

Přechod z daňové evidence na účetnictví

Kateřina Vašková

Bakalářská práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kateřina Vašková**
Osobní číslo: **M11996**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Přechod z daňové evidence na účetnictví**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši týkající se problematiky převodu daňové evidence na vedení účetnictví.

II. Praktická část

- Vypracujte návrh postupu při přechodu z daňové evidence na účetnictví u podnikatele X.
- Analyzujte a zhodnoťte dopady převodu na podnikatele X.
- Na základě provedené analýzy vyslovte závěrečná doporučení.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola van a Marnix SCHELLEKENS. European tax handbook 2012. Amsterdam: IBFD, 2012, 974 s. ISBN 978-90-8722-134-8.
DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK. Daňová evidence podnikatelů 2013. 10. vyd. Praha: Grada, 2013, 136 s. ISBN 978-80-247-4624-1.
HRUŠKA, Vladimír. Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro podnikatele. Vyd. 1. Praha: VOX, 2010, 250 s. ISBN 978-80-86324-85-2.
KADLEC, Jiří a Rostislav CHALUPA. Převod daňové evidence na vedení účetnictví: komentář a příklady, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2006, 175 s. ISBN 80-7263-327-9.
PILÁTOVÁ, Jana a kolektiv. Daňová evidence: komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, 319 s. ISBN 978-80-7263-586-3.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Eva Kuderová**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **22. února 2014**
Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užíje-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené zájemcem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 16.5.2014

Barbora

ABSTRAKT

Cílem této práce je navrhnout vhodný postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u podnikatele X. V teoretické části práce jsou popsány jednotlivé evidence a jejich legislativní úprava. Jsou zde vyjmenovány hlavní důvody povinného i dobrovolného přechodu. Dále je zde uveden postup přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, včetně účetních a daňových předpisů. Během tohoto přechodu musí být dodrženy správné postupy tak, aby nedocházelo k daňovým únikům. Praktická část obsahuje konkrétní návrh přechodu z daňové evidence na účetnictví u podnikatele X. Je zde také vyčíslen daňový dopad vyplývající z přechodu.

Klíčová slova: daňová evidence, daňový dopad, účetnictví, přechod z daňové evidence na vedení účetnictví, podnikatel

ABSTRACT

The aim of this work is to propose a suitable procedure for the conversion from tax evidence to accountancy of entrepreneur X. In theoretical part is described the individual records and their legislative regulation. There are mentioned main reasons for compulsory and voluntary conversion. There is also describing the procedure of conversion from tax evidence to accountancy, including accounting and tax regulations. During this conversion must be followed correct procedures in order to prevent tax fraud. The practical part contains the specific proposal of the conversion from the tax evidence to accountancy of entrepreneur X. There is also quantified the tax impact resulting from conversion.

Keywords: tax evidence, tax impact, accountancy, the conversion from tax evidence to accountancy, entrepreneur

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce Ing. Evě Kuderové, za odborné vedení, cenné rady a připomínky při zpracování práce.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	9
I TEORETICKÁ ČÁST	10
1 PODNIKATELÉ A OSOBY SAMOSTATNĚ VÝDĚLEČNĚ ČINNÉ	11
2 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉ EVIDENCE A ÚČETNICTVÍ.....	13
2.1 DAŇOVÁ EVIDENCE.....	13
2.1.1 Vymezení povinnosti vést daňovou evidenci	13
2.1.2 Obsah a forma daňové evidence	14
2.1.3 Úpravy prováděné před uzavřením deníku příjmů a výdajů.....	17
2.1.4 Ukončení vedení daňové evidence.....	18
2.2 ÚČETNICTVÍ.....	18
2.2.1 Vymezení povinnosti vést účetnictví	20
2.2.2 Základní vymezení účetnictví	20
2.2.3 Účetní závěrka	23
3 PŘECHOD Z DAŇOVÉ EVIDENCE NA ÚČETNICTVÍ	24
3.1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA	24
3.2 DŮVODY PŘECHODU	24
3.3 POSTUP PŘI PŘECHODU Z DAŇOVÉ EVIDENCE NA ÚČETNICTVÍ.....	25
3.3.1 Účetní pohled přechodu z daňové evidence na účetnictví.....	25
3.3.2 Přechod z daňové evidence na účetnictví z hlediska daňových předpisů	30
3.3.3 Minimalizace daňového dopadu z převodu	31
3.4 CHYBY PŘI PŘEVODU	31
II PRAKTICKÁ ČÁST	33
4 NÁVRH POSTUPU PŘI PŘECHODU Z DAŇOVÉ EVIDENCE NA ÚČETNICTVÍ	34
4.1 PŘEDSTAVENÍ PODNIKATELE X	34
4.2 INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ	35
4.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	35
4.2.2 Drobný hmotný majetek	36
4.2.3 Zásoby.....	38
4.2.4 Peněžní prostředky v pokladně	38
4.2.5 Běžný účet.....	39
4.2.6 Pohledávky.....	39
4.2.7 Závazky.....	40
4.2.8 Uzavření daňové evidence	41
4.3 SESTAVENÍ PŘEVODOVÉHO MŮSTKU	44
4.3.1 Účet individuálního podnikatele	45
4.4 SESTAVENÍ ÚČTOVÉHO ROZVRHU.....	45
4.5 TVORBA VNITROPODNIKOVÝCH SMĚNIC	45
4.6 OTEVŘENÍ ÚČETNÍCH KNIH.....	46
4.7 SESTAVENÍ POČÁTEČNÍ ROZVAHY	47
5 ANALÝZA DOPADŮ PŘEVODU NA PODNIKATELE X.....	50
6 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ.....	54

7	NEDODRŽENÍ DAŇOVÝCH POVINNOSTÍ PŘI PŘECHODU	56
	ZÁVĚR	59
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	61
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	63
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	64
	SEZNAM TABULEK	65
	SEZNAM PŘÍLOH	67

ÚVOD

V dnešní době roste neustále počet fyzických osob, které podnikají. Fyzické osoby na rozdíl od právnických osob nemusí v každém případě vést účetnictví. Jsou povinni vést účetnictví, pouze pokud jim tato povinnost vzniká ze zákona nebo se tak dobrovolně rozhodnou. Podnikatelé, kteří vedou daňovou evidenci, si s jejím vedením mnohdy vystačí sami a nepotřebují tak často služby účetních. Ale v případě, kdy jim vzniká povinnost přejít na účetnictví, většinou zjistí, že na ni sami nestačí. Přejít z daňové evidence na vedení účetnictví znamená řadu úkolů, které musí účetní jednotka postupně provést. Tato práce by měla být stručným návodem postupu přechodu mezi těmito dvěma evidencemi.

Cílem této práce je navrhnout podnikatelskému subjektu, který si nepřál být jmenován, vhodný postup přechodu z daňové evidence na účetnictví. Z tohoto důvodu bude teoretická část věnována vysvětlení důležitých souvislostí nezbytných pro aplikaci tohoto přechodu.

V první části bakalářské práce se zaměřím na teorii samotné daňové evidence a účetnictví. Další kapitole teoretické části věnuji postupu přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví podle odborné literatury a příslušného zákona. Zaměřím se, jak na účetní pohled přechodu, tak na hledisko daňových předpisů. Protože v případě, kdy se podnikatelský subjekt rozhodne přejít z daňové evidence na vedení účetnictví, bude mít tato skutečnost daňový dopad v prvním roce vedení účetnictví, nikoli v posledním roce vedení daňové evidence. V neposlední řadě se pokusím popsat možné chyby, které mohou vzniknout při tomto přechodu.

V praktické části své práce aplikuji teoretické znalosti vypracováním vhodného postupu při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u podnikatelského subjektu X. V této kapitole nejprve představím podnikatele X, provedu inventarizaci jeho majetku a závazků ke konci roku 2013. Na základě provedené inventarizace sestavím převodový můstek, pomocí kterého převedu konečné stavy majetku a závazků z daňové evidence jako počáteční stavy účetnictví. Na základě těchto informací sestavím zahajovací rozvahu a otevřu účetní knihy. Dalším krokem bude vypracování účtového rozvrhu podnikatele X.

Následující část práce bude věnována vyčíslení daňového dopadu přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví podnikatele X a následnému doporučení, jak tento dopad co nejlépe minimalizovat. V poslední části práce bude uveden případ nesprávného postupu při přechodu, jehož následkem je nedodržení daňových povinností.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 PODNIKATELÉ A OSOBY SAMOSTATNĚ VÝDĚLEČNĚ ČINNÉ

V úvodu považuji za velmi důležité vysvětlit základní pojmy a souvislosti, které tvoří nezbytnou součást dané problematiky. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů přesně definoval pojem podnikání a podnikatel, tento zákon byl počátkem roku 2014 nahrazen zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Podle nového občanského zákoníku, „ten kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele. Za podnikatele se považuje osoba zapsaná v obchodním rejstříku. Podnikatel, který nemá obchodní firmu, právně jedná při svém podnikání pod vlastním jménem. (Česko, 2012, § 420-422)

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob rozděluje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. „Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti,
- c) příjmy z kapitálového majetku,
- d) příjmy z pronájmu,
- e) ostatní příjmy“ (Marková, 2013, s. 9)

V rámci mé práce se zaměřím na druhou skupinu poplatníků, tedy na poplatníky z příjmů z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti. Marková (2013, s. 15) říká, že:

„Příjmy z podnikání jsou:

- a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- b) příjmy ze živností,
- c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů,
- d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou:

- a) příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně pří-

- jmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- b) příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů,
 - c) příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zvláštních právních předpisů,
 - d) příjmy z činnosti insolvenčního správce, včetně příjmů z činnosti předběžného insolvenčního správce, zástupce insolvenčního správce, odděleného insolvenčního správce a zvláštního insolvenčního správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu,
 - e) příjmy z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku.“

V České republice podléhají tyto příjmy jednotné sazbě 15%. Povinnost podat daňové přiznání z daně z příjmu fyzických osob, mají ti poplatníci, jejichž roční příjmy přesáhly 15 000 Kč a přitom se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž se vybírá srážková daň. Daňové přiznání je povinen podat i poplatník, který vykazuje daňovou ztrátu. Poplatník daně z příjmů fyzických osob, kterému plynou příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků jen od jednoho nebo postupně od více plátců daně není povinen podávat daňové přiznání. (BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola van a Marnix SCHELLEKENS, 2012)

Podat daňové přiznání je, ale povinen zaměstnanec, který měl ať už jen v jednom jediném měsíci hrubé příjmy vyšší než 103 768 korun, jedná se o solidární zvýšení daně. Solidární daň, která činí 7%, platí fyzické osoby, jejichž roční příjmy překročí 48násobek průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení. (Marková, 2013)

2 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉ EVIDENCE A ÚČETNICTVÍ

V této kapitole bych ráda stručně charakterizovala daňovou evidenci a účetnictví. Neboť každý podnikatel při zahájení své činnosti stojí před otázkou, jakou povede evidenci. Rozhodnutí podnikatele vyžaduje zvážení několika hledisek, protože za určitých okolností je povinen vést účetnictví.

2.1 Daňová evidence

Cílem daňové evidence je poskytnout údaje potřebné ke zjištění základu daně z příjmů fyzických osob. Obsahuje údaje o příjmech a výdajích, majetku a závazcích podnikatele. Základem daně při vedení daňové evidence je rozdíl mezi příjmy a výdaji. (Pilátová, 2010)

Daňová evidence je legislativně upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), konkrétně § 7b. ZDP stanovuje pouze obsah daňové evidence, nikoli způsob či formu vedení.

Od 1. 1. 2004 nahradila daňová evidence dříve používané jednoduché účetnictví, které bylo zrušeno novelou zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. (Pilátová, 2010)

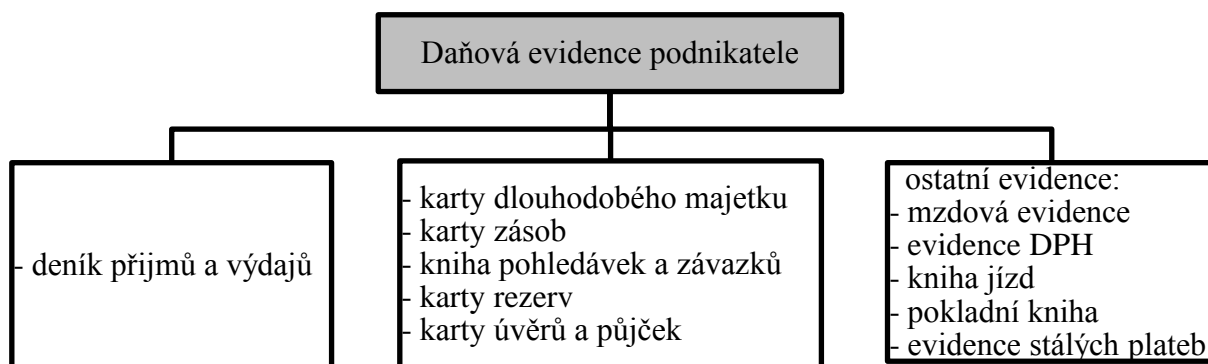
„Daňová evidence je v podstatě obdobou jednoduchého účetnictví, je však mnohem méně administrativně náročná, je značně jednodušší po metodické stránce a klade podstatně nižší nároky na technické vybavení. Zachycuje podle zásady jednoduchosti pouze peněžní toky, které bezprostředně souvisejí s podnikáním, a stav majetku a závazků podnikatele (firmy) na konci zdaňovacího období. Obdobně jako účetnictví vymezuje složky majetku, které podléhají evidenci, a určuje metody oceňování majetku a dluhů.“ (Dušek a Sedláček, 2013, s. 10)

2.1.1 Vymezení povinnosti vést daňovou evidenci

„Povinnost vést daňovou evidenci mají ty fyzické osoby, které dosahují zdanitelných příjmů podle § 7 ZDP, tj. příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, a při tvorbě základu daně budou uplatňovat skutečně vynaložené výdaje a nevedou účetnictví. K tomu abychom si mohli říct, že stačí, když povedeme daňovou evidenci, však musíme vědět, že se z nás nestává účetní jednotka podle zákona o účetnictví, a nemáme povinnost vést účetnictví.“ (Pilátová, 2010, s. 11)

2.1.2 Obsah a forma daňové evidence

Obsahem daňové evidence jsou v první řadě údaje o příjmech a výdajích vynakládaných na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dále by obsahem daňové evidence měly být veškeré údaje o majetku a závazcích podnikatele, které ovlivňují základ daně z příjmů. Forma vedení daňové evidence není zákonem stanovena, záleží tedy na rozhodnutí podnikatele, jaký způsob zvolí. Jako nejvhodnější se jeví evidovat peněžní prostředky v deníku příjmů a výdajů, ostatní složky majetku a závazků zaznamenávat do evidenčních karet. Protože forma daňové evidence se odvíjí od jednotlivých složek obchodního majetku. (Dušek a Sedláček, 2013)



Obr. 1. Struktura daňové evidence podnikatele

Zdroj: vlastní zpracování dle literatury (Dušek a Sedláček, 2013, s. 15)

Evidence příjmů a výdajů

„Příjmem se rozumí podle § 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, peněžité i nepeněžité plnění, které nabývá poplatník v průběhu podnikání. V evidenci příjmů by měly být zachyceny příjmy, které jsou předmětem daně, v členění potřebném pro zjištění základu daně. Základní členění příjmů pak bude na:

- peněžní příjmy,
- nepeněžní příjmy,
- příjmy dosažené směnou.“(Dušek a Sedláček, 2013, s. 19)

Za peněžní příjmy můžeme považovat vklad hotovosti do pokladny nebo připsání peněžních prostředků na účet. Mezi nepeněžní příjmy patří zápočet vzájemných pohledávek a závazků. Podnikatel musí evidovat denní tržby, pokud přijímá platby v hotovosti. (Dušek a Sedláček, 2013)

Podobně jako příjmy, mohou mít výdaje peněžitou nebo nepeněžitou formu. V evidenci se výdaje zaznamenávají odděleně a to následovně:

- peněžní daňové výdaje,
- nepeněžní daňové výdaje.

Nepeněžními výdaji se rozumí ty výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto výdaje jsou přesně určené v § 24 ZDP, patří mezi ně například odpisy dlouhodobého majetku, tvorby rezerv atd. (Dušek a Sedláček, 2013)

Výdaje, které nelze pro daňové účely uznat jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou specifikovány v § 25 ZDP. Dále nelze uplatnit výdaje, které byly již jednou uplatněny v předchozím zdaňovacím období. (Pilátová, 2010)

Deník příjmů a výdajů

Jak již bylo řečeno evidenci příjmů a výdajů je podnikatel, který vede daňovou evidenci povinen vést podle ZDP. Forma vedení této evidence není právními předpisy dána, proto záleží na rozhodnutí podnikatele, jakou formu si zvolí. Nejčastější formou je deník příjmů a výdajů.

„Obsahem deníku příjmů a výdajů jsou minimálně tyto údaje:

- datum uskutečnění transakce (zápisu do deníku),
- označení daňového dokladu,
- stručný popis transakce,
- přehled o celkových příjmech,
- přehled o příjmech, které jsou předmětem daně z příjmů v členění podle dílčích základů daně,
- přehled o přijaté a zaplacené dani z přidané hodnoty,
- přehled o celkových výdajích,
- přehled o výdajích, souvisejících s příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů,
- přehled o úpravách podle § 23 a ostatních podle zákona o daních z příjmů, které zvyšují nebo snižují rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období.

Zápisy v deníku se uskutečňují chronologicky podle jednotlivých dokladů, a to tak, že každé hospodářské transakci je vymezen jeden řádek. “ (Dušek a Sedláček, 2013, s. 22)

Daňová evidence pohledávek

Pohledávky se pro účely daňové evidenci oceňují jmenovitou hodnotu, pořizovací cenou nebo cenou, která byla sjednána pro účely daně dědické či darovací u pohledávek nabytých děděním nebo darováním. (Dušek a Sedláček, 2013)

Podle Pilátové (2010, s. 80) „ZDP sice nepředepisuje v rámci daňové evidenci povinnost vést knihu pohledávek, ale jak jinak bychom evidenci pohledávek zajistili? Jak v daních, tak i v účetnictví není podstatná forma, ale obsah. Je tedy jedno, zda budeme pohledávky zapisovat do knihy, na samostatné listy do sešitu nebo souboru v počítači. Důležité je, abychom věděli jaké pohledávky, v jaké výši a vůči komu máme.“

V daňové evidenci by měli být zaznamenány tyto pohledávky:

- z obchodních vztahů, titulu poskytnutých záloh, poskytnutých půjček,
- vůči státu, správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně,
- za zaměstnanci. (Pilátová, 2010)

Doporučovanou formou knihy pohledávek, je taková, která poskytuje informace o dosud nezaplacených pohledávkách a jejich inkasu. V knize by měly být uvedeny tyto údaje: číslo řádku, označení dokladu a dlužníka, druh pohledávky, částka, datum odeslání dokladu, splatnosti a inkasa, poznámka. (Dušek a Sedláček, 2013)

Daňová evidence závazků

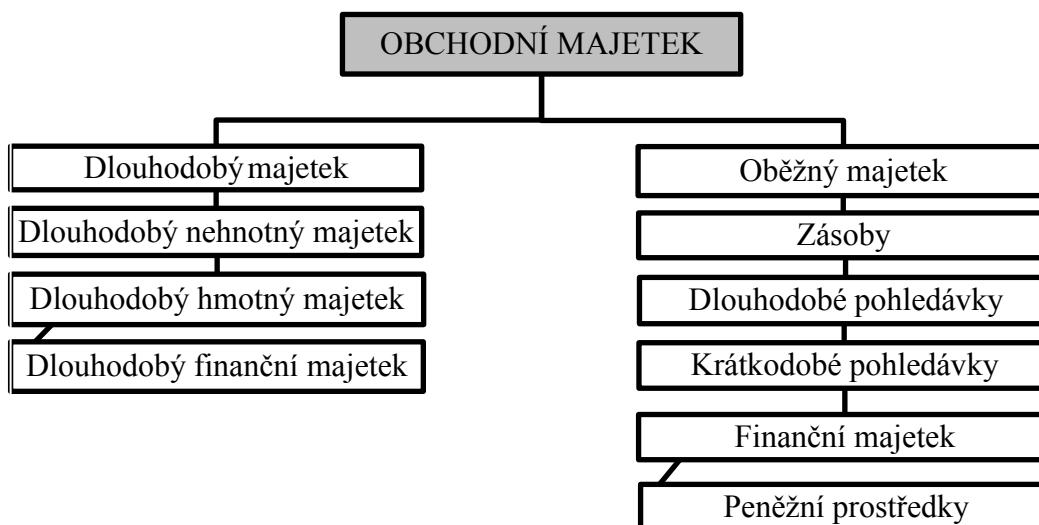
Závazky se evidují podobně jako pohledávky, ZDP opět neurčuje formu, ale obsah této evidenci. Z evidenci závazků by mělo být jasné, o jaký druh závazku se jedná a vůči komu ho máme a v jaké výši. Podnikatel má také možnost vést jednu knihu pro evidenci pohledávek a závazků. (Dušek a Sedláček, 2013)

Daňová evidence majetku

Tato evidenci má poskytovat dostatečné informace o majetku, který podnikatel vložil do svého obchodního majetku a který ovlivňuje základ daně z příjmů. Jedná se tedy o majetek, zajišťující hospodářskou činnost podnikatele. (Dušek a Sedláček, 2013)

„Nemovitosti nebo movité věci se přitom zahrnou do obchodního majetku celé a u podílového spoluvlastnictví jejich část ve výši spoluvlastnického podílu, a to bez ohledu na to, zda je vložená nemovitost nebo movitá věc používána pro podnikání zčásti nebo celá.“ (Dušek a Sedláček, 2013, s. 15)

Následující obrázek ukazuje strukturu obchodního majetku podnikatelského subjektu.



Obr. 2 Struktura majetku podnikatele

Zdroj: vlastní zpracování dle literatury (Dušek a Sedláček, 2013, s. 14)

Evidence daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty neboli DPH, zachycuje podnikatel prostřednictvím knihy pohledávek a závazků nebo může zvolit oddělenou evidenci. Oddělená evidence znamená, že se bude zapisovat zvlášť DPH na výstupu a na vstupu, jak pro sníženou tak základní sazbu daně. Daňová povinnost k DPH se stanoví k datu uskutečnění zdanitelného plnění, není tedy rozhodující datum zaznamenání transakce do deníku příjmů a výdajů. (Dušek a Sedláček, 2013)

2.1.3 Úpravy prováděné před uzavřením deníku příjmů a výdajů

Jednotlivé složky daňové evidence se uzavírají k poslednímu dni zdaňovacího období, ke dni skončení činnosti nebo ke dni předcházejícímu dni účinnosti konkursu. Těmito úpravami se zjišťují:

- celkové zdanitelné příjmy a daňové výdaje, které byly zaznamenány v deníku příjmů a výdajů,
- zůstatky neuhrazených pohledávek a závazků,
- zůstatky na účtech v bankách a v pokladnách,
- položky jednotlivých složek ostatního majetku a závazků,

- kursové rozdíly u bankovního účtu a pokladny vedených v cizích měnách.

Před samotným uzavřením deníku příjmů a výdajů a ostatních položek evidence je třeba provést fyzickou nebo dokladovou kontrolu skutečného stavu majetku a závazků, případné rozdíly uvést do daňové evidence. Následuje uzavření deníků, zjištění rozdílů mezi příjmy a výdaji a podání daňového přiznání z daně z příjmů. (Dušek a Sedláček, 2013)

2.1.4 Ukončení vedení daňové evidence

Prvním způsobem, kterým může fyzická osoba, která je podnikatelem ukončit vedení této evidence je ukončení nebo přerušování své činnosti. V tomto případě musí podnikatel za příslušné zdaňovací období, upravit svůj základ daně a to o výši pohledávek a závazků, částku zásob na skladě a zůstatky rezerv. (Cardová, 2010)

Podnikatelský subjekt má možnost přejít z daňové evidence na výdaje uplatněné paušální (procentní) částkou z dosažených příjmů a to v případě, že neuplatňuje prokazatelně vynaložené daňové výdaje. V takovém případě musí upravit základ daně již v daňovém přiznání, které souvisí s obdobím, kdy končí s vedením daňové evidence. (Cardová, 2010)

„Při tomto přechodu musí dílčí základ daně zvýšit o:

- neuhrazené pohledávky s výjimkou poskytnutých záloh,
- cenu nespotřebovaných zásob,
- zůstatky vytvořených rezerv.

Dílčí základ daně snížit o:

- neuhrazené závazky, s výjimkou přijatých záloh,
- poměrnou část časově rozlišeného nájemného připadajícího na příslušný rok.“
(Cardová, 2010, s. 72)

Třetím způsobem umožňujícím ukončit vedení daňové evidence je přechod na vedení účetnictví, této problematice bude podrobně věnována další část práce.

2.2 Účetnictví

„Hlavním úkolem účetnictví je věrně zobrazit ekonomickou skutečnost jednotky (majetek, pohledávky, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy) pro majitele, banky, statické úřady, finanční úřady, zákazníky, veřejnost aj. Ekonomové vidí v účetnictví systém, založený na přesně stanovených a obecně uznávaných zásadách, umožňující podávat věrný obraz

skutečnosti, který zajišťuje, aby veškeré informace byly průkazné, správné a úplné. Účetní jej považují za ekonomickou disciplínu, která zachycuje informace o stavu a pohybu majetku a jeho zdrojů, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky.“ (Máče, 2013, s. 13)

V České republice je oblast účetnictví upravena základními právními předpisy, mezi které patří:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví),
- vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví,
- České účetní standardy pro podnikatele.

Základní předpoklady a principy vedení účetnictví jsou definovány v zákoně o účetnictví, patří sem zejména: vymezení předmětu účetnictví, účetního období, oceňování, akruálního principu. Dále sem patří povinnost vést účetnictví správné, srozumitelné, průkazné úplné a přehledné. Za nejdůležitější zásadu se považuje vést účetnictví takovým způsobem, aby účetní výkazy podávaly věrný a poctivý obraz o finanční situaci a pozici podniku. (Cardová, 2010)

„Vyhláška je zaměřena především na:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky (výkazů a přílohy k nim),
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody.“ (Cardová, 2010, s. 82)

České účetní standardy (dále jen ČÚS) vstoupily v platnost 1. 1. 2004, byly vytvořené a vydané Ministerstvem financí České republiky, s cílem dosažení souladu při používání účetních metod. Obsah ČÚS nesmí být v rozporu s ustanovením zákona o účetnictví nebo jiných právních předpisů. (Schiffer, 2010)

Na tyto základní právní předpisy navazuje celá řada dalších zákonů a norem, které souvisejí s účetnictvím, patří mezi ně například zákon o dani z příjmů, zákon o cenných papírech, zákon o podnikání na kapitálovém trhu, a další zákony. (Schiffer, 2010)

2.2.1 Vymezení povinnosti vést účetnictví

Účetnictví může podnikatel vést dobrovolně, na základě svého rozhodnutí, nebo povinně a to v případě, že splní kritéria pro zařazení mezi účetní jednotky. „Podle zákona o účetnictví se fyzické osoby stávají účetní jednotkou, pokud jde o:

- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, 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,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou,
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní předpis.“
(Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1)

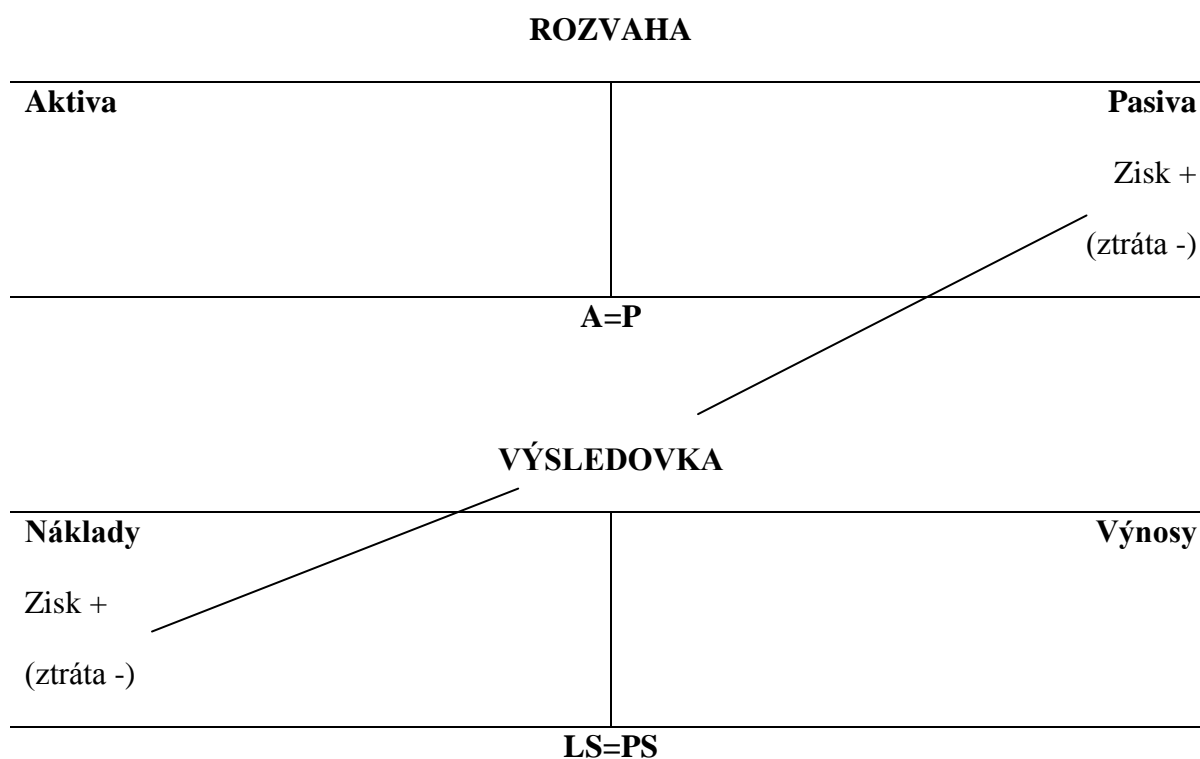
Účetní jednotky mají také stanoveno, od kdy do kdy musí vést účetnictví. Fyzické osoby, které jsou zapsané v obchodním rejstříku, vedou účetnictví ode dne zápisu až do dne výmazu z obchodního rejstříku. V případě, že podnikatelé přesáhli obrat 25 milionů Kč, mají povinnost vést účetnictví až v roce následujícím po roce, kdy se stali účetní jednotkou a jsou povinny vést účetnictví až do roku, ve kterém přestali být účetní jednotkou. Fyzická osoba, která se rozhodla vést účetnictví dobrovolně je povinna jej vést od začátku účetního období, ve kterém se rozhodla, že povede účetnictví až do konce období, ve kterém se rozhodla ukončit vedení účetnictví. V tomto případě, mohou podnikatelé ukončit vedení účetnictví až po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období. (Cardová, 2010)

2.2.2 Základní vymezení účetnictví

Základem účetnictví je bilanční princip neboli rovnice: **AKTIVA=PASIVA**. Tato rovnice musí platit v účetnictví vždy, jejím úkolem je sledovat majetek účetní jednotky ze dvou hledisek. Na straně aktiv sleduje strukturu a výši majetku účetní jednotky. Na straně pasiv jsou evidovány zdroje, z nichž byl tento majetek financován.

„Je třeba uvést, že ani aktiva, ani pasiva nejsou v rámci českých předpisů exaktně definována. Aktiva a pasiva jsou vykazována v rozvaze (bilanci) účetní jednotky.“ (Hruška, 2010, s. 61)

Mezi základní účetní výkazy patří rozvaha, výkaz zisků a ztráty. Rozvaha nám poskytuje základní informace o struktuře majetku (aktivech) a zdrojích účetní jednotky (pasivech). Výkaz zisků a ztráty (výsledovka) poskytuje informace o tom, jakého zisku (ztráty) účetní jednotka dosáhla v daném účetním období. Tento výkaz zachycuje výnosy a náklady za dané účetní období. Rozdíl mezi výnosy a náklady pak představuje zisk (ztrátu). Následující obrázek znázorňuje, jak jsou tyto výkazy mezi sebou propojeny.



Obr. 3 Vazba rozvahy a výsledovky

Zdroj: vlastní zpracování dle literatury (Hruška, 2010, s. 68)

Účetní jednotky musejí zaznamenávat veškeré účetní případy podvojně (na dvou účtech) a souvztažně (na vhodných souvisejících účtech), tyto operace musí být doloženy doklady. Účetní případy se zapisují na účty, kdy každý účet má dvě strany, stranu má dáti (MD) a stranu dal (D), jedna strana zaznamenává přírůstek a druhá úbytek. Pro účetní jednotky, které účtují v soustavě účetnictví, jsou závazné tyto knihy:

- deník,
- hlavní kniha,

- kniha analytických účtů a
- kniha podrozvahových účtů.

Do deníku se zaznamenávají účetní operace související s účetním obdobím podle chronologického pořadí. Hlavní kniha obsahuje syntetické účty, operace jsou zde uspořádány podle věcného hlediska. V knize analytických účtů podrobněji účetní jednotky rozvádějí zápisy hlavní knihy. Účetní zápisy, které se neprovádějí v deníku nebo hlavní knize jsou uvedeny v knize podrozvahových účtů. (Hruška, 2010)

Zákon o účetnictví uznává vedení účetnictví ve zjednodušeném nebo plném rozsahu, v plném rozsahu při použití metod Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) upravených právem Evropského společenství.

Účetnictví v plném rozsahu

Vedení účetnictví v plném rozsahu znamená, že účetní jednotky musí respektovat a postupovat podle všech ustanovení zákona o účetnictví a navazujících právních předpisů. Povinnost vést účetnictví v plném rozsahu mají všechny účetní jednotky, nestanoví-li zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis jinak. (Hruška, 2010)

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

V případech, kdy fyzické osoby nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nebo pokud to stanoví zvláštní zákon. Povinnost ověření účetní závěrky auditorem stanovuje zákon o účetnictví a vztahuje se na akciové společnosti, které za běžné a bezprostředně předcházející účetní období, překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho z následujících kritérií. Ostatní účetní jednotky mají tuto povinnost, pokud dosáhly nebo překročily alespoň dvou z níže uvedených kritérií:

- aktiva v brutto hodnotě celkem více než 40 000 000 Kč,
 - roční úhrn čistého obrátu více než 80 000 000 Kč,
 - průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.
- (Cardová, 2010)

Tento způsob vedení účetnictví znamená pro podnikatele řadu úlev v některých oblastech oproti vedení účetnictví v plném rozsahu. Účetní jednotky:

- mohou účtovat pouze pomocí účtových skupin,
- mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize,
- nemusí používat analytické a podrozvahové účty,

- nemusí oceňovat majetek a závazky ke konci rozvahového dne,
- neoceňují majetek a závazky reálnou hodnotou,
- sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu. (Cardová, 2010)

Účetnictví v plném rozsahu při použití metod Mezinárodních účetních standardů

„Zákon o účetnictví stanovuje (dle Nařízení o aplikaci IAS/IFRS, které přijala Evropská komise v roce 2002) účetním jednotkám emitující cenné papíry registrované na veřejném trhu v rámci Evropské unie účtovat a sestavovat účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), či Mezinárodních účetních standardů (IAS).“ (Hruška, 2010, s. 12)

2.2.3 Účetní závěrka

V současné době tvoří účetní závěrku rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha k účetním výkazům. Příloha může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Před účetní závěrkou je nutno provést účetní uzávěrku, která se skládá z inventarizace, výpočtu daně z příjmů, zaúčtování daňové povinnosti a uzavření účetních knih. Účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni, je důležité rozlišovat řádnou a mimořádnou účetní závěrku. Řádná účetní závěrka je taková, která je vyhotovena jednou ročně, a to k poslednímu dni účetního období. Cílem účetní závěrky je zveřejnění takových informací, které poskytnou uživatelům účetní závěrky přehled o majetku, závazcích, výsledku hospodaření a finanční situaci podniku.

Uživatele účetní závěrky můžeme členit z pohledu přístupu k informacím na:

- interní uživatele – vlastníky podniku, podnikový management
- externí uživatele – investory, banky, dodavatele, odběratele, státní orgány, zaměstnanci, konkurenci a veřejnost. (Kovaníková, 2012)

3 PŘECHOD Z DAŇOVÉ EVIDENCE NA ÚČETNICTVÍ

3.1 Legislativní úprava

Od 1. 1. 2001 je přechod z daňové evidence na vedení účetnictví oddělen z pohledu daňového a účetního. Do konce roku 2000 byl upraven společně z pohledu účetního i daňového samostatným opatřením Ministerstva financí. Z hlediska účetních předpisů je metoda tohoto přechodu uvedena ve vyhlášce č. 472/2003 Sb., novelizující vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Daňové hledisko upravuje zákon o daních z příjmů v příloze číslo 3. (Kadlec a Chalupa, 2006)

3.2 Důvody přechodu

Přechod z daňové evidence na účetnictví není v praxi běžnou každoročně se opakující situací, jsou s ním spojeny daňové dopady na podnikatele, znalost podvojného účetnictví a také náročnější požadavky na technické zabezpečení (např. nový účetní software). Tento přechod je buď daný zákonem, nebo vyplývá z rozhodnutí podnikatelského subjektu. Může se tedy jednat o dobrovolný nebo nedobrovolný přechod. Existuje mnoho okolností, které vedou podnikatele vedoucí daňovou evidenci k rozhodnutí přejít na účetnictví. Těmito důvody mohou být:

- interní požadavky nebo
- externí požadavky.

Interním požadavkem vedoucí podnikatelský subjekt k tomuto rozhodnutí může být skutečnost postrádání důležitých informací, které by vedly k lepší vypovídací schopnosti vykazovaných informací, přehlednosti nebo průkaznosti. Externími subjekty, které požadují přechod na účetnictví, mohou být v praxi uživatelé účetní závěrky, jako věřitelé (banky) či potencionální investoři. Tento požadavek mají nejčastěji banky při projednávání žádosti o poskytnutí úvěru. (Hruška, 2010)

Povinnost přejít na vedení účetnictví z daňové evidence ukládá zákon o účetnictví. Podle zákona o účetnictví musí po splnění určitých podmínek podnikatel přejít na vedení účetnictví. Tato povinnost se týká podnikatelských subjektů, jejichž obrat včetně plnění osvobozených od této daně přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku

25 000 000 Kč. Přejít na účetnictví musí tito podnikatelé od prvního dne následujícího kalendářního roku. Také fyzické osoby, které jsou, jako podnikatelé zapsáni v obchodním rejstříku jsou povinni vést účetnictví a to ode dne zápisu do tohoto rejstříků. V praxi může nastat situace, kdy jsou podnikatele nuceni přejít z daňové evidence na účetnictví v průběhu účetního období. (Dušek, 2008)

Tabulka 1: Přejed z DE na PÚ podle OR

Zápis do obchodního rejstříku	Převod z DE na PÚ		Od kdy se účtuje v PÚ
	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: vlastní zpracování dle literatury (Dušek, 2008, s. 27)

3.3 Postup při přechodu z daňové evidence na účetnictví

3.3.1 Účetní pohled přechodu z daňové evidence na účetnictví

Vyhláška č. 500/2002 Sb., konkrétně § 61b, upravuje z účetního pohledu metodu přechodu z daňové evidence na účetnictví. Podnikatel by měl při přechodu postupovat pomocí základních kroků, kterými jsou:

- zjištění data přechodu
- inventarizace majetku a závazků
- výpočet dodatečných informací (odpis pohledávek, apod.)
- sestavení převodového můstku
- sestavení účtového rozvrhu
- tvorba vnitropodnikových směrnic
- otevření účetních knih
- sestavení počáteční rozvahy (Hruška, 2010)

Provedení inventarizace majetku a závazků

V prvé řadě je třeba, aby podnikatelé zjistili skutečné stavy jednotlivých složek zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků, případně rezerv či oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku. Podobně je tomu u majetku pořizovaného formou finančního

pronájmu s následnou koupí, který nebyl k datu přechodu evidován v daňové evidenci. (Hruška, 2010)

Dále jsou povinni provést zápis o této skutečnosti, skutečný stav porovnat se stavem v daňové evidenci. Případné inventarizační rozdíly se musí srovnat ještě v daňové evidenci, upraví se tedy základ daně podle § 24 a 25 ZDP. Zjištění skutečného stavu majetku a zásob se provede fyzickou inventurou, která spočívá v identifikaci, spočítání nebo zvážení. Stav pohledávek a závazků nelze zjistit fyzickou inventurou, zde přichází na řadu dokladová inventarizace, která se provádí kontrolou objednávek, faktur, obchodních smluv apod. (Pilátová, 2010)

Zásoby, které má podnikatel na skladě při převodu z daňové evidence na účetnictví, se musí zahrnout do základu daně v prvním roce vedení účetnictví. Nejvhodnější je minimalizovat základ daně například prodejem většiny zásob. (Dušek, 2008)

Položky jednotlivého majetku a závazků identifikované na základě provedené inventarizace se ocení v souladu se zásadami uvedenými v § 24 a 25 zákona o účetnictví. Účetní jednotky musejí sestavit pro dlouhodobý hmotný a odepisovaný nehmotný majetek odpisové plán. (Kadlec a Chalupa, 2006)

K oceňování se v účetnictví používá:

- pořizovací cena
- reprodukční pořizovací cena
- vlastní náklady
- jmenovitá hodnota
- tržní hodnota
- čistá prodejní cena (Kovanicová, 2012)

S provedením inventarizace k poslednímu dni zdaňovacího období souvisí i **uzavření daňové evidence**. Uzavření daňové evidence zahrnuje jednak zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku a závazků, následné provedení zápisu o tomto zjištění a v neposlední řadě vyčíslení daňové povinnosti za poslední rok, kdy vedeme daňovou evidenci. (Marková, 2013)

Sestavení převodového můstku

Jak již bylo řečeno součástí přechodu na vedení účetnictví je sestavení převodového můstku. Ačkoliv to žádný předpis nenařizuje, je vhodné jej sestavit, neboť cílem převodového můstku je potvrdit správnost tohoto přechodu, včetně uvedení daňového dopadu. Převodový můstek musí splňovat podmínku, kterou je dodržování základních principů účetnictví. Mezi tyto základní principy účetnictví patří:

- $KS = PS$ majetku a závazků
- počáteční stav nesmí mít účty výsledkové
- vše co je v účetní jednotce se musí promítnout v účetní evidenci
- $A=P$ (Hruška, 2010)

V případě, že vznikne rozdíl mezi počátečními stavy rozvahových účtů, bude tento rozdíl zaúčtován prostřednictvím účtu 491- Účet individuálního podnikatele. Podnikatel má povinnost převodový můstek prokázat počáteční rozvahou a hlavní knihou, zároveň jej může doložit i protokolem převodu s tabulkou všech položek. (Dušek, 2008)

Tabulka 2: Příklad převodového můstku

Číslo	Text	Účet	Základ daně	MD	D
1.	PS Pokladna	211	nemá vliv	70	
2.	Účet v bance	221	nemá vliv	80	
3.	Dlouhodobý majetek	022	nemá vliv	115	
4.	Oprávký k DM	082	nemá vliv		35
5.	Zásoby	132	zvýší ZD	22	
6.	Daňové pohledávky	311	zvýší ZD	30	
7.	Daňové závazky	321	sníží ZD		25

Zdroj: vlastní zpracování dle literatury (Dušek, 2008, s. 40)

Z uvedeného příkladu bude rozdíl mezi stranou MD (317) a DAL (60) vyrovnán účtem 419-Účet individuálního podnikatele částkou 257 na straně DAL. Další skutečností je, že základ daně v tomto případě bude zvýšen o 27 ($22+30-25=27$).

Účet individuálního podnikatele

Tento účet je označován jako pomocný, rozdílový nebo také jako účet vlastního kapitálu podnikatele. Na tomto účtu se zachycují položky, které představují osobní vklady a výběry podnikatele, přijaté dary, může zde být uvedena i ztráta nebo zisk, která se převádí z předcházejícího roku. Součástí jsou i rozdíly které vznikají v důsledku nerovnosti počátečních stavů rozvahových účtu při přechodu na účetnictví. Z těchto skutečností vyplývá, že zůstatek účtu 491 může být aktivní nebo pasivní, standardně bývá pasivní. Aktivní by byl například v případě, že by podnikatel vykazoval ztrátu, která by byla vyšší než jeho vklady. Doporučuje se sestavit k tomuto účtu analytické účty, pro větší přehlednost. (Dušek, 2008)

Při převodu, především u pohledávek a závazků mohou vznikat **haléřové rozdíly**. Tyto rozdíly v součtu za celou účetní jednotku obvykle představují nepodstatnou a účetně nevýznamnou částku. Proto se doporučuje tyto rozdíly nepřenášet z daňové evidence do účetnictví, ale řešit je v rámci daňové evidence průběžně. Po samotném přechodu na účetnictví se doporučuje zamezovat tvorbě těchto rozdílů. (Dušek, 2008)

Sestavení účtového rozvrhu

Povinnost sestavit účtový rozvrh vyplývá z ustanovení základních právních předpisů, které upravují oblast účetnictví. Podkladem sestavení účtového rozvrhu, který je pro každou účetní jednotku jedinečný, je směrná účtová osnova. Účetní jednotky jej sestavují pro každé účetní období, existuje také možnost v průběhu roku tento účtový rozvrh doplňovat. V případě že nedochází ke změně účtového rozvrhu, přebírají podnikatelé účtový rozvrh platný v předcházejícím účetním období. Součástí účtového rozvrhu je přehled syntetických, analytických a podrozvahových účtů, účetních knih, potřebných pro zaúčtování veškerých účetních případů a sestavení účetních výkazů. (Schiffer, 2010)

Tvorba vnitropodnikových směrnic

Každá účetní jednotka musí vést správné, srozumitelné, průkazné a přehledné účetnictví, které zaručuje trvalost účetních záznamů. Z tohoto důvodu vyplývá účetní jednotce zákonná povinnost vytvořit vnitropodnikové směrnice. Sestavení vnitropodnikových směrnic představuje poměrně rozsáhlou a časově náročnou práci. V praxi směrnice nejčastěji vytváří účetní, hlavní ekonomové, auditoři nebo daňoví poradci. Primárním důvodem vytvoření vnitropodnikových směrnic je sestavení nástroje pro zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky a také zlepšení vnitřní i vnější kontroly. (Schiffer, 2010)

Vnitropodnikové směrnice, které vyplývají z právních předpisů, označujeme jako povinné a patří sem například: účtový rozvrh, dlouhodobý majetek a odpisový plán, podpisové záznamy, časové rozlišení nákladů a výnosů, kurzové rozdíly a cizí měny. Druhým typem vnitropodnikových směrnic, jsou ostatní směrnice, které se dají odvodit z legislativy. Ostatní směrnice upravují například oblast inventarizace, oceňování dlouhodobého majetku a zásob, norem přirozených úbytků zásob. (Hruška, 2010)

Otevření účetních knih

Správné otevření účetních knih vyžaduje důsledně provedenou inventarizace, která patří mezi první kroky při přechodu na vedení účetnictví. K prvnímu dni účetního období se počátečními stavy jednotlivých rozvahových účtů rozumí zůstatky položek majetku závazků, rezerv, oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku, zjištěné pečlivě provedenou inventarizací. U finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se neuplatněná část výdajů ke dni předcházejícímu prvnímu dni účetního období, uvede jako počáteční zůstatek účtu nákladů příštích období v účtové skupině 38. (Pilátová, 2010)

Podnikatel si musí při otvírání účetních knih dát pozor na odpisy dlouhodobého majetku, protože suma účetních odpisů neodpovídá dosud uplatněným daňovým odpisům. Účetní odpisy jsou vypočítány na základě nového odpisového plánu majetku. (Cardová, 2010)

Sestavení počáteční rozvahy

Jedním z posledních kroků převodu je sestavení počáteční rozvahy. Počáteční rozvaha navazuje na informace získané z převodového můstku a otevřených účetních knih. Sestavení této rozvahy je důležité věnovat zvýšenou pozornost, protože představuje důležitý dokument účetnictví.

Tabulka 3: Počáteční rozvaha

AKTIVA	Běžné období			PASIVA	Běžné období
	B	K	N		
DM	115	35	80	VK	257
DHM	115	35	80	Účet individuálního podnikatele	257
OA	202		202	CZ	25
Pokladna	70		70	Závazky	25
Účet v bance	80		80		
Zásoby	22		22		
Pohledávky	30		30		
ΣA	317	35	282	ΣP	282

Zdroj: vlastní zpracování dle literatury (Dušek, 2008, s. 41)

3.3.2 Přejed z daňové evidence na účetnictví z hlediska daňových předpisů

Z daňového pohledu je upraven přechod z daňové evidence na účetnictví zákonem o daních z příjmů v § 5 odstavci 8, který odkazuje na použití postupu uvedeného v 3 příloze tohoto zákona. Přechod na vedení účetnictví je většinou spojen s negativními daňovými dopady. Tyto dopady se týkají prvního roku vedení účetnictví, nikoliv posledního roku vedení daňové evidence.

V tomto případě se základ daně zvyšuje o:

- částku zásob,
- částku cenin,
- částku poskytnutých záloh, výjimku tvoří poskytnuté zálohy na hmotný majetek,
- pohledávky a to pouze ty částky, které by byly zdanitelným příjmem.

Zároveň se základ daně snižuje o:

- částku přijatých záloh,
- dluhy, které by byly při úhradě daňovým výdaje

Základ daně se nezvyšuje o hodnotu zásob, které byly vytvořeny vlastní činností u podnikatelů s převážně zemědělskou a lesní výrobou. Za tyto podnikatele považujeme ty, z je-

jichž celkových příjmů tvoří více než 50% příjmy ze zemědělské a lesní výroby. (Pilátová, 2010)

„Jedná-li se o plátce DPH, rozumí se pro účely tohoto postupu:

- hodnotou dluhu hodnota bez DPH, byl-li uplatněn odpočet DPH,
- hodnotou pohledávek hodnota bez DPH, byla-li splněna daňová povinnost na výstupu.“ (Pilátová, 2010, s. 254)

ZDP připouští možnost, aby se poplatník s příjmy podle § 7 ZDP, mohl rozhodnout, zda hodnotu zásob a pohledávek, které evidoval při zahájení vedení účetnictví, zahrne do základu daně jednorázově (v době zahájení vedení účetnictví) nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích. Pokud, ale poplatník v těchto 9 obdobích ukončí, přeruší nebo přejde na paušální výdaje, musí jednorázově dodanit zbývající část. Tato hodnota nemusí být rozložena rovnoměrně, záleží na rozhodnutí poplatníka. (Kadlec a Chalupa, 2006)

3.3.3 Minimalizace daňového dopadu z převodu

„Mezi způsoby, kterými můžeme snížit daňový dopad na co nejmenší možnou míru, lze uvést:

- minimalizovat stav zásob (není podstatné, zda jde o zásoby nakoupené či vlastní, zda jsou zaplacené či nezaplacené), je nutné dodržet jejich optimální provozní stav,
- minimalizovat stav neuhrazených daňových pohledávek – nezapomenout je vymáhat,
- není nutné minimalizovat stav neuhrazených daňových dluhů.“ (Dušek, 2008, s. 39)

3.4 Chyby při převodu

Nejvíce se vyskytující chybou, která vzniká při přechodu z daňové evidence na účetnictví, je skutečnost, že podnikatel nemá dobrou znalost podvojného účetnictví. Všechny strany se musejí rovnat, tedy $MD=DAL$. Další chybou může být účtování na nesprávném účtu, v případě, že tato skutečnost nemá daňový dopad, lze ji rychle a jednoduše opravit. Mezi nedopatření, která se dá také dodatečně a lehce opravit, pokud nemá daňový dopad, patří chybná částka. V praxi se může stát, že účetní jednotka při převodu ocení dlouhodobý hmotný majetek na účtu 022 v zůstatkové ceně, nikoli v pořizovací. Za nejzávažnější chybu považujeme chybu daňovou - poplatník zdaní něco navíc nebo naopak nezdaní vůbec.

Poplatník se pak může dostat do situace, kdy bude muset zaplatit pokutu nebo mu bude vypočtena vyšší daň, tyto situace se řeší jednotlivě případ od případu. (Dušek, 2008)

Chyby ostudné, označovány spíše jako záměrně zkreslené skutečnosti při převodu, by se v praxi neměly vyskytovat vůbec. Mezi tyto chyby patří podle Duška (2008, s. 65):

- Zůstatky účtů neodpovídají inventárním stavům.
- Počáteční stavy účtů v hlavní knize neodpovídají převodovému můstku.
- Není zúčtováno vše, co bylo v obchodním majetku.
- Záměrné vynechání starých neuhrazených pohledávek.
- U pohledávek neplátce DPH účtuje o DPH.
- U pohledávek plátce DPH do daňového převodu zahrnuje hodnotu pohledávek včetně DPH.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 NÁVRH POSTUPU PŘI PŘECHOD Z DAŇOVÉ EVIDENCE NA ÚČETNICTVÍ

4.1 Představení podnikatele X

Předmětem bakalářské práce je přechod z daňové evidence na vedení účetnictví podnikatele X, který si nepřál být jmenován. Podnikatel X je fyzická osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění, konkrétně na základě živnosti řemeslné. Předmětem činnosti podnikatelského subjektu jsou pokrývačské, tesařské a klempířské práce. Podnikatel se snaží tyto práce provádět kvalitně a co nejrychleji, aby docílil co největší spokojenosti zákazníka. Z důvodu rostoucího zájmu o jeho služby, se podnikatelský subjekt rozhodl rozšířit poskytované služby o zednické práce (provádění zednických, kladečských, obkladačských, betonářských prací při výstavbě, rekonstrukcích a opravách objektů), tato živnost mu byla udělena již během roku 2013.

Od začátku svého podnikání vedl podnikatelský subjekt jednoduché účetnictví, od 1. 1. 2004 jej nahradil daňovou evidencí. Rozšíření jeho služeb bude vyžadovat značnou investici do podnikání formou úvěru od banky. Ta, ale vyžaduje od podnikatele X vedení účetnictví a to je tedy hlavním důvodem přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Podnikatelský subjekt se tedy rozhodl koncem roku 2013 dobrovolně přejít na vedení účetnictví, dalším důvodem přechodu je i větší vypovídací schopnost a podrobnější vykazování informací. Práce bude sestavena tak, aby mohl podnikatel přejít na vedení účetnictví k 1. 1. 2014.

Podnikatelskou činnost zaměřenou na pokrývačské, tesařské a klempířské práce zahájil podnikatel 1. 1. 2002. V této době neměl žádné zaměstnance, ale postupně s přibývajícím prací, bylo potřeba přijmout další pracovníky. V současné době zaměstnává 3 zaměstnance na hlavní pracovní poměr. Vedle pokrývačských, tesařských a klempířských prací zajišťuje podnikatel X i jednání s klienty, vedení daňové evidence a administrativu spojenou s podnikáním.

Podnikatel X není zapsaný v obchodním rejstříku, pouze v živnostenském rejstříku, od začátku podnikání je čtvrtletním plátcem DPH.

4.2 Inventarizace majetku a závazků

Po zjištění data přechodu na účetnictví, které je stanoveno na 1. 1. 2014, následuje provedení inventarizace majetku a závazků z údajů daňové evidence a uzavření daňové evidence. Případné rozdíly zjištěné při inventuře musí být srovnány ještě v daňové evidenci.

Inventura, která byla provedena u podnikatele X nevykázala žádné rozdíly oproti skutečnému stavu majetku a závazků. Jednotlivé položky majetku a závazků bude nutno převzít do počátečních stavů rozvahových účtů při otevření účetních knih k datu přechodu. Stavy těchto položek k 31. 12. 2013 jsou uvedeny v následujících kapitolách, podle povahy jednotlivých položek. Inventarizace byla provedena na základě fyzické a dokladové inventury a vycházela z údajů:

- inventárních karet dlouhodobého hmotného majetku,
- skladových karet zásob,
- knihy pohledávek,
- knihy závazků a mzdových listů,
- pokladní knihy a
- bankovních výpisů.

4.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Koncem roku 2013 evidoval podnikatel X ve své evidenci dlouhodobý hmotný majetek, který zahrnuje menší dílnu, 2 dodávky Renault Master a Fiat Ducato, osobní automobil Renault Megane, který používá pro svou podnikatelskou činnost. Veškerý tento majetek je odepisován v souladu se zákonem o daních z příjmu, dlouhodobý hmotný majetek odepisuje podnikatel zrychleně, výjimku tvoří pouze dílna, která je odepisována rovnoměrně po dobu 30 let. Podnikatel bude i v účetnictví pokračovat v daňových odpisech, daňové odpisy se tedy budou rovnat účetním.

V následující tabulce je zachycen veškerý dlouhodobý hmotný majetek, datum jeho zařazení, pořizovací ceny, odpisy pro rok 2013, oprávky a zůstatkové ceny zjištěné k 31. 12. 2013.

Tabulka 4: Stav dlouhodobého majetku k 31. 12. 2013

Majetek	Datum zařazení	PC	Odpisová skupina	Odpis 2013	Oprávky	ZC
Dílna	1. 3. 2007	420 000	5	14 280	90 580	329 420
Renault Master	3. 2. 2008	215 000	2	0	215 000	0
Fiat Ducato	1. 1. 2012	245 000	2	78 400	127 400	117 600
Renault Megane	1. 1. 2011	115 000	2	27 600	87 400	27 600
Celkem	-	995 000	-	-	520 380	474 620

Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace

Pořizovací cena dílny bude převedena na účet **021 – Stavby**, oprávky k dílně a odpis za rok 2013 se převedou na účet **081 – Oprávky ke stavbám**. Součet vstupních cen dodávek a automobilu bude převeden na účet **022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí**, taktéž souhrn odpisů za rok 2013 a opravek bude uveden na účtu **082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí**. Následující tabulka znázorňuje počáteční stav dlouhodobého hmotného majetku, který má být zachycen v účetnictví podnikatele.

Tabulka 5: Počáteční stav DHM v účetnictví

Účet	MD	D
021 – Stavby	420 000	
081 - Oprávky ke stavbám		90 580
022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	575 000	
082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí		429 800

Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace

4.2.2 Drobný hmotný majetek

Podnikatel X také v rámci své daňové evidence vedl karty drobného hmotného majetku, přestože tuto skutečnost zákon o dani z příjmu nevymezuje. Drobný hmotný majetek podnikatel eviduje, aby prokázal, že tento majetek je součástí jeho obchodního majetku a vy-

hnul se problémům s dokazování daňově uznatelných výdajů, které by mohly být spojeny s případnou opravou a údržbou tohoto majetku.

V evidenci drobného hmotného majetku eviduje podnikatelský subjekt drobný hmotný majetek v ocenění od 3 000 Kč do 40 000 Kč, s předpokládanou dobou použitelnosti delší než jeden rok. Jelikož se výše drobného hmotného majetku zahrnuje rovnou do daňově uznatelných výdajů, vytvoří se v účetnictví oprávky ve výši 100% tohoto majetku. Celková pořizovací cena drobného hmotného majetku bude převedena na účet **028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek** v částce **177 454 Kč** a souvztažně se k tomuto majetku vytvoří účet **088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku** rovněž v částce **177 454 Kč** tentokrát s počátečním stavem na straně Dal. Seznam dlouhodobého hmotného majetku a údaje o pořizovacích cenách jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 6: Seznam drobného hmotného majetku

Název	Počet ks	PC za ks (bez DPH)	Cena celkem
Akumulátorový vrtací šroubovák	3	3 279	9 837
Hliníkové žebříky	3	5 230	15 690
Kovový pracovní stůl	3	7 668	23 004
Mobilní telefon Samsung	1	7 390	7 390
Notebook HP	1	16 995	19 995
Ruční benzínová řezačka Lumag	1	16 990	16 990
Sekací kladivo	1	12 290	12 290
Skříň na nářadí UNIVERSAL	2	8 603	17 206
Soustruh na dřevo DB	1	21 753	21 753
Stolní vrtačka PBD	2	8 799	17 598
Tiskárna Canon PIXMA	1	4 442	4 442
Úhlová bruska Bosch	2	3 455	6 910
Vrtací kladivo pneumatické Bosh	1	4 349	4 349
Celkem	X	X	177 454

Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace

4.2.3 Zásoby

Pro evidenci zásob v daňové evidenci užíval podnikatel X skladové karty. Podnikatel se snaží v rámci svých možností nakupovat zásoby, tak aby většina byla spotřebována ihned. Tím se snaží zamezit velkému množství materiálu na skladě. To může být pro podnikatele výhodou, protože s přechodem z daňové evidence na účetnictví souvisí zvýšení základu daně o hodnotu zásob. Ke dni 31. 12. 2013 byla provedena inventarizace, při které bylo zjištěno, že fyzický stav zásob odpovídá jejich evidenčnímu stavu. Zásoby podnikatelský subjekt oceňuje pořizovací cenou a zároveň se rozhodl, že o nich bude účtovat způsobem A. V níže uvedené tabulce je celkový stav zásob, který měl k 31. 12. 2013 podnikatel na skladě. Celková pořizovací cena zásob 27 525 Kč bude převedena na účet **112 – Materiál na skladě**. O částku **27 525 Kč** bude nutné zvýšit základ daně v roce, ve kterém zahájí podnikatel vedení účetnictví, tedy v roce 2014.

Tabulka 7: Seznam zásob

Název	Množství	Pořizovací cena
Difuzní trojvrstvá hydroizolace	210 m ²	13 650
Lepicí páska Diflflex Thermo	2 ks	934
Střešní bitumenový šindel GUTTATEC BEAVER	56 m ²	8 885
IKO klasické šindele Superglass 3	24 m ²	3 720
Lanová svorka DIN	4 ks	33
Lano	10 m	303
Celkem	X	27 525

Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace

4.2.4 Peněžní prostředky v pokladně

Jelikož podnikatel X neobchoduje se zahraničím, vede pouze pokladnu v českých korunách, proto nebude potřeba analytického členění pokladny. Na základě fyzické inventury peněžních prostředků v pokladně, která byla provedena k 31. 12. 2013, byl zjištěn konečný stav korunové pokladny **98 765 Kč**. Tento stav je shodný se stavem v peněžním deníku, proto nebude potřeba upravovat základ daně z příjmů fyzických osob. Pro účtování o skutečnostech v korunové pokladně bude podnikateli sloužit účet **211 – Pokladna**.

4.2.5 Běžný účet

Ke své podnikatelské činnosti má zřízený podnikatel jeden běžný účet, který je vedený stejně jako pokladna v českých korunách, tudíž nebude potřeba jeho analytického členění. Prostřednictvím bankovního účtu je uskutečňován platební styk s odběrateli, dodavateli, úřady a dalšími institucemi. Na základě dokladové inventury bankovního účtu nebyl zjištěn žádný inventarizační rozdíl, tato operace nebude mít vliv na základ daně. K zaznamenávání transakcí na běžném účtu bude podnikatel využívat syntetický účet **221 - Bankovní účet**, jehož zůstatek činí **206 040 Kč**.

4.2.6 Pohledávky

Podnikatel v rámci své daňové evidence vedl knihu pohledávek, ve které eviduje celkem čtyři pohledávky z obchodních vztahů se splatností v lednu 2014. V níže uvedené tabulce je přehled vydaných faktur. Celková částka pohledávek **293 909 Kč** bude převedena na účet **311 – Odběratelé**. A o částku **242 900 Kč**, která představuje hodnotu pohledávek bez DPH, bude zvýšen základ daně v příštím roce.

Tabulka 8: Přehled vydaných faktur

Číslo faktury	Základ daně	DPH	Celkem s DPH
13608	178 500	37 485	215 985
13699	25 700	5 397	31 097
13713	7 900	1 659	9 559
13725	30 800	6 468	37 268
Celkem	242 900	51 009	293 909

Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace

Jak již bylo řečeno, podnikatel je čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty. Za poslední čtvrtletí roku 2013 evidoval nadměrný odpočet ve výši **4 716 Kč**, tato částka bude pro potřeby účetnictví převedena na účet **343 – Daň z přidané hodnoty** s počátečním stavem na MD.

4.2.7 Závazky

Podnikatel X v rámci daňové evidence vedl řádnou evidenci závazků prostřednictvím knihy závazků. Tyto závazky evidoval podrobně z hlediska věřitelů a doby jejich splatnosti. Předmětem inventárního přezkoumání byly závazky z obchodních vztahů, závazky vůči zaměstnancům a správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně, další skupinu závazků tvoří daňové závazky. Největší položku závazků podnikatele tvoří závazky vůči dodavatelům, které jsou splatné v lednu 2014. Celková hodnota závazků **155 001 Kč** bude převedena na účet **321 - Dodavatelé**. Jednotlivé přijaté faktury jsou zachyceny v následující tabulce.

Tabulka 9: Přehled přijatých faktur

Číslo faktury	Základ daně	DPH	Celkem s DPH
13449	1 700	357	2 057
13450	28 200	5 922	34 122
13455	4 200	882	5 082
13468	65 200	13 692	78 892
13472	7 600	1 596	9 196
13477	21 200	4 452	25 652
Celkem	128 100	26 901	155 001

Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace

Na účet **331 – Zaměstnanci** bude převedena částka **40 326 Kč**, která představuje závazek z titulu nevyplacených mezd zaměstnancům za měsíc prosinec. Z titulu pracovních vztahů vzniká podnikateli závazek ke správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně. Tyto závazky budou účtovány na účtu **336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění**, podnikatel se rozhodl tento účet analyticky rozčlenit na čtyři účty podle toho, zda se jedná o zdravotní pojištění či sociální zabezpečení hrazené zaměstnanci nebo zaměstnavatelem.

336.100 – Sociální zabezpečení – zaměstnavatel	12 390 Kč
336.200 – Zdravotní pojištění – zaměstnavatel	4 461 Kč
336.300 – Sociální zabezpečení – zaměstnanci	3 222 Kč
336.400 – Zdravotní pojištění – zaměstnanci	2 232 Kč

Účet **342 – Ostatní přímé daně** bude podnikatel využívat pro účtování daně z příjmů zaměstnanců. Za měsíc prosinec mu vznikl závazek zaplatit zálohu na daň ze závislé činnosti ve výši **3 780 Kč**. Tato částka bude počátečním stavem na syntetickém účtu 342 – Ostatní přímé daně.

Jelikož podnikatel využívá ke své podnikatelské činnosti silniční motorová vozidla, vzniká mu podle zákona o dani silniční odvádět za tyto vozidla silniční daň. V průběhu roku 2013 platil zálohy na tuto daň. Podnikateli podle daňového přiznání k silniční dani za rok 2013 vznikl nedoplatek k této dani ve výši **510 Kč**. Tato skutečnost bude v účetnictví zachycena jako závazek a to na účtu **345 - Ostatní daně a poplatky**.

4.2.8 Uzavření daňové evidence

V předchozí části práce byla provedena inventarizace, která neprokázala žádné rozdíly oproti skutečnému stavu. Dalším krokem uzavření daňové evidence podnikatele, je vyčíslení daňové povinnosti za rok 2013 a sestavení daňového přiznání.

Pro výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 ZDP slouží Tabulka 10: Výkaz příjmů a výdajů za rok 2013, ve které jsou uvedeny veškeré příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Hlavní položku příjmů podnikatele tvoří jednoznačně příjmy z prodeje výrobků a služeb. Tyto příjmy plynou podnikateli z provádění klempířských, pokrývačských a tesařských prací, dále také ze služeb spojených s projektovou dokumentací.

Nejvýznamnější položku výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů tvoří jednoznačně položka nákup materiálu. Do této položky se zahrnuje nákup veškerých střešních krytin, izolací, šindelů a řada dalšího materiálu potřebného k provádění podnikatelské činnosti. Další větší položkou výdajů je provozní režie, ve které zachycuje podnikatel veškeré výdaje spojené s provozem dílny, údržbou automobilů, jsou zde zaznamenány také výdaje na pohonné hmoty.

Tabulka 10: Výkaz příjmů a výdajů za rok 2013

Výkaz příjmů a výdajů za rok 2013	
Příjmy podle § 7 ZDP	
Prodej výrobků a služeb	5 682 102
Ostatní příjmy	235 526
Příjmy celkem	5 917 628
Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	
Nákup materiálu	3 223 170
Nákup drobného hmotného majetku	32 451
Mzdy zaměstnanců	395 600
Zdravotní pojištění a sociální zabezpečení	207 872
Provozní režie	985 458
Výdaje celkem	4 844 551

Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace

Z předchozí tabulky, lze vyčíslit dílčí základ daně podnikatele X. Dílčí základ daně podle § 7 se vypočte jako rozdíl mezi celkovými příjmy, které jsou předmětem daně a celkovými výdaji souvisejícími s těmito příjmy.

$$\mathbf{DZD \text{ § 7} = 5\,917\,628 \text{ Kč} - 4\,844\,551 \text{ Kč} = 1\,073\,077 \text{ Kč}}$$

Podle zákona o dani z příjmů lze provést úpravy, které zvyšují nebo snižují rozdíl mezi příjmy a výdaji. U podnikatele, který vede daňovou evidenci, může jít o celou řadu výdajů, u nichž základním předpokladem pro jejich uplatnění není nutný výdej peněžních prostředků. Dílčí základ daně se snižuje o tzv. daňově uznatelné náklady, nebo naopak zvyšuje o daňově neuznatelné náklady.

V případě podnikatele X se dílčí základ daně upraví následovně:

- úpravy zvyšující dílčí základ daně 0 Kč
- úpravy snižující dílčí základ daně 120 280 Kč

Mezi položky, které snižují rozdíl mezi příjmy a výdaji podnikatele X patří odpisy hmotného majetku, které činí 120 280 Kč.

$$\text{Po úpravě bude } \mathbf{DZD \text{ § 7} = 1\,073\,077 - 120\,280 = 952\,797 \text{ Kč}}$$

Další část výpočtu vychází ze skutečnosti, že podnikatel během roku 2013 poskytl dvakrát bezpříspěvkové dárcovství krve, zaplatil příspěvky na penzijní připojištění v celkové výši 17 236 Kč a na soukromé životní pojištění v částce 16 000 Kč. Pro výpočet daně z příjmu je dále důležité, že podnikatel uplatňuje slevu na poplatníka a manželku, která pobírá rodičovský příspěvek v celkové výši 51 000 Kč za rok. Rovněž má podnikatel nárok na daňové zvýhodnění na dvě vyživované děti. Dílčí základ daně se dále snižuje o nezdanitelné části základu daně:

Tabulka 11: Výpočet daňové povinnosti

DZD § 7	952 797 Kč
Nezdanitelné části ZD § 15 ZDP	
– bezpříspěvkové dárcovství krve (2 000 Kč * 2)	4 000 Kč
– příspěvek na penzijní připojištění (17 236 Kč - 12 000 Kč)	5 236 Kč
– pojistné na soukromé životní pojištění (16 000 Kč ale max. 12 000 Kč)	12 000 Kč
Nezdanitelné části ZD celkem	21 236 Kč
ZD snížený o nezdanitelné části ZD (952 797 Kč - 21 236 Kč)	931 561 Kč
ZD zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	931 500 Kč
Daň podle § 16 ZDP (15% * 931 500 Kč)	139 725 Kč
Uplatnění slev na dani	
– sleva na poplatníka	24 840 Kč
– sleva na manželku	24 840 Kč
Daň po uplatnění slev (139 725 Kč - 24 840 Kč - 24 840 Kč)	90 045 Kč
Daňové zvýhodnění na dvě děti (2 * 13 404 Kč)	26 808 Kč
Daň po uplatnění daňového zvýhodnění na děti (90 045 Kč - 26 808 Kč)	63 237 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace

Daňová povinnost podnikatele za rok 2013 byla vypočítána na 63 237 Kč. Jelikož daňové přiznání nezpracovává daňový poradce, má podnikatel povinnost podat daňové přiznání do 1. 4. 2014.

4.3 Sestavení převodového můstku

Aby bylo možné doložit převod majetku a závazků do účetních knih je potřeba sestavit převodový můstek. Pro sestavení převodového můstku bylo využito informací zjištěných provedením inventarizace majetku a závazků podnikatele X. Konečné stavy jednotlivých položek majetku a závazků, jsou převedeny jako počáteční zůstatky rozvahových účtů. V níže uvedeném převodovém můstku jsou uvedeny jednotlivé položky majetku a závazků a je zde také znázorněn jejich dopad na základ daně v období, ve kterém je zahájeno vedení účetnictví.

Tabulka 12: Převodový můstek

Položka	Číslo účtu	Dopad na základ daně	MD	D
Stavby	021	neovlivní	420 000	
SMV	022	neovlivní	575 000	
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	028	neovlivní	177 454	
Oprávky ke stavbám	081	neovlivní		90 580
Oprávky k SMV	082	neovlivní		429 800
Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku	088	neovlivní		177 454
Materiál na skladě	112	zvýší	27 525	
Pokladna	211	neovlivní	98 765	
Bankovní účet	221	neovlivní	206 040	
Odběratelé - bez DPH	311	zvýší	242 900	
Odběratelé – DPH	311	neovlivní	51 009	
Dodavatelé - bez DPH	321	sníží		128 100
Dodavatelé – DPH	321	neovlivní		26 901
Zaměstnanci	331	sníží		40 326
Sociální zabezpečení - zaměstnavatel	336.100	sníží		12 390
Zdravotní pojištění - zaměstnavatel	336.200	sníží		4 461
Sociální zabezpečení - zaměstnanci	336.300	sníží		3 222
Zdravotní pojištění - zaměstnanci	336.400	sníží		2 232
Ostatní přímé daně	342	sníží		3 780
Daň z přidané hodnoty	343	neovlivní	4 716	
Ostatní daně a poplatky	345	sníží		510
Celkem			1 803 409	919 756

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.1 Účet individuálního podnikatele

Účet individuálního podnikatele slouží v případě přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví k vyrovnání rozdílů, které vznikají jako důsledek nerovnosti počátečních stavů aktivních účtů a pasivních účtů. Tento účet vyjadřuje vlastní zdroje podnikatele.

Z uvedeného převodového můstku bude rozdíl mezi stranou MD (1 803 409 Kč) a DAL (919 756 Kč) vyrovnán účtem **419-Účet individuálního podnikatele**, tak aby se strana MD rovnala straně D.

419 – Účet individuálního podnikatele:

- počáteční stav aktivních účtů 1 803 409 Kč
- počáteční stav pasivních účtů 919 756 Kč

Rozdíl mezi těmito počátečními stavy představuje částku **883 653 Kč**, která bude zaúčtována na straně Dal účtu 419. Tento zůstatek představuje výši vlastního vkladu, který podnikatel X vložil do svého podnikání. Zároveň nemá tento zůstatek vliv na daňový základ. Další skutečností, která vyplývá z převodového můstku je dopad na základ daně za rok 2014. Základ daně bude muset být zvýšen o částku $75\,404\text{ Kč} = 270\,425\text{ Kč} - 195\,021\text{ Kč}$.

4.4 Sestavení účtového rozvrhu

Povinnost sestavit účtový rozvrh, vyplývá účetní jednotce ze zákona o účetnictví. Podkladem pro sestavení účtového rozvrhu podnikatele X, byla směrná účtová osnova, která je součástí vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Účtový rozvrh tvoří jak syntetické, tak analytické účty, potřebné pro zaúčtování všech účetních případů podnikatelského subjektu. Podnikatel X bude tento účtový rozvrh doplňovat o další účty podle jeho aktuální potřeby. Celý účtový rozvrh podnikatele X je uveden v příloze č. 1.

4.5 Tvorba vnitropodnikových směrnic

Další povinností, kterou ukládá zákon o účetnictví podnikateli při přechodu na vedení účetnictví je vytvoření vnitropodnikových směrnic. Tyto vnitropodnikové směrnice zajistí podnikatelskému subjektu jednotný metodický postup. Sestavení vnitropodnikových směrnic představuje celkem rozsáhlou a časově náročnou práci, proto nebude tato oblast předmětem praktické části bakalářské práce. Podnikatel X se totiž rozhodl, že mu vnitropodnikové směrnice vytvoří daňový poradce. Stejně jako v případě směrného účtového rozvrhu,

je potřeba vnitropodnikové směrnice pravidelně aktualizovat, jak pro potřeby podnikatele, tak i pro případy legislativních změn.

4.6 Otevření účetních knih

Nezbytným krokem při přechodu z daňové evidence na účetnictví je otevření účetních knih k prvnímu dni účetního období. Počátečními stavy jednotlivých položek majetku a závazků se rozumí převedené konečné stavy těchto položek zjištěných při inventarizaci. Otevření počátečních stavů se provádí podvojným zápisem pomocí účtu **701 – Počáteční účet rozvažný**. Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole rozdíl mezi počátečními stavy aktivních účtů a pasivních účtů (883 653 Kč) bude zachycen na účtu **491 – Účet individuálního podnikatele**. Následující tabulka znázorňuje otevření účetních knih k 1. 1. 2014.

Tabulka 13: Otevření účetních knih

Č.	Obsah účetního případu	Částka	MD	D
1.	Zaúčtování PS – Stavby	420 000 Kč	021	701
2.	Zaúčtování PS - Oprávky ke stavbám	90 580 Kč	701	081
3.	Zaúčtování PS – SMV	575 000 Kč	022	701
4.	Zaúčtování PS - Oprávky k SMV	429 800 Kč	701	082
5.	Zaúčtování PS - Drobný dlouhodobý hmotný majetek	177 454 Kč	028	701
6.	Zaúčtování PS - Oprávky k DDHM	177 454 Kč	701	088
7.	Zaúčtování PS - Materiál na skladě	27 525 Kč	112	701
8.	Zaúčtování PS – Pokladna	98 765 Kč	211	701
9.	Zaúčtování PS - Bankovní účet	206 040 Kč	221	701
10.	Zaúčtování PS – Odběratelé	293 909 Kč	311	701
11.	Zaúčtování PS - Daň z přidané hodnoty	4 716 Kč	343	701
12.	Zaúčtování PS – Dodavatelé	155 001 Kč	701	321
13.	Zaúčtování PS – Zaměstnanci	40 326 Kč	701	331
14.	Zaúčtování PS - Sociální zabezpečení - zaměstnavatel	12 390 Kč	701	336.100
15.	Zaúčtování PS - Zdravotní pojištění - zaměstnavatel	4 461 Kč	701	336.200
16.	Zaúčtování PS - Sociální zabezpečení - zaměstnanci	3 222 Kč	701	336.300
17.	Zaúčtování PS - Zdravotní pojištění - zaměstnanci	2 232 Kč	701	336.400
18.	Zaúčtování PS - Ostatní přímé daně	3 780 Kč	701	342
19.	Zaúčtování PS - Ostatní daně a poplatky	510 Kč	701	345
20.	Zaúčtování PS - Účet individuálního podnikatele	883 653 Kč	701	419

Zdroj: vlastní zpracování

4.7 Sestavení počáteční rozvahy

Mezi jeden z posledních kroků, který je podnikatel povinen provést, je sestavení počáteční rozvahy k 1. 1. 2014. Pro sestavení této rozvahy bylo použito informací získaných při otevření účetních knih. Zahajovací rozvaha byla sestavena ve zjednodušené formě a obsahuje veškeré položky majetků a závazků podnikatele. Následující počáteční rozvaha znázorňuje, že byla zajištěna správnost přechodu z daňové evidence na účetnictví, strana Aktiv se rovná straně Pasiv.

Tabulka 14: Počáteční rozvaha Aktiva

Název položky	Bruto	Korekce	Netto
Aktiva celkem	1 803 409	697 834	1 105 575
Dlouhodobý hmotný majetek	1 172 454	697 834	474 620
Stavby	420 000	90 580	329 420
Samostatné movité věci	575 000	429 800	145 200
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	177 454	177 454	0
Oběžná aktiva	630 955	0	630 955
Zásoby	27 525	0	27 525
Materiál	27 525	0	27 525
Krátkodobé pohledávky	298 625	0	298 625
Pohledávky z obchodních vztahů	293 909	0	293 909
Stát - daňové pohledávky	4 716	0	4 716
Krátkodobý finanční majetek	304 805	0	304 805
Peníze	98 765	0	98 765
Účty v bankách	206 040	0	206 040

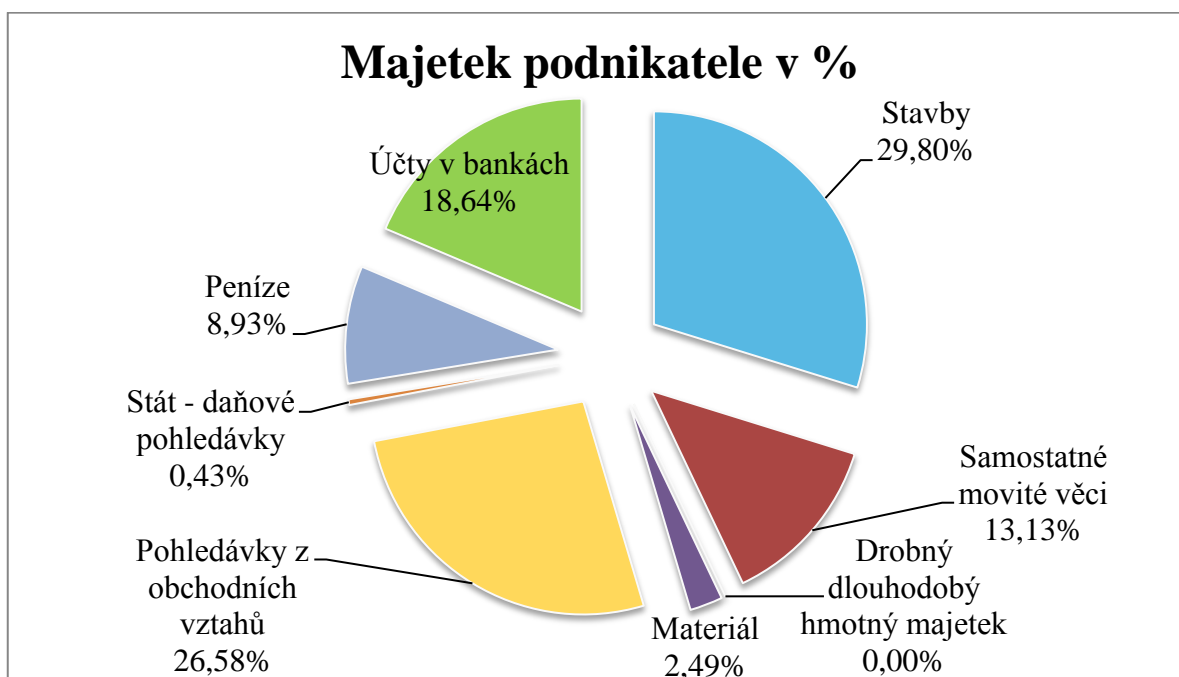
Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 15: Počáteční rozvaha Pasiva

Název položky	Částka
Pasiva celkem	1 105 575
Vlastní kapitál	883 653
Účet individuálního podnikatele	883 653
Cizí zdroje	221 922
Závazky z obchodních vztahů	155 001
Závazky k zaměstnancům	40 326
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	22 305
Stát - daňové závazky a dotace	4 290

Zdroj: vlastní zpracování

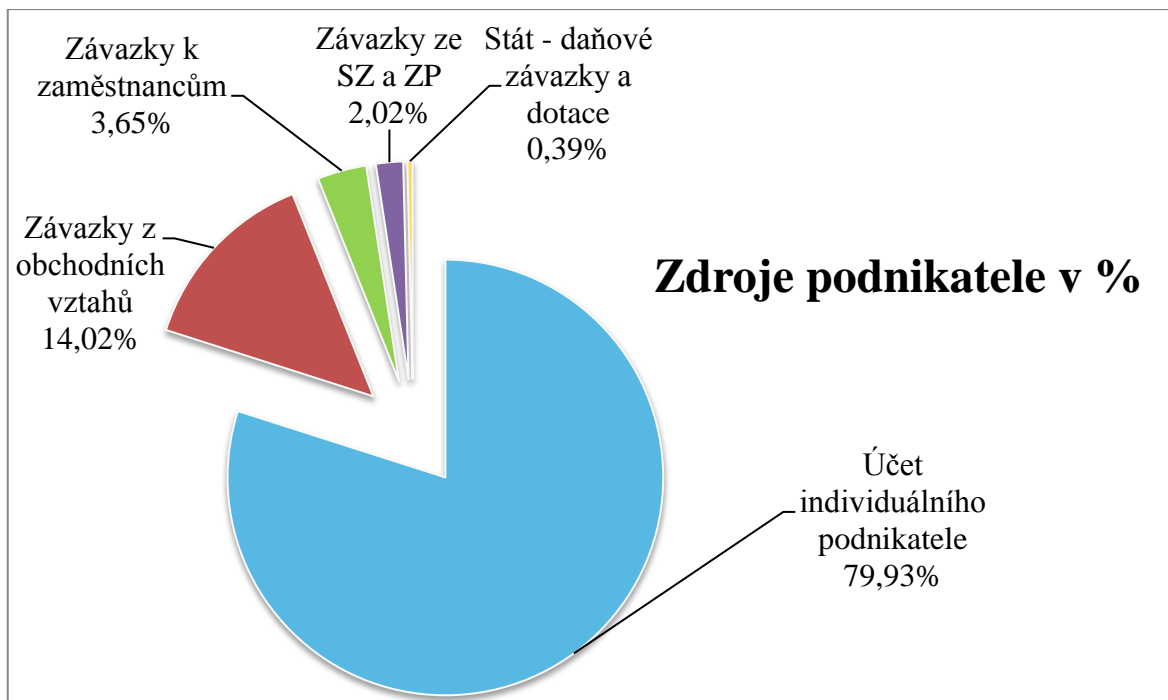
Následující graf znázorňuje majetek podnikatele na začátku roku 2014 vyjádřený v procentech. Z grafu je patrné, že největší položku aktiv tvoří stavby (budova dílny), druhou největší položkou jsou pohledávky z obchodních vztahů, které tvoří téměř 27% z celkových aktiv. Také zůstatek na běžném účtu podnikatele je poměrně vysoký, není tedy divu, že podíl běžného účtu z celkového majetku podnikatele je téměř 19%. Daňové pohledávky tvoří necelých 5 000 Kč z celkové sumy aktiv 1 105 575 Kč, procento podílu na celkovém majetku je tedy zanedbatelné.



Obr. 4 Majetek podnikatele v %

Zdroj: vlastní zpracování

Největším zdrojem krytí majetku podnikatele X je jednoznačně účet individuálního podnikatele, který představuje vklad podnikatele. Tento účet tvoří téměř 80% celkových pasiv, zároveň se jedná o jedinou položku vlastního kapitálu. Další významnou položku tvoří závazky z obchodních vztahů, které se pohybují okolo 14%. Z níže uvedeného grafu je patrné, cizí zdroje tvoří necelých 20 % celkových pasiv. Podnikatel využívá ke své podnikatelské činnosti z 80 % vlastní prostředky pro financování svého majetku.



Obr. 5 Zdroje podnikatele v %

Zdroj: vlastní zpracování

5 ANALÝZA DOPADŮ PŘEVODU NA PODNIKATELE X

S přechodem z daňové evidence na vedení účetnictví souvisí i povinné úpravy základu daně z příjmů. Jelikož při vedení daňové evidence se základ daně z příjmů vypočte jako rozdíl mezi celkovými příjmy a výdaji, kdežto s vedením účetnictví je spojen výpočet základu daně z příjmů jako rozdíl mezi celkovými výnosy a náklady. Podnikatel, který vede daňovou evidenci, zdaňuje pouze to, co dostane skutečně zapláceno, zatímco při vedení účetnictví musí zdanit i ty částky, které se mu odběratel zavázal zaplatit. Proto má tento podstatný rozdíl dopad na zdanění.

Výpočet daňové povinnosti podnikatele v případě, kdy vedl daňovou evidenci, je znázorněn a vyčíslen v předchozí kapitole. V následujících letech, kdy povede podnikatel účetnictví, bude postupovat pro účely výpočtu daňové povinnosti podle níže uvedeného postupu.

Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti při vedení účetnictví

Výpočet základu daně
Výnosy za zdaňovací období
- Náklady za zdaňovací období
= Hospodářský výsledek před zdaněním
+ Položky zvyšující výsledek hospodaření
- Položky snižující výsledek hospodaření
= ZD před úpravou
- Odčitatelné položky
- Nezdánitelné části ZD
= ZD po úpravě
Zaokrouhlený ZD na celé stovky dolů
* sazba daně
= Daň
- Slevy na dani podle § 35 ZDP
= Daň po slevě
- Zaplacené zálohy na daň z příjmů
= Daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování

Dopad spojený s přechodem na základ daně v posledním roce vedení daňové evidence. Daňová povinnost za rok 2013 vypočtena v předchozí kapitole zůstane beze změny a to ve výši **63 237 Kč**. Daňový dopad bude mít vliv na zdaňovací období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, tedy na rok 2014. Podnikatel, se také může rozhodnout rozložit tento

daňový dopad do více let. Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví se nesestavuje žádné mimořádné daňové priznání, vše se vypořádá v běžném daňovém priznání.

Jak již bylo uvedeno v teoretické části této práce, přechod z daňové evidence je mnohdy spojen s negativními dopady na základ daně z příjmů.

Základ daně se při přechodu zvyšuje o hodnotu:

- zásob a cenin (zaplacených i nezaplacených),
- poskytnutých záloh,
- pohledávek (bez DPH), které by při úhradě v daňové evidenci byly zdanitelným příjmem. (Pilátová, 2010)

Dále se základ daně snižuje o hodnotu:

- přijatých záloh,
- dluhů (bez DPH), které by byly při úhradě daňově uznatelným výdajem. (Pilátová, 2010)

Teoreticky může nastat i situace, že by podnikatel neevidoval žádné zásoby, pohledávky nebo závazky. V takovém případě by byl dopad na základ daně z příjmů nulový, taková situace je v praxi, ale málo pravděpodobná. Protože v dnešní době využívá většina podnikatelů možnosti odložené platby využitím tzv. obchodních úvěrů a vyskytuje se také málo podnikatelů, kteří by neměli vůbec žádný materiál či zboží.

Položky, které základ daně z příjmů v roce 2014 zvýší nebo naopak sníží, jsem uvedla již v kapitole 4.3 v tabulce převodového můstku, samostatně jsou pak znázorněny v následujících dvou tabulkách.

Podnikatel X evidoval na konci roku 2013 jako položky zvyšující základ daně zásoby a pohledávky z obchodních vztahů. Jednotlivé částky a účty jsou uvedeny v níže uvedené tabulce číslo 15.

Zákon o daních z příjmů umožňuje podnikateli, který přechází z daňové evidence na vedení účetnictví tento daňový dopad snížit tím, že dodanění zásob a pohledávek může libovolně rozložit do 9 zdaňovacích období. Ovšem za podmínky, že v těchto 9 zdaňovacích obdobích neukončí, nepřeruší činnost nebo nepřejde na paušální výdaje. V opačném případě by musel provést jednorázové dodanění zbývajících částí. (Dušek a Sedláček, 2013)

Podnikatel X si tedy může sám určit, jakou částku z celkových položek zvyšujících základ daně uplatní v následujících 9 obdobích.

Tabulka 17: Položky zvyšující základ daně

Položky zvyšující základ daně		
Účet	Text	Částka
112	Zásoby	27 525 Kč
311	Odběratelé	242 900 Kč
Celkem		270 425 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Položky, které obsahuje níže uvedená tabulka, budou naopak základ daně z příjmů za rok 2014 snižovat. Mezi položky snižující základ daně z příjmů patří pouze závazky, protože podnikatel X nevidoval žádné přijaté zálohy na konci roku 2013. Největší položkou v této skupině jsou závazky vůči dodavatelům, ale v hodnotě bez DPH. Dále sem patří závazky vůči státu (především ostatní přímé daně) a závazky z titulu neuhrazených mezd zaměstnancům. Ovšem závazky z titulu pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění mohou snižovat základ daně pouze v případě, že budou uhrazeny nejpozději do konce měsíce následujícím po uplynutí zdaňovacího období, tedy do 31. ledna 2014.

Tabulka 18: Položky snižující základ daně

Položky snižující základ daně		
Účet	Text	Částka
321	Dodavatelé	128 100 Kč
331	Zaměstnanci	40 326 Kč
336.100	Sociální zabezpečení - zaměstnavatel	12 390 Kč
336.200	Zdravotní pojištění - zaměstnavatel	4 461 Kč
336.300	Sociální zabezpečení - zaměstnanci	3 222 Kč
336.400	Zdravotní pojištění - zaměstnanci	2 232 Kč
342	Ostatní přímé daně	3 780
345	Ostatní daně a poplatky	510 Kč
Celkem		195 021 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož v současné době nelze vyčíslit základ daně z příjmů a výslednou daňovou povinnost podnikatele X za rok 2014, není možné stanovit přesný daňový dopad spojený s tímto přechodem.

V případě, že by se podnikatel rozhodl jednorázově zahrnout dopad způsobený přechodem z daňové evidence na účetnictví, byl by základ daně z příjmů v roce 2014 podnikatele X upraven o následující částky:

- položky zvyšující základ daně celkem **270 425 Kč**
- položky snižující základ daně celkem **195 021 Kč**

V tomto případě by musel být vypočtený základ daně za rok 2014 zvýšen o částku $(270\,425 - 195\,021) = 75\,404$ Kč. I když tato částka není zas tak vysoká doporučila bych podnikateli rozložit hodnotu pohledávek a zásob do více zdaňovacích období. Každý podnikatel se snaží zaplatit na daních co nejméně a využít vydělané peníze spíše na investice do svého podnikání.

6 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

Podnikatel X se snažil na konci roku 2013 prodat co nejvíce nevyužitého materiálu, ale zbylý materiál, který eviduje na skladě, již nemůže z provozních důvodů prodat. Tudíž minimalizace zásob v tomto případě nepřichází v úvahu. Podnikateli se podařilo částečně minimalizovat stav pohledávek. V listopadu roku 2013 evidoval 7 pohledávek se splatností do ledna 2014 a na konci prosince pouze 4 tyto pohledávky. Aby byl daňový dopad způsobený přechodem na vedení účetnictví, co nejmenší doporučila bych podnikateli X níže uvedené řešení. Ke **zmírnění daňového dopadu** využijí možnosti rozložit hodnotu pohledávek a zásob do 9 zdaňovacích období, jak připouští příloha 3 ZDP. Položky snižující základ daně musí podnikatel uplatnit již v prvním zdaňovacím období. Proto bych v tomto případě podnikateli navrhla následující způsob rozložení zásob a pohledávek.

1. rok vedení účetnictví (2014)

V roce 2014 musí podnikatel od základu daně odečíst částku 195 021 Kč (součet všech závazků podnikatele), dále bych mu doporučila, aby zároveň přičetl k základu daně rovněž částku 195 021 Kč (část hodnoty zásob a pohledávek podnikatele). V takovém případě by podnikatel dosáhl **nulového daňového dopadu** z přechodu na vedení účetnictví v roce 2014.

2. - 9. rok vedení účetnictví (2015-2022)

V následujících 8 letech navrhuji podnikateli X rozložit zbývající hodnotu zásob a neuhrazených pohledávek (270 425 Kč – 195 021 Kč = **75 404 Kč**) rovnoměrně. Při rozložení hodnoty zásob a pohledávek je nutné brát v potaz ekonomickou situaci podnikatele. Tu hodnotím v současné době jako velmi příznivou, jelikož podnikateli přibývají zakázky a také zůstatek na účtu individuálního podnikatele je vysoký (883 653 Kč). Tento účet zachycuje jednak vklady podnikatele a různé dary, ale jsou na něj v průběhu podnikání převáděny zisky případně ztráty za předchozí období. Částku 75 404 Kč, která představuje zbývající část zásob a pohledávek, doporučuji rozložit podle následující tabulky.

Tabulka 19: Rozložení zásob a pohledávek

Rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Částka zvyšující ZD	9 425,5	9 425,5	9 425,5	9 425,5	9 425,5	9 425,5	9 425,5	9 425,5

Zdroj: vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, v případě jednorázového zahrnutí dopadu z přechodu na vedení účetnictví by byl základ daně pro rok 2014 zvýšen o částku 75 404 Kč. Přestože tato částka není zas tak vysoká doporučila bych podnikateli rozložit hodnotu pohledávek a zásob do více zdaňovacích období. Jelikož skoro každý podnikatel se snaží zaplatit na daních co nejméně a využít vydělané peníze spíše na investice a rozvoj svého podnikání.

Varianta rozložení hodnoty zásob a pohledávek do 9 zdaňovacích období se jeví pro podnikatele jako nejvýhodnější. V prvním roce vedení účetnictví by byl daňový dopad z přechodu nulový a v následujících 8 letech by byl daňový základ zvýšen vždy o částku 9 425,5 Kč. Také riziko jednorázového dodanění zbývající hodnoty pohledávek a zásob v případě ukončení či přerušování činnosti u podnikatele X s největší pravděpodobností nehrozí, protože bez problému podniká od roku 2004 a hodlá rozšířit oblast svého podnikání. Podnikatel také nemá povinnost rozložit hodnotu pohledávek a zásob rovnoměrně. Například kdyby se v roce 2019 zvyšovala sazba daně z příjmů, může se rozhodnout, že o zbývající částku 47 127,5 Kč zvýší základ daně již v roce 2018.

7 NEDODRŽENÍ DAŇOVÝCH POVINNOSTÍ PŘI PŘECHODU

Každá fyzická osoba, která vede daňovou evidenci, si musí dát pozor, zda ji nevznikla povinnost přejít na vedení účetnictví. V případě vzniku této povinnosti musí dodržet zákonem stanovený postup přechodu mezi daňovou evidencí a účetnictvím. V praxi existuje řada případů nesprávného postupu přechodu, většinou se jedná o nesprávnou úpravu základu daně. Podnikatelé si často podrobně nenastudují zákony, přílohy k těmto zákonům a vyhlášky, které souvisejí s tímto přechodem. Nebo si naopak vyloží znění zákona špatně a proto postup přechodu provedou nesprávně.

Daňová správa sleduje tyto postupy a v případě vzniku chyb musí být zpětně dodaněny. V případě, že došlo k nedodržení daňových povinností při přechodu ať již z nepozornosti podnikatele nebo dokonce úmyslného pokusu snížení daňové povinnosti, vyměří daňová správa penále. Pokud daňová správa zjistí, že podnikatel nesprávně stanovil základ daně, upozorní jej na tuto skutečnost a požaduje vysvětlení vzniklých chyb, jejich opravu a dodatečné zaplacení daně.

Součástí této práce bude i konkrétní případ špatného postupu, který vznikl v minulosti a byl projednáván až Nejvyšším správním soudem. Jedná se o případ přechodu z jednoduchého účetnictví na vedení podvojného účetnictví. Jednoduché účetnictví bylo sice od roku 2004 nahrazeno daňovou evidencí, ale úpravy základu daně při přechodu na podvojně účetnictví byly stejné. Tento případ, který se týkal nesprávného postupu přechodu na podvojně účetnictví, byl vyřešen teprve před pár lety, proto jsem se rozhodla ho zahrnout do své práce.

Nejvyšší správní soud řešil v říjnu roku 2008 případ, kdy podal daňový subjekt (provozovatelka lékárny) kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu. Jedná se o běžný postup, protože v případě že je daňový subjekt nespokojen s rozhodnutím finančního úřadu může podat kasační stížnost ke krajskému soudu. V případě že tento krajský soud rozhodne v neprospěch daňového subjektu, může si podat odvolání k Nejvyššímu správnímu soudu, jehož rozhodnutí je pak konečné. (Nejvyšší správní soud, 2003-2010)

V tomto případě šlo o nesprávný postup přechodu, kdy provozovatelka lékárny vedla do 31. 12. 2003 jednoduché účetnictví a k 1. 1. 2004 přešla na vedení podvojného účetnictví. K 31. 12. 2003 evidovala provozovatelka lékárny poskytnuté zálohy na dodávku léčiv v celkové výši 3 800 000 Kč, o které je podle přílohy č. 3 ZDP povinna zvýšit svůj základ daně v prvním roce vedení podvojného účetnictví. Ale při podání daňového přiznání k dani

z příjmů za zdaňovací období 2004 provozovatelka lékárny nezvýšila základ daně o hodnotu poskytnutých záloh, čímž nedodržela daňovou povinnost. (Nejvyšší správní soud, 2003-2010)

Dne 6. 2. 2007 byla zahájena daňová kontrola finančním úřadem v Opavě a výsledkem této kontroly bylo zjištění, že provozovatelka lékárny musí svůj základ daně zvýšit o celkovou částku 3 802 750 Kč. Důvodem tohoto zvýšení bylo podle finančního úřadu nedodržení postupů v souladu s bodem 1 přílohy 3 ZDP. Příslušný finanční úřad doměřil provozovatelce lékárny daň ve výši 1 216 000 Kč. (Nejvyšší správní soud, 2003-2010)

Proti tomuto rozhodnutí podala provozovatelka lékárny stížnost u Krajskému soudu v Ostravě. Namítala, že podle ZDP mohla zahrnout poskytnuté zálohy do základu daně buď jednorázově, nebo postupně po dobu 5 následujících zdaňovacích období (v období tohoto přechodu se jednalo pouze o 5 zdaňovacích období, dnes je možnost rozložit zvýšení ZD do 9 zdaňovacích období). Podle provozovatelky lékárny jsou poskytnuté zálohy v podstatně jistou formou pohledávek. Protože při poskytnutí záloh máme pohledávku za dodavatelem, který nám za ně dluží například zboží. Ale v příloze č. 3 ZDP je uvedeno, že se ZD zvyšuje o pohledávky, které by byly při úhradě zdanitelným příjmem. Tuto stížnost Krajský soud v Ostravě zamítl, ale z jiného důvodu než byl uveden finančním úřadem. Podle krajského soudu má provozovatelka lékárny pravdu v tom, že podle ní je poskytnutá záloha chápána jako pohledávka. S doměřením daně souhlasil krajský soud z důvodu, že pohledávky je nutno zahrnout do základu daně v následujících zdaňovacích obdobích, ve kterém je vedeno účetnictví. To ale podle krajského soudu provozovatelka lékárny nedodržela, protože v prvním roce vedení podvojného účetnictví nezahrnula žádnou část poskytnutých záloh do ZD a neprojevila tak relevantním způsobem vůli postupovat podle § 23 odst. 14 ZDP. (Nejvyšší správní soud, 2003-2010)

Samozřejmě i s tímto rozhodnutím nebyla provozovatelka lékárny spokojena a podala proto proti rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě kasační stížnost Nejvyššímu správnímu soudu. Ve své stížnosti uvedla provozovatelka lékárny, že Krajský soud v Ostravě provedl své rozhodnutí na základě právního názoru, který nebyl původním důvodem pro doměření daňové povinnosti. Dále se ve své kasační stížnosti brojila proti výkladu krajského soudu, podle kterého je nutno výraz „postupně“ (uvedený v § 23 ZDP) chápat tak, že je možné zvyšovat ZD pouze rovnoměrně o 1/5 z celkové hodnoty pohledávek v každém z 5 následujících zdaňovacích období. Podle provozovatelky lékárny výraz „postupně“ naopak znamená možnost navýšit ZD kdykoliv v průběhu pěti následujících zdaňovacích období o

libovolnou část hodnoty pohledávek, pokud celková hodnota navýšení ZD dosáhne 100% hodnoty pohledávek. Znění ZDP účinném do 31. 12. 2003 obsahovalo formulaci „rovnoměrně po 5 následujících zdaňovacích období“, ale po novele ZDP od 1. 1. 2004 se tato formulace změnila na „postupně po dobu 5 následujících zdaňovacích období“. V dalším bodu této stížnosti provozovatelka lékárny namítala, že projevila dostatečně svou vůli postupovat při přechodu na vedení účetnictví podle § 23 odst. 14 ZDP. (Nejvyšší správní soud, 2003-2010)

Konečné rozhodnutí v celé této záležitosti bylo tedy na Nejvyšším správním soudu. Ten postupně přezkoumal všechny skutečnosti, hlediska a právní názory. Nejvyšší správní soud došel nakonec k závěru, že rozhodnutí o doměření daně je správné. V tomto rozhodnutí dal za pravdu zjištění finančního úřadu v Opavě, podle kterého nelze v tomto případě považovat poskytnuté zálohy za pohledávky. Z tohoto důvodu nelze na poskytnuté zálohy aplikovat rozložení daňového dopadu při přechodu na podvojně účetnictví podle § 23 odst. 14 ZDP. Podle Nejvyššího správního soudu nijak nesouvisí skutečnost, že v účetnictví jsou poskytnuté zálohy účtovány jako krátkodobé pohledávky s jejich charakterem z hlediska ZDP. Dále podle Nejvyššího správního soudu posoudil krajský soud nesprávně právní otázku týkající se toho, zda v případě poskytnutých záloh na dodávku zboží je možno uplatnit postup podle již zmíněného § 23 odst. 14 ZDP a umožnit tak zvyšovat ZD postupně. (Nejvyšší správní soud, 2003-2010)

V tomto případě se jednalo o jednoznačné pochybení provozovatelky lékárny, která ve zdaňovacím roce 2004 nezvýšila ZD o hodnotu poskytnutých záloh. Lze konstatovat, že v tomto případě špatné pochopení zákona vedlo k velmi významné chybě při přechodu na vedení podvojněho účetnictví. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bylo bez pochyby správné.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo navrhnout podnikatelskému subjektu, který si nepřál být jmenován, vhodný postup přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Nejprve bylo zapotřebí nastudovat a sepsat teoretické poznatky důležité k pochopení dané problematiky. Teoretickou část této práce jsem proto věnovala jak teorii samotné daňové evidence, tak oblasti vedení účetnictví, abych nastínila rozdíly mezi těmito evidencemi. Dále jsem se pak v další části teoretické práce snažila popsat „návod“ k přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví.

Po nastudování odborných publikací a příslušných zákonů jsem v praktické části navrhla podnikateli X postup přechodu na vedení účetnictví z daňové evidence. Ráda bych zmínila, že podnikatel opravdu začátkem roku 2014 přešel na vedení účetnictví. Hlavním důvodem přechodu podnikatele na vedení účetnictví byl požadavek banky, u které si podnikatel žádal o úvěr z důvodu plánovaného rozšíření poskytovaných služeb. Dalším důvodem přechodu jsou i podrobnější a spolehlivější informace o hospodaření podnikatelského subjektu. Protože mezi hlavní úkoly účetnictví patří věrné a poctivé zobrazení hospodářských skutečností podnikatelského subjektu.

V praktické části jsem postupně vypracovala jednotlivé kroky nutné pro správný přechod na vedení účetnictví. Prvním krokem byla správně provedená inventarizace majetku a závazků podnikatele, uzavření daňové evidence a s ní související vyčíslení daňové povinnosti za rok 2013. Dále jsem vypracovala převodový můstek, který má zajistit správnost tohoto přechodu, včetně uvedení daňového dopadu. Dalšími kroky bylo vytvoření účtového rozvrhu, který je uveden v příloze této práce, sestavení zahajovací rozvahy a otevření účetních knih.

Způsob zjišťování základu daně v daňové evidenci je zcela odlišný od výpočtu základu daně při vedení účetnictví, z tohoto důvodu jsou s přechodem spojeny daňové dopady. Daňový dopad jsem vypočítala podle ustanovení přílohy číslo 3 zákona o daních z příjmů. V případě jednorázového zahrnutí dopadu z přechodu by musel podnikatel navýšit základ daně v roce 2014 o 75 404 Kč. Proto jsem navrhla, aby podnikatel rozložil hodnotu zásob a pohledávek do 9 zdaňovacích období. V prvním roce vedení účetnictví, tedy v roce 2014 by byl daňový dopad z přechodu nulový a v letech 2015-2022 by musel podnikatel svůj daňový základ zvýšit vždy o částku 9 425,5 Kč.

Poslední část této práce jsem věnovala případu nedodržení daňových povinností při přechodu. Jednalo se sice o přechod ještě z jednoduchého účetnictví na podvojný účetnictví, ale tento případ byl vyřešen teprve před pár lety. Konečné rozhodnutí o tomto přechodu musel řešit dokonce až Nejvyšší správní soud.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola van a Marnix SCHELLEKENS, 2012. *European tax handbook*. Amsterdam: IBFD. 974 s. ISBN 978-90-8722-134-8.

CARDOVÁ, Zdenka, 2010. *Daňová evidence a účetnictví individuálního podnikatele*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 158 s. ISBN 978-80-7357-502-1.

ČESKO, 2012. Zákon č. 89/2012 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník. In: Sběrka zákonů [online]. Částka 33 [cit. 2014-03-15]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/?path=/portal/obcan/>

DUŠEK, Jiří, 2008. *Převod daňové evidence na vedení účetnictví: [podle právního stavu k 1. 1. 2008]*. 6. vyd. Praha: Grada. 127 s. ISBN 978-80-247-2387-7.

DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK, 2013. *Daňová evidence podnikatelů 2013*. 10. vyd. Praha: Grada. 136 s. ISBN 978-80-247-4624-1.

HRUŠKA, Vladimír, 2010. *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: VOX. 250 s. ISBN 978-80-86324-85-2.

KADLEC, Jiří a Rostislav CHALUPA, 2006. *Převod daňové evidence na vedení účetnictví: komentář a příklady, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb.* 1. vyd. Olomouc: ANAG. 175 s. ISBN 80-7263-327-9.

KOVANICOVÁ, Dana, 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Polygon. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

MÁČE, Miroslav, 2013. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada. 551 s. ISBN 978-80-247-4574-9.

MARKOVÁ, Hana, 2013. *Daňové zákony 2013 – úplná znění platná k 1. 1. 2013*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4643-2.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, ©2003-2010. *Rozsudek jménem republiky* [online]. ©2003-2010 [cit. 2014-04-10]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0104_5Afs_0800_8964e3f3_a22e_427e_be47_e5c54ae0f7d8_prevedeno.pdf

PILÁTOVÁ, Jana, 2010. *Daňová evidence: komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ: daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitostí, sociální pojištění, zdravotní pojištění*. 6. vyd. Olomouc: Anag. 319 s. ISBN 978-80-7263-586-3.

SCHIFFER, Vladimír, 2010. *Správně vedené účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer. 274 s. ISBN 978-80-7357-575-5.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DE	Daňová evidence
DM	Dlouhodobý majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
DZD	Dílčí základ daně
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
MD	Má dáti
OR	Obchodní rejstřík
PÚ	Podvojně účetnictví
SMV	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Struktura daňové evidence podnikatele	14
Obr. 2 Struktura majetku podnikatele	17
Obr. 3 Vazba rozvahy a výsledovky	21
Obr. 4 Majetek podnikatele v %	48
Obr. 5 Zdroje podnikatele v %	49

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Přejchod z DE na PÚ podle OR.....	25
Tabulka 2: Příklad převodového můstku	27
Tabulka 3: Počáteční rozvaha	30
Tabulka 4: Stav dlouhodobého majetku k 31. 12. 2013	36
Tabulka 5: Počáteční stav DHM v účetnictví	36
Tabulka 6: Seznam drobného hmotného majetku	37
Tabulka 7: Seznam zásob	38
Tabulka 8: Přehled vydaných faktur	39
Tabulka 9: Přehled přijatých faktur	40
Tabulka 10: Výkaz příjmů a výdajů za rok 2013	42
Tabulka 11: Výpočet daňové povinnosti	43
Tabulka 12: Převodový můstek	44
Tabulka 13: Otevření účetních knih	46
Tabulka 14: Počáteční rozvaha Aktiva	47
Tabulka 15: Počáteční rozvaha Pasiva	48
Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti při vedení účetnictví	50

Tabulka 17: Položky zvyšující základ daně 52

Tabulka 18: Položky snižující základ daně 52

Tabulka 19: Rozložení zásob a pohledávek 54

SEZNAM PŘÍLOH

P I Účtový rozvrh podnikatele X

PŘÍLOHA P I: ÚČTOVÝ ROZVRH PODNIKATELE X

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

013 – Software

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 – Stavby

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný

031 – Pozemky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

041 - Pořízený dlouhodobý nehmotný majetek

042 – Pořízený dlouhodobý hmotný majetek

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

073 – Oprávky k softwaru

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 – Oprávky ke stavbám

082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravná položka k dlouhodobému majetku

091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku

092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

11 – Materiál

111 – Pořízení materiálu

112 – Materiál na skladě

119 – Materiál na cestě

13 – Zboží

131 – Pořízení zboží

132 – Zboží na skladě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

151 – Poskytnuté zálohy na materiál

153 – Poskytnuté zálohy na zboží

19 – Opravná položka k zásobám

191 – Opravná položka k materiálu

196 – Opravná položka ke zboží

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

21 – Peníze

211 – Pokladna

213 – Ceniny

22 – Účty v bankách

221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé bankovní úvěry

231 – Krátkodobé bankovní úvěry

26 – Převody mezi finančními účty

261 – Peníze na cestě

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 – Odběratelé

314 – Poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé

315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky

321 – Dodavatelé

324 – Přijaté provozní zálohy

325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 – Zaměstnanci

333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům

335 – Pohledávky za zaměstnanci

336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

336.100 – Sociální zabezpečení – zaměstnavatel

336.200 – Zdravotní pojištění – zaměstnavatel

336.300 – Sociální zabezpečení – zaměstnanci

336.400 – Zdravotní pojištění – zaměstnanci

34 – Zúčtování daní a dotací

341 – Daň z příjmů

342 – Ostatní přímé daně

343 – Daň z přidané hodnoty

343.100 – Daň z přidané hodnoty na vstupu snížená sazba 15%

343.200 – Daň z přidané hodnoty na vstupu základní sazba 21%

343.300 – Daň z přidané hodnoty na výstupu snížená sazba 15%

343.400 – Daň z přidané hodnoty na výstupu základní sazba 21%

345 – Ostatní daně a poplatky

37 Jiné pohledávky a závazky

378 – Jiné pohledávky

379 – Jiné závazky

38 – Přejídné účty aktiv a pasiv

381 – Náklady příštích období

383 – Výdaje příštích období

384 – Výnosy příštích období

385 – Příjmy příštích období

388 – Dohadné účty aktivní

389 – Dohadné účty pasivní

39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

391 – Opravná položka k pohledávkám

395 – Vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

43 – Výsledek hospodaření

431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 – Rezervy

451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů

46 – Dlouhodobé bankovní úvěry

461 – Bankovní úvěry

47 – Dlouhodobé závazky

475 – Dlouhodobé přijaté zálohy

479 – Ostatní dlouhodobé závazky

49 – Individuální podnikatel

491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálu

502 – Spotřeba energie

503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 – Prodané zboží

51 – Služby

511 – Opravy a udržování

512 – Cestovné

513 – Náklady na reprezentaci

518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady

524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění

525 – Ostatní sociální a zdravotní pojištění

526 – Sociální náklady individuálního podnikatele

527 – Zákonné sociální náklady

528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

531 – Daň silniční

532 – Daň z nemovitosti

538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

542 – Prodaný materiál

543 – Dary

544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

545 – Ostatní pokuty a penále

546 – Odpis pohledávky

548 – Ostatní provozní náklady

549 – Manka a škody z provozní činnosti

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů

558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní oblasti

559 – Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní oblasti

56 – Finanční náklady

562 – Úroky

568 – Ostatní finanční náklady

569 – Manka a škody na finančním majetku

58 – Mimořádné náklady

582 – Škody

588 – Ostatní mimořádné náklady

59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná

593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná

595 – Dodatečné odvody daně z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

602 – Tržby z prodeje služeb

603 – Tržby za zboží

62 – Aktivace

621 – Aktivace materiálu a zboží

622 – Aktivace vnitropodnikových služeb

64 – Jiné provozní výnosy

641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

642 – Tržby z prodeje materiálu

644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

646 – Výnosy z odepsaných pohledávek

648 – Ostatní provozní výnosy

66 – Finanční výnosy

662 – Úroky

668 – Ostatní finanční výnosy

68 – Mimořádné výnosy

688 – Ostatní mimořádné výnosy

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

70 – Účty rozvažné

701 – Počáteční účet rozvažný

702 – Konečný účet rozvažný

71 – Účet zisků a ztrát

710 – Účet zisků a ztrát