda již proběhly s nimi spojené peněžní toky je zakotven v § 3 odst. 1.

Zásada **stálosti metod** (tzv. konzistence) zajišťující srovnatelnost vykazovaných údajů v časové řadě, je vymezena v § 7 odst. 4 a to tak, že způsoby oceňování, postupy účtování, způsoby vykazování v účetních závěrkách nelze v následujícím období měnit.

Mezi zásady patří také **zásada materiálnosti** účetnictví, která je definována jako věrné a poctivé zobrazení (§ 7, odst. 2) a vztahem ke kvalitním charakteristikám účetnictví (§ 8).

Celým účetním systémem se prolíná **zásada opatrnosti** při oceňování majetku a závazků, uvedená zejména v § 7 odst. 3, § 25 odst. 2 a § 26 odst. 1 až 3 (Kovanicová, 2007, s. 173 a 174).

2.2.2 Rozsah vedení účetnictví

Zákon o účetnictví v § 9 vymezuje rozsah vedení účetnictví:

- a) v plném rozsahu,
- b) ve zjednodušeném rozsahu.

Podle Kovanicové (2007, s. 174), aniž bychom se pouštěli do podrobností, můžeme konstatovat, že obecně platí: účetní jednotky – právnické osoby a zahraniční právnické i fyzické osoby jsou v zásadě povinny vést účetnictví **v plném rozsahu**. Oproti tomu podnikatelé – fyzické osoby mohou vést účetnictví **ve zjednodušeném rozsahu**, pokud nepodléhají auditu (tj. nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem a jsou to např. bytová družstva, příspěvkové organizace, občanská sdružení, církve a spolky). Tomu podléhají ty účetní jednotky, fyzické osoby, které za běžné a bezprostředně předcházející účetní období splnily (překročily nebo přesáhly) dvě ze tří následujících kritérií:

- 1) hodnota aktiv nesnížených o odpisy či opravné položky činí 40 mil. Kč,
- 2) hodnota obratu za 12 měsíců (případně přepočtenou na 12 měsíců) je 80 mil. Kč,
- 3) průměrný přepočtený stav pracovníků 50 (Archer, 2003, s. 23.02-23.03).

Hodnotou obratu se v tomto případě rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, vynásobená dvanácti (Louša, 2005, str. 15-18).

Avšak podle Kovanicové (2007, s. 175) zákon (a navazující prováděcí předpisy) jsou v podstatě formulovány právě pro vedení účetnictví **v plném rozsahu**. Proto zákon pro tento případ vymezuje (a Vyhláška zpřesňuje), přesné úlevy, které mají účetní jednotky vedoucí účetnictví **ve zjednodušeném rozsahu**. Dle zákona o účetnictví, konkrétně § 13a, mohou dané podnikatelské subjekty sestavovat účtový rozvrh jen na úrovni (dvoumístných) účtových skupin (nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější). Dále mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize (tj. pro účtování mohou použít velmi jednoduché účetní formy). Nepoužijí ustanovení týkající se zejména nástrojů, jež zajišťují opatrnost (tzn. zejména opravné položky a rezervy – ty tvoří pouze podle zvláštních právních předpisů) s výjimkou odpisů. Nepoužívají reálnou hodnotu některých aktiv a závazků k rozvahovému dni jako základnu pro jejich ocenění. Nemusí vést knihy analytických ani podrozvahových účtů. Sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu (Horwath Notia, 2004, s. 26).

Podle Mrkosové (2005, s. 4) rozdělujeme účetnictví dále na jednookruhové a dvouokruhové. **Jednookruhové** účetnictví spojuje finanční a vnitropodnikové účetnictví do jednoho systému, oproti tomu účetnictví **dvouokruhové** účtuje ve dvou samostatných okruzích. Jeden okruh je za celou účetní jednotku jako celek a ten druhý je podrobněji rozvedené vnitropodnikové účetnictví. Schéma účetní soustavy je možné vidět na Obr. 2.2.

ÚČETNÍ SOUSTAVY



Obr. 2.2: Účetní soustava (Mrkosová, 2005, s. 4)

2.3 Účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy

Podle ZoÚ jsou **účetní doklady** průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat příslušné účetní náležitosti jako je označení dokladu, obsah účetního případu a jeho účastníky,

peněžní částku nebo informaci o ceně, okamžik vyhotovení a uskutečnění účetního případu a podpisový záznam.

Účetní případy se pomocí **účetních zápisů** zachycují v **účetních knihách**. Zápisy jsou účetní jednotky povinny provádět průběžně v účetním období po vyhotovení účetních dokladů a teprve po jejich zaúčtování do účetních knih (tj. označení účetním předpisem – předkontací) je zajištěna spojitost mezi účetními doklady a účetními zápisy (Mrkosová, 2005, s. 10).

Účetní jednotky účtují podle zákona o účetnictví, § 13 odst. 1:

V **deníku**, do něž účetní zápisy řadí chronologicky (tj. z časového hlediska), tím pak prokazují zaúčtování všech účetních případů v příslušném účetním období.

V **hlavní knize**, v níž jsou účetní zápisy řazeny systematicky (tj. z hlediska věcného uspořádání) na účty aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Tyto uvedené syntetické účty obsahují minimálně informace o zůstatku daného účtu ke dni, k němuž se otevírá hlavní kniha, souhrnné obraty strany Má dáti a Dal účtu alespoň za kalendářní měsíc a zůstatky účtů ke dni, k němuž se sestavuje účetní závěrka (viz odst. 2 tohoto zákona).

V **knihách analytické evidence**, kde podrobně rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy a jsou tvořeny souborem analytických účtů.

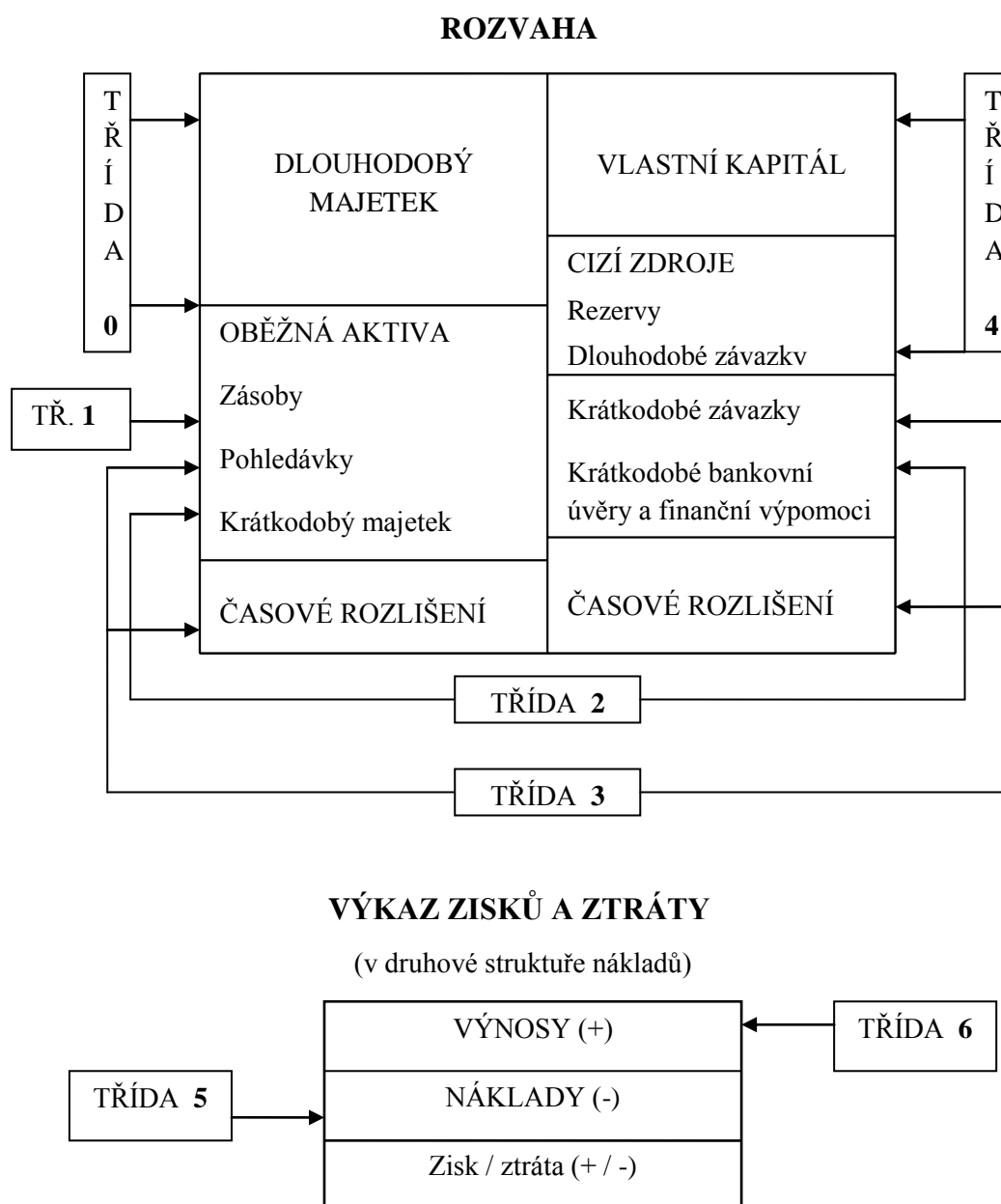
V **knihách podrozmahových účtů**, kam se řadí účetní zápisy, které se neprovádí v účetních knihách, viz výše zmíněné, avšak jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkové situace podniku.

2.3.1 Směrná účtová osnova

Účtová osnova je uspořádanou soustavou účtových tříd a účtových skupin. Soustavou, která reprezentuje dvouřadý účetní model s druhovým členěním provozních nákladů, zvolený ministerstvem financí pro zobrazení hospodářské činnosti podniku.

Tato směrná účtová osnova zahrnuje 10 jednomístných **účetných tříd** (třída 0 - 9), které se dále člení na dvoumístné **účetné skupiny**. A má úzkou vazbu na účetní výkazy, jimiž jsou rozvaha a výkaz zisků a ztráty, jak ukazuje Obr. 2.3 (Kovanicová, 2007, s. 178).

Na základě zákonem stanovené účtové osnovy si podnik sestaví svůj individuální **účetný rozvrh**, v němž budou uvedeny účty potřebné pro zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky (zákon o účetnictví, § 14 odst. 2).



Obr. 2.3: Základní vazby účetních výkazů na směrnou účtovou osnovu (Kovanicová, 2007, s. 179)

Účtová osnova pro podnikatele je uspořádána do následujících účtových tříd:

- 0 – Dlouhodobý majetek
- 1 – Zásoby
- 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 3 – Zúčtovací vztahy
- 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 5 – Náklady
- 6 – Výnosy
- 7 – Závěrkové a podrozvahové účty
- 8 – Vnitropodnikové účetnictví
- 9 – Vnitropodnikové účetnictví

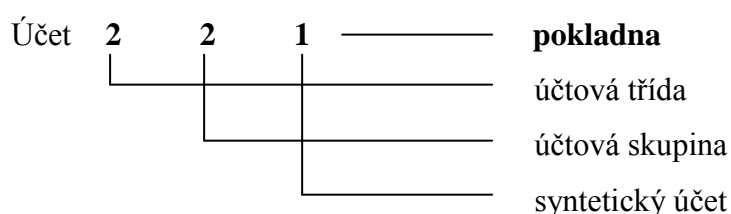
Uvedené vnitropodnikové účty 8 a 9, nemají předepsané účetní postupy a jejich použití záleží na rozhodnutí každé účetní jednotky. Taktéž jsou na tom i účty účtové třídy 7, mezi něž patří účtové skupiny 75 až 79 pro podrozvahové účty, které rovněž nejsou prováděcí vyhláškou pro podnikatele více upraveny a záleží na každé účetní jednotce, jak si účtování pro tyto skupiny upraví ve svých vnitropodnikových směrnících (Ryneš, 2003, s. 75).

2.3.2 Účet a jeho podstata

Podle Sedláčka (2005, s. 56) mezi základní (metodické) prvky účetnictví patří právě **účet**, účetní knihy, účetní doklady, účetní zápisy, kontrolní systém a inventarizace. Účet plní v účetnictví funkci možnosti třídění údajů o operacích zachycených v účetních dokladech, zabezpečuje sledování příslušného druhu prostředků či zdrojů, usnadňuje příjem informací od uživatelů, zajišťuje dvoustrannost při třídění údajů, třídí a sumarizuje údaje z dokladů ve vzájemných souvislostech.

Jednotlivé účty mají dvě části, stranu Má dáti (MD) a stranu Dal (D), pro zjednodušení je možné si jeho konstrukci představit ve tvaru písmene T. Ke sledování rozvahových položek slouží **účty rozvahové**, které mohou být aktivní (majetkové) a nebo pasivní (účty zdrojů a krytí). Kromě těchto účtů používáme ještě **účty výsledkové** (účty nákladů a výnosů), na které se účtují operace týkající se hospodářských procesů a **účty podrozvahové**, které slouží ke sledování majetkové situace podniku (např. se sem účtuje najatý majetek, závazky z leasingu aj.). Na každém z účtů zachycujeme počáteční stav, přírůstky, úbytky a stav konečný (Mrkosová, 2005, s. 26, 32 a 36). Kromě již výše zmíněných účtů existují ještě účty **závěrkové**, pomocí nichž se na konci účetního období uzavírají knihy a na začátku nového období se opět otevírají (Sedláček, 2005, s. 57).

Podle hloubky rozkladu rozdělujeme účty na **syntetické**, které vznikají rozkladem rozvahy nebo výkazu zisků a ztráty. Dále pak na účty **analytické**, které vznikají rozkladem některých syntetických účtů podle potřeb řízení (např. pro sledování závazků v členění jednotlivých věřitelů nebo podle časového hlediska, nákladů a výnosů v členění pro daňové účely aj.) (Sedláček, 2005, s. 57). Dle Horwath Notia (2004, s. 30) musí součet počátečních zůstatků a obrátů na straně Má dáti i Dal všech analytických účtů jednoho syntetického účtu se rovnat obrátům a počátečnímu zůstatku příslušného syntetického účtu, tuto návaznost ověřuje kontrolní soupiska analytických účtů (uvedeno ještě níže v podkapitole kontrolního systému).



Obr. 2.4: Rozložení účtu na podskupiny (vlastní zpracování dle Sedláčka, 2005, s. 58)

Účty, na kterých se zapisují účetní případy na straně Má dáti a Dal, se označují jako účty **souvztažné** a na nich provedené zápisy jako souvztažné zápisy. Uplatňuje se zde metoda podvojného zápisu (Mrkosová, 2005, s. 29).

2.3.3 Vnitřní kontrolní systém

Jedním z charakteristických rysů účetnictví je, že má do procesu zpracování účetních informací, zabudován kontrolní systém, který napomáhá tomu, aby účetnictví bylo vedeno průkazně, úplně a správně (Sedláček, 2005, s. 63).

Podle Mrkosové (2005, s. 42) prověřujeme formální správnost účetních zápisů přezkušováním účetních dokladů (tj. podvojnost účetních zápisů, číselná shoda úhrnu částek všech zaúčtovaných účetních dokladů s úhrnem obrátů na účtech a také návaznost syntetické a analytické evidence). Souběžné provádění účetních zápisů z hlediska časového, nebo-li chronologicky zpravidla v účetních denících a z hlediska věcného a to systematicky v hlavní knize a knize analytické evidence.

Mezi nástroje této formální kontroly patří ověřování **klíčových vazeb** procesu zpracování účetních informací pomocí kontrolních čísel (tzv. kontrolní součty). Dále **kontrolní soupisky** analytických účtů (tj. ověření shody syntetických účtů se součtem účtů analytických) a sestavení **obratové předvahy** (tzv. zjištění souhrnu peněžních částek všech účtů na straně Má dáti, který se musí rovnat souhrnu částek všech účtů strany Dal).

Účetní záznamy pro potřeby vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny uschovávat po zákonem stanovenou dobu, u účetní závěrky a výroční zprávy se jedná o dobu **deseti let** (počínající koncem účetního období, kterého se týkají). Účetní doklady a knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy a účetní záznamy, kterými jednotky dokládají formu vedení účetnictví po dobu **pěti let**, počínajících též koncem zdaňovacího období (Ryneš, 2003, s. 49).

2.4 Účetní závěrka a uzávěrka

Účetní závěrku sestavuje podnik za uzavřené zdaňovací období, ze zůstatků závěrkových účtů 702 – Konečný účet rozvázný a 710 – Účet zisků a ztrát a také z účtů analytické evidence. Dále obsahuje číselné údaje o stavu a struktuře majetku, závazků a vlastním kapitálu, o struktuře nákladů a výnosů a o dosaženém výsledku hospodaření (Sedláček, 2005, s. 165).

K rozvahovému dni se při řádné **účetní závěrce** podniku ukládá provést:

- 1) inventarizaci (do které spadá dokladová a fyzická inventura), sestavit inventurní soupisy, porovnat skutečný stav se stavem účetním a vypořádat inventarizační rozdíly,
- 2) ocenění aktiv a závazků ve shodě se zákonem (zejména konečný stav určených aktiv a závazků vyjádřených původně v cizí měně přepočítat kursem vyjádřeným ČNB k danému rozvahovému dni),
- 3) časové rozlišení nákladů a výnosů (a s nimi souvisejících aktiv a závazků) a zajištění, aby hodnota odpisů odpovídala jejich účetnímu pojetí,
- 4) posouzení a případnou úpravu již vytvořených opravných položek rezerv, popř. vytvořit rezervy nové,
- 5) dobrovolně nebo z povinnosti výpočet a zaúčtování odložené daně z příjmů (Kovanicová, 2007, s. 349).

Uzavření běžného účetního období (tj. 12 po sobě jdoucích měsíců) zahrnuje uspořádání prací, které podle Kovanicové (2007, s. 350) zabezpečují:

Dodržení všech úkolů vztahujících se k rozvahovému dni a vyplývajících z účetních, ale i daňových předpisů.

Dodržení předpokladů, o něž se finanční účetnictví opírá.

Výpočet a zaúčtování daně z příjmů.

Uzavření účetních knih a vytvoření účetních výkazů.

Zajištění bilanční spojitosti.

2.4.1 Uzavření účtů

Po zaúčtování všech účetních případů směřujících k vyhovění účetním předpokladům a k zajištění věrného a poctivého obrazu je ukončena první etapa závěrečných prací

a za ní následuje etapa druhá – formální uzavření účetních knih k poslednímu dni účetního období. Tato etapa zahrnuje zjištění:

Obrátů jednotlivých syntetických účtů (tj. obrátů stran Má dáti a Dal).

Konečných stavů aktivních a pasivních účtů a uzavření každého z nich (tj. zapsat konečný stav a ten převést pomocí podvojného zápisu do závěrkového účtu 702 – Konečný účet rozvázný).

Konečných stavů účtů nákladů a výnosů a jejich převod podvojným zápisem do závěrkového účtu 710 – Účet zisků a ztrát, zde zjištěný výsledek hospodaření v předepsaném členění (výsledek z provozní činnosti, z finanční činnosti a mimořádný výsledek hospodaření).

Celkového **výsledku hospodaření** za účetní období a to formou rozdílu celkových nákladů a celkových výnosů z účtu 710, tento rozdíl se převede podvojným zápisem do účtu 702 (Kovanicová, 2007, s. 351).

Roční **účetní závěrku** v soustavě účetnictví tvoří podle zákona o účetnictví následující výkazy:

- a) rozvaha (balance),
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha k účetním výkazům, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené ve výše uvedených částech. Její součástí mohou být výkazy cash flow (tj. přehled o peněžních tocích), který je také zjišťován z jednotlivých činností – provozní, finanční a mimořádné nebo přehled o změnách vlastního kapitálu, který má za úkol podat informace o příčinách zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu (Horwath Notia, 2004, s. 177).

Rozvaha

Je jedním z nejdůležitějších účetních výkazů a podává informace o stavu majetku, jmění a závazků (nebo-li zdrojů krytí) dané účetní jednotky k určitému rozvahovému dni.

Má předepsanou formu, kterou musí dodržovat všechny podnikatelské subjekty, jež vedou účetnictví a aktiva a pasiva jsou v rozvaze uvedené v peněžním vyjádření.

Rozvaha je členěna na **řádnou**, která je sestavena zpravidla na konci účetního období a **mimořádnou** rozvahu, která může být sestavena v průběhu roku z různých mimořádných důvodů, např. při založení podniku (tzv. zahajovací rozvaha), při zániku podniku, sloučení podniku s jiným (tzv. slučovací rozvaha) nebo při rozsáhlé škodě na majetku apod. (Mrkosová, 2005, s. 20).

Výkaz zisku a ztráty

Tento výkaz má za úkol informovat o finanční výkonnosti podniku, je sestaven stupňovitě tak, aby mohl vyčíslit provozní výsledek hospodaření, který je před zdaněním, finanční výsledek hospodaření, výsledek hospodaření za běžnou činnost, který je již po zdanění daní z příjmů, mimořádný výsledek hospodaření po zdanění a celkový výsledek hospodaření za účetní období (Kovanicová, 2007, s. 361).

Informace dostaneme porovnáním složek nákladů a výnosů, které se zjišťují v účetnictví z **Účtu zisků a ztrát**, kde na straně MD řadíme náklady a na stranu D pak výnosy. **Náklady** členíme v účetnictví podle druhů a mezi nejčastější z nich patří např. spotřeba materiálu, mzdové náklady, spotřeba energie, odpisy, daně, náklady na služby aj., oproti tomu **výnosy** jsou spojeny s výstupy podniku a jsou to především tržby a další výnosy členěné podle druhů, např. tržby za vlastní výrobky, za zboží, služby, z prodeje majetku, úroky ad. (Mrkosová, 2005, s. 32-33).

Příloha

Formální uspořádání přílohy je poměrně volné, má být předložena ve formě tabulek nebo popisným způsobem zajišťujícím přehlednost a srozumitelnost předkládaných informací, které je pokud možno čerpat z účetních písemností. Ve smyslu prováděcí Vyhlášky zákona o účetnictví je příloha formulována tak, aby blíže charakterizovala ekonomickou a finanční situaci podniku (Sedláček, 2005, s. 167).

2.4.2 Zhodnocení účetnictví

Účetnictví ve smyslu evidence se řídí především zákonem o účetnictví. Jedním z jeho hlavních cílů je prokazování daňových povinností, avšak ne jediným. Účtuje se zde o výnosech a nákladech, které vznikají nezávisle na pohybu peněžních prostředků. Z jejich rozdílu se vypočítá výsledek hospodaření, který se použije jako základ výpočtu daňového základu podnikatele. Za nevýhodu může být považována skutečnost, že jsou zdaňovány výnosy, přestože ještě nedošlo, a v některých případech ani nedojde, k obdržení peněžních prostředků.

Za výhodu naopak lze považovat v případě obdržení částky peněz na konci zdaňovacího období, vztahující se k výkonům provedeným až v následujícím období, tento samotný příliv peněžních prostředků bez provedení práce. Díky možnosti časového rozlišení vstoupí do základu daně až jako výnos v příštím období. Daňová evidence časově nerozlišuje, tudíž dojde ke zdanění částky dříve, než k samotnému poskytnutí služby, což vede ke zvýšení základu daně z příjmů v příslušném roce a pro následující rok ke snížení platební schopnosti při zajištění dané služby.

3 Přejít z daňové evidence na vedení účetnictví

Převod z daňové evidence na účetnictví nelze zaměňovat se změnou právní formy podnikání, čímž by např. bylo založení obchodní společnosti fyzickou osobou. Přechod je možné chápat jen jako změnu názvu evidence. Podle Duška (2008, s. 21) lze konstatovat, že pokud se v určitém roce fyzická osoba stane účetní jednotkou, pak musí přejít k vedení účetnictví.

Dobrovolný přechod

K přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví dle Duška (2008, s. 21) přistupuje podnikatel z vlastního zájmu (tedy dobrovolně) z následujících důvodů:

Interní požadavek firmy (např. pro větší informovanost) – podnikatel chce být více informován o vnitřních procesech a o hmotných a finančních tocích, aby mohl firmu lépe kontrolovat a řídit. Impulzem mohou být např. očekávané ekonomické výhody plynoucí z této změny.

Externí požadavek (např. požadavek bank) – zájem věřitelů, pro něž zavedení účetnictví představuje detailnější, spolehlivější a věrnější zobrazení skutečných hospodářských jevů ve firmě.

Pokud se však fyzická osoba dobrovolně rozhodne vést účetnictví, pak musí takto účtovat po celé účetní období.

Povinný přechod z důvodu překročení obratu (tj. podle účetních předpisů)

Jedním z případů převodu je dle zákona o účetnictví § 1 odst. 2 vznik účetní jednotky, kde část podnikatelů, kterých se tato povinnost přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví týká, představuje skupina fyzických osob, které se účetní jednotkou stávají z titulu překročení obratu. Pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku. Tyto osoby se stávají účetní jednotkou od prvního dne účetního období,

kteře následuje po kalendářním roce, ve kterém překročily sledovaný obrat. Zahájit vedení účetnictví tyto osoby musí od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se staly účetní jednotkou.

Tab. 3.1: Posloupnost v čase při změně evidence

1. rok		2. rok	
obrat	vede	vznikne účetní jednotka	vede
≤ 25 mil. Kč	Daňovou evidenci	Ne	Daňovou evidenci
> 25 mil. Kč	Daňovou evidenci	Ano	Účetnictví
Vytvoření obratu		Zjištění vzniku účetní jednotky a změna evidence	

Zdroj: vlastní zpracování (DUŠEK, J. Převod daňové evidence na vedení účetnictví 2008, s. 23).

Dle Duška (2008, s. 23) nerozhoduje počet měsíců v roce, za který byl daný limit obratu dosažen. Na vznik účetní jednotky a změnu evidence již nemá vliv dosažený obrat v následujícím, tj. druhém roce, pokud byl sledovaný obrat (25 mil. Kč) dosažen v roce prvním.

Definice obratu

V účetních předpisech je odvolávka na zákon o DPH, ale s podstatným rozdílem, že se pro účely zákona o účetnictví do obratu zahrnují i zdanitelná plnění osvobozená (Dušek, 2008, s. 24).

Pro srovnání je zde uvedena definice obratu dle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH v platném znění.

§ 6 odst. 2:

„(2) Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za

a) zdanitelné plnění,

b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo

c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku^{7c)} a odpisovaného nehmotného majetku^{7c)} nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem^{7d)}, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci.“

Povinný přechod z daňové evidence na účetnictví dle obchodního zákoníku

Platí zde pravidlo: Podnikatel, který je zapsán v obchodním rejstříku, je povinen vést účetnictví. Bez ohledu na to, jestli se rozhodl pro zápis dobrovolně, nebo byl donucen okolnostmi se zapsat povinně (Dušek, 2008, s. 25).

Tab. 3.2: Možnosti postupu po zápisu do OR

Zápis do obchodního rejstříku	Převod z DE na Ú		Od kdy se účtuje v Ú
	dobrovolný	povinný	
není	ANO	X	od 1. dne účetního období
dobrovolný	X	ANO	ode dne zápisu do OR
povinný	X	ANO	ode dne zápisu do OR

Zdroj: DUŠEK, J. Převod daňové evidence na vedení účetnictví 2008, s. 25.

Dle § 34 ObchZ se do OR povinně zapisují zahraniční osoby podnikající na území ČR. Dále fyzické osoby, které jsou podnikateli, se zapíší vždy, jestliže výše jejich výnosů nebo příjmů snížených o daň z přidané hodnoty, je-li součástí výnosů nebo příjmů, dosáhla nebo přesáhla za dvě po sobě bezprostředně následující účetní období v průměru částku sto dvacet milionů Kč.

Dobrovolný zápis se vztahuje na fyzické osoby, které jsou podnikateli a mají na našem území bydliště nebo také fyzické osoby, které jsou občany některého členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, u těchto osob v případě, že samy o zápis požádají.

3.1 Účetní a daňové předpisy upravující převod

Původně bylo možné převod z daňové evidence na účetnictví řešit z pohledu účetního i daňového současně a to přílohou č. 2 k Opatření MF čj. 281/71 702/1995, v platném znění. Avšak od 1. 1. 2001 je tento přechod z každého pohledu, jak z účetního, tak i z pohledu daňového, upraven odděleně.

Účetní převod řeší od 1. 1. 2004 vyhláška č. 472/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Konkrétně § 61b této vyhlášky, pojednává o metodě přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, o postupu zjištění stavů jednotlivých složek majetku a závazků z daňové evidence, jejich ocenění podle § 24 a § 25 tohoto zákona a u odpisovaného majetku vyjádření dosavadních odpisů. Dále je zde uveden postup, jak tyto zjištěné stavy jednotlivých složek převést k prvnímu dni účetního období jako počáteční zůstatky příslušných rozvahových účtů. Rozdíl mezi nově otevřenými účty aktiv a pasiv se uvede na účet v účtové skupině 49 (Dušek, 2008, s. 28).

Daňově bude převod vypořádán až na konci účetního období, v němž účetní jednotka zahájila vedení účetnictví, bude realizován až při vyplnění daňového přiznání, ve kterém budou jednotlivé položky uvedeny jako částky zvyšující nebo snižující základ daně z příjmů (Grygarová, 2006, s. 65).

Postup převodu z hlediska daňového je od 1. 1. 2001 řešen ustanovením § 5 odst. 8 zákona o daních z příjmů a záleží na tom, jestli se jedná o přechod z vedení účetnictví na daňovou evidenci, který je upraven v příloze č. 2 k tomuto zákonu, nebo jestli jde právě o převod z daňové evidence na účetnictví, upravený přílohou č. 3 k tomuto zákonu.

Pro tuto diplomovou práci bude podrobněji rozebrána právě příloha č. 3, která pojednává o již zmíněném postupu převodu z daňové evidence na účetnictví z hlediska daně z příjmu fyzických osob.

Příloha říká, že se nejprve základ daně ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví

- a) **navýší** o hodnotu identifikovaných položek majetku:
- o hodnotu zásob a cenin na skladě (zaplacených i nezaplacených),
 - o hodnotu poskytnutých záloh (mimo záloh na hmotný majetek),
 - o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem (viz Tab. 3.3).

Tab. 3.3: Položky zvyšující základ daně z příjmů

Majetek podle inventarizace z daňové evidence	Příslušné účtové skupiny (účty) v účetnictví
Zásoby materiálu	11 - Materiál
Nedokončená výroba, výrobky	12 – Zásoby vlastní výroby
Zásoby zboží	13 - Zboží
Nespotřebované ceniny	213 - Ceniny
Pohledávky z titulu prodeje zásob, služeb či ostatního majetku	31 – Pohledávky 37 – Jiné pohledávky
Poskytnuté zálohy na dodávky zásob, energií a služeb	314 – Poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé
Pohledávky za zaměstnanci na náhrady manka a škody	335 – Pohledávky za zaměstnanci
Pohledávky z titulu daní uznávaných jako daňově účinný náklad	34 – Zúčtování daní a dotací

Zdroj: vlastní zpracování.

- b) **sníží** o hodnotu závazků:
- o hodnotu přijatých záloh,
 - o hodnotu závazků, které by při úhradě byly daňovými výdaji.

Jednotlivé závazky snižující základ daně z příjmů, zjištěné inventarizací v daňové evidenci, jsou uvedeny v Tab. 3.4.

Tab. 3.4: Položky snižující základ daně z příjmů

Závazky podle inventarizace z daňové evidence	Příslušné účtové skupiny (účty) v účetnictví
Závazky z titulu pořízení zásob, cenin, energií a služeb	32 – Závazky (krátkodobé) 47 – Dlouhodobé závazky
Přijaté zálohy	324 – Přijaté provozní zálohy
Závazky vůči zaměstnancům	331 - Zaměstnanci
Závazky vůči zaměstnancům z vyúčtování pracovních cest a ostatních daňových výdajů	333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
Závazky k institucím sociálního pojištění	336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
Závazky z titulu daní uznávaných jako daňově účinný náklad	34 – Zúčtování daní a dotací

Zdroj: vlastní zpracování.

Dle přílohy č. 3 podnikatelé, kteří nejsou plátcí DPH, zahrnou do základu daně pohledávky a závazky v jejich jmenovité hodnotě. Oproti tomu jedná-li se o podnikatele plátce DPH, hodnotou závazku se rozumí hodnota bez daně (byl-li uplatněn odpočet, plátce ji uplatnil na vstupu) a hodnotou pohledávky rovněž její výše bez DPH (to již bylo zahrnuto do daňového přiznání jako daň na výstupu, byla-li splněna daňová povinnost).

Zákon dle Duška (2008, s. 32) jednoznačně uvádí pojmy příjem a výdaj, pokud by v daňové evidenci byly úhrady závazků či pohledávek jako příjmy nebo výdaje, pak se musí daňově zohlednit. Všechny ostatní případy jsou pro převod z daňové evidence na účetnictví brány jako daňově neúčinné.

Závazky i pohledávky se promítají do daňového přiznání bez ohledu na to, zda budou zaplacený či nikoli. Samy o sobě základ daně v daňové evidenci neovlivní, proto v případě přechodu je nutné o jejich hodnotu základ daně dodatečně zvýšit (u závazků snížit). U nezaplacených pohledávek je nutné si uvědomit, že pokud dojde k jejich zaplacení, tak přejdou do příjmů, proto se musí v převodovém můstku do účetnictví zahrnout do výnosů. Problémem jsou tedy ty pohledávky, u kterých je šance na úhradu malá či žádná (tedy nedobytné pohledávky), toto je možné zmírnit uplatněním odpisů starého bloku pohledávek v převodovém můstku.

Skladové zásoby v daňové evidenci sníží základ daně z příjmů jako zdanitelný výdaj při pořízení, kdežto v účetnictví jako zdanitelný náklad až při spotřebě. Tato daňová povinnost, podle které do nákladů je možno dát jen vyskladněné zásoby (prodané, spotřebované, atd.), vznikla již v minulých letech. Aby tedy základ daně nebyl v případě zásob, které má účetní jednotka v okamžiku přechodu na skladě, snížen dvakrát, je nutno o jejich hodnotu základ daně zvýšit.

Zmírnění daňového dopadu z převodu zásob a pohledávek je umožněno jejich rozložením až do devíti zdaňovacích období, bez ohledu na to, zda jde o dobrovolný či povinný přechod na účetnictví. Poplatník si může sám určit, jakou část z celkové částky uplatní v příslušném zdaňovacím období. Zákon nepožaduje v uplatnění daňového dopadu z titulu hodnoty zásob a pohledávek rovnoměrnost, ale pouze časově omezenou postupnost. Samozřejmě musí podnikatel vzít v úvahu skutečnost, že v případě přerušení nebo ukončení jeho podnikatelské činnosti, nebo v případě, že by se rozhodl ke zpětnému přechodu zpátky na daňovou evidenci, možnost uplatnění této výhody končí.

Pokud by v účetnictví ke dni převodu nebyly žádné skladové zásoby, ani žádné neuhrazené daňové pohledávky a závazky a dále nic, co má vliv na daňový základ z převodu, pak by byl daňový dopad roven nule.

Z tabulky uvedené v Příloze B je vidět, že existují také složky majetku, jejichž hodnota základ daně při přechodu z daňové evidence na účetnictví žádným způsobem neovlivní.

3.1.1 Minimalizace daňového dopadu

Snahou všech podnikatelů je zmíněný daňový dopad, který vzniká převodem na účetnictví, minimalizovat. Podle Duška (2008, s. 36) je možné učinit následující kroky:

Minimalizovat stav zásob – měl by být udržován jen nutný (optimální) stav zásob.

Minimalizovat stav neuhrazených daňových pohledávek – nezapomenout je vymáhat.

Mít řádně přihlášené všechny pohledávky u soudu ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkurzu nebo schválení vyrovnání.

Avšak minimalizace daňového dopadu provedená nepoctivým vykázáním především nižšího stavu zásob či „ztrátou“ pohledávek z knihy pohledávek je nelegální.

3.2 Jednotlivé kroky převodu z daňové evidence na účetnictví

Podle Duška (2008, s. 41) jsou zde uvedené činnosti, které je nutné uskutečnit při přechodu na účetnictví:

1. Rozhodnout o převodu a určit termín začátku vedení účetnictví. Je doporučeno, aby daný termín byl shodný s koncem účetního období.
2. U majetku a závazků by měla být provedena inventarizace.
3. Pokud je potřeba dopočítat dodatečné informace jako například odpisy pohledávek, je proto vhodná doba právě při přechodu na jinou evidenci.
4. Důležitou součástí přechodu na účetnictví je sestavení převodového můstku.
5. Vyčíslit daňový dopad z převodu, výpočet je spojen s úpravou daňového základu.
6. Vyhotovit protokol o převodu.
7. K syntetickým účtům doplnit příslušnou analytickou evidenci (v souvislosti se středisky) tak, aby bylo možné lépe sledovat hospodaření podniku.
8. Poté musí dojít k zaúčtování počátečních zůstatků do účetnictví.
9. V souvislosti s bodem 8. musí být provedena kontrola rovnosti konečných stavů z daňové evidence na jejich převedení v (jejich) počáteční zůstatky v účetnictví.
10. Následně je možné sestavit počáteční (zahajovací) rozvahu.
11. Poslední nedílnou součástí převodu je vyhotovení prohlášení.

3.2.1 Uzavření daňové evidence

Konec roku, kdy fyzická osoba ukončuje daňovou evidenci, nepřinese v postupu uzavření daňové evidence a vyhotovení daňového přiznání k dani z příjmů nic zvláštního, standardním způsobem se stanoví základ daně, tj. vyčíslení rozdílu mezi zdanitelnými příjmy a daňovými výdaji, který se upraví o položky zvyšující či snižující základ daně.

K poslednímu dni zdaňovacího období musí také podnikající fyzická osoba zjistit skutečný stav majetku a závazků, v návaznosti na povinnost, uloženou poplatníkům, evidovat nejen příjmy a výdaje, ale i majetek a závazky. I když účetní ani daňové předpisy přímo nenařizují inventarizaci majetku a závazků, i tak je vhodné jejich stav doložit inventurním soupisem, provést o tom zápis v daňové evidenci a provést vypořádání případných rozdílů. Výsledky tohoto šetření jsou klíčovými údaji pro zahájení vedení účetnictví (Grygarová, 2006, s. 64).

Zjištění stavu peněžních prostředků

Pokladna - konečný stav hotovosti z peněžního deníku se porovná se zjištěným skutečným stavem hotovosti v pokladně a doloženým inventurním soupisem tzv. výčetkou hotovosti. Případný rozdíl je nutno zachytit jako pohledávku za podnikatelem na účet 491 – Účet individuálního podnikatele. Hotovost v cizí měně (valuty) by měla být ke dni uzavření složek daňové evidence přepočtena denním kurzem ČNB platným k poslednímu kalendářnímu dni závěrky daňové evidence. V účetnictví bude hotovost zachycena jako počáteční zůstatek účtu 211 – Pokladna a případně analyticky rozčleněna podle jednotlivých druhů (po)užívaných měn (Chalupa, 2006, 24-25).

Bankovní účty - počáteční stav peněžních prostředků na bankovních účtech by měl souhlasit s bankovními výpisy a je v účetnictví zaznamenán na účtu 221 – Běžný účet. Devizové účty je třeba opět přepočítat na tuzemskou měnu podle denního kurzu ČNB zpravidla ke dni otevření účetních knih či k poslednímu předcházejícímu pracovnímu dni, vzhledem k tomu, že ČNB k 1. 1. kurzy nevyhlašuje (Chalupa, 2006, s. 25).

Tento přepočet peněžních prostředků nemá vliv na základ daně, protože v § 7b ZDP toto není uvedeno (Dušek, 2007, s. 43-44).

Zjištění stavu směnek a cenných papírů - kontrola zda-li skutečnost odpovídá tomu, co máme v držení. Po dokladové inventarizaci směnek a krátkodobých cenných papírů je zapotřebí ověřit způsob jejich ocenění, povětšinou bývají oceněny pořizovací cenou. Tento finanční majetek se v účetnictví objeví na účtech účtové skupiny 25 – Krátkodobé cenné papíry a (pořizovaný) krátkodobý finanční majetek (Chalupa, 2006, s. 25).

Inventarizace pohledávek - z hlediska daňového se sledují pohledávky podle členění na krátkodobé a dlouhodobé, podle doby splatnosti na „starý a nový blok“ pohledávek nebo podle uplatnitelnosti při tvorbě opravných položek. Je důležité mít pohledávky řádně přihlášeny v konkurzních řízeních u soudu. Z hlediska účetního je možné je rozčlenit dle druhu např. na pohledávky z obchodního styku, pohledávky vůči zaměstnancům, pohledávky vůči státu a institucím sociálního a zdravotního pojištění atd.

Pohledávky, u nichž termín splatnosti nastal **do 31. 12. 1994**, jedná se o tzv. starý blok pohledávek. Dle zákona č. 492/2000 Sb. o dani z příjmů má účetní jednotka, která přešla z daňové evidence na účetnictví od 1. 1. 2002 a později, možnost uplatnit celých 100 % neuhrazené části hodnoty pohledávky jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Jednorázový odpis pohledávek lze uplatnit pouze v roce přechodu na účetnictví. Pokud této možnosti nebude využito právě při převodu, lze provádět postupný odpis uvedených pohledávek, a to každoročně ve výši 20 % z neuhrazené části hodnoty pohledávky, u nichž termín splatnosti nastal do 31. 12. 2004 (Grygarová, 2006, s. 66).

Nepromlčené pohledávky splatné **od 1. 1. 1995** a řádně zaúčtované v účetnictví (v některé literatuře nazývané jako „nový blok pohledávek“), které nelze časově odepsat. Jedná se zde o možnost uplatnění opravných položek k pohledávkám do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a tím zmírnění daňového dopadu z přechodu, podle zákona o rezervách. Promlčecí doba podle obchodního zákoníku je čtyři roky, pokud u pohledávky nebyly učiněny po celou dobu žádné úkony, nelze ji již s úspěchem soudně vymáhat.

Opravné položky dle § 8 a 8b zákona o rezervách je možné tvořit:

- a) k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnávacím řízení,
- b) k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994,
- c) k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh.

K pohledávkám podle § 8 ZoR lze tvořit opravné položky až do výše 100% rozvahové hodnoty pohledávky a k pohledávkám podle § 8b ZoR až do výše hodnoty pohledávky odpovídající provedené úhradě celního dluhu (Grygarová, 2006, s. 67).

K ostatním nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994 lze tvořit opravné položky až do výše 20 % z neuhrazené hodnoty pohledávky, uplynulo-li od konce sjednané lhůty splatnosti více než 6 měsíců. Byly-li tyto pohledávky řádně přihlášeny k rozhodčímu nebo soudnímu, případně správnímu řízení, pak lze tvořit opravné položky do výše a za podmínek stanovených v Tab. 3.6, uvedené pod textem (Grygarová, 2006, s. 67).

Tab. 3.5: Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným od 1. 1. 1995

Tvorba OP až do výše:	Uplynulo-li od konce sjednané lhůty splatnosti více než:
33 %	12 měsíců
55 %	18 měsíců
66 %	24 měsíců
80 %	30 měsíců
100 %	36 měsíců

Zdroj: vlastní zpracování (GRYGAROVÁ, M. Daňová evidence 2006, s. 67).

OP = opravná položka

Dle Grygarové (2006, s. 67) možnost tvorby opravných položek k pohledávkám nesouvisí jen se samotným přechodem na účetnictví, ale lze ji využít po celou dobu vedení účetnictví.

Pohledávky se účetně zachytí na účtech účtových skupin (Chalupa, 2006, s. 26):

31 – Pohledávky krátkodobé i dlouhodobé, 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi, 34 – Zúčtování daní a dotací, 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva, 37 – Jiné pohledávky a závazky.

Inventarizace závazků - podobně jako u pohledávek, tak také u závazků je potřeba sledovat jejich rozdělení podle věřitelů a doby splatnosti. Při inventarizaci se odepíšou právně zaniklé závazky a do účetnictví se již nepřevádějí, zůstatky ostatní závazků se zachycují jako počáteční stavy závazkových účtů:

32 – Závazky krátkodobé, 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi, 34 – Zúčtování daní a dotací, 36 – Závazky ke společníkům, účastníkům sdružení a ke členům družstva, 37 – Jiné pohledávky a závazky.

Úvěry a půjčky jsou rozčleněny podle sjednané doby splatnosti, se splatností do 1 roku na příslušných účtech účtových skupin:

23 – Krátkodobé bankovní úvěry nebo 24 – Krátkodobé finanční výpomoci. A se splatností delší než 1 rok se zaúčtují ve prospěch účtových skupin:

46 – Dlouhodobé bankovní úvěry nebo 47 – Dlouhodobé závazky.

Pohledávky i závazky v cizí měně je nutné přepočítat na tuzemskou měnu podle denního kurzu ČNB platného ke dni otevření účetních knih (Chalupa, 2006, s. 27).

Kontrola zásob - dle Duška (2008, s. 44) je při přechodu na účetnictví užitečné provést důslednou kontrolu skladových nespotřebovaných zásob, jelikož se tyto zásoby zahrnují do daňového základu. Nejlepší možností by bylo spotřebovat (prodat) všechny zásoby, které vykazují nízkou či žádnou obrátkovost (tzv. ležáky), daňově výhodnější by bylo je prodat mnohdy jen za symbolickou cenu, než aby zabíraly místo na skladě.

Touto kontrolou by mělo být docíleno toho, že na skladě budou ke dni převodu pouze ty nejnutnější zásoby, zaplacené předzásobením těsně před převodem bývá většinou daňově nevýhodné. Totéž se týká nejen nakupovaných zásob, ale také zásob vlastní výroby.

Inventurní stav zásob musí souhlasit s počátečními stavy zásob v účetnictví a to na jejich příslušných účtech v účtové třídě 1 – Zásoby.

Dokladová inventarizace - kontrola všeho, co se týká podnikání a není uhrazeno, zde se především jedná o závazky neobchodního charakteru, např. neuhrazené daně, sociální a zdravotní pojištění, soudní výměry, splatné úroky u půjček a u úvěrů atd. (Dušek, 2008, s. 45).

Kontrola dlouhodobého majetku - zde je nutné se především zaměřit na ten majetek, který podnikání již neslouží a již nikdy sloužit nebude, pak jej před převodem z daňové evidence vyřadit. Na jeho vyřazení nepotřebuje podnikatel žádnou likvidační komisi, jen postačí mít vše řádně doloženo vyřazovacím protokolem (Dušek, 2008, s. 45).

3.2.2 Začátek roku vedení účetnictví

Na začátku roku, kdy došlo k přechodu na účetnictví, musí fyzická osoba sestavit účtový rozvrh na základě směrné účtové osnovy, ve kterém musí být uvedeny účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky podle požadavků účetních předpisů (dané účetní jednotky). Návrh směrné účtové osnovy vydané prostřednictvím prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví (platné od 1. 1. 2003) závazně stanovuje označení syntetických účtů pouze pro úroveň účtových tříd a účtových skupin, tedy pouze první dva číselné znaky účtu. Číslice použité na třetí pozici (případně dalších místech) nejsou závazně stanoveny a záleží na vnitřních směrnících každé účetní jednotky, která uvede úplné označení užívaných účtů ve svém účtovém rozvrhu.

Dále musí účetní jednotky sestavit interní nebo-li vnitropodnikovou směrnici obsahující např. informace/pravidla o způsobu účtování zásob, odpisování dlouhodobého majetku, kurzu používaného při přepočtu zahraniční měny, časové rozlišování nákladů a výnosů, poskytování cestovních náhrad apod. Vnitropodniková směrnice je základem vnitřního kontrolního systému a její existence často představuje ochranu účetní jednotky doložením použitých účetních postupů.

Teprve poté, když je vše řádně připraveno může dojít k otevření účetních knih a zaúčtování počátečních stavů rozvahových účtů a sestavení zahajovací rozvahy. Počátečními stavy jsou nazývány zjištěné konečné stavy majetku a závazků z daňové evidence, souvztažným zápisem bude účet 701 – Počáteční účet rozvázný (Grygarová, 2006, s. 64-65).

Tab. 3.6: Schéma převodu z daňové evidence na účetnictví

Vykazování v DE		Účtování v Ú
Evidují se příjmy a výdaje	Převodový můstek	Účtuje se o výnosech a nákladech
Časové rozlišení jen pro speciální případy		Povinné časové rozlišení
Sloupec v peněžním deníku		Účet dle účtové osnovy
Žádný daňový dopad		Daňový dopad z převodu
Proúčtování inventurních rozdílů		x
x		Nastavení počátečních stavů rozvahy
Kontrola: konečné stavy se musí rovnat stavům počátečním.

Zdroj: vlastní zpracování (DUŠEK, J. Převod daňové evidence 2008, s. 41).

Převodový můstek

Správnost převodu daňové evidence na účetnictví lze přehledně doložit soupisem veškerého majetku a závazků, které budou předmětem účetnictví a to jejich zaúčtováním na MD a Dal stran účtů individuálního účtového rozvrhu účetní jednotky a s uvedením dopadu jednotlivých převáděných položek do daňového základu. Tímto soupisem je jinak nazýván právě převodový můstek.

Rozdílem stran MD a Dal rozvahových účtů, uvedených v převodovém můstku, vznikne účet 491 – Účet individuálního podnikatele.

Pokud dle daného typu účetního programu, použitého k evidenci účetnictví, je možné účtovat jednostranně, není nutný podrozvahový protiúčet. Pokud ovšem účetní program neumožňuje jednostranné proúčtování, lze doporučit účet 799 – Podrozvahový protiúčet. V tomto případě nelze použít již výše zmíněný účet 491. Jsou také účetní programy, které vyžadují pro navedení počátečních stavů povinně použít protiúčet 701, v tomto případě vznikne navíc pouze účetní zápis o převodu zůstatku z účtu 701 na účet 491 (Dušek, 2008, s. 49).

Vytvořený převodový můstek musí splňovat základní principy účetnictví, mezi něž patří hlavní pravidlo, že konečné stavy majetku a závazků se musí rovnat jejich počátečním

stavům. V počáteční rozvaze mohou být jen rozvahové a podrozvahové účty, v poslední řadě je to skutečnost, že počáteční stav účtů musí zobrazovat veškerý majetek a závazky, jež byly předmětem účetní evidence a také nemožnost v počátečních stavech uvést účty výsledkové, tj. náklady a výnosy (Dušek, 2008, s. 49).

Převodový můstek dle Duška (2008, s. 42) lze doložit tabulkou nebo-li protokolem převodu (viz Příloha C), kde by měly být uvedeny všechny položky vztahující se k převodu, dále musí být v účetnictví doplněn i hlavní knihou a počáteční rozvahou. Součástí převodového můstku by mělo být i Prohlášení podnikatele (viz Příloha D) s podpisy všech zodpovědných osob. Příklad zjednodušené formy převodového můstku je zachycen v Příloze E.

Účet 491 – Účet individuálního podnikatele

Pro tento účet se používají i následující názvy jako „vlastní kapitál podnikatele“ nebo „rozdílový účet“. Počáteční zůstatek účtu 491 – Individuálního podnikatele tvoří rozdíl mezi převedeným a zaúčtovaným majetkem a závazky ke dni otevření účetních knih. Na tomto účtu se zachycují osobní vklady a výběry podnikatele, zisky či ztráty za předešlá období. Zůstatek účtu 491 je standardně pasivní, představuje kapitál podnikatele vložený do podnikání, v případě nejsou-li dočasně zdroje (je-li tedy ztráta) může být přechodně aktivní. Pro větší přehlednost je dobré mít tento účet analyticky členěn (Chalupa, 2006, s. 28).

Analytické členění

Analytickým členěním dle Duška (2008, s. 53) je myšleno, jak rozčlenění jednotlivých syntetických účtů dále na jejich analytické podúčty (např. syntetický účet pokladny je účet 211 – Pokladna a jejím analytickým členěním na valutovou pokladnu by byl účet 211001 – Pokladna v cizí měně), tak také možnost přidělení analytického členění ke konkrétním střediskům nebo zakázkám (např. u dodavatelských faktur je možné jejich analytické rozčlenění na konkrétní zakázky také pomocí analytických účtů jako 221001 – Dodavatel určený pro danou zakázku).

Aby byly v rámci převodu zachyceny všechny účetní operace, je třeba v rámci syntetických rozvahových účtů za daných kritérií vytvořit analytické účty dle požadavků předpisů (jednotlivé druhy majetku, peníze, cizí měny, krátkodobost a dlouhodobost), dle interních požadavků účetní jednotky, nebo dle požadavků externích uživatelů (finanční úřady, banky – členění daňové a nedaňové, nebo instituce sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění – členění pro potřeby zúčtování s nimi).

Již výše zmiňovaný převodový můstek, lze z pohledu rozčlenění na analytické účty sestavit ve více etapách, viz Tab. 3.7.

Tab. 3.7: Etapy sestavení převodového můstku

1. etapa	Převod veškerého majetku a závazků účetní jednotky jen na rozvahové (popř. podrozvahové) syntetické účty, u nichž je nutné rozlišit položky s vlivem a bez vlivu na daňový základ.
2. etapa	Dle účtového rozvrhu jsou u každého rozvahového syntetického účtu určeny potřebné analytické účty.
3. etapa	V případě, že je to možné a žádoucí, jsou rozvahové účty dále ještě rozčleněny podrobněji na střediska, zakázky, výkony apod. Toto členění se běžně používá jen u výsledkových účtů.

Zdroj: vlastní zpracování (DUŠEK, J. Převod daňové evidence na vedení účetnictví, 2008, s. 53).

DPH při převodu

Zaúčtování DPH a její/jeho vliv na základ daně z příjmů závisí na tom, zda je účetní jednotka plátce, či neplátce DPH. U neplátců je DPH součástí účetního případu, podle charakteru účetního případu se řídí také vliv na základ daně z příjmů. Naopak u plátců se DPH účtuje samostatně, souběžně na účet DPH a nemá vliv na daňový dopad. U částečných úhrad lze respektovat to, že nejprve bylo uhrazeno DPH (Dušek, 2008, s. 54).

Časové rozlišení N a V

Dle Duška (2008, s. 56) pouze ve třech případech daňová evidence časově rozlišuje bez ohledu na tok peněz a to při převodu nájemného u finančního leasingu, opravné

položky u úplatně nabytého majetku a zákonné rezervy. V účetnictví pak jednotlivě účtujeme do účtové skupiny 38 – Přejídné účty aktiv a pasív.

Pokud se účetní případy týkají výše uvedených možností časového rozlišení, pak je nutné v převodovém můstku postupovat nedaňově, protože předpokládáme, že vše již bylo řádně zdaněno v daňové evidenci. Ve všech ostatních případech je nutné daňové závazky či pohledávky srovnat z hlediska daně z příjmů na úroveň, jako by byly v daňové evidenci uhrazeny (tj. závazky do daňových výdajů a pohledávky do daňových výnosů).

3.2.3 Kontrola správnosti převodu

Kontrola správnosti převodu na účetnictví by měla odpovídat zásadám komplexnosti, účetní a daňové správnosti a měla by se zaměřit na nejčastější chyby, které při přechodu nastávají.

Kontrola podvojnosti po navedení počátečních stavů, kde se kontroluje, zda-li se součet stran MD všech účtů rovná součtu všech účtů strany Dal.

Kontrola návaznosti, kde hodnoty výkazů o majetku a závazcích v posledním daňovém přiznání musí souhlasit na odpovídající počáteční zůstatky účtů po převodu a hodnoty majetku či závazků, které nebyly obsaženy v tomto výkazu, musí souhlasit na inventurní stavy.

Kontrola dodatečných rozdílů již odevzdaného daňového přiznání oproti správným hodnotám. Pokud se objeví případné rozdíly, je možné doporučit postup, kde převod musí v zásadě odpovídat skutečnosti a jestliže zjištěné rozdíly nemají dopad na daňový základ v již odevzdaném daňovém přiznání, pak není nutné podávat dodatečné přiznání k dani z příjmů. Rozdíly je potřeba řádně zdokumentovat a popsat u převodového můstku.

Kontrola úplnosti, jestli hlavní kniha v účetnictví obsahuje na jednotlivých účtech vše, co je součástí obchodního majetku, i např. hodnotu vypůjčeného majetku na podrozvahových účtech. To tedy znamená, že vše, co bylo ve firmě „zinventurováno“, musí být zachyceno na některém z účtů v hlavní knize. Dle zákona o účetnictví nesmí být nic, co je předmětem podnikání, mimo účetní evidenci.

Kontrola převodového můstku na nové účetnictví – je nutné zkontrolovat hodnoty vložené z knih analytické evidence (především kniha závazků, pohledávek, dlouhodobého majetku a zásob), zda-li skutečně odpovídají převodovému můstku. Zůstatky knih analytické evidence musí přesně odpovídat zůstatkům na jednotlivých účtech v hlavní knize účetnictví.

Kontrola daňová, která spočívá v ověření, jestli jsou jednotlivé převáděné položky správně označeny jako ovlivňující či neovlivňující základ daně z příjmů při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví.

Kontrola účetní, zda jednotlivé rozvahové účty odpovídají svojí náplní metodice vedení účetnictví (Dušek, 2008, s. 63-64).

3.2.4 Zhodnocení převodu daňové evidence na účetnictví

Právní předpisy definují podmínky, za kterých jsou osoby povinny začít vést účetnictví. Při převodu majetku a závazků z daňové evidence do účetnictví se projeví některé, avšak v podstatě nevýrazné rozdíly v jejich vymezení a ocenění. Příjmy fyzické osoby vedoucí účetnictví jsou zdaňovány stejným způsobem, jak tomu bylo i u daňové evidence, rozdíl však vzniká ve výpočtu základu daně.

Definované evidence využívají rozdílný okamžik zachycení hospodářské operace a její daňové účinnosti. Z tohoto rozdílu také vyplývá nutnost úpravy základu daně při změně evidence, která může představovat značnou finanční zátěž v podobě daňového dopadu, i proto legislativa umožňuje její rozložení do více zdaňovacích období. Možnosti systému účetnictví a zákona o rezervách také představují způsob minimalizace, a tím snížení daňového základu (již zmiňovaného daňového dopadu), v podobě uplatnění daňového odpisu pohledávky splatné do roku 1994 nebo tvorby opravné položky k pohledávkám splatným po roce 1995.

V posledních letech nedošlo k výrazným změnám zákonných předpisů, upravující tuto problematiku.

4 Transformace daňové evidence na vedení účetnictví u podnikatele

V této diplomové práci je řešena problematika přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u konkrétní firmy, kterou vlastní pan Josef Novák. Jedná se o fiktivní název, pravý majitel si přál ponechat osobní údaje v anonymitě. V následujícím textu budou postupně uvedeny jednotlivé kroky, které je nutné při převodu na účetnictví učinit. Celý proces bude aplikován na konkrétní údaje získané z daňové evidence a převeden na nově začínající systém účetnictví, taktéž bude vyčíslen daňový dopad, který pro daného podnikatele přechod přináší.

Charakteristika poplatníka

Podnikatel provozuje činnost na základě živnostenského oprávnění, které má evidováno u Magistrátu města Liberce a to k činnosti: montáž a opravy elektronických zařízení. Touto živností se zabývá již 13 let a od okamžiku zahájení podnikání až doposud vedl daňovou evidenci. Za rok 2010 přesáhl obrat dle zákona o DPH, tudíž má v tomto roce (tj. rok 2011) povinnost provést převod evidence, kterou bude muset vést alespoň po dobu následujících pěti zdaňovacích období.

Daný poplatník má v současné době 8 přihlášených zaměstnanců.

Důvod přechodu – překročení zákonného obratu

Uvedený podnikatel je měsíčním plátcem DPH a ve zdaňovacím období 2010 v rámci své podnikatelské činnosti přesáhl výši obratu, která je stanovena právě zákonem č. 235/2004 Sb. o DPH, § 6 odst. 2 a je dána částkou 25 000 000 Kč.

Účtový rozvrh

Účtový rozvrh (viz Příloha F) je nutnou podmínkou pro provedení převodu majetku a závazků z daňové evidence do účetnictví, proto je zapotřebí, aby jej podnikatel sestavil na základě zákonem dané směrné účtové osnovy a ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení dalších zákonů.

4.1 Realizace převodu daňové evidence na účetnictví

V roce přechodu, tj. v roce 2011, bude základ daně snížen o závazky a navýšen o hodnotu zásob a pohledávek, zjištěných inventarizací z daňové evidence. Dopad z převodu je možné částečně zmírnit vhodnou optimalizací sledovaných položek. Vzhledem k poměrně nízkému stavu zásob, nebylo nutné jejich stav před přechodem záměrně snižovat.

Zjištění stavu jednotlivých složek majetku a závazků k převodovému dni

Ověřuje se stav těch položek, které by měly být převzaty z daňové evidence do počátečních zůstatků příslušných rozvahových účtů při otevírání účetních knih k 1. 1. 2011. Pro lepší přehlednost je vhodné dané stavy doložit jejich inventurním soupisem, byť to není dle zákona povinné.

Na základě inventarizace prováděné ke dni ukončení daňové evidence, tj. k 31. 12. 2010, byl zjištěn skutečný stav majetku a závazků, který je uveden v následující Tab. 4.1.

Tab. 4.1: Přehled o majetku a závazcích

Položka	Zjištěný stav v Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	2 944 974,00
Dlouhodobý nehmotný majetek	0
Drobný hmotný majetek	0
Peněžní prostředky v hotovosti	364 926,42
Peněžní prostředky na bankovním účtu	135 040,13
Zásoby	58 900,00
Pohledávky (celkem)	8 306 497,77
Závazky (celkem)	6 646 514,70
Úvěry a půjčky přijaté	707 455,32
Úvěry a půjčky poskytnuté	0
Rezervy	0

Zdroj: vlastní zpracování.

Samotný převod zůstatků jednotlivých položek majetku a závazků z daňové evidence do účetnictví se uskuteční jejich zápisem na nově zaváděné syntetické účty. Podvojný zápis je proveden souvztažně s účtem 701 – Počáteční účet rozvázný.

4.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Podnikatel má do svého obchodního majetku zahrnutou výstavbu dílny společně s její přístavbou, jako jedinou položku spadající do staveb, dále má ve svém vlastnictví deset samostatných movitých věcí zahrnujících osobní automobil a náradí, potřebné k výkonu své živnosti. V souvislosti s očekávaným převodem podnikatelské činnosti z daňové evidence na vedení účetnictví bylo třeba rozšířit počítačové a softwarové vybavení kanceláře a pořídit ještě jeden osobní automobil pro potřeby podnikání, oboje financované prostřednictvím finančního leasingu.

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje k 31. 12. 2010 následující položky (viz Tab. 4.2).

Tab. 4.2: Struktura dlouhodobého hmotného majetku

Položka	Pořizovací cena	Daňově odepsáno
Stavby – dílna	261 819,60	16 237
Vibrační deska Svepac F 1947	98 940,00	75 049
Fréza rovinná RFS 40 4 nože	157 881,20	106 337
Pila formátovací Z3200	316 122,00	212 915
Fréza spodní T120	306 632,60	206 522
Bruska pásová truhl. PBH 300	79 860,99	53 790
Dlabačka vrtací VD 30/2	72 254,18	48 665
Stříkací zařízení EST/WAGNER	135 830,00	91 484
Sada EURO 68 – N10733	324 503,50	218 556
OPEL ZAFIRA	1 191 130,00	584 251
INVESTICE Přístavba dílna	261 819,60	12 570
Dlouhodobý hmotný majetek celkem	3 206 793,67	1 626 376,00

Zdroj: vlastní zpracování.

Dlouhodobý majetek je zaúčtován v účtové třídě 0, do níž patří dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se odpisuje, tím je vyjádřeno jeho opotřebení (tj. trvalé snížení hodnoty majetku). Pořizovací ceny jednotlivých položek dlouhodobého majetku budou převedeny na počáteční stavy účtů v účtové skupině 02 pro příslušný druh majetku. Pro stavby (nemovitosti) je to účet 021 a pro samostatné movité věci účet 022 s podrobným analytickým členěním. Dlouhodobý finanční majetek podnikatel nevlastní. Hodnota dosud uplatňovaných daňových odpisů byla převedena do účetnictví jako hodnota oprávek na příslušný účet v účtové skupině 08 dle druhu odepisovaného majetku. Ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, jsou stanoveny účetní odpisy rovny daňovým, dle rozhodnutí podnikatele pro jejich snazší evidenci.

Finanční leasing

Finanční leasing je právní vztah mezi pronajímatelem a nájemcem, podle něhož po skončení pronájmu přechází pronajatý majetek do vlastnictví nájemce. Podnikatel ke dni převodu evidoval dvě leasingové smlouvy o pronájmu počítačové sestavy s následnou koupí najaté věci a o pronájmu automobilu s možností jeho následné koupě. Hodnoty záloh na splátky nájemného (popř. prvních mimořádných splátek), které ještě nebyly daňově uplatněny a hodnoty dosud neuhrazených leasingových splátek u každého z najatých druhů majetků, jsou uvedeny v následujících tabulkách (Tab. 4.3 a 4.4).

Finanční pronájem PC sestavy - dne 9. 6. 2010 podnikatel uzavřel leasingovou smlouvu na počítačovou sestavu, včetně softwarového vybavení, pro již dříve zmíněné potřeby nové evidence. Smlouva byla uzavřena na 36 měsíců a splátky byly domluveny s měsíční četností. Na počátku pronájmu byla zaplacená první mimořádná splátka ve výši 21 258,33 Kč. V příslušném roce bylo uhrazeno 7 měsíčních splátek, tj. celkem 14 539,42 Kč. K úhradě celého závazku zbývá doplatit ještě 29 splátek v měsíční výši 2 077,06 Kč.

Jako položku snižující základ daně podnikatel uplatnil v roce 2010 příslušnou část hodnoty akontace ve výši 4 133,465 Kč. Danově zbývá ze zaplacené zálohy ještě uplatnit částka 17 124,865 Kč, kterou podnikatel zaúčtoval na účet 38101 – Náklady příštích období s příslušnou analytickou evidencí.

Tab. 4.3: Leasing PC sestava

Finanční pronájem PC sestava	
Doba trvání leasingu	36 měsíců
Celková hodnota leasingu	96 032,50
Zaplacená záloha / 1. mimořádná splátka	21 258,33
- měsíčně uplatňovaná částka	2 667,56
- zbývající částka	45 348,95
Splátky	
- měsíční splátka	2 077,06
- zbývající měsíční splátky k úhradě	35 310,02

Zdroj: vlastní zpracování.

U finančního leasingu jsou splátky nájemného při splnění tří podmínek uvedených v § 24 odst. 4 ZDP daňovým výdajem. Jednotlivé podmínky - doba nájmu pronajímané věci musí trvat minimálně po dobu odpisování dle ZDP, další podmínkou je, že po ukončení doby nájmu musí následovat převod vlastnických práv k předmětu leasingu a poslední podmínkou je, aby po konci pronájmu byl odkoupený majetek zařazen do obchodního majetku poplatníka. Časové rozlišení těchto splátek vyžaduje právě uvedený zákon, který umožňuje zahrnout nájemné do daňových výdajů pouze v poměrné výši týkající se daného zdaňovacího období. Přičemž plátce DPH může u jednotlivých splátek uplatňovat nárok na odpočet částky DPH (Sedláček, 2008, s. 50).

Dle Duška (2007, s. 92) pro odkoupení předmětu finančního leasingu musí také být splněny určité podmínky – podnikatel musí tento odkoupený majetek zahrnout do svého obchodního majetku a ještě předtím musí porovnat zůstatkovou cenu (podle rovnoměrného odepisování) s kupní cenou (symbolickou zbytková cena) a ta nesmí být nižší než evidovaná zůstatková cena. Symbolická zůstatková cena u PC sestavy vychází na částku 202,30 Kč.

Leasing Škoda Octavia - dne 16. 3. 2010 podnikatel uzavřel leasingovou smlouvu na osobní automobil. Smlouva byla uzavřena také na 36 měsíců a splátky byly domluveny s měsíční četností. Na počátku pronájmu byla zaplacená akontace ve výši 183 515,00 Kč.

V příslušném roce bylo uhrazeno 10 měsíčních splátek, tj. celkem 153 020,791 Kč. K úhradě celého závazku zbývá doplatit ještě 26 splátek v celkové výši 397 896,73 Kč.

Jako položku snižující základ daně podnikatel uplatnil v roce 2010 příslušnou část hodnoty první mimořádné splátky ve výši 50 989,63 Kč. Danově zbývá ze zaplacené zálohy ještě uplatnit částka 132 525,37 Kč, kterou podnikatel zaúčtoval na účet 38102 – Náklady příštích období s příslušnou analytikou (viz Tab. 4.5).

Tab. 4.4: Leasing Škoda Octavia

Finanční pronájem Škoda Octavia Kombi	
Doba trvání leasingu	36 měsíců
Celková hodnota leasingu	734 432,520
Zaplacená záloha / 1. mimořádná splátka	183 515,000
- měsíčně uplatňovaná částka	20 400,850
- zbývající částka	285 611,900
Splátky	
- měsíční splátka	15 303,723
- zbývající měsíční splátky k úhradě	214 252,054

Zdroj: vlastní zpracování.

Zůstatková cena u pronajímaného osobního auta vychází na částku 208 Kč, za kterou si daný podnikatel může majetek odkoupit do svého vlastnictví.

Tab. 4.5: Účetní operace převodu časového rozlišení finančního leasingu

Název účtu	MD	D
38101 – Leasing PC sestava	17 124,865 Kč	
38102 – Leasing Škoda Octavia	132 525,370 Kč	
49101 – Účet individuálního podnikatele		149 650,235 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

4.1.2 Peněžní prostředky

Inventarizací byly zjištěny následující konečné stavy peněžních prostředků v pokladně a na bankovním účtu podnikatele (viz Tab. 4.6).

Tab. 4.6: Struktura peněžních prostředků

Jednotlivé položky	Zjištěný stav v Kč
Pokladna – Kč	364 926,42
Peněžní prostředky v hotovosti celkem	364 926,42
Bankovní účty - KB	135 040,13
Peněžní prostředky na bankovních účtech	135 040,13

Zdroj: vlastní zpracování.

Pokladna

V daňové evidenci podnikatele je vedena pouze jedna pokladna a to v české měně. Jejím přepočtením byl zjištěn konečný stav 364926,42 Kč, který je prokázán tzv. výčetkou hotovosti a odpovídá částce doložené peněžním deníkem. Tento konečný stav byl v účetnictví zachycen jako počáteční zůstatek účtu 211 – Pokladna na straně MD a souvztažně na účtu 491 – Účet individuálního podnikatele na straně Dal. Operace převodu nebude mít žádný daňový dopad a je uvedena v Tab. 4.7.

Tab. 4.7: Účetní operace převodu hotovostních peněžních prostředků

Název účtu	MD	D
21101 – Pokladna - Kč	364 926,42 Kč	
49101 – Účet individuálního podnikatele		364 926,42 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Běžný účet

Počáteční stav peněžních prostředků uložených na běžném účtu vykázaných při otevření účetních knih na účtu 221 – Bankovní účty a doložený výpisem z bankovního účtu ke dni 31. 12. 2010. Zjištěný zůstatek tohoto účtu činil 135040,13 Kč, souvztažně byl zaúčtován

na účet 491 – Účet individuálního podnikatele. Tato operace nebude mít vliv na základ daně z příjmů fyzických osob.

Tab. 4.8: Účetní operace převodu peněžních prostředků na běžném účtu

Název účtu	MD	D
22101 – Bankovní účty - KB	135 040,13 Kč	
49101 – Účet individuálního podnikatel		135 040,13 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

4.1.3 Struktura zásob

Podnikatel z důvodu jednoduchosti vede skladovou evidenci zásob způsobem B, což znamená, že vedlejší náklady spojené s pořízením zásob se v účetnictví účtují přímo na příslušné nákladové účty třídy 5 – Náklady (např. 501 – Spotřeba materiálu), což znamená, že se zásoby ihned spotřebují a nezůstávají v průběhu účetního období na skladě (Kolektiv autorů, 2010, s. 18). Veškerý materiál se v dané firmě objednává přímo na konkrétní zakázku a přichází rovnou do výroby, popř. ke konci roku před přechodem může dojít ke vzniku nedokončené výroby.

Nedokončená výroba – jedná se o produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stádii a musí být proto dokončeny do hotových výrobků (Kolektiv autorů, 2010, s. 47).

Veškerý materiál byl ještě před převodem řádně vyfakturován, zůstala pouze nedokončená výroba v podobě mezd souvisejících s výrobou (celkem 200h á 94,50 Kč/h) a související kooperace s firmou poskytující služby (práce bagrem za 40 000 Kč). Celkem se jednalo o nedokončenou výrobu ve výši 58 900 Kč, která o danou částku navýšila daňový základ.

Při otevírání účetních knih se konečný stav nedokončené výroby podle zjištěné inventarizace z daňové evidence zaúčtoval na příslušné účty účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby.

Tab. 4.9: Účetní operace převodu nedokončené výroby

Název účtu	MD	D
12101 – Nedokončená výroba	58 900 Kč	
49101 – Účet individuálního podnikatel		58 900 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

4.1.4 Inventarizace pohledávek

Kniha pohledávek z daňové evidence obsahuje 55 položek zcela neuhrazených pohledávek za odběrateli. Podnikatel nebude tvořit žádné opravné položky k daným pohledávkám. Z hlediska daňového dopadu představují tyto pohledávky zvýšení základu daně z příjmů o hodnotu pohledávek bez DPH, to základ daně nijak neovlivňuje. Základ daně by měl být jednorázově nebo postupně v následujících 9 zdaňovacích obdobích navýšen o částku 6 645 198,22 Kč.

Tab. 4.10: Souhrn pohledávek k datu převodu

Neuhrazené faktury vystavené			
Položka	Částka k úhradě v Kč		
	bez DPH	DPH	celkem
Celkem 55	6 645 198,22	20 %	8 306 497,77

Zdroj: vlastní zpracování.

Při převodu z daňové evidence do účetnictví byly neuhrazené pohledávky v hodnotě včetně DPH zaúčtovány na účet 311 – Pohledávky z obchodních vztahů na stranu MD, souvztažným zápisem na účet 491 – Účet individuálního podnikatele na stranu Dal. Účetní operace převodu je zachycena v Tab. 4.11.

Tab. 4.11: Účetní operace převodu pohledávek

Název účtu	MD	D
311001 – Odběratelé	8 306 497,77 Kč	
491001 – Účet individuálního podnikatele		8 306 497,77 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

4.1.5 Inventarizace závazků

U daného podnikatele můžeme závazky rozdělit z titulu obchodního styku, úvěry a půjčky, závazky vůči finančnímu úřadu, správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně a závazky vůči zaměstnancům.

Závazky z obchodního styku

Kniha závazků z daňové evidence obsahuje 92 položek zcela neuhrazených závazků k dodavatelům. Tyto závazky jsou pro převod daňově výhodné, jelikož tvoří náklad, je však nutná jejich důsledná kontrola, jejíž hlavní součástí je jejich řádná evidence v již zmíněné knize závazků. Zůstatek neuhrazených dodavatelských faktur z daňové evidence musí souhlasit na účet závazků v hlavní knize v účetnictví.

Tab. 4.12: Souhrn závazků k datu převodu

Neuhrazené faktury přijaté			
Položka	Částka k úhradě v Kč		
	bez DPH	DPH	celkem
Celkem 92	5 317 211,76	20 %	6 646 514,70

Zdroj: vlastní zpracování.

Závazky z dodavatelsko-odběratelských vztahů evidovaných jako pasivum na straně Dal účtu 321 – Dodavatelé a souvztažně na straně Má Dáti účtu 491 – Účet individuálního podnikatele. Zjištěný konečný stav z daňové evidence byl převeden do účetnictví ke dni otevření účetních knih způsobem uvedeným v následující Tab. 4.13.

Tab. 4.13: Účetní operace převodu závazků vůči dodavatelům

Název účtu	MD	D
32101 – Závazky vůči dodavatelům		6 646 514,70 Kč
49101 – Účet individuálního podnikatele	6 646 514,70 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování.

Úvěry a půjčky

Podnikatel eviduje tři poskytnuté dlouhodobé úvěry, z nichž jeden je již zcela splacen a z dalších dvou mu chybí zaplatit následující částky, zjištěné k datu převodu (viz Tab. 4.14).

Tab. 4.14: Struktura dlouhodobých bankovních úvěrů

Položka	Zjištěný stav v Kč
46101 – Bankovní úvěry – Opel Vivaro	0
46102 – Bankovní úvěry – Opel Zafira	172 975,32
46103 – Bankovní úvěry - KB	534 480,00
461 – Dlouhodobé bankovní úvěry celkem	707 455,32

Zdroj: vlastní zpracování.

Tyto závazky by měly být rozčleněny podle jejich smluvně dané doby splatnosti, na úvěry a půjčky krátkodobé (tj. se splatností do 1 roku), které se zachytí na účtech účtové skupiny 23 – Krátkodobé bankovní úvěry, nebo půjčky dlouhodobé (tj. se splatností delší než 1 rok), které se zaznamenají v účtové skupině 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry, oboje by byly zaúčtovány souvztažným zápisem na účet 491 – Účet individuálního podnikatele. Jelikož daný podnikatel má pouze dlouhodobé úvěry, bude jejich převod následující.

Tab. 4.15: Převod zůstatku dlouhodobých úvěrů

Název účtu	MD	D
461 – Dlouhodobé bankovní úvěry		707 455,32 Kč
49101 – Účet individuálního podnikatele	707 455,32 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování.

Daň z přidané hodnoty

Jak již bylo dříve zmíněno, podnikatel je měsíční plátcem DPH, z daňového přiznání k této dani za měsíc prosinec 2010 mu vyplynula povinnost odvodu DPH ve výši 427 221,73 Kč a zároveň má pohledávku vůči Finančnímu úřadu z titulu nadměrného odpočtu za měsíc

listopad 2010 ve výši 387 344,80 Kč. Provedené účetní operace jsou znázorněny v Tab. 4.16 a nemají vliv na vykázaný základ daně z příjmů za rok 2010.

Tab. 4.16: Zaúčtování převodu závazků a pohledávek vůči FÚ z titulu DPH

Název účtu	MD	D
34301 – Nadměrný odpočet	387 344,80 Kč	
34302 – Odvod DPH		427 221,73 Kč
49101 – Účet individuálního podnikatele	39 876,93 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování.

Daň silniční

Dle daňového přiznání k silniční dani za rok 2010, podaného k 31. 1. 2011, vyplynul poplatníkovi přeplatek na dani silniční ve výši 2 351 Kč, jejíž vrácení podnikatel nebude požadovat, ale nechá zjištěnou částku jako částečnou splátku/zálohu silniční daně na první čtvrtletí roku 2011.

Podnikatel má v evidenci 6 vozidel používaných k podnikání, za něž v průběhu zdaňovacího období roku 2010 zaplatil následující zálohy:

14. 4. 2010	1 700 Kč
14. 7. 2010	5 372 Kč
14. 10. 2010	2 407 Kč
15. 12. 2010	5 372 Kč
Celkem	14 851 Kč

V účetnictví bude silniční daň evidována na účtu 345 – Ostatní daně a poplatky.

Tab. 4.17: Zaúčtování silniční daně

Název účtu	MD	D
34501 – Silniční daň - přeplatek	2 351 Kč	
49101 – Účet individuálního podnikatele		2 351 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Silniční daň je daňově uznatelným výdajem, jelikož však poplatníkovi vznikl na dani přeplatek, bude o jeho výši navýšen daňový základ.

Daň z příjmů fyzických osob

Dle daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, podaného k 31. 3. 2011, byly v daňové evidenci zjištěny celkové daňové příjmy ve výši 27 936 013,52 Kč a celkové daňové výdaje 26 850 539,55 Kč. Základ daně za zdaňovací období 2010 byl vyčíslen na 1 085 473, 97 Kč.

Zaplacené zálohy celkem:

15. 6. 2010 70 210 Kč/podnikatel

15. 6. 2010 34 850 Kč/manželka

Jelikož manželka podnikatele vystupuje jako spolupracující osoba, je na ní z daňového základu převáděno 40 % z jeho celkové částky. V následující tabulce je vyčíslena změna výše daňové povinnosti v případě, pokud podnikatel rozděluje svoje podnikání na sebe a spolupracující osobu a oproti tomu, jak by tomu bylo, kdyby podnikal pouze sám na sebe, jak je pro demonstrování rozdílu uvedeno v posledním sloupci Tab. 4.18.

Tab. 4.18: Úprava základu daně

Položka	Podnikatel (60 %)	Manželka (40 %)	Podnikatel (100 %)
Základ daně	651 284,38	434 189,59	1 085 474,00
Zaokrouhlený ZD (na sta dolů)	651 200,00	434 100,00	1 085 400,00
Daň z příjmů (15 %)	97 680,00	65 115,00	162 810,00
Sleva na poplatníka	- 24 840,00	- 24 840,00	- 24 840,00
Daň po slevě	72 840,00	40 275,00	137 970,00
Zaplacené zálohy	- 70 210,00	- 34 850,00	- 105 060,00
Daňová povinnost	2 630,00	5 425,00	32 910,00

Zdroj: vlastní zpracování.

Z čehož vyplývá, že v případě využití možnosti rozdělení části základu daně na sebe a spolupracující osobu, daný podnikatel zaplatí o 24 855 Kč méně na dani z příjmů za rok 2010 příslušnému Finančnímu úřadu.

Spolupracující osobou rozumíme osobu, která sama nepodniká na základě platného oprávnění, ale podílí se na podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti společně s podnikatelem. Může ji být druhý z manželů, jak je tomu právě v případě zmíněného podnikatele pana Nováka, případně ostatní osoby žijící ve společné domácnosti s poplatníkem. Avšak nemůže ji být dítě do ukončení povinné školní docházky a manželka a děti, pokud jsou uplatňovány jako osoby vyživované (Doležalová, 2008, s. 10).

Tab. 4.19: Účetní operace převodu závazku z titulu DzPFO

Název účtu	MD	D
34201 – Daň z příjmů FO	8 055 Kč	
49101 – Účet individuálního podnikatele		8 055 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Závazky vůči sociálnímu a zdravotnímu pojištění

Poplatník měl povinnost podat Okresní správě sociálního zabezpečení Přehled o příjmech a výdajích OSVČ za dané ukončené zdaňovací období a příslušné zdravotní pojišťovně Přehled za rok 2010 o příjmech a výdajích ze samostatné výdělečné činnosti a úhrnu záloh na pojistné.

Zaplacené měsíční zálohy celkem:

Sociální pojištění za podnikatele.....	97 200 Kč
Sociální pojištění za manželku.....	71 400 Kč
Zdravotní pojištění za podnikatele.....	60 000 Kč
Zdravotní pojištění za manželku.....	36 000 Kč

Vyměřovacím základem pro sociální a zdravotní pojištění je 50 % z dosaženého zisku (tj. ze základu daně), u daného podnikatele vyměřovací základ činil 542 737 Kč.

Pro vyčíslení plateb na jednotlivá pojištění je třeba znát jejich sazby. Koeficient pro sociální pojištění je 29,2 % z vyměřovacího základu, tj. konkrétně 158 479,20 Kč a pro zdravotní pojištění je ve výši 13,5 %, což u podnikatele a jeho ženy vyšlo na částku 73 269,50 Kč. Zaplacené zálohy převýšily vypočítanou povinnost plateb na sociální a zdravotní pojištění o 32 851,30 Kč, tj. došlo k přeplatku na zálohách.

Tato pohledávka byla převedena do účetnictví na stranu Má Dáti účtu 33602 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a souvztažným zápisem na stranu Dal účtu 49101 – Účet individuálního podnikatele. Účetní operace převodu je uvedena v následující Tab. 4.20.

Tab. 4.20: Účetní operace převodu přeplatku na sociálním a zdravotním pojištění

Název účtu	MD	D
336 – Přeplatek SP a ZP	32 851,30 Kč	
49101 – Účet individuálního podnikatele		32 851,30 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Závazky plynoucí z mezd

Jedná se o ty závazky, které zůstaly v daňové evidenci na konci roku za poslední měsíc a nejsou ještě proplaceny. Konkrétně je potřeba převést a vypořádat mzdy, které podnikatel za měsíc prosinec dluží svým zaměstnancům, ty jsou do účetnictví převedeny na účet 331 – Zaměstnanci. Dále pojistné, které podnikatel strhl z prosincových mezd zaměstnanců a má za povinnost ho odvést, bylo převedeno na účet 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění v příslušném analytickém členění. A také daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, která byla zaúčtována na příslušný účet 342 – Ostatní přímé daně. Srážky z mezd nejsou evidovány žádné, nebylo tedy potřeba nic převádět.

Tyto závazky při převodu daňové evidence do účetnictví snižují základ daně z příjmů v prvním nebo následujících zdaňovacích obdobích, podle toho pro jaké jejich odepsání se podnikatel rozhodne.

V Tab. 4.21 jsou vyčísleny konkrétní výše jednotlivých závazků spojených se mzdovými náklady.

Tab. 4.21: Závazky plynoucí z mezd

Závazky plynoucí z mezd	
Zaměstnanci	174 380
OSSZ – Okresní správa sociálního zabezpečení	56 674
VZP – Všeobecná zdravotní pojišťovna	21 048
VoZP – Vojenská zdravotní pojišťovna	2 497
Srážky z mezd	0
Daň z příjmů FO ze závislé činnosti	14 093
Celkem	268 692

Zdroj: vlastní zpracování.

4.1.6 Účet individuálního podnikatele

Po zaúčtování všech účetních operací ke dni převodu z daňové evidence na vedení účetnictví a vyčíslení rozdílu mezi převedeným majetkem a závazky, lze zjistit počáteční zůstatek účtu 491 – Účet individuálního podnikatele. Dle literatury je vhodné tento účet analyticky rozlišit pro jeho lepší přehlednost, na účet s vlivem a bez vlivu, na základ daně.

Konečný stav účtu 491 byl přenesen do počáteční rozvahy na stranu pasiv jako hodnotu základního (vlastního) kapitálu podnikatele. Tato hodnota bývá standardně pasivní a to tehdy, je-li celkový zůstatek účtu na straně Dal, pak se jedná o zisk, pokud však zůstatek vyjde na straně Má Dáti, znamená to, že v podnikání nejsou zdroje.

Konkrétní vyčíslení počátečního stavu účtu individuálního podnikatele je uvedeno v Tab. 4.22.

Tab. 4.22: Konečný zůstatek účtu 491 – Účet individuálního podnikatele ke dni převodu

Položka	Souvztažný účet (skupina)		Má dáti	Dal
	MD	D		
Dlouhodobý hmotný majetek	02201 02101		3 206 793,67	
Oprávky k DHM		08201 08101		1 626 376,00
Finanční leasing	381		149 650,24	
Peníze	21101		364 926,42	
Běžné účty	22101		135 040,13	
Nedokončená výroba	12101		58 900,00	
Odběratelé	31101		8 306 497,77	
Dodavatelé		32101		6 646 514,70
Zaměstnanci		33101		174 380,00
Daň z příjmů		34101		22 148,00
Doplatek SP a ZP		336		47 367,70
DPH - odpočet	34301		387 344,80	
DPH - odvod		34302		427 221,73
Silniční daň - přeplatek	34501		2 351,00	
Bankovní úvěry		461		707 455,32
Celkem MD a D			12 611 504,03	9 651 463,45
Konečný stav účtu 491 v Kč				2 960 040,58

Zdroj: vlastní zpracování.

4.2 Převodový můstek

Po zjištění inventárních stavů jednotlivých složek majetku a závazků podnikatele, které se stávají předmětem účetnictví, lze vytvořit převodový můstek včetně uvedení daňového

dopadu z převodu (tj. vlivu na základ daně z příjmů). Po zaúčtování všech účetních operací vztahujících se k převodu, je z tohoto převodového můstku (viz Tab. 4.23) sestavena hlavní kniha a znázorněny počáteční stavy všech položek.

Tab. 4.23: Převodový můstek a daňový dopad jednotlivých položek

Položka	Souvztažnost MD/D	Částka v Kč	Daňový dopad v Kč
Peníze	21101/49101	364926,42	Žádný
Běžné účty	22101/49101	135040,13	Žádný
Nedokončená výroba	12101/49101	58 900,00	Zvýšení ZD o 58 900,00
Odběratelé (bez DPH)	311/49101	6 645 198,22	Zvýšení ZD o 6 645 198,22
Dodavatelé (bez DPH)	49101/321	5 317 211,76	Snížení ZD o 5 317 211,76
Zaměstnanci	49101/33101	174 380,00	Snížení ZD o 174 380,00
Doplatek SP a ZP (mzdy)	49101/336	80 219,00	Snížení ZD o 80 219,00
Přeplatek SP a ZP	336/49101	32 851,30	Žádný
Daň z příjmů FO	49101/34101	22 148,00	Žádný
DPH - odpočet	34301/49101	387 344,80	Žádný
DPH - odvod	49101/34302	427 221,73	Žádný
Silniční daň	34501/49101	2 351,00	Zvýšení ZD o 2351,00
Bankovní úvěry	49101/461	707 455,32	Žádný
Dlouhodobý hmotný majetek	02201/49101 02101/49101	3 206 793,67	Žádný
Oprávky k dlouhodobému HM	08201/49101 08101/49101	1 626 376,00	Žádný
Finanční leasing	381/49101	149 650,24	Žádný

Zdroj: vlastní zpracování.

4.3 Sestavení zahajovací rozvahy

Rozvaha poskytuje přehled o stavu majetku (aktiva) a zdrojích jeho krytí (pasiva) vždy k určitému datu. Při jejím sestavení musí být dodržena rovnost strany aktiv a pasiv. Případný rozdíl bude vyčíslen na účet 491 – Účet individuálního podnikatele.

Po provedení všech převodových operací, po sestavení převodového můstku, bylo přistoupeno k sestavení zahajovací rozvahy ke dni převodu z daňové evidence na účetnictví, tj. k 1. 1. 2011 (viz Tab. 4.24 a 4.25).

Jednotlivými účetními zápisy se zároveň otevírají účty hlavní knihy, v souladu s § 17 zákona o účetnictví a Českého účetního standardu pro podnikatele č. 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih.

Tab. 4.24: Zahajovací rozvaha - Aktiva

Rozvaha k 1. 1. 2011			
AKTIVA			
Účet	Název	Počáteční stav MD	Počáteční stav D
DLOUHODOBÝ MAJETEK			
02101	Stavby	261 819,60	
08101	Oprávky ke stavbám		16 237,00
02201	Samostatné movité věci	2 944 974,07	
08201	Oprávky k SMV		1 610 139,00
OBĚŽNÁ AKTIVA			
12101	Nedokončená výroba	58 900,00	
21101	Pokladna - Kč	364 926,42	
22101	Bankovní účty – KB	135 040,13	
31101	Pohledávky z obchodního styku	8 306 497,77	
34501	Přeplatek na silniční dani	2 351,00	
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ			
38101	Náklady příštích období – leasing PC sestava	17 124,87	
38102	Náklady příštích období – leasing Škoda Octavia	132 525,37	
AKTIVA CELKEM		10 597 783,23	

Zdroj: vlastní zpracování.

Tab. 4.25: Zahajovací rozvaha - Pasiva

Rozvaha k 1. 1. 2011			
PASIVA			
Účet	Název	Počáteční stav MD	Počáteční stav D
VLASTNÍ KAPITÁL			
49101	Účet individuálního podnikatele		2 960 040,58
CIZÍ ZDROJE			
32101	Závazky z obchodních vztahů		6 646 514,70
33101	Zaměstnanci		174 380,00
33602	Doplatek SP a ZP		47 367,70
34101	Daň z příjmů FO		22 148,00
34302	DPH - odvod		39 876,93
46101	Bankovní úvěry – Opel Vivaro		0
46102	Bankovní úvěry – Opel Zafira		172 975,32
46103	Bankovní úvěry – KB		534 480,00
PASIVA CELKEM			10 597 783,23

Zdroj: vlastní zpracování.

4.3.1 Kontrola

Kontrola by měla odpovídat zásadám komplexnosti, účetní a daňové správnosti. Pomocí kontroly by měl podnikatel předejít chybám, které při převodu nejčastěji nastávají.

Samotná kontrola sestává z ověření rovnosti součtu stran MD všech účtů se součtem stran DaL všech účtů, což je možné zjistit z počátečního účtu rozvážného a přehledu počátečních stavů účtů. Porovnáním tohoto přehledu s výkazem majetku a závazků a se záznamy z inventarizace provedené ke konci daňové evidence bylo prokázáno, že byla dodržena návaznost účetnictví na daňovou evidenci. Dalším krokem bylo ověření, že hlavní kniha zahrnuje vše, co mělo být převedeno do účetnictví jakožto součást předmětu účetnictví, tj. veškerý obchodní majetek. Kontrole byl podroben také převodový můstek upravující

daný přechod, vložené hodnoty jednotlivých položek majetku a závazků podnikatele, jejich zaúčtování na rozvahové a podrozvahové účty je správné, odpovídající ustanovením příslušných právních předpisů.

4. 4 Vliv na základ daně z příjmů

Závěrečnou fází přechodu z daňové evidence na účetnictví je vyčíslení vlivu na základ daně v následujících obdobích podnikání daného poplatníka. Mezi následujícími položkami v Tab. 4.26 a 4.27 jsou uvedeny právě ty, které mají vliv na daňový základ.

Tab. 4.26: Zvýšení základu daně v roce 2011

Položka	Částka
zásoby nedokončené výroby	58 900,00 Kč
pohledávky z obchodního styku bez DPH	6 645 198,22 Kč
silniční daň - přeplatek	2 351,00 Kč
Zvýšení výdajů celkem	6 706 449,22 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Částku 6 706 449,22 Kč musí daný poplatník zahrnout do svých příjmů a tím navýšit základ daně.

Tab. 4.27: Snížení základu daně v roce 2011

Položka	Částka
závazky z mezd	174 380,00 Kč
závazky k institucím sociálního a zdravotního pojištění	80 219,00 Kč
závazky z obchodních vztahů bez DPH	5 317 211,76 Kč
Zvýšení příjmů celkem	5 571 810,76 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Naopak o částku 5 571 810,68 Kč podnikatel může, buď v roce 2011, nebo později, zvýšit daňově uznatelné výdaje, tím tedy snížit základ daně. Z toho vyplývá, že celkový daňový dopad činí **1 134 638,46 Kč**, o který musí podnikatel navýšit svůj daňový základ. A to podle ZDP lze provést, buď jednorázově v roce zahájení vedení účetnictví, tj. v roce 2011, nebo postupně po dobu až devíti následujících zdaňovacích období. V zákoně není stanoveno, že tato částka musí být do příjmů a výdajů zahrnuta rovnoměrně, z čehož plyne, že se poplatník může sám rozhodnout pro její rozložení.

4.4.1 Analýza daňového dopadu

V následující tabulce jsou uvedeny čtyři vybrané možnosti zmírnění daňového dopadu, jeho rozprostřením až do devíti zdaňovacích období.

Tab. 4.28: Možnosti rozložení dopadu na základ daně z příjmů

Rok	Rozložení daňového dopadu (v Kč)			
	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3	Varianta 4
2011	1 134 638,46	1	126 070,94	378 212,82
2012	0	1	126 070,94	378 212,82
2013	0	1	126 070,94	378 212,82
2014	0	1	126 070,94	0
2015	0	1	126 070,94	0
2016	0	1	126 070,94	0
2017	0	1	126 070,94	0
2018	0	1	126 070,94	0
2019	0	1 134 630,46	126 070,94	0
Celkem	1 134 638,46	1 134 638,46	1 134 638,46	1 134 638,46

Zdroj: vlastní zpracování.

Pro rozložení daňového dopadu jsou možné všechny výše uvedené varianty, **první** z nich, je extrémní situace, kdy zmíněný daňový dopad ovlivní pouze příslušný rok jeho uplatnění,

tj. lze ho uvést jako položku zvyšující základ daně přímo v roce převodu. Avšak v takovémto případě musí podnikatel očekávat finanční zátěž v podobě zvýšených záloh na daň z příjmů a na sociální a zdravotní pojištění pro rok následující po uskutečnění daňového dopadu, tj. v roce 2012. Další předpokládanou nevýhodou této varianty je relativně vysoká daňová povinnost v důsledku jednorázového navýšení daňového základu.

Druhou extrémní **variantou** je možnost uplatnění převážné většiny částky daňového dopadu v posledním možném roce, tj. v roce 2019. K němuž se taktéž váže zvýšení záloh pro následující rok po uplatnění daňového dopadu. Tato varianta se jeví jako nejméně výhodná, nehledě na ono zvýšení záloh, tak také nelze odhadnout budoucí vývoj politické situace a případné změny v sazbách daně z příjmů a výše minimálních záloh na sociální a zdravotní pojištění.

Třetí a z hlediska ovlivnění jednotlivých daňových základů, ta nejschůdnější varianta. Ovlivnění základů daně je v tomto případě takřka minimální a pro daného podnikatele nejméně citelné.

Poslední (čtvrtou) zde uvedenou variantou je možnost rozložení daňového dopadu do nejbližších tří zdaňovacích období. Se současnou pravicově orientovanou vládou se lze domnívat, že pokud dodrží koaliční dohodu, dá se do budoucna očekávat, že se daňové zatížení pro podnikatele nebude zvyšovat. Z čehož vyplývá, že rozložení daňového dopadu by bylo výhodné uskutečnit v těchto prvních letech, než dojde k novým volbám a případné změně politické situace. I u této možnosti však musí podnikatel očekávat mírné zvýšení záloh na daň z příjmů i na sociální a zdravotní pojištění, avšak už se nejedná o tak razantní změnu.

U všech z těchto variant se jedná pouze o domněnky a svým způsobem o určitá doporučení, následující vývoj není možné nijak odhadnout.

Optimalizace (minimalizace) daňového dopadu

Výběr vhodné varianty mohou také ovlivnit faktory, mezi něž patří např. maximální vyměřovací základ, výše stanovených minimálních záloh na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění. Případná dosažená ztráta z podnikání, nebo dosažený

nízký zisk, v příslušném roce. Výše finančních prostředků v jednotlivých letech, nebo stanovené slevy na dani a nezdanitelné části základu daně z příjmů. Pro možnost vhodné minimalizace daňového dopadu nebo její změnu se může poplatník rozhodnout i v průběhu jednotlivých let, právě podle změn ve výše uvedených faktorech. Jak již bylo dříve zmíněno, zákonem není určeno, že by optimalizace měla být předem stanovena a známa.

4.4.2 Zhodnocení přechodu daňové evidence na účetnictví u daného podnikatele

Vedení účetnictví s sebou přináší výhodu v podobě vyšší důvěryhodnosti pro banky nebo podobné instituce např. při žádosti o úvěr. Dále větší přehlednost v účetních podkladech pro podnikatele samotného. Na druhé straně je nutné uvést, že tato změna evidence vyžaduje vyšší náklady na vedení, je zde předpoklad potřeby pořízení účetního programu, případně v souvislosti s velikostí podnikání potřeba zaměstnat další pracovní sílu v podobě účetní, nebo nutnost využít externích účetních služeb od některé z kvalifikovaných firem zabývajících se touto oblastí.

Co se týká samotného přechodu z jedné evidence na druhou, tak ten představuje finanční zátěž v podobě zvýšení daně z příjmů. Zvýšení základu daně znamená nejen nárůst výše daně z příjmů, ale také růst odvodů na sociální a zdravotní pojištění. Tento daňový dopad lze minimalizovat jeho rozložením až do devíti následujících let, z čehož vyplývá, že zátěž po tomto rozprostření není neúnosně vysoká a danému podnikateli by tak neměla způsobit potíže s podnikáním. Další výhodou, kterou daný podnikatel má a již v daňové evidenci ji využíval, je možnost rozložit základ daně na sebe a svou manželku, jako spolupracující osobu. Čímž také dochází ke zmírnění daňového dopadu, jelikož si oba poplatníci uplatní roční slevu na poplatníka a tím sníží celkovou daňovou povinnost, jak již bylo prokázáno dříve (viz Tab. 4.18).

Závěr

Uvedená diplomová práce se zabývala problematikou **převodu daňové evidence na vedení účetnictví**. Práce byla zaměřena na převod u konkrétního podnikatele pana Josefa Nováka, opírá se o skutečná účetní data z účetních knih a přehledů vedených v daňové evidenci.

Cílem diplomové práce byla deskripce základních charakteristik vedení daňové evidence a účetnictví, teoretické popsání přechodu na vedení účetnictví. Stěžejním cílem byla analýza a uskutečnění převodu evidence u konkrétního podnikatele.

V teoretické části je zpracován legislativní rámec pro daňovou evidenci i účetnictví platný k 1. 1. 2011. Byly zpracovány charakteristiky jednotlivých evidencí, rozdíly mezi nimi z hlediska právní úpravy i struktury obou soustav. Ve třetí kapitole byla práce zaměřena na legislativní a praktické podmínky převodu daňové evidence na účetnictví. A poslední kapitola byla věnována praktické části a to hlavnímu cíli - samotnému převodu jednotlivých položek, zjištěných inventarizací z daňové evidence, do zahajovací rozvahy v účetnictví. Byl vypracován převodový můstek, zjištěn počáteční stav účtu 491 – Účtu individuálního podnikatele a následně ze všech dostupných informací vyčíslen daňový dopad z převodu.

Poměrně významnou **nevýhodou**, kterou převod přináší, je zvýšená daňová zátěž pro podnikatele, v následujících zdaňovacích obdobích bude nucen zvýšit daňový základ a tím zaplatit vyšší daně a odvody na sociální a zdravotní pojištění. Záleží ovšem na tom, pro kterou z možných variant uplatnění rozložení pohledávek a závazků se daný podnikatel rozhodne, tím může částečně (v některých případech i značně) zmírnit daňový efekt.

Přechod z daňové evidence na vedení účetnictví není spojen pouze s daňovými důsledky, i když ty jsou pro podnikatele nejdůležitější, jelikož se přímo odrazí v jeho finanční situaci. Účetnictví je administrativně, technicky i metodicky náročnější než daňová evidence, s čímž jsou spojeny vyšší náklady na softwarové vybavení či na kvalifikovanou pracovní sílu. Avšak na druhou stranu systém účetnictví s sebou přináší i jisté **výhody** oproti daňové evidenci, zachycuje veškeré hospodářské operace firmy, podává podnikateli věrný

a pravdivý obraz o jeho majetkové situaci a o výnosech a nákladech, z nich vzešlého výsledku hospodaření. Účetnictví je komplexní a podrobné, prostřednictvím analytických účtů umožňuje podnikateli zaměřit se na důležité oblasti a tím odhalit případné nedostatky, vyzdvihnout klady podnikání a tím přispět k dlouhodobému rozvoji firmy. Účetní výkazy z účetnictví slouží různým uživatelům, např. bankám při rozhodování o poskytnutí úvěru podnikateli nebo finančnímu úřadu pro ověření správného vyčíslení daňové povinnosti.

Po **shrnutí** všech dopadů týkajících se přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u konkrétního podnikatele je možné usoudit, že řadu důsledků vyplývajících z přechodu, je podnikatel schopen ovlivnit vhodnou optimalizací. Pokud např. využije možnosti rozdělit podnikání na sebe a svou manželku, jako spolupracující osobu, mohou si takto oba daňové subjekty uplatnit roční slevu na poplatníka a snížit tak celkovou daňovou zátěž, které se podnikatel nejvíce obával. Další případná možnost minimalizace dopadu je prostřednictvím jeho rozložení až do devíti zdaňovacích období a to dle zákona není nutné, aby bylo předem známo a stanoveny, takže se podnikatel pro volbu nejvhodnější optimalizace daňového dopadu může operativně rozhodnout až v průběhu následujících zdaňovacích období. Podle toho, jak se mu bude dařit v jeho podnikatelské činnosti, nebo pokud nastanou legislativní změny v oblasti této problematiky, tento způsob umožní podnikateli variabilně zareagovat a zmírnit tak daňové zatížení z přechodu daňové evidence na účetnictví.

Výsledky z této diplomové práce by mohly být podkladem pro podnikatelské osoby vedoucí daňovou evidenci, které zvažují nebo mají povinnost realizovat převod na vedení účetnictví. Mohou být také přínosem pro ostatní studenty zabývající se touto problematikou nebo pro ty, kteří se jen chtějí dozvědět detailnější informace o dané oblasti.

Seznam použité literatury

CITACE

ARCHER, S.; ALEXANDER, D. *Miller European accounting Guide*. 5th ed. USA: Aspen Publishers, 2003. 1850 s. ISBN 0-7355-4146-9.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Česko. Předpis č. 152/2010 ze dne 21. 5. 2010, kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České republiky*. Ročník 2010, částka 54. Dostupný také z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=obchodn%C3%AD%20z%C3%A1kon%C3%ADk&typeLaw=zakon&what=Text_v_annotaci>.

Česko. Předpis č. 348/2007 ze dne 21. 12. 2007, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České republiky*. Ročník 2007, částka 108. Dostupný také z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=348/2007&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

DOLEŽALOVÁ, M. *Daňová evidence 2008*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 138 s. ISBN 978-80-251-1951-8.

DUŠEK, J. *Daně z příjmů 2007 – přehledy, daňové a účetní tabulky*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 183 s. ISBN 978-80-247-1910-8.

DUŠEK, J. *Převod daňové evidence na vedení účetnictví*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 128 s. ISBN 978-80-247-2387-7.

GRYGAROVÁ, M.; HOMOLOVÁ, P. *Daňová evidence 2006 a přechod na účetnictví k 1. 1. 2006 v příkladech*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2006. 103 s. ISBN 80-7208-543-3.

HORWATH NOTIA AUDIT. *Podvojně účetnictví 2004*. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2004. 236 s. ISBN 80-247-0747-0.

CHALUPA, R.; KADLEC, J. *Převod daňové evidence na vedení účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: Anag, 2006. 175 s. ISBN 80-7263-327-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní závěrka podnikatelů 2010*. Praha: Metodické aktuality Svazu účetních, 2010. 64 s. ISBN 978-80-87367-12-4.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 17. vyd. Praha: Polygon, 2007. 416 s. ISBN 978-80-7273-143-5.

LOUŠA, F. Přejít podnikatelské fyzické osoby z daňové evidence na účetnictví. *Účetnictví v praxi*. 2005, roč. 9, č. 11, s. 15-18. ISSN 1211-7307.

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony – úplná znění platná k 1. 1. 2010*. 1. vyd. Brno: Grada Publishing, 2010. 279 s. ISBN 978-80-247-3206-0.

MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2005 pro začátečníky*. 1. vyd. Brno: CP Books, 2005. 112 s. ISBN 80-251-0560-1.

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2008*. Ostrava: Anag, 2008. 743 s. ISBN 80-7263-143-8.

SEDLÁČEK, J. *Daňová evidence podnikatelů 2008*, 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 125 s. ISBN 978-80-247-2537-6.

SEDLÁČEK, J. *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2005. 226 s. ISBN 80-247-1195-8.

Vyhláška MF č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě účetnictví.

BIBLIOGRAFIE

CHASTEEN, L. G.; FLAHERTY, R. E. and O'CONNOR, M. C. *Intermediate accounting*. 3rd ed. New York: McGraw-Hill, 1989. 1320 s. ISBN 0-07-557638-4.

Seznam příloh

Příloha A: Možné způsoby evidence majetku, závazků a pohledávek v daňové evidenci

Příloha B: Jednotlivé položky, o něž nebude upraven daňový základ

Příloha C: Protokol převodu

Příloha D: Prohlášení

Příloha E: Převodový můstek upravující převody jednotlivých složek majetku a závazků z daňové evidence do účetnictví a jejich daňový dopad

Příloha F: Analytické účty pana Nováka

Příloha G: Směrný účtový rozvrh pana Nováka

Příloha A – Možné způsoby evidence majetku, závazků a pohledávek v daňové evidenci

Tab. A1: Evidence dlouhodobého majetku

Inventární číslo	Datum pořízení	Druh majetku	Vstupní cena v Kč	Daňový odpis R- rovnoměrný Z- zrychlený	Zůstatková cena	Odpis uplatněný
1.	01. 06. 2006	Nemovitost	1 000 000	R 14 000	986 000	¼ = 3 500
2.	30. 09. 2006	Nákl. auto	520 000	Z 104 000	416 000	104 000
Celkem			1 520 000	118 000	1 402 000	107 500

Zdroj: GRYGAROVÁ, M.; HOMOLOVÁ, P. Daňová evidence 2006, s. 52.

Tab. A2: Evidence drobného majetku

Pořadové číslo	Název majetku	Zařazeno do používání	Pořizovací cena
1.	Počítač + tiskárna	26. 08. 2006	38 000
2.	Software	01. 09. 2006	20 000

Zdroj: GRYGAROVÁ, M.; HOMOLOVÁ, P. Daňová evidence 2006, s. 53.

Tab. A3: Evidence závazků

Číslo faktury	Datum přijetí	Dodavatel (věřitel)	Částka v Kč	Datum splatnosti	Uhrazeno dne	Poznámka
082	01. 05. 06	pan X	5 000	01. 07. 06	01. 07. 06	
213	28. 07. 06	fy XY	10 000	28. 08. 06	28. 08. 06	
111	27. 12. 06	pan Y	6 000	31. 01. 07		

Zdroj: GRYGAROVÁ, M.; HOMOLOVÁ, P. Daňová evidence 2006, s. 53.

Tab. A4: Evidence pohledávek

Číslo faktury	Datum vystavení	Odběratel (dlužník)	Částka v Kč	Datum splatnosti	Uhrazeno dne	Poznámka
1/06	31. 07. 06	fy ABC	500 000	31. 08. 06	20. 08. 06	
3/06	23. 12. 06	fy BCD	20 000	23. 01. 07		

Zdroj: GRYGAROVÁ, M.; HOMOLOVÁ, P. Daňová evidence 2006, s. 53.

Příloha B – Jednotlivé položky, o něž nebude upraven daňový základ

Tab. B1: Položky majetku, o něž nebude upraven základ daně z příjmů

Majetek podle inventarizace z daňové evidence	
Položka majetku	Příslušné účtové skupiny (účty) v účetnictví
Dlouhodobý nehmotný majetek	01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
Dlouhodobý hmotný majetek	02 – Dlouhodobý hmotný majetek
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
Pozemky Umělecká díla (obrazy) či sbírky	03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný
Nedokončené investice nebo dlouhodobý majetek nezařazený dosud do užívání	04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
Poskytnuté zálohy dodavatelům na pořízení dlouhodobého majetku	05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
Majetkové vklady, dlouhodobé cenné papíry, poskytnuté dlouhodobé půjčky	06 – Dlouhodobý finanční majetek
Peníze v hotovosti	211 – Pokladna
Účty v bankách	221 – Bankovní účty
Průběžné položky	261 – Peníze na cestě
Pohledávky z titulu daní, včetně zaplacených záloh na daň z příjmů (s výjimkou daní, které jsou daňově účinným nákladem)	34 – Zúčtování daní a dotací
Neuplatněná část zaplacených leasingových splátek	381 – Náklady příštích období
Poskytnuté půjčky (krátkodobé)	378 – Jiné pohledávky

Zdroj: vlastní zpracování.

Tab. B2: Položky závazků, o něž nebude upraven základ daně z příjmů

Závazky podle inventarizace z daňové evidence	
Položka závazků	Příslušné účtové skupiny (účty) v účetnictví
Zůstatek rezerv podle zákona o rezervách	451 – Rezervy zákonné
Závazky z titulu pořízení dlouhodobého majetku	321 - Dodavatelé
Přijaté bankovní úvěry krátkodobé	23 – Běžné bankovní úvěry
Přijaté bankovní úvěry dlouhodobé	461 – Bankovní úvěry
Přijaté půjčky krátkodobé	379 – Jiné závazky
Přijaté půjčky dlouhodobé	479 – Ostatní dlouhodobé závazky
Závazky z titulu daní (s výjimkou daní, které jsou daňově účinným nákladem)	34 – Zúčtování daní a dotací
Závazky vůči celním orgánům	379 – Jiné závazky

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha C – Protokol převodu

Firma:

Strana

Protokol převodu z daňové evidence na účetnictví ke dni

Č.	Text	Účet	ZD (Daňový dopad)	MD	DAL
Celkem podrozvahové účty			N		
Celkem rozvahové účty - nedaňové		ZD = N	N		
- daňové		ZD = A	A		
Daňový základ z převodu = MD – DAL (u daňových)					

Dne:

Podpis zodpovědné osoby:

Obr. C1: Protokol převodu z daňové evidence na účetnictví (Dušek, 2008, s. 118)

Firma:

PROHLÁŠENÍ

Účetní jednotka tímto prohlašuje, že v převodovém můstku z daňové evidence na účetnictví ke dni jsou uvedeny veškeré položky majetku a závazků, které se vztahují k činnosti účetní jednotky, a žádné položky nejsou zatajeny.

Převodový můstek je nedílnou součástí tohoto prohlášení a obsahuje strany č. ... až

Dále je přiložena hlavní kniha s počátečními stavů a počáteční rozvaha, která souhlasí na tento převodový můstek.

Celkový daňový dopad je vyčíslen částkou:

Podpisy zodpovědných osob:

Podnikatel – fyzická osoba:

Dne:

Zaúčtoval:

Dne:

Zkontroloval:

Dne:

Příloha E – Převodový můstek upravující převody jednotlivých složek majetku a závazků z daňové evidence do účetnictví a jejich daňový dopad

Tab. E1: Převodový můstek

Oblast	Účtová skupina	Daňový dopad
Peníze	21 – Peníze	Žádný
Běžné účty	22 – Účty v bankách	Žádný
Přijaté úvěry a půjčky	23 – Krátkodobé bankovní úvěry	Žádný
	46 – Dlouhodobé bankovní úvěry	Žádný
	24 – Krátkodobé finanční výpomoci	Žádný
Podíly v obchodních společnostech	06 – Dlouhodobý finanční majetek	Žádný
Zásoby	Třída 1 – Zásoby	Zvýšení ZD
Pohledávky	31 – Pohledávky	Zvýšení ZD
Poskytnuté zálohy	31 – Pohledávky	Zvýšení ZD
	15 – Poskytnuté zálohy na zásoby	Zvýšení ZD
Vystavené penalizační faktury	31 – Pohledávky	Žádný
Přijaté zálohy	32 – Závazky	Snížení ZD
Přijaté penalizační faktury	32 – Závazky	Žádný
Závazky	32 – Závazky	Snížení ZD
Mzdy a odvody z mezd	33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	Snížení ZD
	34 – Zúčtování daní a dotací	Snížení ZD
DPH	34 – Zúčtování daní a dotací	Žádný
Silniční daň	34 – Zúčtování daní a dotací	Snížení ZD
Dlouhodobý majetek	Třída 0	Žádný
Poskytnuté půjčky	37 – Jiné pohledávky a závazky	Žádný
Časové rozlišení nákladů a výnosů	38 – Přechnodné účty aktiv a pasiv	Žádný

Finanční leasing	38 – Přejchodné účty aktiv a pasiv	Žádný
Zákonné rezervy	45 – Rezervy	Žádný

Zdroj: CHALUPA, R. Převod daňové evidence na vedení účetnictví, 2006, s. 60.

Příloha F: Analytické účty pana Nováka

Tab. F1: Analytická evidence syntetických účtů

Analytické členění účtu 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	
02205	Vibrační deska Svepac F 1947
02206	Fréza rovinná RFS 40 4 nože
02207	Pila formátovací Z3200
02208	Fréza spodní T120
02209	Bruska pásová truhl. PBH 300
02210	Dlabačka vrtací VD 30/2
02211	Stříkací zařízení EST/WAGNER
02212	Sada EURO 68 – N10733
02213	OPEL Zafira
02214	INVESTICE Přístavba dílna
Analytické členění účtu 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	
08205	Vibrační deska Svepac F 1947
08206	Fréza rovinná RFS 40 4 nože
08207	Pila formátovací Z3200
08208	Fréza spodní T120
08209	Bruska pásová truhl. PBH 300
08210	Dlabačka vrtací VD 30/2
08211	Stříkací zařízení EST/WAGNER
08212	Sada EURO 68 – N10733
08213	OPEL Zafira
08214	INVESTICE Přístavba dílna
Analytické členění účtu 211 – Pokladna	
21101	Pokladna - Kč

Analytické členění účtu 221 – Bankovní účty	
22101	Bankovní účty - KB
Analytické členění účtu 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotní pojištění	
33601	Zdravotní pojištění VZP
33602	Zdravotní pojištění VoZP
33603	OSSZ
Analytické členění účtu 381 – Náklady příštích období	
38101	Náklady příštích období – leasing Škoda Octavia
38102	Náklady příštích období – leasing PC
Analytické členění účtu 461 – Bankovní úvěry	
46101	Bankovní úvěry – Opel Vivaro
46102	Bankovní úvěry – Opel Zafira
46103	Bankovní úvěry - KB

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha G – Směrný účtový rozvrh pana Nováka

Seznam účtů

Josef Novák

Všechny záznamy

<u>Účet</u>	<u>Název</u>	<u>Typ účtu</u>	<u>Saldokontní</u>	<u>Daňový</u>
010	Dlouhodobý nehmotný majetek	A	Ne	Ne
011	Zřizovací výdaje	A	Ne	Ano
012	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	A	Ne	Ano
013	Software	A	Ne	Ano
0131	Software	A	Ne	Ne
0139	Software – drobný	A	Ne	Ne
014	Ocenitelná práva	A	Ne	Ano
015	Goodwill	A	Ne	Ne
019	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	A	Ne	Ano
020	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	A	Ne	Ne
021	Stavby	A	Ne	Ano
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	A	Ne	Ano
0221	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	A	Ne	Ne
0229	Samostatné movité věci – drobný	A	Ne	Ne
025	Pěstitelské celky trvalých porostů	A	Ne	Ano
026	Základní stádo a tažná zvířata	A	Ne	Ano
029	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	A	Ne	Ano
030	Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný	A	Ne	Ne
031	Pozemky	A	Ne	Ano
032	Umělecká díla a sbírka	A	Ne	Ano
040	Pořízení dlouhodobého majetku	A	Ne	Ano
041	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	A	Ne	Ano
042	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	A	Ne	Ano
043	Pořízení dlouhodobého finančního majetku	A	Ne	Ne
050	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	A	Ne	Ano
051	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	A	Ne	Ano
052	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	A	Ne	Ano
053	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	A	Ne	Ne

060	Dlouhodobý finanční majetek	A	Ne	Ne
061	Akcie a podíly v ovládaných a řízených osobách	A	Ne	Ano
062	Akcie a podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	A	Ne	Ano
063	Realizované cenné papíry a podíly	A	Ne	Ano
065	Dlužné cenné papíry a podíly držené do splatnosti	A	Ne	Ne
066	Půjčky ovládaným a řízeným osobám pod podstatným vlivem	A	Ne	Ano
067	Ostatní dlouhodobé půjčky a úvěry	A	Ne	Ano
069	Jiný dlouhodobý finanční majetek	A	Ne	Ano
070	Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku	A	Ne	Ano
071	Oprávký ke zřizovacím výdajům	A	Ne	Ano
072	Oprávký k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje	A	Ne	Ano
073	Oprávký k softwaru	A	Ne	Ano
0731	Oprávký k softwaru	A	Ne	Ne
0739	Oprávký k softwaru – drobný	A	Ne	Ne
074	Oprávký k ocenitelným právům	A	Ne	Ano
075	Oprávký ke Goodwilu	A	Ne	Ne
079	Oprávký k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku	A	Ne	Ne
080	Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku	A	Ne	Ne
081	Oprávký ke stavbám	A	Ne	Ano
082	Oprávký k SMV a souborům movitých věcí	A	Ne	Ano
0821	Oprávký k samostatným movitým věcem	A	Ne	Ne
0829	Oprávký k samostatným movitým věcem – drobný	A	Ne	Ne
085	Oprávký k pěstitelským celkům trvalých porostů	A	Ne	Ano
086	Oprávký k základnímu stádu a tažným zvířatům	A	Ne	Ano
089	Oprávký k jinému dlouhodobému hmotnému majetku	A	Ne	Ano
090	Opravné položky k dlouhodobému majetku	P	Ne	Ne
091	Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku	P	Ne	Ano
092	Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	P	Ne	Ano
093	Opravná položka k dlouhodobému nedokonč. nehmot. majetku	P	Ne	Ano
094	Opravná položka k dlouhodobému nedokonč. hmot. majetku	P	Ne	Ano
095	Opravná položka k poskytnutým zálohám	P	Ne	Ano
096	Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku	P	Ne	Ano
097	Opravná položka k nabytému majetku	P	Ne	Ano
098	Opravná položka k oceňovacím rozdílu k nabytému majetku	P	Ne	Ano
110	Materiál	A	Ne	Ne
111	Pořízení materiálu	A	Ne	Ano
112	Materiál na skladě	A	Ne	Ano

118	Poskytnuté zálohy na materiál	A	Ne	Ne
119	Materiál na cestě	A	Ne	Ano
120	Zásoby vlastní výroby	A	Ne	Ne
121	Nedokončená výroba	A	Ne	Ano
122	Polotovary vlastní výroby	A	Ne	Ano
123	Výrobky	A	Ne	Ano
124	Zvířata	A	Ne	Ano
128	Poskytnuté zálohy na zvířata	A	Ne	Ne
130	Zboží	A	Ne	Ne
131	Pořízení zboží	A	Ne	Ano
132	Zboží na skladě a v prodejnách	A	Ne	Ano
138	Poskytnuté zálohy na zboží	A	Ne	Ne
139	Zboží na cestě	A	Ne	Ano
150	Poskytnuté zálohy na zásoby	A	Ne	Ne
151	Poskytnuté zálohy na zásoby	A	Ne	Ne
190	Opravné položky k zásobám	P	Ne	Ne
191	Opravná položka k materiálu	P	Ne	Ano
192	Opravná položka k nedokončené výrobě	P	Ne	Ano
193	Opravná položka k polotovarům vlastní výroby	P	Ne	Ano
194	Opravná položka k výrobkům	P	Ne	Ano
195	Opravná položka ke zvířatům	P	Ne	Ano
196	Opravná položka ke zboží	P	Ne	Ano
197	Opravná položka k zálohám na materiál	P	Ne	Ne
198	Opravná položka k zálohám na zboží	P	Ne	Ne
199	Opravná položka k zálohám na zvířata	P	Ne	Ne
210	Peníze	A	Ne	Ano
211	Pokladna	A	Ne	Ano
21101	Pokladna – Kč	A	Ne	Ne
213	Ceniny	A	Ne	Ano
220	Účty v bankách	R	Ne	Ne
221	Bankovní účty	R	Ne	Ano
22101	Bankovní účty – KB	R	Ne	Ne
230	Krátkodobé bankovní úvěry	P	Ne	Ne
231	Krátkodobé bankovní úvěry	P	Ne	Ano
232	Eskontní úvěry	P	Ne	Ano
240	Krátkodobé finanční výpomoci	P	Ne	Ne
241	Emitované krátkodobé dluhopisy	A	Ne	Ano

249	Ostatní krátkodobé výpomoci	P	Ne	Ano
250	Krátkodobý finanční majetek	A	Ne	Ne
251	Majetkové cenné papíry k obchodování	A	Ne	Ano
252	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	P	Ne	Ano
253	Dlužné cenné papíry k obchodování	A	Ne	Ano
255	Vlastní dluhopisy	A	Ne	Ano
256	Dlužné cenné papíry se splatností do 1 roku držené do splatnosti	A	Ne	Ano
257	Ostatní realizovatelné cenné papíry	A	Ne	Ne
259	Pořizování krátkodobého finančního majetku	A	Ne	Ne
260	Převody mezi finančními účty	A	Ne	Ne
261	Peníze na cestě	A	Ne	Ano
290	Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	P	Ne	Ne
291	Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku	P	Ne	Ano
310	Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	A	Ne	Ne
311	Pohledávky z obchodního styku	A	Ne	Ano
31101	Pohledávky z obchodního styku	A	Ano	Ano
312	Směnky k inkasu	A	Ne	Ano
313	Pohledávky za eskontované cenné papíry	A	Ne	Ano
314	Poskytnuté provozní zálohy (krátkodobé i dlouhodobé)	A	Ne	Ano
31401	Poskytnuté zálohy – elektřina	A	Ne	Ne
31411	Poskytnuté zálohy – Vodafone	A	Ne	Ne
31412	Poskytnuté zálohy – O2	A	Ne	Ne
31491	Poskytnuté zálohy – DPH	A	Ne	Ne
31499	Poskytnuté zálohy – ostatní	A	Ne	Ne
315	Ostatní pohledávky	A	Ne	Ano
320	Závazky (krátkodobé)	P	Ne	Ne
321	Závazky z obchodních vztahů	P	Ne	Ano
32101	Závazky z obchodních vztahů	P	Ano	Ano
322	Směnky k úhradě	P	Ne	Ano
324	Přijaté provozní zálohy	P	Ne	Ano
32491	Přijaté zálohy – DPH	P	Ne	Ne
32499	Přijaté zálohy – ostatní	P	Ne	Ne
325	Ostatní provozní závazky	P	Ne	Ano
330	Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	P	Ne	Ne
331	Zaměstnanci	P	Ne	Ano
333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	P	Ne	Ano
335	Pohledávky za zaměstnanci	A	Ne	Ano

336	Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdrav. pojištění	R	Ne	Ano
33601	Zúčtování s institucemi – sociální	R	Ne	Ne
336021	Zúčtování s institucemi – zdravotní VZP	R	Ne	Ne
336022	Zúčtování s institucemi – zdravotní VoZP	R	Ne	Ne
33603	Zúčtování s institucemi – zákonné pojištění	R	Ne	Ne
340	Zúčtování daní a dotací	R	Ne	Ne
341	Daň z příjmů	R	Ne	Ano
342	Ostatní přímé daně	R	Ne	Ano
34201	Ostatní přímé daně – zálohová	R	Ne	Ne
34202	Ostatní přímé daně – srážková	R	Ne	Ne
343	Daň z přidané hodnoty	R	Ne	Ano
3431	Daň z přidané hodnoty – obrat	R	Ne	Ne
3439	Daň z přidané hodnoty – platba	R	Ne	Ne
345	Ostatní daně a poplatky	R	Ne	Ano
34501	Ostatní daně a poplatky – silniční	R	Ne	Ne
346	Dotace ze státního rozpočtu	R	Ne	Ano
347	Ostatní dotace	R	Ne	Ano
350	Pohledávky za společníky, účastníky sdružení a za členy družstva	A	Ne	Ne
351	Pohledávky v ovládaných a řízených osobách	A	Ne	Ano
352	Pohledávky v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	A	Ne	Ne
353	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	A	Ne	Ano
354	Pohledávky za společníky při úhradě ztráty	A	Ne	Ano
355	Ostatní pohledávky za společníky	A	Ne	Ano
358	Pohledávky k účastníkům sdružení	A	Ne	Ano
360	Závazky ke společníkům, účastníkům sdružení a ke členům družst.	P	Ne	Ne
361	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	P	Ne	Ano
362	Závazky k osobám pod podstatným vlivem	P	Ne	Ne
364	Závazky ke společníkům při rozdělování zisku	P	Ne	Ano
365	Ostatní závazky ke společníkům	P	Ne	Ano
366	Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti	P	Ne	Ano
367	Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů	P	Ne	Ano
368	Závazky k účastníkům sdružení	P	Ne	Ano
370	Jiné pohledávky a závazky	R	Ne	Ne
371	Pohledávky z prodeje podniku	A	Ne	Ano
372	Závazky z koupě podniku	P	Ne	Ne
373	Pohledávky a závazky z pevných termínovaných operací	R	Ne	Ano
374	Pohledávky z pronájmu	A	Ne	Ano

375	Pohledávky z emitovaných dluhopisů	A	Ne	Ano
376	Nakoupené opce	A	Ne	Ne
377	Prodané opce	P	Ne	Ano
378	Jiné pohledávky	A	Ne	Ano
379	Jiné závazky	P	Ne	Ano
380	Přechodné účty aktiv a pasiv	R	Ne	Ne
381	Náklady příštích období	A	Ne	Ano
382	Komplexní náklady příštích období	A	Ne	Ano
383	Výdaje příštích období	P	Ne	Ano
384	Výnosy příštích období	P	Ne	Ano
385	Příjmy příštích období	A	Ne	Ano
386	Kurzové rozdíly aktivní	A	Ne	Ano
387	Kurzové rozdíly pasivní	P	Ne	Ano
388	Dohadné účty aktivní	A	Ne	Ano
389	Dohadné účty pasivní	P	Ne	Ano
390	Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování	R	Ne	Ne
391	Opravná položka k pohledávkám	P	Ne	Ano
395	Vnitřní zúčtování	A	Ne	Ano
3951	Vnitřní zúčtování – převody	A	Ne	Ne
3959	Vnitřní zúčtování – chybné	A	Ne	Ne
398	Spojovací účet při sdružení	P	Ne	Ano
410	Základní kapitál a kapitálové fondy	P	Ne	Ne
411	Základní kapitál	P	Ne	Ano
412	Emisní ážio	P	Ne	Ano
413	Ostatní kapitálové fondy	P	Ne	Ano
414	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	P	Ne	Ano
418	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	P	Ne	Ne
419	Změna základního kapitálu	P	Ne	Ne
420	Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	P	Ne	Ne
421	Zákonný rezervní fond	P	Ne	Ano
422	Nedělitelný fond	P	Ne	Ano
423	Statutární fondy	P	Ne	Ano
427	Ostatní fondy	P	Ne	Ano
428	Nerozdělený zisk minulých let	P	Ne	Ano
429	Neuhrazená ztráta minulých let	A	Ne	Ano
430	Výsledek hospodaření	P	Ne	Ne
431	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	P	Ne	Ano

450	Rezervy	P	Ne	Ne
451	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	P	Ne	Ano
453	Rezerva na daň z příjmů	P	Ne	Ne
459	Ostatní rezervy	P	Ne	Ano
460	Dlouhodobé bankovní úvěry	P	Ne	Ne
461	Bankovní úvěry	P	Ne	Ano
470	Dlouhodobé závazky	P	Ne	Ne
471	Dlouhodobé závazky k ovládaným a řízeným osobám	P	Ne	Ano
472	Dlouhodobé závazky k účetním jednotkám pod podstat. vlivem	P	Ne	Ne
473	Emitované dluhopisy	P	Ne	Ano
474	Závazky z pronájmu	P	Ne	Ano
475	Dlouhodobé přijaté zálohy	P	Ne	Ano
478	Dlouhodobé směnky k úhradě	P	Ne	Ano
479	Jiné dlouhodobé závazky	P	Ne	Ano
480	Odložený daňový závazek a pohledávka	R	Ne	Ne
481	Odložený daňový závazek a pohledávka	R	Ne	Ne
490	Individuální podnikatel	P	Ne	Ne
491	Účet individuálního podnikatele	P	Ne	Ano
500	Spotřebované nákupy	N	Ne	Ano
501	Spotřeba materiálu	N	Ne	Ano
50101	Spotřeba materiálu – přímý	N	Ne	Ano
50102	Spotřeba materiálu – režijní	N	Ne	Ano
50103	Spotřeba materiálu – ochranné pomůcky	N	Ne	Ano
50111	Spotřeba materiálu – kancelář	N	Ne	Ano
50121	Spotřeba materiálu – drobný hmotný investiční majetek	N	Ne	Ano
50131	Spotřeba materiálu – pohonné hmoty	N	Ne	Ano
50132	Spotřeba materiálu – výdaje auta	N	Ne	Ano
5019	Spotřeba materiálu – nedaňový	N	Ne	Ne
502	Spotřeba energie	N	Ne	Ano
50201	Spotřeba energie – elektřina	N	Ne	Ano
50202	Spotřeba energie – voda	N	Ne	Ano
503	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	N	Ne	Ano
504	Prodané zboží	N	Ne	Ano
510	Služby	N	Ne	Ano
511	Opravy a udržování	N	Ne	Ano
51101	Opravy a udržování – auta	N	Ne	Ano
51102	Opravy a udržování – hmotný investiční majetek	N	Ne	Ano

51103	Opravy a udržování – nemovitost	N	Ne	Ano
512	Cestovné	N	Ne	Ano
513	Náklady na reprezentaci	N	Ne	Ano
518	Ostatní služby	N	Ne	Ano
51801	Ostatní služby – kooperace	N	Ne	Ano
51802	Ostatní služby – přeprava	N	Ne	Ano
51803	Ostatní služby – zprostředkování	N	Ne	Ano
51811	Ostatní služby – nájem	N	Ne	Ano
51812	Ostatní služby – parkovné	N	Ne	Ano
51821	Ostatní služby – leasing Octavia	N	Ne	Ano
51822	Ostatní služby – leasing PC	N	Ne	Ano
51831	Ostatní služby – telefon pevná	N	Ne	Ano
51832	Ostatní služby – telefon mobilní	N	Ne	Ano
51881	Ostatní služby – účetnictví	N	Ne	Ano
51882	Ostatní služby – notář, právník	N	Ne	Ano
51883	Ostatní služby – poštovné	N	Ne	Ano
51889	Ostatní služby – ostatní	N	Ne	Ano
5189	Ostatní služby – nedaňové	N	Ne	Ne
520	Osobní náklady	N	Ne	Ano
521	Mzdové náklady	N	Ne	Ano
522	Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti	N	Ne	Ano
523	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	N	Ne	Ano
524	Zákonné sociální pojištění	N	Ne	Ano
52401	Zákonné sociální pojištění	N	Ne	Ano
524021	Zákonné zdravotní pojištění – VZP	N	Ne	Ne
524022	Zákonné zdravotní pojištění – VoZP	N	Ne	Ano
525	Ostatní sociální pojištění	N	Ne	Ano
526	Sociální náklady individuálního podnikatele	N	Ne	Ano
526011	Sociální pojištění – 1	N	Ne	Ano
526012	Sociální pojištění – 2	N	Ne	Ano
526021	Zdravotní pojištění – 1	N	Ne	Ano
526022	Zdravotní pojištění – 2	N	Ne	Ano
527	Zákonné sociální náklady	N	Ne	Ano
528	Ostatní sociální náklady	N	Ne	Ano
530	Daně a poplatky	N	Ne	Ano
531	Daň silniční	N	Ne	Ano
532	Daň z nemovitostí	N	Ne	Ano

538	Ostatní daně a poplatky	N	Ne	Ano
540	Jiné provozní náklady	N	Ne	Ano
541	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmot. a hmot. maj.	N	Ne	Ano
542	Prodaný materiál	N	Ne	Ano
543	Dary	N	Ne	Ne
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	N	Ne	Ano
545	Ostatní pokuty a penále	N	Ne	Ano
546	Odpis pohledávky	N	Ne	Ano
548	Ostatní provozní náklady	N	Ne	Ano
54801	Ostatní provozní náklady – pojištění auta	N	Ne	Ano
54802	Ostatní provozní náklady – pojištění firma	N	Ne	Ano
5489	Ostatní provozní náklady – zaokrouhlení	N	Ne	Ano
549	Manka a škody z provozní činnosti	N	Ne	Ano
550	Odpisy, rezervy, kompl. nákl. příštích obd. a opr. pol. prov. nák.	N	Ne	Ne
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	N	Ne	Ne
55101	Odpisy dlouhodobého hmotného investičního majetku	N	Ne	Ano
55109	Odpisy drobného hmotného investičního majetku	N	Ne	Ano
552	Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních předpisů	N	Ne	Ano
554	Tvorba a zúčtování ostatní rezerv	N	Ne	Ano
555	Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období	N	Ne	Ano
557	Zúčtování oprávkky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	N	Ne	Ano
558	Tvorba zákonných opravných položek v provozní činnosti	N	Ne	Ano
559	Tvorba opravných položek v provozní činnosti	N	Ne	Ano
560	Finanční náklady	N	Ne	Ano
561	Prodané cenné papíry a podíly	N	Ne	Ano
562	Úroky	N	Ne	Ano
563	Kurzové ztráty	N	Ne	Ano
564	Náklady z přecenění majetkových cenných papírů	N	Ne	Ne
566	Náklady z finančního majetku	N	Ne	Ne
567	Náklady z derivátových operací	N	Ne	Ne
568	Ostatní finanční náklady	N	Ne	Ano
56801	Ostatní finanční náklady – poplatky	N	Ne	Ano
569	Manka a škody na finančním majetku	N	Ne	Ano
574	Tvorba a zúčtování finančních rezerv	N	Ne	Ano
579	Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti	N	Ne	Ano
580	Mimořádné náklady	N	Ne	Ano
581	Náklady na změnu metody	N	Ne	Ano

582	Škody	N	Ne	Ne
584	Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv	N	Ne	Ano
588	Ostatní mimořádné náklady	N	Ne	Ano
589	Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti	N	Ne	Ano
590	Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	N	Ne	Ne
591	Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	N	Ne	Ano
592	Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená	N	Ne	Ano
593	Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná	N	Ne	Ano
594	Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená	N	Ne	Ano
595	Dodatečné odvody daně z příjmů	N	Ne	Ano
596	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	N	Ne	Ano
597	Převod provozních nákladů	N	Ne	Ano
598	Převod finančních nákladů	N	Ne	Ano
600	Tržby za vlastní výkony a zboží	V	Ne	Ano
601	Tržby za vlastní výrobky	V	Ne	Ano
602	Tržby z prodeje služeb	V	Ne	Ano
60201	Tržby z prodeje služeb – elektro	V	Ne	Ano
60202	Tržby z prodeje služeb – půjčovna	V	Ne	Ano
604	Tržby za zboží	V	Ne	Ano
610	Změny stavu zásob vlastní činnosti	V	Ne	Ano
611	Změna stavu nedokončené výroby	V	Ne	Ano
612	Změna stavu polotovarů vlastní výroby	V	Ne	Ano
613	Změna stavu výrobků	V	Ne	Ano
614	Změna stavu zvířat	V	Ne	Ano
620	Aktivace	V	Ne	Ano
621	Aktivace materiálu a zboží	V	Ne	Ano
622	Aktivace vnitropodnikových služeb	V	Ne	Ano
623	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	V	Ne	Ano
624	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	V	Ne	Ano
640	Jiné provozní výnosy	V	Ne	Ano
641	Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	V	Ne	Ano
642	Tržby z prodeje materiálu	V	Ne	Ano
644	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	V	Ne	Ano
646	Výnosy z odepsaných pohledávek	V	Ne	Ano
648	Jiné provozní výnosy	V	Ne	Ano
6489	Jiné provozní výnosy – zaokrouhlení	V	Ne	Ano
660	Finanční výnosy	V	Ne	Ano

661	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	V	Ne	Ano
662	Úroky	V	Ne	Ano
663	Kurzové zisky	V	Ne	Ano
664	Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů	V	Ne	Ne
665	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	V	Ne	Ano
666	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	V	Ne	Ano
667	Výnosy z derivátových operací	V	Ne	Ne
668	Ostatní finanční výnosy	V	Ne	Ano
669	Výnosy z akcií a podílů v úč. jedn. konsolidovaného celku	V	Ne	Ne
680	Mimořádné výnosy	V	Ne	Ano
681	Výnosy ze změny metody	V	Ne	Ano
684	Zúčtování rezerv	V	Ne	Ano
688	Ostatní mimořádné výnosy	V	Ne	Ano
689	Zúčtování opravných položek	V	Ne	Ano
690	Převodové účty	V	Ne	Ne
697	Převod provozních výnosů	V	Ne	Ano
698	Převod finančních výnosů	V	Ne	Ano
700	Účty rozvahné	Z	Ne	Ne
701	Počáteční účet rozvahný	Z	Ne	Ano
702	Konečný účet rozvahný	Z	Ne	Ano
710	Účet zisků a ztrát	Z	Ne	Ano
750	Podrozvahové účty	O	Ne	Ne

Záznamů: 383

Obr. G1: Seznam účtů (vlastní zpracování)