

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

**Rozdíl v účtování zásob v daňové evidenci a
v účetnictví, včetně dopadu na výsledek
hospodaření**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Ester HOUSKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Věra MINAŘÍKOVÁ, Ph.D.**

Znojmo, 2011

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem Bakalářskou práci na téma „Rozdíl v účtování zásob v daňové evidenci a v účetnictví, včetně dopadu na výsledek hospodaření“ vypracovala samostatně dle pokynů vedoucí bakalářské práce a uvedla jsem veškeré použité zdroje, ze kterých jsem čerpala.

V Hrušovanech nad Jevišovkou dne 29. dubna 2010


Ester Housková

Poděkování

Chtěla bych poděkovat své vedoucí bakalářské práce, Ing. Věře Minaříkové Ph.D., za pomoc při vypracování mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat mé rodině za trpělivost a podporu.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor **Ester HOUSKOVÁ**
Bakalářský studijní program Ekonomika a management
Obor Účetnictví a finanční řízení podniku

Název: **Rozdíl v účtování zásob v daňové evidenci a
v účetnictví, včetně dopadu na výsledek hospodaření**

Název (v angličtině): **The difference in accounting for stock in the tax records and accounting,
including the impact on profit**

Zásady pro vypracování:

1. Stanovení konkrétního cíle a konzultace s vedoucím bakalářské práce.
2. Shrnutí a studium odborné literatury z oblasti účetnictví a daní. Volba vhodné literatury týkající se především účtování a způsobů evidence zásob.
3. Získání informací o zásobách od podnikatelů: fyzické osoby - vedoucí daňovou evidenci, právnické osoby - vedoucí účetnictví.
4. Průběžné konzultace o již dosažených výsledcích s vedoucím bakalářské práce.
5. Cílem práce je srovnání a dopad na hospodářský výsledek dvou podnikatelů - fyzických osob, jestliže jeden vede daňovou evidenci a druhý účetnictví. Jedná se o stejný předmět činnosti - nákup ojetých dopravních prostředků z jiného členského státu.

Rozsah práce: 40


Seznam odborné literatury:

1. BENDA, V., TOMÍČEK, M. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2006. 264 s. ISBN 80-7273-131-9.
2. KADLEC, J., CIALUPA, R. Převod daňové evidence na vedení účetnictví. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. 175 s. ISBN 80-7263-327-9.
3. LOUŠA, F. *Zásoby. komplexní průvodce účetnictvím a oceňováním*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 172 s. ISBN 978-80-247-2117-0.
4. SEIDLÁČEK, J. Daňová evidence podnikatelů 2010. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 128 s. ISBN 978-80-247-3198-8.
5. VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3426-2.
6. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
7. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Datum zadání bakalářské práce: červen 2010

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2011




Ester HOUSKOVÁ
autorka


Ing. Věra MINAŘÍKOVÁ, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce


Prof. PhDr. Kamil FUCIS, C.Sc.
rektor VŠE Znojmo

Abstrakt

Tématem bakalářské práce je „Rozdíl v účtování zásob v daňové evidenci a v účetnictví, včetně dopadu na výsledek hospodaření“. Úvodní část seznamuje se základními formami evidence podnikatelské činnosti – daňovou evidencí a účetnictvím a jejich stručnou charakteristikou. Druhá část je zaměřena na základní rozdělení, oceňování, pořízení, inventarizaci a způsoby evidence zásob v daňové evidenci a účtování zásob v účetnictví. Závěrečná část se zaměřuje na přechod z daňové evidence na účetnictví především z hlediska zásob, včetně dopadu na výsledek hospodaření. V praktické části jsou uvedeny rozdíly v evidenci a účtování zásob v jednotlivých formách, dále pak přechod z daňové evidence na účetnictví a následné dopady do výsledku hospodaření především z pohledu zásob.

Klíčová slova: daňová evidence, účetnictví, zásoby.

Abstract

The topic of my Bachelor paper is „The difference in stock accounting within the tax records and accounting records, including the impact on trading income results“. The introductory part introduces the basic methods of business activity records – the tax records and accountancy records together with their brief characteristics. The second part is aimed at the basic division, pricing, acquisition, stock-taking as well as stock record methods within the tax records and stock accounting within accounting records. The final part explains the transition from the tax records to the accounting records, particularly in terms of stock, including the impact on trading income results. The differences in the record keeping and stock accounting in their individual methods are described in the practical part of my paper, together with the transition from the tax records to the accounting records and its subsequent impact on the trading income results, primarily in terms of stock.

Key words: tax records, accountancy records, stock

Obsah:

Úvod	9
Cíl práce a metodika.....	10
1 Způsoby vedení evidence podnikatelské činnosti.....	11
1.1 Základní rozdíly mezi daňovou evidencí a účetnictvím	11
1.2 Daňová evidence.....	11
1.2.1 Právní rámec daňové evidence	11
1.2.2 Předmět daňové evidence	11
1.2.3 Kdo vede daňovou evidenci.....	12
1.2.4 Cíl daňové evidence.....	13
1.2.5 Obsah a forma daňové evidence	13
1.2.6 Evidence příjmů a výdajů	14
1.2.7 Daňová evidence majetku a závazků	16
1.3 Účetnictví.....	19
1.3.1 Právní rámec a regulace účetnictví	19
1.3.2 Význam a funkce účetnictví	20
1.3.3 Kdo je povinen vést účetnictví.....	21
1.3.4 Cíl účetnictví.....	21
1.3.5 Základní prvky účetnictví	22
1.3.6 Podstata účetnictví	23
2 Zásoby, jejich charakteristika a členění	27
2.1 Vymezení pojmu zásoby, druhy zásob	27
2.2 Oceňování zásob	28
2.2.1 Oceňování zásob při pořízení	28
2.2.2 Oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách	30
2.2.3 Oceňování skaldových zásob.....	30
2.3 Pořízení zásob	31
2.3.1 Pořízení zásob nákupem	31
2.3.2 Pořízení zboží ze zahraničí	31
2.3.3 Pořízení zásob vlastní výrobou	32
2.4 Inventarizace zásob.....	33
2.5 Způsoby účtování zásob v účetnictví.....	34
2.5.1 Účtování zboží	36
2.5.2 Účtování materiálu.....	41
2.5.3 Účtování zásob vlastní výroby.....	41

2.6	Evidence zásob v daňové evidenci	43
2.7	Přechod z daňové evidence na účetnictví	45
2.7.1	Postup při přechodu z daňové evidence na účetnictví z pohledu zásob	46
3	Rozdíly v evidenci zásob z praktického pohledu.....	47
3.1	Uplatnění zvláštního režimu	47
3.1.1	Pořízení zboží v daňové evidenci	47
3.1.2	Následný prodej zboží	48
3.1.3	Dopad do výsledku hospodaření v daňové evidenci.....	49
3.1.4	Dopad do výsledku hospodaření v účetnictví.....	49
3.2	Srovnání daňové evidence a účetnictví.....	50
3.2.1	Sestavení hospodářského výsledku v daňové evidenci.....	53
3.2.2	Sestavení hospodářského výsledku v účetnictví.....	53
3.3	Přechod z daňové evidence na účetnictví z hlediska zásob	56
	Závěr	60
	Seznam použité literatury	62
	Právní předpisy	63
	Seznam tabulek a obrázků	64
	Seznam příkladů	65
	Přílohy.....	66

Úvod

V úvodu mé bakalářské práce upozorňuji na možné formy zaznamenávání podnikatelské činnosti. Dva základní druhy evidence podnikatelské činnosti jsou „Daňová evidence“ a „Účetnictví“. Tyto popisuji v první kapitole této práce. Mou snahou je alespoň nastínit základní problematiku daňové evidence a uceleného informačního systému, kterým správně vedené účetnictví bezesporu je. Ale legislativa České republiky je natolik rozmanitá a obsahuje velké množství výjimek a omezení, že pojmout danou problematiku komplexně je takřka nemožné. Proto se zaměřuji na vymezení základních pojmů, především evidenci zásob v daňové evidenci a účtování zásob v účetnictví.

Daňová evidence nahrazuje jednoduché účetnictví, které bylo zrušeno k 1. 1. 2004 novelou zákona o účetnictví. Výhodou daňové evidence je její nižší administrativní náročnost v porovnání s účetnictvím. Daňová evidence slouží primárně ke zjištění základu daně a je již méně využitelná pro potřeby řízení firmy. Je upravena v § 7b zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Účetnictví vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a jeho úkolem mimo jiné je, věrně a poctivě zobrazovat stav a pohyb majetku v jeho různých podobách.

V druhé části se zaměřuji na základní charakteristiku zásob. Zásoby jsou složkou oběžného majetku jak podnikatele – fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci, tak i účetní jednotky. Zásoby jsou velice důležitou složkou bez které si lze podnikání jen velmi těžko představit. Zásoby se vyskytují nejen v podnicích zabývajících se výrobní činností, ale i v mnoha dalších sférách ekonomické činnosti. Problematika zásob se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Při oceňování zásob se vychází z pravidel popsanych v Českém účetním standardu č. 015 Zásoby, ve znění pozdějších předpisů. Oba uvedené legislativní dokumenty jsou směrodatné jak pro účetnictví, tak i pro daňovou evidenci.

V závěru teoretické části popisuji přechod z daňové evidence na vedení účetnictví především z pohledu zásob. Právní úpravu přechodu řeší § 61b vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Cíl práce a metodika

Cílem mé bakalářské práce je srovnání vedení daňové evidence a účetnictví z pohledu zásob. Prvním dílčím cílem bude poznání principů jednotlivých forem evidence podnikatelské činnosti, a seznámení s jejich strukturou. Dále pak základní poznatky popsaných forem evidence podnikatelské činnosti rozšířím o základní operace týkající se zásob. Seznámení se se základními druhy zásob, jejich oceňováním, pořizováním a inventarizací bude nezbytné pro aplikaci modelových situací v praktické části.

Druhým dílčím cílem pak bude vymezení základních pojmů zásob, jejich charakteristika a členění. V kapitole nazvané Zásoby se zaměřím především na zásoby zboží a to jak v účetnictví, tak v daňové evidenci a základní postupy evidence a účtování o jejich pořízení a výdeji. V účetnictví těmito základními postupy jsou způsob A a způsob B. Stručně pak popíšu účtování materiálu vyznačující se stejnými prvky jako účtování zboží. Neposlední dílčí skupinou zásob jsou zásoby vlastní výroby. Ty popíšu jen velmi okrajově, neboť se nimi v praktické části nebudu zabývat. V daňové evidenci zákon o daních z příjmů přímo nestanoví povinnost vést skladovou evidenci zásob. Na praktickém příkladu ale ukážu téměř nezbytnou nutnost vedení evidence zásob na skladních kartách. Bez této evidence by nebylo možno zjistit a prokázat skutečný stav zásob a o případné rozdíly pak upravit základ daně.

V závěrečné části kapitoly nazvané Zásoby stručně popíšu postup při přechodu z daňové evidence na účetnictví a především značné zatížení daňového základu z důvodu velkých skladových zásob. Dále pak možnou optimalizaci daňového základu v roce převodu.

V praktické části pak použiji teoretické poznatky a prostřednictvím modelové situace pořízení zboží v daňové evidenci a té samé situace při vedení účetnictví demonstruji základní odlišnosti při použití jednotlivých forem z hlediska zásob a z toho plynoucí diametrálně odlišné výsledky hospodaření, tj. v daňové evidenci ztráta a v účetnictví zisk.

Bakalářská práce se tedy skládá ze tří dílčích částí. Pro první dvě, které jsou věnovány především teoretické části, bude využita odborná literatura pojednávající o daňové evidenci, účetnictví a zásobách. Veškeré zdroje jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V praktické části využiji vlastních zkušeností a znalostí o vedení daňové evidence a účetnictví a aplikuji je na tři různé modelové situace.

1 Způsoby vedení evidence podnikatelské činnosti

Daňová evidence – je upravena zákonem o daních z příjmů. Musí ji vést ty fyzické osoby, které dosahují příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (např. živnostníci, advokáti, daňoví poradci, umělci) a nejsou účetní jednotkou.

Účetnictví – je upraveno zákonem o účetnictví. Účetnictví vedou právnické osoby (např. obchodní společnosti – akciové, s ručením omezeným, veřejné, komanditní) a fyzické osoby, které se staly účetní jednotkou. [Štohl, 2008a, s. 7]

1.1 Základní rozdíly mezi daňovou evidencí a účetnictvím

Daňová evidence slouží zejména ke zjištění správné výše základu daně z příjmů, zatímco účetnictví poskytuje mnohem komplexnější pohled na hospodaření firmy.

Hospodářský výsledek (základ daně) se zjišťuje:

- v daňové evidenci jako rozdíl mezi příjmy a výdaji,
- v účetnictví jako rozdíl mezi výnosy a náklady.

1.2 Daňová evidence

1.2.1 Právní rámec daňové evidence

Daňová evidence si klade za cíl poskytnout údaje potřebné ke zjištění základu daně z příjmů. Je určena pro ty subjekty, které nejsou účetními jednotkami ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [Sedláček, 2010, s. 9] Je obdobou zrušeného jednoduchého účetnictví. Neupravují ji však účetní předpisy, ale § 7b zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [Štohl, 2008a, s. 13]

1.2.2 Předmět daňové evidence

Podle toho jaký druh příjmů fyzické osoby, poplatníci daně z příjmů získávají a jaké výdaje k těmto příjmům uplatňují musí povinně vést následující dokumentaci:

- **Záznamy o příjmech a evidenci pohledávek** vzniklých v souvislosti

s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností (podnikatelé, kteří uplatňují výdaje v paušální výši, stanovené procentem z příjmů podle § 7 odst. 9, zákona o daních z příjmů).

- **Záznamy o příjmech a vynaložených výdajích v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odepisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, evidenci o pohledávkách a závazcích** ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu a **mzdové listy** (poplatníci mající příjmy z pronájmu a uplatňující výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů).
- **Daňovou evidenci** ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů (fyzické osoby, které mají příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti a uplatňují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení). [Sedláček, 2010, s. 10]

1.2.3 Kdo vede daňovou evidenci

Poplatník daně z příjmů fyzických osob má možnost být účetní jednotkou, a tudíž vede účetnictví. [Vybíhal, 2010, s. 115]. Poplatníky, kteří nevedou účetnictví jsou:

- **Fyzické osoby**
 - s příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
 - s příjmy ze živností,
 - s příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů [Doležalová, 2007, s. 4]
 - 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, [ÚZ, 2010a, s. 5]
 - osoby s příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv atd.,
 - osoby s příjmy z výkonu nezávislého povolání,
 - osoby s příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů atd.,

- osoby s příjmy z činnosti správce konkurzní podstaty, podle zvláštních právních předpisů.
- **Fyzické osoby, které uplatňují výdaje procentem z dosažených příjmů.**
[Doležalová, 2007, s. 6]

1.2.4 Cíl daňové evidence

Na rozdíl od jednoduchého účetnictví slouží daňová evidence primárně ke zjišťování základu daně z příjmů, ale pokud bude průběžně vedena, poskytuje přehled o stavu a pohybu majetku a dluhů podnikatele a je tedy využitelná pro ekonomické rozhodování, pro řízení firmy. Opírá se o prvotní doklady, z nich provádí záznamy, které dále třídí a sumarizuje. [Sedláček, 2010, s. 11]

1.2.5 Obsah a forma daňové evidence

Daňová evidence obsahuje údaje o

- příjmech a výdajích,
- majetku a závazcích podnikatele.

Obsah daňové evidence

Charakteristickým rysem evidovaných peněžních i hmotných toků je jejich příčinný vztah k podnikání tj. jsou získávány z prodeje výrobků, zboží a služeb (kladné přítoky) a vynakládány na dosažení, zajištění a udržení příjmů (záporné toky). Z tohoto úhlu pohledu by tedy měla daňová evidence zachytit všechny majetek a závazky podnikatele, které ovlivňují základ daně z příjmů. [Sedláček, 2010, s. 13]

Forma daňové evidence

Formy vedení DE se mohou lišit dle složek druhu podnikání podnikatele.

Základními evidenčními knihami jsou

- deník příjmů a výdajů (peněžní prostředky),
- kniha pohledávek a závazků (evidence pohledávek a závazků),

- evidence pro potřeby zákona o daních z přidané hodnoty,
- evidenční karty dlouhodobého a nehmotného majetku,
- skladové karty zásob,
- karty rezerv,
- karty úvěrů a půjček,
- mzdové listy a související evidence,
- evidence stálých plateb (leasingy, zálohy na daň atd.),
- kniha jízd,
- pokladní kniha.

1.2.6 Evidence příjmů a výdajů

Daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o

- příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,
- majetku a závazcích. [Zákony I./2011, s. 65]

Evidence příjmů

Evidence příjmů vychází z § 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Příjmem se rozumí peněžité i nepeněžité plnění, které nabývá poplatník v průběhu podnikání. Základní členění příjmů pak bude na:

- peněžní příjmy, které jsou předmětem daně,
- nepeněžní příjmy včetně příjmů dosažených směnou, které jsou předmětem daně,
- příjmy, které nejsou předmětem daně,
- příjmy, které jsou od daně osvobozené dle § 4 zákona o daních z příjmů,
- příjmy, které nejsou zahrnovány do základu daně.

Základní podstatou daňové evidence v oblasti příjmů je, že na rozdíl od účetnictví nezachycuje příjmy v okamžiku vzniku nároku, tj. předpisu platby, ale až v okamžiku skutečného toku peněžních prostředků. [Doležalová, 2007, s.10]

Evidence výdajů

Výdaje mohou mít stejně jako příjmy peněžitou i nepeněžitou podobu. Členění výdajů v evidenci odděluje následující druhy:

- peněžní výdaje daňové,
- nepeněžní výdaje daňové,
- peněžní výdaje nedaňové.

Problematické výdajů se v zákoně o daních z příjmů věnují především § 24 a § 25. Nutno podotknout, že ne ve všech případech daňově uznatelné výdaje musejí být v daném zdaňovacím období i fyzicky zaplacené (např. tvorba rezerv, uplatnění časového rozlišení u majetku pořízovaného formou finančního leasingu, cestovní náhrady atd.).
[<http://www.zivnostnik.cz>, 2011]

Deník příjmů a výdajů

Deník příjmů a výdajů je určen pro podnikatele, kteří dosahují příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů a nejsou účetní jednotkou a neuplatňují výdaje procentem z příjmů. 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 daňových dokladů, a to tak, že každé hospodářské transakci je vymezen jeden řádek. V deníku se zachycují jednak peněžní příjmy a výdaje (skutečné platby) a jednak nepeněžní transakce, které zvyšují nebo snižují rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Na konci zdaňovacího období se zjistí skutečné stavy majetku a závazků a případné rozdíly se promítnou do daňové evidence. Provedou se konečné součty a zjistí se celkové příjmy, které jsou předmětem daně a s nimi související výdaje podle jednotlivých základů daně. [Sedláček, 2010, s. 19]

Tabulka č. 1: Příklad členění deníku příjmů a výdajů

Datum	Doklad	Název transakce	Příjmy Σ	Daňové příjmy		Přijaté DPH	Výdaje Σ	Daňové výdaje		Placené DPH	Úpravy podle §23 ZDP	
				§7	§8			§7	§8		Zvyš. ZD	Sniž. ZD
(a)	(b)	(c)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
		CELKEM										

Zdroj: Sedláček

1.2.7 Daňová evidence majetku a závazků

Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví (§ 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), není-li dále stanoveno jinak.

Pro ocenění **majetku a závazků** v daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle § 29, **pohledávky** se oceňují podle § 5 (zákona č. 563/1991 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – poznámka autora). **Ostatní majetek** se oceňuje pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů – poznámka autora) ke dni nabytí u majetku nabytého děděním nebo darem. **Závazky** se oceňují při vzniku jmenovitou

hodnotou, při převzetí pořizovací cenou. **Peněžní prostředky a ceniny** se oceňují jejich jmenovitými hodnotami. [Zákony I/2011, s. 65]

Evidence majetku

V evidenci majetku se zachycuje majetek, který se poplatník rozhodne vložit do svého obchodního majetku. Obchodní majetek je definován jako souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o nichž bylo nebo je účtováno, anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. [Štohl, 2008a, s. 13]

Evidence dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je vymezen jako majetek, jehož charakteristickou vlastností je jeho dlouhodobá životnost (tím se rozumí doba použitelnosti delší než 1 rok). Do výdajů v daňové evidenci se příslušná část ceny dlouhodobého majetku převádí postupně formou daňových odpisů (dle zákona o daních z příjmů). Podle vyhlášky by měla evidence (evidenční karta majetku) splňovat požadavky kladené na analytickou evidenci dlouhodobého majetku. [Sedláček, 2010, s. 35–38]

Evidence zásob

V evidenci zásob je vhodné zachytit název nebo popis daného majetku, datum pořízení, pořizovací cenu (reprodukční pořizovací cenu, vlastní náklady), počet jednotek daného majetku, datum a způsob vyřazení. [Sedláček, 2010, s. 58] Zákon o daních z příjmů přímo sice neuvádí, že by poplatník musel vést skladovou evidenci zásob, ale § 7b stanoví, že k poslednímu dni zdaňovacího období má poplatník povinnost zjistit skutečný stav zásob a o případné rozdíly upravit základ daně. Je tedy na poplatníkovi, jaký způsob evidence zásob si zvolí, aby obhájil před správcem daně správné stanovení základu daně. [Štohl, 2008a, s. 27]

Evidence pohledávek

Evidence pohledávek nahrazuje, v dříve používaném jednoduchém účetnictví povinnou, knihu pohledávek. Tato evidence slouží k zachycení pohledávek podnikatele vůči jiným

subjektům. [Doležalová, 2007, s. 31] Pro evidence pohledávek není důležitá forma, ale obsah. Je tedy jedno, zda se pohledávky zapisují do sešitu nebo souboru v počítači. Důležité je, abychom věděli, jaké pohledávky, v jaké výši a vůči komu máme. [Štohl, 2008a, s. 31]

Evidence krátkodobého finančního majetku

Krátkodobý finanční majetek tvoří nejlikvidnější složku majetku podnikatele. Patří mezi majetek, který zákon o daních z příjmů nedefinuje a odvolává se na účetní předpisy. Jeho součástí jsou:

- **Peníze** v korunové nebo valutové pokladně, popřípadě peníze na cestě vtahující se k této položce (evidence v deníku příjmů a výdajů).
- **Ceniny**, mezi které patří např. poštovní známky, kolky, dálniční známky (evidence cenin by měla umožnit podnikateli zjistit na konci období jejich stav a porovnat jej se skutečným, fyzickým stavem).
- **Účty v bankách**, tj. peněžní zůstatky na korunových i devizových účtech, popřípadě peníze na cestě vztahující se k této položce (evidence v deníku příjmů a výdajů).
- **Krátkodobé cenné papíry** s dobou držby kratší než 1 rok (V daňové evidenci se evidují podobně jako dlouhodobý hmotný majetek, tedy na kartách. Příjmy z držby se zapisují do zvláštního sloupce deníku příjmů a výdajů a představují kapitálové příjmy podle § 8 zákona o daních z příjmů.). [Sedláček, 2010, s. 61–63]

Evidence závazků

Závazky představují v penězích vyjádřené povinnosti dlužníka uhradit smluvně dohodnuté sumy. Jsou dluhem podnikatele. Podle doby splatnosti se člení na krátkodobé a dlouhodobé a podle míst vzniku na tuzemské a zahraniční. [Sedláček, 2010, s. 27] Závazky je také vhodné evidovat podle toho, o jaké závazky a vůči komu se jedná (např. závazky vůči dodavatelům, zaměstnancům, zdravotní pojišťovně, správě sociálního zabezpečení, finančnímu úřadu, peněžním ústavům). [Štohl, 2008a, s. 31] Právní předpisy ponechávají podnikateli volnost v tom, jak bude evidence vedena (kniha, karty či jiné nosiče informací). [Sedláček, 2010, s. 27]

1.3 Účetnictví

1.3.1 Právní rámec a regulace účetnictví

Zákon o účetnictví

Základním právní normou pro vedení účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Je třeba si uvědomit, že v praxi je nutno pracovat s úplným zněním tohoto zákona. Zákon o účetnictví platí pro všechny účetní jednotky, které mají povinnost vést účetnictví systémem podvojných zápisů. [Fišerová aj., 2008, s. 12]

Obsah zákona o účetnictví:

- vymezení účetní jednotky a předmětu účetnictví,
- určení účetního období,
- požadavky na kvalitu účetních informací,
- vymezení rozsahu vedení účetnictví,
- vymezení základních prvků účetnictví (povinné náležitosti účetních dokladů, účetní zápisy a účetní knihy, směrná účtová osnova a účtový rozvrh, otevírání a uzavírání účetních knih),
- sestavní, povinné náležitosti a způsoby zveřejňování účetní závěrky,
- povinnosti účetní jednotky při konsolidované účetní závěrce,
- stanoví způsoby oceňování u jednotlivých složek majetku a závazků,
- stanoví pravidla pro inventarizaci majetku a závazků,
- stanoví podmínky pro úschovu, průkaznost, přenos a opravy účetních záznamů,
- stanoví sankce za nesplnění podmínek uvedených v zákoně o účetnictví.

Vyhlášky k zákonu o účetnictví

Ministerstvo financí České republiky vydalo prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví. Konkrétně se jedná například o tyto vyhlášky:

- vyhláška pro podnikatele,

- vyhláška pro banky a ostatní finanční instituce,
- vyhláška pro pojišťovny,
- vyhláška pro zdravotní pojišťovny, atd.

Byly tak vytvořeny předpoklady pro stanovení a uplatnění účetních metod podle specifík jednotlivých skupin účetních jednotek, na které se tento zákon vztahuje a vytvořeny předpoklady pro co nejúplnější splnění zásad při vedení účetnictví. [Fišerová aj., 2008, s. 25]

Dále se tato bakalářská práce řídí vyhláškou pro podnikatele č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Obecně lze říci, že tato vyhláška navazuje na zákon o účetnictví.

České účetní standardy

České účetní standardy jsou určeny pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Tyto standardy nahrazují v plném rozsahu Postupy účtování pro podnikatele. Od ledna 2008 je v platnosti 22 standardů. [Fišerová aj., 2008, s. 30]

Regulace účetnictví

Regulace se provádí zejména na úrovni zákonů, nařízení vlády, vyhlášek a dalších právních aktů. Zákon o účetnictví jako základní právní norma, je provázán s řadou dalších zákonů (např. obchodní a občanské právo, daňové právo, zákoník práce, mzdové předpisy) a ovlivňuje ho silně i mezinárodní regulace účetnictví. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 28]

Vnitřní směrnice

Každá účetní jednotka si na základě všech platných předpisů stanoví vlastní vnitřní směrnice, v nichž má upraveny konkrétní postupy, metody a pravidla v oblasti účetnictví. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 30]

1.3.2 Význam a funkce účetnictví

Účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku, a to v peněžních jednotkách. [Štohl, 2008b, s. 5] Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu

majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. [ÚZ, 2010a, s. 6]

1.3.3 Kdo je povinen vést účetnictví

Zákon o účetnictví stanoví v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost.

Tento zákon se vztahuje na

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) 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,
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h), nebo
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis, [ÚZ, 2010a, s. 5]

1.3.4 Cíl účetnictví

Účetnictví je informační systém, jehož cílem (účelem) je poskytovat informace:

- za vymezený subjekt (účetní jednotku),
- k určitému okamžiku a za určité období (účetní období),
- o stavu a pohybu majetku v různých jeho formách (pro uživatele se informace

transformují a sumarizují do přehledných účetních výkazů),

- osobám, které uvedené informace potřebují pro:
 - optimální využití, správu, ochranu a zhodnocování majetku,
 - rozhodování, zda chtějí do takové účetní jednotky investovat, nebo zda lze s takovouto účetní jednotkou spolupracovat, obchodovat, v ní pracovat,
 - řízení a kontrolu této účetní jednotky,
 - doložení vymezených daňových povinností, čerpání dotací atd.
 - důkazní nástroj při soudním a jiném jednání.

Z podstaty účetnictví tedy plyne, že účetnictví je **velmi rozsáhlý ucelený v penězích vyjádřený systém informací**, který má však řadu vzájemných vazeb s dalšími informačními systémy a ekonomickými disciplinami a také evidencemi na různém stupni řízení. Nemůže existovat samostatně, vytrženo ze souvislostí s podstatou ekonomického procesu.

Úkolem účetnictví je věrně a poctivě zobrazovat stav a pohyb majetku v jeho různých strukturách členění a vzniklý rozdíl z pohybu tohoto majetku (výsledek hospodaření). Proto čerpá informace i z jiných systémů a sám je též poskytuje k využití v navazujících informačních systémech. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 20–21]

1.3.5 Základní prvky účetnictví

Za základní prvky účetnictví lze označit:

- sběr prvotních informací, jejich ověření a vyhodnocení z pohledu spolehlivosti, užitečnosti a využitelnosti,
- třídění, zpracování informací do přehledných výstupů ve formě výkazů, komentářů a vysvětlivek,
- kontrola informací, jejich ověření, případně schválení,
- předání účetních informací jejich uživatelům.

Z pohledu finálních účetních informací je kladen důraz na významnost, spolehlivost, srovnatelnost, srozumitelnost, podstatnost (významnost).[Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 25]

1.3.6 Podstata účetnictví

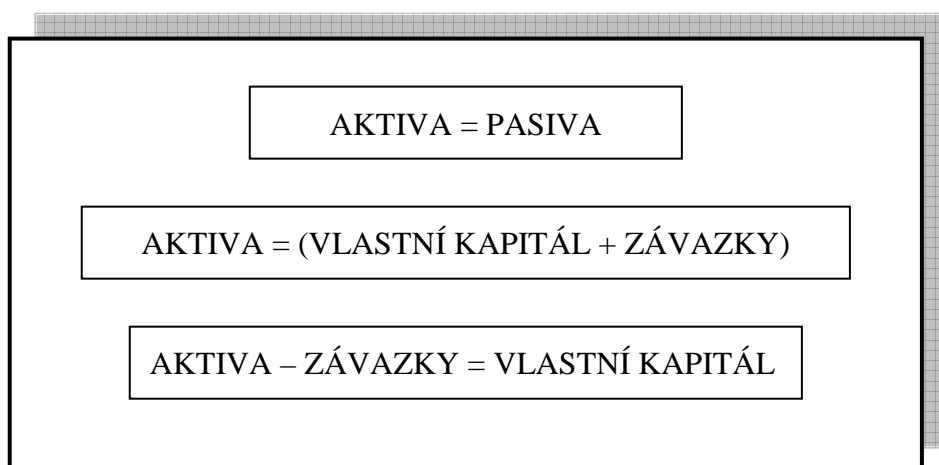
Rozvaha

Podstatou účetnictví je dvojí pohled na majetek:

- Podle formy podoby, v jaké se vyskytuje. To znamená, že je dána informace o tom, jaký druh majetku je k dispozici – **aktiva**.
- Podle toho, komu daný majetek patří, kdo jej vlastní, či byl zdroj financování (zdroj vlastní nebo cizí) – **pasiva**.

Výstupem je uspořádání majetku účetní jednotky do přehledného účetního výkazu – **rozvahy**, k určitému datu (rozvahový den). Protože se jedná o roztrídění téhož majetku podle dvou různých kritérií, výsledkem je tzv. **bilanční rovnice**. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 50]

Obrázek č. 1: Základní bilanční rovnice ve třech různých podobách



Zdroj: Březinová, Munzar

Podle časového okamžiku, k němuž se rozvaha sestavuje, rozeznáváme:

- zahajovací rozvahu – sestavuje se při založení podniku,
- počáteční rozvahu – sestavuje se na začátku účetního období,
- konečnou rozvahu – sestavuje se na konci účetního období (příp. při ukončení činnosti podniku). [Štohl, 2008b, s. 38]

Rozvaha se sestavuje na základě informací čerpaných z účetnictví. Každý účetní případ

mění rozvahu nejméně ve dvou rozvahových položkách a to o stejnou částku. V rozvaze se můžeme setkat s následujícími typy změn:

- aktiva i pasiva se zvýší o stejnou částku,
- aktiva i pasiva se sníží o stejnou částku,
- nastane změna jen v rámci aktiv (jedno aktivum se zvýší a jiné aktivum se sníží),
- nastane změna jen v rámci pasiv (jedno pasivum se zvýší a jiné pasivum se sníží).

Obrázek č. 2: Zjednodušené schéma rozvahy

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 20xx	Pasiva
Dlouhodobý majetek		Vlastní kapitál
Dlouhodobý nehmotný majetek		Základní kapitál
Dlouhodobý hmotný majetek		Fondy
Dlouhodobý finanční majetek		Výsledek hospodaření (zisk)
Oběžný majetek		Cizí zdroje
Zásoby		Dlouhodobé závazky
Dlouhodobé pohledávky		Krátkodobé závazky
Krátkodobé pohledávky		Bankovní úvěry
Peněžní prostředky		
Aktiva celkem		Pasiva celkem

Zdroj: Březinová, Munzar

Sestavování rozvahy po každé účetní operaci by bylo v praxi, z důvodu velkého množství hospodářských operací, prakticky neuskutečnitelné. Řešením je rozklad rozvahy na soustavu tabulek – účtů, kdy pro každou rozvahovou položku se zřídí samostatná evidence, označovaná jako účet (konto).

Každý účet má dvě strany, na jedné straně se evidují přírůstky a na druhé úbytky aktiv a pasiv. [Štohl, 2008b, s. 40–45]

Obrázek č. 3: Schéma účtování na rozvahových účtech

Má dáti (MD)	Aktivní účet	Dal (D)
Počáteční stav		
Přírůstky (+)		Úbytky (-)

Má dáti (MD)	Pasivní účet	Dal (D)
		Počáteční stav
Úbytky (-)		Přírůstky (+)

Zdroj: Štohl, Učebnice účetnictví I. díl

Výsledovka

Výsledek hospodaření lze zjistit z rozvahy jako rozdíl mezi aktiva a pasivy. Tento postup není příliš praktický, a proto se již v průběhu účetního období zaznamenávají formou samostatných účtů určité přírůstky aktiv a úbytky závazků – **výnosy** či úbytky aktiv nebo přírůstky závazků – **náklady**.

Peněžnímu vyjádření spotřeby majetkových složek a cizích výkonů při podnikání říkáme náklady (např. spotřeba materiálu při výrobě, energie, pohonné hmoty, opravy budov, mzdové náklady atd.) Účetní případy vznikající poskytováním služeb, prodejem výrobků a zboží znamenají tvorbu výnosů. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 84]

Obrázek č. 4: Schéma účtování nákladů a výnosů

Má dáti (MD)	Nákladový účet	Dal (D)
Přírůstek nákladů		

Má dáti (MD)	Výnosový účet	Dal (D)
		Přírůstek výnosů

Zdroj: Štohl, Učebnice účetnictví I. díl

Hospodářský výsledek

Výsledovka je účetní výkaz, v němž se na konci účetního období přehledně uspořádají náklady a výnosy, aby se mohl zjistit výsledek hospodaření, tento výsledek se převádí jako součást vlastních zdrojů do rozvahy. Tím se výsledovka vyrovná a na počátku běžného období mají výsledkové účty počáteční stav roven nule. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 85] Výsledek hospodaření, kterým může být zisk nebo ztráta, je významný jak pro management, tak i pro ostatní subjekty (banky, věřitele, obchodní partnery atd.).

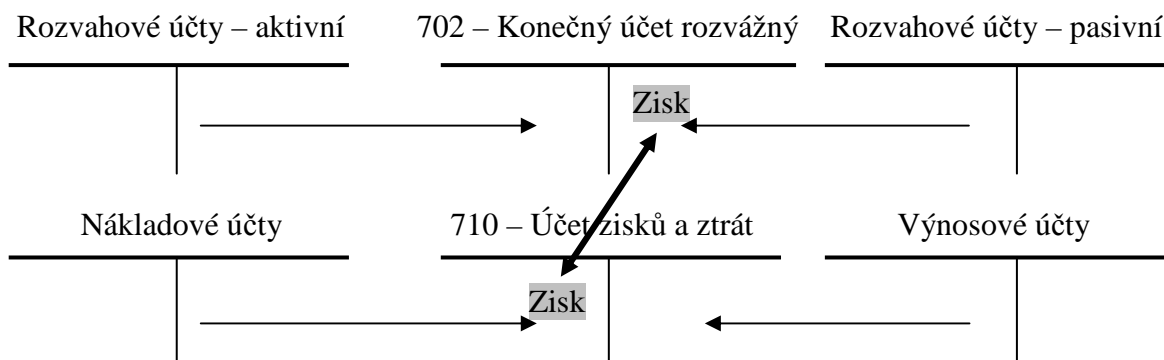
Obrázek č. 5: Způsob zjištění hospodářského výsledku

Rozvaha		Výsledovka	
Aktiva 100	Pasiva 80	Náklady 30	Výnosy 50
	Zisk 20	Zisk 20	
100	100	50	50

Zdroj: Březinová, Munzar

Zjištěný výsledek hospodaření se následně upraví o položky zvyšující výsledek hospodaření (pojistné na sociální zabezpečení a všeobecné zdravotní pojištění, pokud nebylo zapláceno, dary, výdaje na reprezentaci, daň dědická, darovací, z příjmu atd.) a o položky snižující výsledek hospodaření (rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy atd.). Uvedenými úpravami získá účetní jednotka základ daně, který souží k sestavení přiznání k dani z příjmu právnických osob.

Obrázek č. 6: Schéma uzavírání výsledkových a rozvahových účtů



Zdroj: Práce autora

2 Zásoby, jejich charakteristika a členění

2.1 Vymezení pojmu zásoby, druhy zásob

Zásoby patří do oběžného majetku, tzn. jedná se o takové složky majetku, u nichž dochází k jednorázové spotřebě nebo se z příslušné činnosti získávají a přeměňují v jiné majetkové složky. [Štohl, 2008c, s. 13]

Za zásoby se podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, která je směrodatná i pro daňovou evidenci, považují:

- **Materiál do okamžiku spotřeby** – materiál může mít podobu základního materiálu nebo surovin, které vstupují do výrobku a tvoří jeho podstatu; pomocných látek, které rovněž vstupují do výrobku, ale netvoří jeho podstatu; provozních medií, náhradních dílů, obalů, atd. [Sedláček, 2010, s. 57]
- **Nedokončená výroba** – jedná se o zhotovované výrobky, které již prošly jedním nebo více výrobními stupni a nejsou tedy již materiálem, ale také ještě nehotovým výrobkem.
- **Polotovary vlastní výroby** – jde o nedokončené výrobky, které se od předchozích liší tím, že jsou výsledkem relativně uzavřeného výrobního stupně a jsou určeny nejen k dohotovení do podoby výrobků, ale obvykle se mohou též samostatně prodávat. [Štohl, 2008c, s. 40]
- **Hotové výrobky** – jsou předměty vlastní výroby určené k realizaci mimo firmu, popř. ke spotřebě uvnitř firmy.
- **Zvířata** – náležející do zásob, jsou mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachny, krůty a perličky, husy na výkrm, psi atd.
- **Zboží** – jsou movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud s těmito věcmi podnikatel obchoduje. Zbožím jsou i výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, nemovitosti s výjimkou pozemků, nakupované za účelem prodeje v nezměněné podobě. [Sedláček, 2010, s. 57]

Předměty, které se mohou stát, díky svým vlastnostem a způsobu použití uvnitř podniku, jak dlouhodobým majetkem, tak i zásobou, je vhodné pořizovat jako zásoby a rozhodnutí o jejich způsobu zařazení odložit až na moment vyskladnění podle funkce, kterou budou plnit. [Louša, 2007, s.11]

2.2 Oceňování zásob

Při oceňování zásob používáme pravidel popsanych v ČÚS 015 Zásoby, bod 3, který rozvádí ustanovení § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [Louša, 2007, s. 14] Do daňové evidence zapisuje podnikatel zásoby v ocenění, které vychází ze způsobu, jakým byla příslušná zásoba získána dle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [Sedláček, 2010, s. 57–58]

2.2.1 Oceňování zásob při pořízení

Podle zákona o účetnictví se zásoby při pořízení oceňují těmito způsoby:

Pořizovací cenou

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou jsou zásoby skutečně pořízeny včetně nákladů souvisejících s jejich pořízením, případně sníženou o poskytnutou slevu tzv. skonto.

Vedlejší pořizovací náklady zahrnují:

- přepravné externí (vyúčtované jinými účetními jednotkami),
- přepravné interní (vyúčtované jako vnitropodniková služba),
- clo, provize, pojistné při přepravě,
- náklady na zpracování materiálu (může být provedeno externě nebo jako vnitropodniková služba), atd. [Štohl, 2008c, s. 14]

Které náklady jsou považovány za náklady s pořízením související a které takovými naopak nemohou být, upravuje § 49 vyhlášky. Vyhláška neuvádí úplný výčet těchto nákladů a proto mohou někdy vzniknout i náklady s pořízením související zde nevyjmenované. [Louša, 2007, s. 14]

Ve vlastních nákladech

Vlastními náklady se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností. Těmi jsou náklady přímé, popřípadě zvýšené o náklady s výrobou související, tedy část nepřímých nákladů. [Louša, 2007, s. 14] Přímé náklady jsou takové, které se vtahují k určitému druhu výrobků nebo služeb a jsou na ně přímo zjistitelné.

Mezi přímé náklady patří:

- přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, tj. takový materiál a takové mzdy, které lze zjistit přímo na jednici výroby.

Do nepřímých nákladů souvisejících s výrobou či jinou činností (výrobní režie) se zpravidla zahrnují:

- odpisy, spotřeba energie, mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby atd.

Vždy může jít pouze o vynaložené náklady. Nelze tedy zahrnovat do pořizovací ceny případnou vlastní práci individuálního podnikatele, ani náklady finanční povahy, jako jsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení zásob atd. [Louša, 2007, s. 14]

Zjištěné celkové nepřímé náklady za určité období se potom rozvrhnou na jednotlivé druhy výkonů. Za vlastní náklady se považují buď skutečné náklady nebo náklady předem stanovené podle předběžných kalkulací. [Štohl, 2008c, s. 15]

Reprodukční pořizovací cena

Pro účely zákona o účetnictví se rozumí reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. [ÚZ, 2010a, s. 18] Cena může být stanovena jak znaleckým posudkem, tak i odborným odhadem. Pokud byly vynaloženy další náklady potřebné na pořízení, pak je nutno reprodukční cenu o tyto náklady zvýšit.

Reprodukční cenou mohou být zásoby oceněny pokud byly pořízeny darem, či jinou formou bezúplatného nabytí a v případě, že náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit. Jiným bezplatným pořízením může být například inventurní přebytek. U použitého majetku bude odhad ceny vyjadřovat cenu pravděpodobně dosažitelnou v době získání. Vyhláška v § 39 odst. 5a) požaduje, aby v příloze k účetní závěrce byly uvedeny informace o způsobech oceňování. [Louša, 2007, s. 15]

2.2.2 Oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách

Majetek získaný za cizí měnu je nutno přepočítat kursem vyhlášeným ČNB. Skladová cena se stanoví přepočtem z přijaté faktury. Účetní jednotka si může stanovit, že bude používat po období delší jak jeden den, ale ne delší jak účetní období stále stejný kurs. Kurz, případně jeho změny, musí být vyhlášeny vnitřním předpisem. Zákon ani jiné účetní předpisy nevyžadují sledovat hodnotu zásob po přepočtu zahraničních měn na naši měnu souběžně jak v naší tak i cizí měně. [Louša, 2007, s. 15–16]

2.2.3 Oceňování skaldových zásob

Úbytek materiálu se uskutečňuje v pořizovacích cenách, ve kterých je materiál evidován na skladě. Tohoto způsobu lze použít jen tehdy, když je skutečně známo, ze kterého přírůstku zásob došlo k výdeji. [Štohl, 2008c, s. 15]

Česká legislativa disponuje několika variantami, kterými lze zásoby v této oblasti ocenit:

Metoda váženého aritmetického průměru

Zásoby stejného druhu lze vést na skladě v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen:

- **Klouzavý** – tento způsob se použije při každém konkrétním vyskladnění (lze jej použít bez omezení).
- **Prostý** – tento se vypočítá jednou za zvolený časový úsek (např. za měsíc) a používá se pro výpočet ceny zásoby při vyskladnění po celý následující zvolený časový úsek. [Fišerová aj., 2008, s. 148]

Způsoby výpočtu:

$$\text{vážený průměr klouzavý} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{materiál na skladě v mn.} + \text{poslední přírůstek v mn.}}$$

$$\text{vážený průměr prostý} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč} + \text{přírůstek za období v Kč}}{\text{mn. mat. na skladě na poč. období} + \text{přírůstky v mn. za období}}$$

Zdroj: Štohl, Učebnice účetnictví II. díl

Metoda FIFO

Jde o způsob, kdy se nejdříve nakoupené zásoby prodávají jako první. K prodanému zboží se automaticky přiřazuje nejstarší pořizovací cena, takže stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek. [Fišerová aj., 2008, s. 149]

2.3 Pořízení zásob

2.3.1 Pořízení zásob nákupem

Nakupované zásoby patří mezi nejméně frekventované představitelé zásob. Jsou oceněny pořizovací cenou, kterou požaduje uhradit dodavatel, zvýšenou o náklady s pořízením souvisejícími (přepravné, provize, skladné atd.). [Louša, 2007, s. 21]

Lze je rozdělit do dvou velkých skupin, kterými jsou materiál a zboží:

- **Materiál** – sem patří bez ohledu na pořizovací cenu samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nevykázané jako dlouhodobý majetek.
- **Zboží** – veškeré movité věci včetně zvířat, které jsou vlastníkem pořizovány za účelem prodeje, pokud podnikatel s těmito věcmi obchoduje. [Fišerová aj., 2008, s. 149]

2.3.2 Pořízení zboží ze zahraničí

Při nákupu majetku ze zahraničí se musí rozlišovat, zda se jedná o pořízení z jiného členského státu Evropské unie nebo zda se jedná o dodávku ze zemí mimo EU.

Pořízení zboží z jiného členského státu EU

Pořízením zboží z jiného členského státu se pro účely tohoto zákona (zákon o DPH – poznámka autora) rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. [Zákony I./2011, s. 162]

Faktura od zahraničního dodavatele je účtována obdobně jako faktura od českého dodavatele, pouze s tím rozdílem, že částka bude zpravidla v zahraniční měně a česká účetní jednotka ji musí přepočítat na české koruny.

Společnost z členského státu EU, dodávající české firmě zboží (materiál), nebude toto zboží zdaňovat daní z přidané hodnoty na výstupu, pokud jí česká firma sdělí svoje daňové identifikační číslo.

Česká firma si sama vypočte DPH z přijaté dodávky a má povinnost tuto vypočtenou daň odvést finančnímu úřadu (v praxi nazýváno jako přidanění nebo samovyměření). V případě, že má česká firma od prodávajícího z členského státu EU daňový doklad, bude mít zpravidla i nárok na odpočet daně. [Štohl, 2008c, s. 19]

Zvláštní režim při obchodu s použitým zbožím

Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon neukládá povinnost tento zvláštní režim použít. Jestliže se plátce rozhodne, že tento režim u nakoupeného použitého zboží z jiného členského státu použije, je nutné, aby toto zboží bylo nakoupeno od osob se sídlem v jiném členském státě, které nejsou registrovány k dani v žádném členském státě nebo od osob, které jsou registrovány v jiném členském státě, ale tato osoba již musí uplatnit vůči tuzemskému dovozci zvláštní režim podle právní úpravy v členském státě prodávajícího.

Pro tuzemského dovozce není toto pořízení předmětem daně, takže není povinen přiznat z pořízeného zboží daň v tuzemsku a při následném prodeji je předmětem daně pouze obchodní přírážka dovozce. [Galočík, Louša, 2006, s. 156–157]

2.3.3 Pořízení zásob vlastní výrobou

Zásoby vytvořené vlastní činností rozdělujeme do tří skupin:

- nedokončená výroba,
- polotovary vlastní výroby,
- hotové výrobky.

2.4 Inventarizace zásob

Inventarizací zásob zjišťují účetní jednotky skutečný stav zásob, a to především fyzickou inventurou, a dále ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu zásob v účetnictví. Dále je nutno v rámci inventarizace zásob zjistit, zda ocenění zásob v účetnictví není vyšší než jejich tržní cena, a pokud se tak stane, je nutno stanovit, zda se jedná o rozdíl trvalého, nebo přechodného charakteru.

Primárním způsobem zjišťování skutečných stavů zásob je **fyzická inventura**, teprve v případě, že tak prokazatelně nelze učinit, lze provést **inventuru dokladovou** (mělo by se vyskytovat jen velmi zřídka, nejlépe vůbec).

Fyzické inventuře podléhají například materiál na skladě, zboží na skladě a v prodejnách a polotovary vlastní výroby. Fyzická inventura se provádí zpravidla přepočtením, přeměření, ohledáním, převážením atd. [Fišerová aj., 2008, s. 156–157]

Základní pravidla pro provádění inventarizačních prací jsou obsažena v § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Z těchto ustanovení zejména vyplývá:

- Možnost průběžného provádění inventury zásob (např. ve velkoskladu; podmínkou je, že zvolený způsob účtování musí umožnit zjišťovat účetní stav zásob v kterémkoli okamžiku).
- Povinnost provádět inventarizaci ke každé řádné či mimořádné účetní závěrce a k závěrce sestavené za účelem podání návrhu na vyrovnání.
- Povinnost zaúčtovat inventarizační rozdíly do období, za které byla inventarizace provedena.
- Povinnost při inventarizaci zjišťovat, zda účetní hodnota zásob není nižší, než jejich potenciální prodejní cena snížená o náklady spojené s jejich prodejem (pokud ano, odhadnout hodnotu znehodnocení a vytvořit opravnou položku).
- Povinnost vyhotovování inventarizačních soupisů, které musí mít náležitosti obsažené v zákoně o účetnictví.
- Nutnost určení osob odpovědných za provedení inventury.
- Nutnost určení osoby odpovědné za inventarizaci.

- Povinnost úschovy inventarizační dokumentace po dobu pěti let po jejím provedení
- Možnost provádět fyzickou inventuru v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, nebo jednoho měsíce po jeho skončení.
- Pokud jsou při inventarizaci zjištěny inventarizační rozdíly, i když byly zjištěny k jinému datu než k datu účetní závěrky, považují se za rozdíly zjištěné k datu jejího sestavení (nutno provést dokladovou inventarizaci k datu sestavení účetní závěrky).
- Zjištěné inventurní rozdíly mohou být vzájemně zaúčtovány za podmínek stanovených v § 58 vyhlášky.
- Není stanoven způsob provedení fyzické inventarizace, ale popis způsobu provedení inventury je povinnou součástí inventurního soupisu. [Louša, 2008, s. 157–158]

Způsob provádění inventarizací by si měla účetní jednotka, vymežit obecnou směrnici v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou. Touto normou by měla být stanovena základní pravidla provádění inventurních a inventarizačních prací a určeny osoby odpovědné za provedení jednotlivých dílčích etap.

2.5 Způsoby účtování zásob v účetnictví

Existují dva základní postupy účtování o pořízení a výdeji zboží a materiálu, označují se jako **způsob A** a **způsob B**. Při způsobu A se průběžně účtuje o pohybu zásob na rozvahových účtech, při způsobu B se průběžně využívají ve vazbě na zásoby pouze výsledkové účty.

Použití způsobu A:

- Umožňuje během účetního období kontrolovat shodu stavu zásob na rozvahových účtech finančního účetnictví a ve skladové evidenci.
- Dále lze během účetního období zjišťovat stav zásob, a tedy průběžný dopad na výsledek hospodaření.
- Nákup zásob se účtuje na kalkulační účty nazvané Pořízení zboží, Pořízení materiálu. Na těchto účtech se postupně vytváří pořizovací cena zásob tak, že se

k ceně pořízení zúčtovávají náklady s pořízením související. Na podkladě příjemky zásob se převedou zásoby z tohoto kalkulačního účtu v pořizovací ceně na sklad, a to na účty Zboží na skladě a v prodejnách, Materiál na skladě. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 164]

- Při použití způsobu A je možno provádět průběžnou inventarizaci.

Použití způsobu B:

- Je podmíněno důsledným vedením skladové evidence.
- Rozvahové účty se používají pouze na počátku a konci účetního období.
- Nejsou používány účty Pořízení zboží, Pořízení materiálu.
- Na účtech Zboží na skladě a v prodejnách, Materiál na skladě je účtováno jen na začátku účetního období (počáteční stav) a na konci účetního období (konečný zůstatek).
- Během účetního období se účtují všechny složky pořizovací ceny nakupovaných zásob přímo do nákladů na vrub účtů Prodané zboží, Spotřeba materiálu.
- K rozvahovému dni se zaúčtuje do nákladů i počáteční stav zásob vykázaný na účtech Zboží na skladě, Materiál na skladě; dále se sníží náklady o zásobu zboží, materiálu prokázanou k rozvahovému dni skladovou evidencí; inventarizací ověřený stav zásob se zaznamená na účtech Zboží na skladě, Materiál na skladě. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 185]

Postup účtování o zásobách způsobem A i způsobem B upravuje Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby. Účetní jednotka může zaúčtovat zásoby způsobem A nebo způsobem B, může však být použit pouze jeden z uvedených způsobů.

Ve směrné účtové osnově je zásobám věnována účtová třída 1 – Zásoby:

- účtová skupina 11 – Materiál,
- účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby,
- účtová skupina 13 – Zboží,
- účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby,
- účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám.

2.5.1 Účtování zboží

Účtování nákupu zboží

Zboží jsou movité věci koupené za účelem prodeje. Při způsobu A se všechny složky pořizovací ceny zboží účtují prostřednictvím účtu **Pořízení zboží** (hodnota zboží v pořizovací ceně; vedlejší pořizovací náklady, jako je např. doprava, pojištění, provize atd.). Převzetí zboží na sklad nebo do prodejny v pořizovací ceně se zachytí na účtu **Zboží na skladě a v prodejnách**. [Štohl, 2008b, s. 92]

Tabulka č. 2: Účetní případy, které mohou nastat při pořízení zboží

	Účetní případ	Způsob A		Způsob B	
		MD	D	MD	D
(1.)	Záloha poskytnutá v hotovosti dodavateli na dodávku zboží	153	211	153	211
(2.)	Přijatá faktura – nákup zboží	131	321	504	321
	– DPH z přijaté faktury	343	321	343	321
	– zúčtování zálohy	321	153	321	153
(3.)	Nákup zboží za hotové	131	211	504	211
(4.)	Celní deklarace – clo	131	379	504	379
(5.)	Přijatá faktura – doprava zboží	131	321	504	321
(6.)	Dobropis na slevu dodaného zboží	321	131	321	504
(7.)	Aktivace vnitropodnikových služeb – vlastní doprava zboží	131	622	504	622
(8.)	Aktivace materiálu a zboží	131	621	504	621
(9.)	Převzetí zboží na sklad v PC	132	131	neúčtuje se	

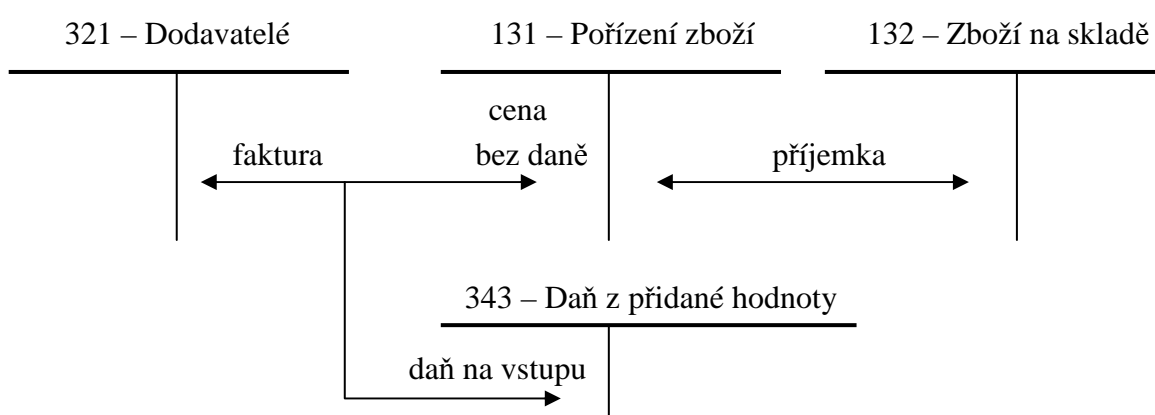
Zdroj: Práce autora

Syntetická evidence zásob – Pro potřeby průkazného zjištění přírůstků a úbytků konkrétních položek zásob je nutné vést o zásobách podrobnou skladovou evidenci na skladových kartách. Evidence může mít různou formu, která závisí především na použitých technických prostředcích. Na syntetických účtech ve finančním účetnictví musí být účtováno o zásobách zásadně v pořizovacích cenách. V rámci analytických účtů lze však

pořizovací cenu členit různými způsoby a stanovit postupy účtování v účetních jednotkách tak, aby co nejlépe vyhovovaly konkrétním podmínkám a odpovídaly zásadě věrného zobrazení stavu a pohybu zásob. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 166]

Aktivace materiálu a zboží – účetní jednotka provozující výrobní činnost může mít též své prodejny, do nichž předává část svých výrobků. Předání výrobků do prodejny, které jsou již ve funkci zboží, se účtuje na vrub účtu 132 a ve prospěch účtu 621. Zároveň dochází k úbytku výrobků na skladě, a tudíž i úpravě změny stavu zásob výrobků. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 188]

Obrázek č. 7: Schéma účtování faktury přijaté za nákup zboží způsobem A



Zdroj: Štohl, Učebnice účetnictví I. díl

Účtování prodeje zboží

Tabulka č. 3: Základní účetní případy při prodeji zboží

	Účetní případ	Způsob A		Způsob B	
		MD	D	MD	D
(1.)	Vydaná faktura – prodej zboží	311	604	311	604
(2.)	DPH z vydané faktury	311	343	311	604
(3.)	Prodej zboží za hotové	211	604	211	604
(4.)	Vydaný dobropis na slevu zboží	604	311	604	311
(5.)	DPH z vydaného dobropisu	343	311	343	311
(6.)	Úbytek prodaného zboží	504	132	neúčtuje se	

Zdroj: Práce autora

Skladová evidence zboží

Analytická evidence zásob – se vede podle jednotlivých druhů či skupin zásob na **skladních kartách** či v datových souborech počítače. Tato evidence podle druhu či skupin zásob slouží k jejich identifikaci a obsahuje zejména označení, datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění, údaje o množství převzatého a vyskladněného zboží. Skladní karty zásob mohou být různě upraveny. Obvykle se v nich přírůstky, úbytky a zásoba sledují v jednotkách množství i v jednotkách peněžních. Stav materiálu na skladní kartě musí být na konci účetního období odsouhlasen podle výsledků inventarizace a případné rozdíly vypořádány. [Štohl, 2008b, s. 87]

Účtování zboží na konci roku a inventarizační rozdíly

Na konci účetního období ke dni uzavírání účetních knih je nezbytné odsouhlasit skutečně převzaté zásoby zboží a přijaté faktury (účetní doklady). Mohou nastat následující zvláštní účetní případy:

Tabulka č. 4: Účtování zboží na cestě a nevyfakturovaných dodávek zboží

	Účetní případ	Způsob A		Způsob B	
		MD	D	MD	D
(1.)	Přijatá faktura na dodávku zboží	131	321	504	321
	VÚD na nepřevzaté zboží	139	131	139	504
	Příjemka na dodané zboží v následujícím roce	132	139	504	139
(2.)	Příjemka zboží	132	131	504	389
	VÚD na nevyfakturovanou dodávku	131	389	neúčtuje se	
	Přijatá faktura na dodávku zboží v následujícím roce	389	321	389	321

Zdroj: Práce autora

- add. (1.) účetní jednotka obdržela ke dni uzavření účetních knih fakturu (účetní doklad související s dodávkou), ale neobdržela dodávku tohoto zboží – zboží je tedy na cestě. Chybějící příjemka, která dokumentuje převzetí materiálu na sklad, se nahradí vnitřním účetním dokladem, na základě něhož se účtuje na vrub účtu 139 – **Zboží na cestě**.

- add. (2.) účetní jednotka obdržela zboží (příjemka byla vyhotovena), ale faktura nedošla včas tak, aby mohla být zaúčtována do doby uzavření účetních knih. Místo faktury dodavatele vyhotoví účetní jednotka vnitřní účetní doklad, na základě kterého zaúčtuje účetní případ ve prospěch účtu 389 – **Dohadné účty pasivní**. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 174]

Při inventarizaci účetní jednotka porovná účetní hodnotu zásob s jejich potenciální prodejní cenou sníženou o náklady spojené s jejich prodejem. Mohou nastat následující situace:

Tabulka č. 5: Účtování snížení hodnoty zásob a opravných položek

	Účetní případ	Způsob A		Způsob B	
		MD	D	MD	D
(1.)	Definitivní snížení hodnoty zásob	549	132	549	132
	Faktura přijatá za likvidaci nepotřebných zásob	518	321	518	321
(2.)	Přechodné snížení hodnoty zásob	559	196	559	196
	Pominutí přechodného snížení hodnoty zásob	196	559	196	559

Zdroj: Práce autora

- add. (1.) zásoba zcela ztratí svou hodnotu (např. u léčiv a potravinářských výrobků prošla doba jejich použitelnosti a nelze je již dále uvádět do oběhu). V takovém případě lze za splnění podmínky prokazatelně provedené likvidace zásob daňově uznat jejich zůstatkovou cenu (náklady vzniklé v důsledku likvidace zásob lze daňově uznat).
- add (2.) přechodné snížení hodnoty zásob např. u pomaluobrátkových nebo poškozených zásob – tvorba opravné položky (upraveno ČÚS č. 005 – Opravné položky). Vytvořením opravné položky dává účetní jednotka najevo přechodné snížení hodnoty skladované zásoby, přičemž existuje reálná šance, že hodnota zásoby se vrátí na svou původní cenu – zrušení opravné položky. [Fišerová aj., 2008, s. 159–160]

Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly charakteru manka a škod zaúčtují na vrub nákladů a ve prospěch příslušného účtu zásoby. Inventarizační přebytky se účtují na vrub příslušného účtu zásoby a ve prospěch výnosů. [Fišerová aj., 2008, s. 147]

Tabulka č. 6: Účtování k okamžiku sestavení účetní závěrky

	Účetní případ	Způsob A		Způsob B	
		MD	D	MD	D
(1.)	Převod počátečního stavu zboží na konci účetního období	neúčtuje se		504	132
(2.)	Zásoba zboží k poslednímu dni účetního období dle sklad. evidence	neúčtuje se		132	504
(3.)	Inventarizační rozdíly:				
	– ztratné, norma přirozeného úbytku	504	132	504	132
	– manko	549	132	549	132
	– přebytek	132	648	132	648
	– škoda způsobená nakládáním se zásobami	549	132	549	132
	– škoda v důsledku živelných pohrom	582	132	582	132

Zdroj: Práce autora

- Způsob A – při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly účtují na vrub účtů nákladů, jde-li o manka a škody nebo ztráty do výše norem přirozených úbytků, a ve prospěch příslušného účtu zásoby. V případě přebytků zásob se účtuje ve prospěch účtu výnosů na vrub příslušného účtu zásob.
- Způsob B – při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů zásob převedou na vrub účtů nákladů. Stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje na vrub příslušného účtu zásob ve prospěch příslušného nákladového druhu. Inventarizační rozdíly – manka a škody se zaúčtují na vrub nákladů a ve prospěch příslušného účtu zásoby. Inventarizační přebytky se účtují na vrub příslušného účtu zásob a ve prospěch příslušného účtu výnosů. [Fišerová aj., 2008, s. 146–147]

2.5.2 Účtování materiálu

Účtování materiálu se vyznačuje stejnými prvky jako účtování zboží s tím rozdílem, že pro materiál stanoví směrná účtová osnova samostatnou účtovou skupinu 11 – Materiál, kterou je vhodné dále rozvést na samostatné syntetické a dále analytické účty. Pro přehlednost uvádím příslušné účty:

- Kalkulační účet, na němž se vytváří pořizovací cena z ceny pořízení a nákladů s pořízením souvisejících.

131 – Pořízení zboží

111 – Pořízení materiálu

- Rozvahové účty, na nichž lze účtovat o uskladněných zásobách; o materiálu na cestě a nevyfakturovaných dodávkách materiálu; o přechodném snížení hodnoty skladované zásoby.

132 – Zboží na skladě a v prodejnách

112 – Materiál na skladě

139 – Zboží na cestě

119 – Materiál na cestě

196 – Opravná položka ke zboží

191 – Opravná položka k materiálu

- Výsledkové účty se využívají k zachycení úbytku zásob souvisejícímu s vyskladněním zásob v případě jejich prodeje a zároveň výnosu při prodeji těchto zásob, který představuje očekávanou protihodnotu za prodané zásoby.

504 – Prodané zboží

542 – Prodaný materiál

604 – Tržby za zboží

642 – Tržby z prodeje materiálu

Ostatní účetní případy lze zaúčtovat na shodné syntetické účty, avšak závisí to na rozhodnutí účetní jednotky. Dodržet však musí vždy povinnou směrnou účtovou osnovu. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 188]

2.5.3 Účtování zásob vlastní výroby

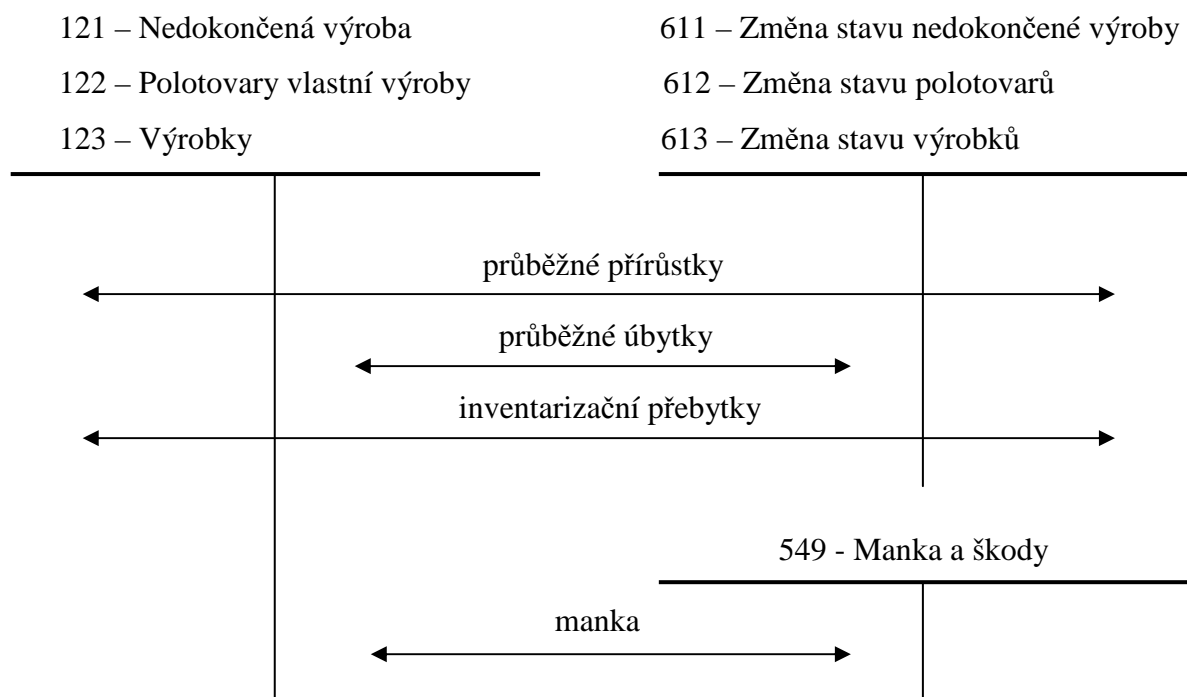
Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují ve vlastních nákladech. Účetní jednotka musí odpovědně uvážit strukturu nákladů zahrnovaných do ocenění s přihlédnutím k jednotlivým typům výroby, zejména k délce výrobního cyklu a podložit ji ve vnitřních směrnících kalkulacemi. [Březinová, Munzar, 3.vyd., s. 189] Pro zásoby vlastní výroby stanoví směrná účtová osnova samostatnou účtovou skupinu – Zásoby vlastní výroby.

Nedokončená výroba – o nedokončené výrobě se účtuje na účtu 121. Jedná se o zhotovované výrobky, které již prošly jedním nebo více výrobními stupni a nejsou tedy již materiálem, ale také ještě ne hotovým výrobkem. [Štohl, 2008c, s. 40] Nedokončená výroba musí být použita všude tam, kde jsou prováděny hmotné a nehmotné výkony, které nejsou dokončeny k okamžiku sestavení účetní závěrky

Hotové výrobky a polotovary vlastní výroby – o polotovarech vlastní výroby se účtuje na účtu 122, o hotových výrobcích na účtu 123. V případě, že účetní jednotka bude vyrábět vlastní výrobky, bude používat širší škálu účtů a neobejde se bez kalkulací nákladů na jejich výrobu. Výrobek bude procházet jednotlivými výrobními cykly a bude oceňován např. na bázi vlastních nákladů podle kalkulačního vzorce v ocenění, které si účetní jednotky stanoví. [Fišerová aj., 2008, s. 151–152]

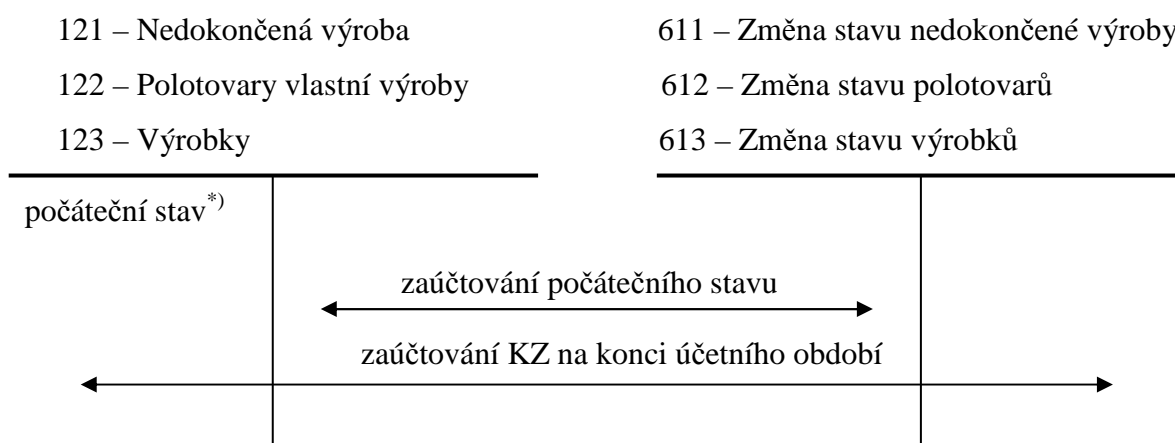
Aktivace materiálu – v některých případech si podnik vyrábí některé druhy materiálu (obaly, náhradní díly atd.). Při výrobě těchto předmětů vzniknou účetní jednotce náklady, proto musí být jejich předání na sklad účtováno jako výnos (jako ekvivalent vynaložených nákladů). [Štohl, 2008c, s. 18]

Obrázek č. 8: Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem A



Zdroj: Štohl, Učebnice účetnictví II. díl

Obrázek č. 9: Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem B



*) Počáteční stav zaúčtován pomocí účtu 701 – Počáteční účet rozvázný

Zdroj: Štohl, Učebnice účetnictví II. díl

2.6 Evidence zásob v daňové evidenci

Stav a pohyb zásob se v daňové evidenci sleduje na skladních kartách. Z této evidence musí podnikatel k datu, ke kterému je zjišťován skutečný stav, prokázat stav zásob v hmotných jednotkách a stanoveným způsobem je ocenit (prokázat stav zásob v Kč).

Výdaje spojené s pořízením zásob se zachycují v deníku příjmů a výdajů při jejich úhradě a mohou být podle potřeby podnikatele podrobněji specifikovány (např. na materiál, zboží atd.). Odděleně by se měly evidovat darované zásoby (postačí samostatná karta takovýchto zásob). [Sedláček, 2010, s. 58] Jsou tedy již v okamžiku pořízení výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24, zákona o daních z příjmů.

Postup evidence při nákupu zboží

- Přijatá faktura za zboží se zapíše do knihy pohledávek a závazků.
- Pořizovací cena zboží a přijímané množství (ks, kg atd.) se zapíše do karty v evidenci zásob; v tomto případě se uvádí na kartě zásob cena v Kč za jednotku.
- DPH z přijaté faktury se zanesou do speciální evidence, jako DPH na vstupu.
- V okamžiku proplacení přijaté faktury se provede zápis o úhradě do knihy závazků a pohledávek a zároveň zaeviduje výdaj v deníku příjmů a výdajů.

Postup evidence při prodeji zboží

- Vydaná faktura za zboží se zapíše do knihy pohledávek a závazků.
- Z karty v evidenci zásob se odepíše prodané množství zásob.
- DPH z vydané faktury se zanesse do speciální evidence, jako DPH na výstupu.
- V okamžiku proplacení faktury vydané odběratelem se provede zápis o úhradě do knihy závazků a pohledávek a zároveň zaeviduje příjem v deníku příjmů a výdajů.

Příklad č. 1: Evidence v deníku příjmů a výdajů

- platba FP/1 za zboží.....1 200 Kč (ZD 1 000 Kč, DPH 200 Kč),
- platba FP/2 za dopravu zboží.....120 Kč (ZD 100 Kč, DPH 20 Kč),
- přijatá platba FV/1 za prodané zboží.....2 400 Kč (ZD 2 000 Kč, DPH 400 Kč).

Tabulka č. 7: Evidence v deníku příjmů a výdajů

Datum	Doklad	Název transakce	Příjmy Σ	Daňové příjmy		Přijaté DPH	Výdaje Σ	Daňové výdaje		Placené DPH	Úpravy podle §23 ZDP	
				§7	§8			§7	§8		Zvyš. ZD	Sniž. ZD
(a)	(b)	(c)	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
2. 1.	V/1	platba FP/1 za zboží					1200	1000		200		
3. 1.	V/2	platba FP/2 za dopravu zboží					120	100		20		
8. 2.	P/1	platba FV/1 za zboží	2400	2000		400						
		CELKEM	2400	2000		400	1320	1100		240		

Zdroj: Práce autora

Inventarizace zásob

K poslednímu dni zdaňovacího období provede poplatník fyzickou kontrolu zásob na skladě, při níž zjistí skutečný stav zásob. O tomto zjištění provede zápis a o případné rozdíly upraví základ daně podle § 24, zákona o daních z příjmů. Evidence zásob se povinně uschovává za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená zákonem o daních z příjmů a správním řádem.

Přesnější evidenci zásob umožňují nejnovější technologické prostředky využívající snímání čárového kódu a evidenci prostřednictvím výpočetní techniky. Je ovšem pochopitelné, že investice do takového zařízení se vyplatí pouze v případě, kdy podnikatel eviduje velké množství zásob. [Sedláček, 2010, s. 59–60]

2.7 Přejedhod z daňové evidence na účetnictví

Právní úpravu přechodu z daňové evidence na účetnictví řeší § 61b vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Při přechodu z daňové evidence na účetnictví se postupuje podle přílohy č. 3 k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Podnikatel se stává účetní jednotkou na základě svého dobrovolného rozhodnutí, nebo z důvodů které mu ukládá zákon (konkrétně z ustanovení § 4 zákona o účetnictví). Pokud se podnikatel účetní jednotkou stane, zákon stanovuje pravidla pro zpětný přechod.

Zákon o účetnictví stanoví, že tomu, kdo nevede účetnictví, nebo je nezačne vést ode dne, kdy mu tato povinnost vznikla, bude uložena pokuta do výše 6 % hodnoty aktiv (těmito povinnostmi se rovněž zabývá zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon). [Kadlec, Chalupa, 2006, s. 15–17]

V prvé řadě je třeba zjistit stav jednotlivých druhů majetku a závazků (včetně rezerv, oceňovacích rozdílů, majetku nabytého formou finančního pronájmu s následnou koupí atd.). Tyto identifikované položky majetku a závazků se ocení v souladu se zásadami uvedenými v § 24 a § 25 zákona o účetnictví.

Inventurou doložené stavy majetku a závazků se zachytí k prvnímu dni účetního období jako počáteční stavy příslušných rozvahových účtů. Rozdíl mezi počátečními stavy majetku a závazků bude tvořit počáteční zůstatek účtu v rámci účtové skupiny 49 – Individuální podnikatel. Tento zůstatek může být nejen pasivní, ale i aktivní. [Kadlec, Chalupa, 2006, s. 18–19]

Při přechodu na vedení účetnictví k 1. 1. 2011 ovlivní veškeré úpravy základ daně za zdaňovací období roku 2011. Tyto úpravy základu daně z příjmů spočívají v jeho zvýšení o hodnotu identifikovaných položek majetku a současně v jeho snížení o hodnotu identifikovaných položek závazků. [Kadlec, Chalupa, 2006, s. 20]

2.7.1 Postup při přechodu z daňové evidence na účetnictví z pohledu zásob

Inventarizace zásob

U zásob je třeba provést fyzickou inventuru všech druhů zásob, ať již nakupovaných (materiál, zboží, zvířata), tak i zásob vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky).

Hodnota zásob vstupuje v pořizovacích cenách v období převodu daňové evidence na vedení účetnictví do základu daně z příjmů. Z tohoto důvodu je vhodné optimalizovat jejich výši (prodejem nepoužitelných zásob za zbytkovou cenu atd.). K datu převodu je vhodné vlastnit, a tedy i vykazovat pouze provozně nutné minimum zásob. [Kadlec, Chalupa, 2006, s. 26]

Analytické účty

V rámci převodu počátečních zůstatků na syntetické účty (základní rozvahové účty majetku a závazků), které je podnikatel povinen jako nová účetní jednotka zahrnout do svého účtového rozvrhu je třeba, aby respektoval požadavky účetních předpisů na vytvoření analytických účtů. [Kadlec, Chalupa, 2006, s. 29]

Převodový můstek

Ačkoliv to žádný předpis nenařizuje, je vhodné ke dni otevření účetních knih sestavit tzv. převodový můstek, kterým se dokládá převod majetku a závazků do účetnictví (účetních knih), včetně uvedení daňového dopadu jednotlivých převáděných majetkových a závazkových položek v roce přechodu na účetnictví. [Kadlec, Chalupa, s. 30, 2006]

Další případy, které mohou nastat v oblasti zásob

- **Nevyfakturovaná dodávka** – zboží je na skladě, je zapsáno na skladové kartě a bylo zahrnuto do inventury. O jeho hodnotu bude zvýšen základ daně z příjmů FO. Proti tomu se zaúčtuje nevyfakturovaná dodávka (Dal 389 – Dohadné účty pasivní).
- **Zboží na cestě** – závazek z titulu přijaté faktury je uveden v knize závazků, hodnota tohoto zboží se zaúčtuje na stranu Má Dáti účtu 139 – Zboží na cestě.

3 Rozdíly v evidenci zásob z praktického pohledu

Jako praktický příklad jsem si vybrala vedení daňové evidence fyzické osoby v roce 2010 a porovnání daňových dopadů z hlediska evidence a účtování zásob. Nejdříve namodeluji situaci pořízení a prodeje zboží ve zvláštním režimu. Dále jako výchozí situaci použiji data z daňové evidence fyzické osoby a převedu je na data, jakoby podnikatel vedl účetnictví. Další variantou bude, jaký by byl dopad na výsledek hospodaření, kdyby podnikatel přešel od 1. 1. 2011 z daňové evidence na vedení účetnictví .

Podnikatel – fyzická osoba je plátcem daně z přidané hodnoty, není zapsán v Obchodním rejstříku. Podnikatel se zabývá obchodem s „ojetými“ dopravními prostředky. „Ojetým“ dopravním prostředkem je každý, dopravní prostředek, který nespĺňuje definici nového dopravního prostředku (upraveno v § 4, odst. 3, písm. a) a b) zákona o DPH). Na „ojetý“ dopravní prostředek se nahlíží z hlediska zákona jako na použité zboží (§ 90 zákona o DPH, který upravuje mimo jiné i obchodování s použitým zbožím). Tento režim jsem blíže vysvětlila v kapitole Pořízení zboží ze zahraničí.

Dodavatelé jsou registrováni k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě EU, konkrétně v Itálii a uplatnění zvláštního režimu je předem dohodnuto.

Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím – možný odkaz na příslušné zákonné ustanovení v jiném členském státě na daňovém dokladu (v Itálii):

- „operazione soggetta al regime speciale del margine ai sensi dell'art. 36 del D.L. 41/1995“^{*)}

^{*)} Toto označení na daňovém dokladu umožňuje použití zvláštního režimu v tuzemsku.

3.1 Uplatnění zvláštního režimu

3.1.1 Pořízení zboží v daňové evidenci

Zaevidování v daňové evidenci:

- 1.) Přijatá faktura od zahraničního dodavatele (viz Příloha č. 2) se přepočte kurzem vyhlášeným ČNB (denní kurz Kč/Eur 18. 6. 2010 – 25,735) a zapíše se do knihy závazků.

Tabulka č. 8: Kniha závazků

Evidenční číslo	Číslo faktury	Název firmy (dodavatel-DIČ)	Datum	Částka (EUR)	Úhrada
FP21001	M010/00123	AUTO&AUTO IT00123456789	18.6.2010	2 000,00	18.6.2010

Zdroj: Práce autora

- 2.) Úhrada faktury proběhne ve stejný den jako je datum plnění. Provede se úhrada z euro pokladny (2 000 Eur) a hodnota v Kč (2 000 Eur * 25,735 tj. 51 470 Kč) se zapíše do deníku příjmů a výdajů jako Výdej odečitatelný – Nákup zboží. Úhrada se spáruje s fakturou v knize závazků.
- 3.) DPH na přijaté faktuře není uvedeno. Jedná se o zvláštní režim a do evidence DPH se hodnota faktury (51 470 Kč) zapíše jako: plnění přijatá bez daně (toto pořízení zboží není předmětem daně dle § 90 zákona o DPH).
- 4.) Pořizovací cena zboží a přijímané množství se zapíše do karty v evidenci zásob.

Tabulka č. 9: Skladová karta

Č. sklad. karty	Název	EAN/VIN		Sk.	Ks	DPH
F21	Freelander 2.0TD	SALLNABB1Y123456		M1	1	0 %
Pohyby:	Příjemka	18. 6. 2010	1 ks	Výdejka	8. 1. 2011	1ks
			51 470,00			51 470,00
	Inventurou zjištěný stav k 31. 12. 2010					1ks

Zdroj: Práce autora

3.1.2 Následný prodej zboží

- 1.) Vydaná faktura za prodej zboží (viz Příloha č. 3) se zapíše do knihy pohledávek.

Tabulka č. 10: Kniha pohledávek

Evidenční číslo	Variabilní symbol	Název firmy (odběratel-IČ)	Datum	Částka (Kč)	Úhrada
FV211001	211001	Tomáš Novotný	8. 1. 2011	150 000,00	8. 1. 2011

Zdroj: Práce autora

- 2.) Úhrada faktury proběhne ve stejný den jako je datum plnění. Do KČ pokladny je přijato 150 000 Kč a zároveň se transakce zapíše do deníku příjmů a výdajů jako Příjem zdanitelný – Prodej zboží. Úhrada se spáruje s fakturou v knize pohledávek.
- 3.) DPH na vydané faktuře není uvedeno, protože se jedná o zvláštní režim a v takovém případě podnikatel nesmí samostatně uvést daň týkající se přírážky na vystavené faktuře (dle odst. 13 § 90 zákona o DPH). V evidenci pro daňové účely zapíše částku 51 470 Kč jako: ostatní plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně (řádek 25 v přiznání k DPH) a přírážku 98 530 Kč jako uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku (základ daně pak bude 82 105,05 a daň 16 424,95). Z uvedeného vyplývá, že podnikatel neodvede daň z celkové částky 150 000 Kč, ale pouze z obchodní přírážky.
- 4.) Prodané zboží se odepíše ze skladové karty (viz tabulka č. 8) v pořizovací ceně zboží.

3.1.3 Dopad do výsledku hospodaření v daňové evidenci

V daňové evidenci bude pořizovací cena zboží uznána jako Výdaj odečitatelný za rok 2010 i když zboží zůstává k 31. 12. 2010 stále na skladě a bude prodáno až v roce následujícím. Výsledek hospodaření v roce 2010 z této transakce bude tedy činit -51 470 Kč. Tržba za zboží půjde do příjmů zdanitelných v roce následujícím.

3.1.4 Dopad do výsledku hospodaření v účetnictví

Pokud stejný účetní případ, tedy nákup a následný prodej zboží namodelujeme v účetnictví byly by účetní transakce následující:

1.) Nákup zboží:

- | | | | |
|---|----------|---------|-----------|
| – Faktura přijatá – zahraniční dodavatel (2000 Eur) | MD 13100 | D 32101 | 51 470,00 |
| – Příjemka na sklad v pořizovací ceně zboží | MD 13200 | D 13100 | 51 470,00 |
| – Úhrada faktury přijaté v hotovosti (2 000 Eur) | MD 32101 | D 21101 | 51 470,00 |
- Zůstatek skladu (i účtu 13200) k 31. 12. 2010 je tedy 1 ks (51 470 Kč).
- Výsledek hospodaření v roce 2010 po této transakci bude tedy činit 0 Kč.

2.) Prodej zboží v následujícím roce:

– Faktura vydaná – přírážka	MD 31100	D 60400	82 105,05
– pořizovací cena zboží		D 60400	51 470,00
– DPH z přírážky		D 34300	16 424,95
– Výdejka ze skladu	MD 50400	D 13200	51 470,00
– Úhrada faktury vydané v hotovosti (Kč)	MD 21100	D 31100	150 000,00

– Výsledek hospodaření v roce 2011 po této účetní transakci bude tedy činit 82 105,05 Kč.

Závěr: Z porovnání obou modelových situací vyplývá zásada nezávislosti účetních období, což je označováno jako akruální princip. Tato zásada vyžaduje účtování účetních případů do období, se kterými časově a věcně souvisí, a nikoli do období, kdy došlo k pohybu peněžních prostředků jako je tomu v daňové evidenci.

3.2 Srovnání daňové evidence a účetnictví

Vybrané zůstatky evidenčních knih:

Tabulka č. 11: Přehled o majetku a závazcích k 31. 12. 2010

	Na začátku daňového období	Na konci daňového období
Peněžní prostředky v hotovosti	53 814,00	127 086,00
Peněžní prostředky na BÚ	34 366,00	30 383,00
Zásoby zboží	628 376,00	1 544 967,00
Dlouhodobý hmotný majetek	123 864,00	123 864,00
Závazky	8 809,00	14 075,00
Pohledávky	0,00	1 756,00

Zdroj: Práce autora

Peněžní prostředky v hotovosti k 31. 12. 2010:

- Kč pokladna 81 670 Kč,
- Eur pokladna 1 773 Eur (45 416 Kč).

Tabulka č. 12: Výpis skladových karet dle inventury zásob k 31. 12. 2010

Číslo Skl.k.	Název položky	Ks	Nákupní cena	% DPH	Sk.	EAN/VIN
F36	Ford S-Max 2.0TD	1	233 747,50	0	M1	WF0SXXGBWS6B83334
F21	Freelander 2.0 TD	1	51 470,00	0	M1	SALLNABB8YA518731
F40	Mazda6 2.0CD	1	161 947,50	0	M1	JMZGG12R661634213
F17	Opel Agila 973B	1	64 275,00	0	M1	WOLOHAF683G063403
F27	Saab 2.2 TID	1	22 203,00	0	M1	YS3DF55D8X2065100
F34	Saab 93	1	134 860,00	0	M1	YS3FF51WX61022396
F38	Toyota Rav 4 r.03	1	172 375,00	0	M1	JTEHG20V506001174
F37	Toyota Rav 4 r.02	1	172 375,00	0	M1	JTEHH20V300216505
F32	Volvo S 80 2.4 D5	1	344 050,00	0	M1	YV1AS714071032796
F30	Volvo V70 2.4 D	1	120 393,00	0	M1	YV1SW799942440808
F39	Volvo V70 2.5 D	1	67 270,50	0	M1	YV1SW720211030730
			1 544 966,50			

Zdroj: Práce autora

Tabulka č. 13: Kniha závazků k 31. 12. 2010

Č.	VS	Dodavatel	Datum vzniku	Datum splatnosti	Kč	Neuhraz. KČ
151	10046649	Videon	31. 12. 2010	5. 1. 2011	490,00	490,00
150	124317355	Vodafone	25. 12. 2010	7. 1. 2011	4 903,00	4 903,00
21007	87654321	FÚ	25. 07. 2010	25. 7. 2010	8 682,00	8 682,00
					14 075,00	14 075,00

Zdroj: Práce autora

Tabulka č. 14: Kniha pohledávek k 31. 12. 2010

Č.	VS	Odběratel	Datum vzniku	Datum splatnosti	Kč	Neuhraz. KČ
21005	87654321	FÚ	25. 10. 2010	25. 10. 2010	1 756,00	1 756,00
					1 756,00	1 756,00

Zdroj: Práce autora

Tabulka č. 15: Vybrané příjmy a výdaje z DE za období roku 2010

Daňová evidence	Účetnictví		
	2009	2010	
Příjmy:			Kč
Za prodej zboží (auta nakoupená v roce 2009)		60400	826 297,67
Za prodej zboží (auta nakoupená v roce 2010)		60400	2 857 655,55
Kladné úroky		66800	80,25
Celkem			3 684 033,47
Výdaje:			Kč
Nákup zboží (auta prodaná v roce 2010)		13100	2 229 108,00
Nákup zboží (auta prodaná v roce 2011)		13100	1 544 966,50
Doprava zboží (auta prodaná v roce 2010)		13101	149 954,29
Doprava zboží (auta prodaná v roce 2011)		13101	65 979,87
Lakýrnické práce – zboží (auta prodaná v roce 2010)		13100	81 510,00
Doprava zboží (auta prodaná v roce 2009)	50400	38300	5 998,17
Vedení daňové evidence		51800	36 000,00
Internet		51800	5 070,77
Povinné ručení DHM		51800	3 320,00
Telefon		51800	42 427,62
Oprava DHM		51800	1 500,00
Nářadí		50100	8 807,98
Pojistné – převozní značky		51800	14 045,00
Ostatní režijní materiál		50100	17 159,75
Poplatky bance		56800	3 866,00
PHM		50200	59 643,80
Silniční daň DHM		53800	3 600,00
Náhradní díly DHM		50100	2 650,10
Celkem:			4 275 607,85

Zdroj: Práce autora

DHM osobní automobil:

– Odpis nebyl v roce 2010 z důvodu ztráty uplatněn (a nebyl uplatněn ani v předchozích letech).

Doprava v roce 2010:

– Některá auta byla dovezena dodavatelsky (37 ks) v částce 221 932,33 Kč. Doprava v této hodnotě byla vyfakturována v roce 2010 i když se týkala dovozu aut jak v roce 2010, tak i konce roku 2009 (3ks aut byly pořízeny koncem roku 2009, jedno z nich i v roce 2009 prodáno (což je významné z hlediska časového rozlišení v účetnictví). Ostatní auta byla dovezena dopravou vlastní. Průměrná cena dopravy jednoho kusu auta je 5 998,17 Kč bez DPH.

Ostatní výdaje a příjmy:

– Zaplacené sociální a zdravotní pojistné podnikatele (daňově neúčinné jak v daňové evidenci, tak při vedení účetnictví), převody pro osobní spotřebu a osobní vklady do podnikání jsou z hlediska daňové evidence nepodstatné, proto je v příkladu neuvádím.

3.2.1 Sestavení hospodářského výsledku v daňové evidenci

Výpočet základu daně pro podnikatele vedoucího daňovou evidenci z výše uvedených podkladů.

Tabulka č. 16: Hospodářský výsledek v daňové evidenci v roce 2010

Celkem zdanitelné příjmy	3 684 033,47
Celkem odečitatelné výdaje	4 275 607,85
Rozdíl daňových příjmů a výdajů	-591 574,38

Zdroj: Práce autora

Závěr: Podnikatel se dostal do ztráty z důvodu nedodržení nezávislosti účetních období (akruální princip) tj. náklady nejsou účtovány do období se kterým časově a věcně souvisí.

3.2.2 Sestavení hospodářského výsledku v účetnictví

Výpočet základu daně pro podnikatele vedoucího účetnictví z výše uvedených podkladů. Po uzavření nákladových a výnosových účtů je stanoven hrubý výsledek hospodaření. Pro

správné přiřazení vedlejších nákladů na pořízení zboží, a tudíž správné sestavení výsledku hospodaření v účetnictví, je nutno použít i data z předcházejícího období, tj. roku 2009.

Tabulka č. 17: Zahajovací rozvaha (v Kč)

AKTIVA	Rozvaha k 1. 1. 2010		PASIVA
Zásoby zboží ^{*)}	688 358,00	Účet individuálního podnikatele	891 593,00
Pokladna	53 814,00	Závazky	8 809,00
Bankovní účet	34 366,00		
DHM	123 864,00		
Pohledávky	0,00		
Aktiva celkem	900 402,00	Pasiva celkem	900 402,00

Zdroj: Práce autora

^{*)} Počáteční zůstatek účtu 13200 – Zboží se skládá z konečné hodnoty zásob zboží k 31. 12. 2009 a vedlejších pořizovacích nákladů (dopravy zboží), které by v účetnictví rovněž zůstaly na účtu 13200 (v DE zaúčtovány v roce 2009 přímo do nákladů).

Základní účetní operace, které by podnikatel provedl za účetní období roku 2010, jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 18: Základní účetní operace v roce 2010 týkající se zboží

	Účetní operace	Kč	Předkontace	
			MD	D
(1.)	Nákup zboží v roce 2010	3 774 074,50	13100	32101
(2.)	Vedlejší náklady na zboží:			
	– doprava	215 934,16	13101	32100
	– lakování	81 510,00	13101	32100
(3.)	Příjem nakoupeného zboží na sklad	3 774 074,50	13200	13100
(4.)	Převod vedlejších pořizovacích nákladů na sklad ^{*)}	297 444,16	13200	13101
(5.)	Prodej zboží v roce 2010	3 683 953,22	31100	60400
(6.)	Výdej prodaného zboží do spotřeby:			
	– auta nakoupená v roce 2009 + vedlejší pořizovací náklady	688 358,00	50400	13200
	– auta nakoupená v roce 2010 + vedlejší pořizovací náklady	2 460 572,29	50400	13200

Zdroj: Práce autora

*) Každý vedlejší náklad je konkrétně přiřazen každému nakoupenému kusu zboží.

Tabulka č. 19: Uzavírání nákladových a výnosových účtů k 31. 12. 2010

Název účtu	Doklad	Kč	MD	D
KS Spotřeba zboží	UD01	3 148 930,29	71000	50400
KS Ostatní náklady	UD02	102 363,39	71000	51800
KS Spotřeba materiálu	UD03	28 617,83	71000	50100
KS Ostatní finanční náklady	UD04	3 866,00	71000	56800
KS Spotřeba energie	UD05	59 643,80	71000	50200
KS Ostatní daně a poplatky	UD06	3 600,00	71000	53800
KS Tržby z prodeje zboží	UD07	3 683 953,22	60400	71000
KS Ostatní výnosy	UD08	80,25	66800	71000
Převod zisku	UD09	337 012,16	71000	70200

Zdroj: Práce autora

Tabulka č. 20: Uzavírání aktivních a pasivních účtů k 31. 12. 2010

Název účtu	Doklad	Kč	MD	D
KS Zásob zboží	UD10	1 610 946,37	70200	13200
KS Pokladna Kč	UD11	81 670,00	70200	21100
KS Pokladna Eur	UD12	45 416,00	70200	21101
KS BÚ	UD13	30 383,00	70200	22100
KS DHM	UD14	123 864,00	70200	02200
KS Pohledávky – FÚ (DPH)	UD15	1 756,00	70200	34301
KS Závazky – dodavatelé	UD16	5 393,00	32100	70200
KS Závazky – FÚ (DPH)	UD17	8 682,00	34300	70200
KS Účet individuálního pod.	UD18	1 542 948,21	49100	70200

Zdroj: Práce autora

Tabulka č. 21: Konečná rozvaha (v Kč)

AKTIVA	Rozvaha k 31. 12. 2010	PASIVA	
Zásoby zboží ^{*)}	1 610 946,37	Účet individuálního podnikatele	1 542 948,21
Pokladna	127 086,00	Účetní zisk	337 012,16
Bankovní účet	30 383,00	Závazky	14 075,00
DHM	123 864,00		
Pohledávky	1 756,00		
Aktiva celkem	1 894 035,37	Pasiva celkem	1 894 035,37

Zdroj: Práce autora

^{*)} Konečný zůstatek účtu 13200 – Zboží se skládá z konečné hodnoty zásob zboží (1 544 966,50 Kč) k 31. 12. 2010 a vedlejších pořizovacích nákladů – dopravy zboží (65 979,87 Kč), které jsou v DE zaúčtovány přímo do nákladů.

Závěr: V případě účetnictví se podnikatel dostává do **zisku** v hrubé výši 337 012,16 Kč. Oproti tomu v daňové evidenci byla vykázána **ztráta** 591 574,38 Kč. A to z toho důvodu, že výdej zboží ze skladu do spotřeby (nákladů) nastává v účetnictví až v momentě prodeje zboží.

3.3 Přejed z daňové evidence na účetnictví z hlediska zásob

Podnikatel, který doposud vedl daňovou evidenci, přechází ke dni 1. 1. 2011 na vedení účetnictví. Aby správně tento přechod provedl, musí sestavit evidenci majetku a závazků ke dni 31. 12. 2010 a správně sestavit tzv. převodový můstek, který ve zjednodušené formě upravuje převody a daňové dopady jednotlivých složek majetku a závazků.

Tabulka č. 22: Evidence majetku a závazků k 31. 12. 2010

Peněžní prostředky v hotovosti	127 086,00
Peněžní prostředky na BÚ	30 383,00
Zásoby zboží	1 544 967,00
Dlouhodobý hmotný majetek	123 864,00
Závazky	14 075,00
Pohledávky	1 756,00

Zdroj: Práce autora

Sestavením převodového můstku ověříme úplnost, správnost a průkaznost převodu, ověříme základní účetně metodické vazby a okruhy a ujasníme si daňový dopad jednotlivých převáděných složek majetku.

Tabulka č. 23: Převodový můstek

Oblast	Účtová skupina	Daňový dopad
Peníze	21 – Peníze	žádný
Běžný účet	22 – Účty v bankách	žádný
Zásoby zboží	13 – Zboží	zvýšení ZD
DHM	02 – Samostatné movité věci	žádný
Pohledávky – odběratelé	31 – Pohledávky	zvýšení ZD
Pohledávky – FÚ (DPH)	34 – Zúčtování daní a dotací	žádný
Závazky – dodavatelé	32 – Závazky	snížení ZD
Závazky – FÚ (DPH)	34 – Zúčtování daní a dotací	žádný

Zdroj: Práce autora

Tabulka č. 24: Řešení převodu k 1. 1. 2011

Název účtu	Částka	Analytické účty	
		MD	D
Pokladna Kč	81 670,00	21100	49100
Pokladna Eur ^{*)}	45 416,00	21101	49100
Bankovní účet	30 383,00	22100	49100
Zásoby	1 544 967,00	13200	49100
Dlouhodobý majetek	123 864,00	02200	49100
Pohledávky – FÚ (DPH)	1 756,00	34301	49100
Závazky – dodavatelé	5 393,00	49100	32100
Závazky – FÚ (DPH)	8 682,00	49100	34300

Zdroj: Práce autora

^{*)} Eur pokladna 1 773 Eur (45 416 Kč)

– Přebod zůstatků pokladen (Kč, Eur), bankovního účtu nebude mít vliv na základ daně z příjmů fyzických osob.

- Převod DHM – podnikatel převezme do svého účetnictví inventurní karty, které vedl v rámci daňové evidence. Převod DHM nebude mít vliv na základ daně.
- Převod zásob – v daňovém přiznání za rok 2011 musí podnikatel zvýšit základ daně o hodnotu nespotřebovaných zásob, tj. o částku 1 544 967 Kč (toto zvýšení může rozložit do 9 let v souladu s § 23 odst. 14 zákona o dani z příjmů^{*)}). Je to z toho důvodu, že při výdeji těchto zásob do spotřeby bude účtovat o zvýšení nákladů, které potom budou daňově uznatelné.
- Převod pohledávek – o hodnotu pohledávek (bez DPH) musí podnikatel opět zvýšit základ daně (lze rozložit do následujících 9 let). V tomto případě podnikatel eviduje pouze pohledávku za Finančním úřadem z titulu DPH. To znamená, že tato pohledávka nebude mít vliv na základ daně.
- Převod závazků – podnikatel vyhodnotí jednotlivé závazky (pro přiřazení na jednotlivé analytické účty). V daňovém přiznání sníží základ daně o hodnotu závazků (bez DPH) o částku 5 393 Kč bez DPH, tj. o 4 494 Kč (závazek k dodavatelům služeb). Dále eviduje závazek k Finančnímu úřadu z titulu DPH. To znamená, že celkem tedy může základ daně snížit pouze o 4 494 Kč.

Tabulka č. 25: Sestavení zahajovací rozvahy k 1. 1. 2010

AKTIVA	Rozvaha k 1. 1. 2010		PASIVA
13200 Zásoby zboží	1 544 967,00	49100 Účet individuálního podnikatele	1 813 981,00
21100 Pokladna Kč	81 670,00	32100 Závazky – dod.	
21101 Pokladna Eur	45 416,00	34300 Závazky – FÚ	5 393,00
22100 Bankovní účet	30 383,00		8 682,00
02200 DHM	123 864,00		
34301 Pohledávky – FÚ	1 756,00		
Aktiva celkem	1 828 056,00	Pasiva celkem	1 828 056,00

Zdroj: Práce autora

^{*)} Částku 1 544 967 Kč musí zahrnout do svých příjmů v roce 2011, nebo v následujících 8 zdaňovacích obdobích. Podnikatel se může rozhodnout, zda zahrne částku do příjmů v následujících let rovnoměrně, nebo zda ji zahrne jednorázově v některém z následujících zdaňovacích období (zákonem není toto stanoveno, záleží na rozhodnutí účetní jednotky).

Tabulka č. 26: Daňová optimalizace základu daně

Rok	Zvýšení základu daně
2011	171 663,00
2012	171 663,00
2013	171 663,00
2014	171 663,00
2015	171 663,00
2016	171 663,00
2017	171 663,00
2018	171 663,00
2019	171 663,00
Celkem	1 544 967,00

Zdroj: Práce autora

Závěr: Přejít z daňové evidence na účetnictví představuje velké zatížení daňového základu v následujících letech. Podnikatel se samozřejmě může rozhodnout, které z následujících období bude daňově optimalizovat a které naopak více zatíží zvýšením základu daně. Pokud podnikatel zahrne celou částku jednorázově v některém z následujících období (což samozřejmě lze), je třeba počítat s budoucí značnou finanční zátěží, která se projeví i v zálohách na daň placených v roce následujícím po zvýšení základu daně.

Závěr

Domnívám se, že cíl své bakalářské práce jsem splnila. Zaměřila jsem se především na problematiku zásob, protože jsou velmi důležitou složkou oběžného majetku podniku. Pro pochopení problematiky účtování zásob jsem v první kapitole teoretické části upozornila na možné formy zaznamenávání podnikatelské činnosti a základní způsoby vedení. Zde jsem také poukázala na rozdílný vliv obou evidencí na výsledek hospodaření. Ve druhé kapitole jsem se zaměřila na zásoby, jejich stručnou charakteristiku a evidenci v jednotlivých formách. V závěru teoretické části jsem stručně nastínila převod daňové evidence na účetnictví, jeho úskalí a možné daňové dopady.

Účetnictví se od daňové evidenci liší ve způsobu zjištění výsledku hospodaření a na něj navazující způsob stanovení základu daně. Účetnictví je založeno na akruálním principu, kdežto daňová evidence na peněžním. V účetnictví se účtuje o výnosech a nákladech, kdežto v daňové evidenci se evidují příjmy a výdaje. Daňová evidence je mnohem méně administrativně náročná. Je upravena pouze jedním paragrafem, a to § 7b zákona č. 563/1991 Sb., o dani z příjmů, kdežto účetnictví je věnován celý zákon, a to zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví, na něj navazující prováděcí vyhláška a České účetní standardy. Daňová evidence je také pro podnikatele mnohem menší finanční zátěží. Mnozí z nich jsou schopni si daňovou evidenci vést sami, kdežto účetnictví je finančně náročnější ať již z pohledu účetního specialisty, jehož služby je nutno při vedení účetnictví využít, tak i z pohledu náročnějšího programového vybavení.

Z praktického pohledu může být nedodržení zásady nezávislosti účetního období v daňové evidenci, tzn. akruálního principu, využito ke snížení základu daně nákupem zásob na konci zdaňovacího období. Při zásobách s vyšší pořizovací cenou za kus, jako je tomu u podnikatele jehož daňovou evidenci jsem se zabývala v praktické části, k tomuto dochází zcela automaticky. Rozdíly vzniklé z použití peněžního principu v daňové evidenci by se měly srovnat v průběhu více účetních období. Avšak s rozšiřujícím se objemem podnikatelské činnosti tomu tak není. Na konci každého zdaňovacího období je vykazována stále větší ztráta, což nevypadá dobře z pohledu příslušného správce daně. Je to z důvodu pořizování stále většího objemu zásob zboží.

Zásoby vykazované ve velkém objemu a tudíž i velkých částkách by mohly být problémem při případném neočekávaném skončení podnikatelské činnosti v budoucnu. Toto by vedlo

k okamžitému dodanění zásob v okamžiku skončení činnosti a velkým daňovým závazkům vůči správci daně. Řešením by mohlo být převést daňovou evidenci na účetnictví od 1. 1. nejbližšího zdaňovacího období s minimem zásob zboží. Optimalizovat tak základ daně v následujícím zdaňovacím období tím, že se hodnota zásob, kterou je nutno zahrnout do základu daně ve zdaňovacím období, kdy k převodu došlo, rozvrhne v následujících devíti letech rovnoměrně.

Z čehož plyne, že záleží na rozhodnutí podnikatele, jakým směrem se v budoucnu bude ubírat a jak hodlá ošetřit podnikatelská rizika volbou správné a pro něj ve všech směrech vyhovující formy evidence podnikatelské činnosti.

Seznam použité literatury

BENDA, V., TOMÍČEK M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu zboží*. Praha: BOVA POLYGON, 2006. 264 s. ISBN 80-7273-131-9.

BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *Účetnictví I*. 3.vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9.

DOLEŽALOVÁ, M. *Daňová evidence 2007*. 1.vyd. Brno: Computer Press, 2007. 118 s. ISBN 978-80-251-1556-5.

FIŠEROVÁ, E., CHALUPA, R., KADLEC, J., PILÁTOVÁ, J., PROCHÁZKOVÁ, D., SEDLÁK, R., SKÁLOVÁ, J., TKÁČ, R., VLACH, P. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2008*. 6.vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 447 s. ISBN 978-80-7263-4507-7.

GALOČÍK, S., LOUŠA, F. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. Praha: GRADA Publishing, 2006. 160 s. ISBN 80-247-18006-5.

KADLEC, J., CHALUPA, R. *Převod daňové evidence na vedení účetnictví*. 1.vyd. Olomouc: ANAG, 2006. 175 s. ISBN 80-7262-327-9.

LOUŠA, F. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3.vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. 172 s. ISBN 978-80-247-2117-0.

SEDLÁČEK, J. *Daňová evidence podnikatelů 2010*. 7.vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 128 s. ISBN 978-80-247-3198-8.

ŠTOHL, P. *Daně a daňová evidence: praktický průvodce*. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2008a. 198 s. ISBN 978-80-903914-4-4.

ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví 2008, I. díl: pro střední školy a veřejnost*. 9.vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2008b. 153 s. ISBN 978-80-87237-00-7.

ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví 2008, II. díl: pro střední školy a veřejnost*. 9.vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2008c. 201 s. ISBN 978-80-87237-02-1.

ÚZ: *Účetnictví podnikatelů, Audit: podle stavu k 11. 1. 2010 s přehledy změn*. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 2010a. 176 s. ISBN 978-80-7208-787-7.

ÚZ: *České účetní standardy: podle stavu k 8. 3. 2010 s přehledy změn*. Ostrava-Hrabůvka: Nakladatelství Sagit, 2010b. 176 s. ISBN 978-80-7208-804-1.

VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010*. 6.vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3426-2.

Zákony I/2011: sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících předpisů k 1. 1. 2011. Český těšín: PORADCE, 2011. 592 s. ISSN 1802-8268.

Portál pro živnostníky a drobné podnikatele [online]. březen 2011, [citováno 2011-03-10].
Dostupné z WWW:
<<http://www.zivnostnik.cz/evidence-vydaju-v-ramci-danove-evidence>>.

Poradna pro podnikatele a ostatní OSVČ [online]. březen 2011, [citováno 2011-03-10].
Dostupné z WWW:
<<http://www.jakpodnikat.cz/zakony-vyhlasiky-pokyny-danove.php>>.

Právní předpisy

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

Vyhláška 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, ve znění pozdějších předpisů,

Zákon č. 513/1191 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů,

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam tabulek a obrázků:

Tabulka č. 1: Příklad členění deníku příjmů a výdajů.....	16
Tabulka č. 2: Účetní případy, které mohou nastat při pořízení zboží.....	36
Tabulka č. 3: Základní účetní případy při prodeji zboží.....	37
Tabulka č. 4: Účtování zboží na cestě a nevyfakturovaných dodávek zboží.....	38
Tabulka č. 5: Účtování snížení hodnoty zásob a opravných položek.....	39
Tabulka č. 6: Účtování k okamžiku sestavení účetní závěrky.....	40
Tabulka č. 7: Evidence v deníku příjmů a výdajů.....	48
Tabulka č. 8: Kniha závazků.....	48
Tabulka č. 9: Skladová karta.....	48
Tabulka č. 10: Kniha pohledávek.....	48
Tabulka č. 11: Přehled o majetku a závazcích k datu 31. 12. 2010.....	50
Tabulka č. 12: Výpis skladových karet dle inventury zásob k 31. 12. 2010.....	51
Tabulka č. 13: Kniha závazků k 31. 12. 2010.....	51
Tabulka č. 14: Kniha pohledávek k 31. 12. 2010.....	51
Tabulka č. 15: Vybrané příjmy a výdaje z DE za období roku 2010.....	52
Tabulka č. 16: Hospodářský výsledek v daňové evidenci v roce 2010.....	53
Tabulka č. 17: Zahajovací rozvaha (v Kč).....	54
Tabulka č. 18: Základní účetní operace v roce 2010 týkající se zboží.....	54
Tabulka č. 19: Uzavírání nákladových a výnosových účtů k 31. 12. 2010.....	55
Tabulka č. 20: Uzavírání aktivních a pasivních účtů k 31. 12. 2010.....	55
Tabulka č. 21: Konečná rozvaha (v Kč).....	56
Tabulka č. 22: Evidence majetku a závazků k 31. 12. 2010.....	56
Tabulka č. 23: Převodový můstek.....	57
Tabulka č. 24: Řešení převodu k 1. 1. 2011.....	57
Obrázek č. 1: Základní bilanční rovnice ve třech různých podobách.....	23
Obrázek č. 2: Zjednodušené schéma rozvahy.....	24
Obrázek č. 3: Schéma účtování na rozvahových účtech.....	25
Obrázek č. 4: Schéma účtování nákladů a výnosů.....	25
Obrázek č. 5: Způsob zjištění hospodářského výsledku.....	26

Obrázek č. 6: Schéma uzavírání výsledkových a rozvahových účtů.....	26
Obrázek č. 7: Schéma účtování faktury přijaté za nákup zboží způsobem A.....	37
Obrázek č. 8: Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem A.....	42
Obrázek č. 9: Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem B.....	43

Seznam příkladů:

Příklad č. 1: Evidence v deníku příjmů a výdajů.....	44
--	----

Přílohy

Seznam příloh:

Příloha č. 1: Směrná účtová osnova pro podnikatele

Příloha č. 2: Faktura přijatá od zahraničního dodavatele

Příloha č. 3: Faktura vydaná tuzemskému odběrateli

Příloha č. 1: Směrná účtová osnova pro podnikatele

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)

- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledek hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 – Aktivace
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 – Účty rozvahné
- 71 – Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Příloha č. 2: Faktura přijatá od zahraničního dodavatele

AUTO&AUTO Via Palladio 3, 31020 San Fior – TV IT00123456789				
Documento n.: M010/00123 Tito Documento: Fattura Del: 18/06/2010		Destinatario: Podnikatel – fyzická osoba Via Nová 26 669 02 Znojmo P.IVA/Cod.fis.: CZ6904067890		
Commessa: VO/000123	Modello: Freelander 2.0 TD	Telaio: SALLNABB1Y123456	Targa: ZA123GB	Kilometri:
Descrizione:		Quantita:	Importo:	Al:
Freelander 2.0 TD cat Station Wagon „operazione soggetta al regime speciale del margine ai sensi dell’art. 36 del D.L. 41/1995“		2 000,00	06-0,00%	
Imponibile: 2.000,00		Al: Ind.DL.41/95RDM	Totale Imponibile: EUR 2000,00	
			Totale Imposta 0,00	
(Cod. IVA: 01-Iva 20%, 06-Ind.DL41/95 RDM)			Totale Documento: EUR 2000,00	

Zdroj: Práce autora

Příloha č. 3: Faktura vydaná tuzemskému odběrateli

FAKTURA – Daňový doklad					
Číslo: (Variabilní symbol) 211001					
Konstantní symbol: 0008 Objednávka zákazníka: Zakázka:					
Dodavatel: Podnikatel – fyzická osoba Nová 26 669 02 Znojmo ČR IČ: 87654321 DIČ: CZ6904067890 Peněžní ústav: ČSOB, a. s. Číslo účtu: 212121211/0300	Odběratel: Tomáš Novotný Nádražní 835 669 02 Znojmo ČR RČ: 710509/7890				
	Dodací a platební podmínky: Datum splatnosti: 8. 01. 2011 Forma úhrady: v hotovosti Datum uskut.zdanit.plnění: 8. 01. 2011 Datum vystavení faktury: 8. 01. 2011				
Č. pol. / Označení dodávky / SKP-Daň.předpis / Jedn.cena / Mn. / Cena celkem / %DPH					
Fakturuje Vám za					
F21	Freelander 2.0 TD VIN: SALLNABB1Y123456	1 ks	150 000,00		
		Celkem k úhradě Kč		150 000,00	
Vystavil(a):					
Byl použit zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím - § 90 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty					
Podnikám na základě živnost.listu vydaného Městským úřadem Znojmo dne 1.4.1996, č.j.:0045-3/96-HR, ev.č.:381405-792-01					

Zdroj: Práce autora