

Odložená daň z příjmů

dle českých i mezinárodních
účetních standardů

- *analýza vzniku odložené daňové povinnosti*
- *trvalé a přechodné rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem*
- *metoda výpočtu dle nové účetní úpravy*
- *praktické příklady*



Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.

Používání elektronické verze knihy je umožněno jen osobě, která ji legálně nabyla a jen pro její osobní a vnitřní potřeby v rozsahu stanoveném autorským zákonem. Elektronická kniha je datový soubor, který lze užívat pouze v takové formě, v jaké jej lze stáhnout s portálu. Jakékoliv neoprávněné užití elektronické knihy nebo její části, spočívající např. v kopírování, úpravách, prodeji, pronajímání, půjčování, sdělování veřejnosti nebo jakémkoliv druhu obchodování nebo neobchodního šíření je zakázáno! Zejména je zakázána jakákoliv konverze datového souboru nebo extrakce části nebo celého textu, umístování textu na servery, ze kterých je možno tento soubor dále stahovat, přitom není rozhodující, kdo takovéto sdílení umožnil. Je zakázáno sdělování údajů o uživatelském účtu jiným osobám, zasahování do technických prostředků, které chrání elektronickou knihu, případně omezují rozsah jejího užití. Uživatel také není oprávněn jakkoliv testovat, zkoušet či obcházet technické zabezpečení elektronické knihy.





Copyright © Grada Publishing, a.s.

Obsah

Úvod	7
Zkratky	8
1. Podstata a význam odložené daně	9
1.1 Teoretická východiska účtování o odložené dani	10
1.1.1 Trvalé a přechodné rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem	10
1.1.2 Koncepce způsobu výpočtu odložené daně	11
2. Harmonizační proces finančního účetnictví	17
2.1 Mezinárodní účetní standardy	20
2.1.1 Rozhodující aspekty pro další vývoj českého účetnictví	21
3. Odložená daň a mezinárodní účetní standardy	22
3.1 Vývoj IAS 12 – Income Taxes	22
4. Historie účtování o odložené dani v ČR	25
4.1 Legislativní změny v účetním právu od 1. ledna 2002 a problematika odložené daně	26
5. Odložená daň dle současné účetní úpravy	28
5.1 Splatná daň	28
5.1.1 Rezerva na daň z příjmů	30
5.2 Odložená daň	31
6. Způsob a metoda výpočtu odložené daně	33
6.1 Výpočet odložené daně	35
6.2 Účtování o odložené dani	36
6.2.1 Problematika prvního vykázání odložené daně	41
6.3 Inventarizace odložené daně	43
7. Vybrané tituly vedoucí ke vzniku odložené daně	44
7.1 Odložená daň z titulu rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku	44
7.1.1 Limitace vstupní ceny osobního automobilu	48
7.2 Výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení	48
7.3 Ztráta	51
7.4 Odčitatelné položky od základu daně	52
7.5 Opravné položky	53
7.5.1 Opravné položky k zásobám	53
7.5.2 Opravné položky k pohledávkám	55
7.5.3 Opravné položky k dlouhodobému majetku	58
7.5.4 Opravné položky k cenným papírům	58
7.6 Účetní rezervy	58
7.7 Nezaplacené pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	60
7.8 Daňové závazky	62
7.9 Přeceňování aktiv k rozvahovému dni reálnou hodnotou	62

7.10 Zjišťování a účtování odložené daně při přeměnách společností a při vkladech	67
8. Odložená daň a účetní závěrka	72
Odpovědi ke kontrolním příkladům	76
Literatura	79
Vybrané právní předpisy	81

Úvod

Publikace je věnována všem, kteří se zajímají o problematiku odložené daně. Účetní výsledek hospodaření a daňový základ nejsou díky rozdílným daňovým zákonům v jednotlivých zemích totožné. Z tohoto důvodu je samozřejmé, že daň z příjmů placená účetní jednotkou se nevztahuje k účetnímu výsledku hospodaření, ale k daňovému základu, pro jehož zjištění neplatí vždy účetní pravidla. Aby byla pokaždé uplatněna v účetní závěrce zásada dodržení časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím, musí být k tomuto účetnictví použito určitého nástroje k odstranění vzniklého nesouladu. Tuto funkci v našem účetním systému plní účetní kategorie – *odložená daň*.

Cílem publikace je uvést hlavní zásady, nejčastější problémy a praktické postupy spojené s odloženou daní včetně jejího výpočtu a uspokojit požadavky těch, kteří účetnictví potřebují ke své každodenní praktické činnosti, ale zároveň může sloužit i posluchačům vysokých škol s ekonomických zaměřením. Kniha je doplněna praktickými příklady, které umožní lépe pochopit tuto relativně složitou problematiku.

Jana Janoušková

Zkratky

ASC	– Výbor pro účetní standardy
CP	– cenné papíry
ČNB	– Česká národní banka
ČÚS	– Český účetní standard
D	– Dal
DO	– daňové odpisy
DZC	– daňová zůstatková cena
DzP	– daň z příjmů
FASB	– Výbor pro standardy finančního účetnictví
IAS	– Mezinárodní účetní standardy
IASB	– Rada pro Mezinárodní účetní standardy
IASC	– Výbor pro Mezinárodní účetní standardy
IFRS	– Mezinárodní standardy pro finanční reportování
MD	– Má dáti
NÚR	– Národní účetní rada
OD	– odložená daň
OD _N	– nový zůstatek odložené daně
OD _p	– původní zůstatek odložené daně
ODP	– odložená daňová pohledávka
ODZ	– odložený daňový závazek
PR	– výsledný přechodný rozdíl
R	– rozdíl
SD	– sazba daně stanovená zákonem o daních z příjmů
SD _N	– nová sazba daně
SD _p	– původní sazba daně
ÚO	– účetní odpisy
US GAAP	– obecně uznávané účetní zásady v USA
ÚZC	– účetní zůstatková cena
V	– výnosy
ZDP	– zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZoÚ	– zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

1. Podstata a význam odložené daně

Ačkoliv samotné označení pojmu **odložená daň z příjmů** svádí k domněnce, že se jedná o termín daňový, je odložená daň problematikou *ryze účetní*¹ a nemá žádný dopad na placení daní z příjmů. Tato účetní kategorie slouží v rámci (podvojného) účetnictví k přiřazení nákladu vzniklého z titulu povinnosti placení daně z příjmů do správného účetního období.

Vyplyvá z rozdílů, které nastávají v momentě *odlišného pohledu účetního a daňového* na příslušné položky v účetnictví. V účtování odložené daně lze nalézt naplnění stěžejních základních obecně uznávaných účetních předpokladů, jako jsou např.:

- *akruální princip* (princip časové souvztažnosti, který požaduje zachycení transakcí a jiných událostí v období vzniku bez ohledu na okamžik splacení),
- *zásadu věrného zobrazení* – věrný a poctivý obraz v účetní závěrce,
- *zásadu opatrnosti* při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření,
- předpoklad nepřetržitého trvání podniku.

Odložená daň významně ovlivňuje *pravdivý a věrný obraz* účetnictví účetní jednotky, který je jedním ze základních požadavků kladených na účetnictví. Nevykázáním odložené daně účetní jednotka porušuje také *zásadu opatrnosti* při vykazování výsledku hospodaření, poněvadž tato situace se může nepříznivě projevit ve vztahu k majetkové podstatě podniku. To vše musí být založeno na *předpokladu trvání podniku*, neboť by jinak nemělo smysl účtovat o odložené dani. Jestliže si je management podniku vědom, že existují (či nastanou) takové události a podmínky, které trvání podniku ohrožují, musí tuto okolnost zveřejnit.

Odložená daň (jak bude vysvětleno podrobněji v následujících kapitolách) je vykazována buď jako odložená daňová pohledávka, či daňový závazek. V případě *odložené daňové pohledávky* se v rozvaze zohlední majetek spočívající v úspoře na dani z příjmů v budoucích obdobích, což může mít značný význam při posuzování ekonomické situace firmy. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze v případech, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly, je dosažitelný. To znamená, že je třeba při vykazování tohoto přechodného rozdílu vycházet zejména ze *zásady opatrnosti*. Pokud nebude existovat přiměřená jistota dosažení daňového základu v příštích zdaňovacích obdobích, doporučuje se uvedenou odloženou daňovou pohledávku nevykazovat v aktivech a popř. uvést vysvětlující poznámku v příloze k účetní závěrce.

V případě *odloženého daňového závazku* se naopak může zabránit předčasnému rozdělení zisku (např. formou vyplacených dividend), což by se v budoucnu, tj. v době zvýšené daňové povinnosti, mohlo stát příčinou ekonomických potíží.

¹ Odložená daň bývá často nesprávně zaměňována s běžnou (splatnou) daňovou povinností, kdy správce daně povolil úhradu daně ve splátkách nebo posečkání daně dle § 60 (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) a kdy lze říci, že splatnost takovéto daně byla odložena.

1.1 Teoretická východiska účtování o odložené dani

1.1.1 Trvalé a přechodné rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem

V rámci podvojného účetnictví se o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví (tj. o majetku a jiných aktivech, závazcích a jiných pasivech, o nákladech a výnosech) účtuje v účetním období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí *bez ohledu na okamžik*:

- jejich zaplacení nebo přijetí,
- jejich zohlednění v rámci výpočtu daně z příjmů.

Zákon o daních z příjmů některé náklady a výnosy jako položky ovlivňující základ daně neuznává. Vznikají tak rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem dvojího druhu:

- *stálé (trvalé)* – tj. veškeré účetní náklady a výnosy, které zákon o daních z příjmů **nepovažuje za výdaje na zajištění, dosažení a udržení příjmů** (např. náklady na reprezentaci, cestovní náhrady nad limity stanovené zákonem o cestovních náhradách, odměny statutárních orgánů, dědická daň, darovací daň a mnoho dalších). Je tedy pro ně typické, že se účetně vztahují k danému účetnímu období, daňovým nákladem se však nestanou v tomto, ani v žádném dalším účetním období.

Trvalých rozdílů se *odložená daň netýká*. Jsou odrazem definitivní neuznatelnosti účetních nákladů daňovým zákonem.

- *přechodné* – tj. náklady a výnosy, které zákon o daních z příjmů **uznává, ale v jiném zdaňovacím, resp. účetním období**, než ve kterém jsou zachyceny v účetnictví, nebo rovněž rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou (tj. hodnotou, která bude uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely).

V souvislosti s výpočtem odložené daně budou tedy důležité rozdíly přechodné, neboť ty způsobují, že daň z příjmů placená účetní jednotkou v daném období nevychází čistě z dosaženého výsledku hospodaření v tomto období, ale může být ovlivněna položkami zachycenými ve výsledku hospodaření v obdobích jiných.

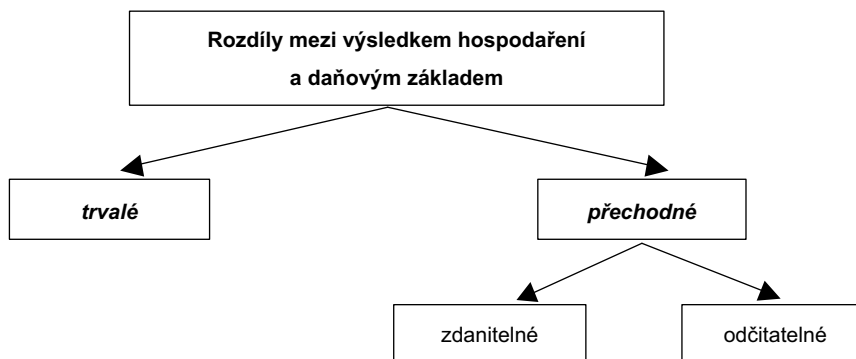
Odložená daň se zjišťuje *ze všech* přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví.

Přechodné rozdíly (temporary differences) mohou být:

- *Zdanitelné* (připočitatelné – taxable temporary differences), které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období (jsou to přechodné rozdíly, které vedou k úpravě daňového základu směrem nahoru – zvýší daňový výsledek hospodaření), tzn. vedou k **odloženému daňovému závazku** (např. je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku *vyšší* než hodnota tohoto majetku pro daňové účely). Odloženými daňovými závazky se rozumí částky daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích z důvodu výše uvedených rozdílů.²

² Lze si to velmi zjednodušeně představit jako *analogii* tvorby rezervy na náklady z titulu placení daně z příjmů v budoucnosti. Nelze je ovšem zaměňovat s tvorbou rezervy na daň z příjmů dle § 26 zákona o účetnictví, která slouží k účtování o daňové povinnosti z titulu daně z příjmů za dané zdaňovací období v případě, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti, tj. sestavení daňového přiznání.

- *Odčitatelné* (deductible temporary differences), které vyústí v částky odčitatelné při určování základu daně budoucích období (přechodné rozdíly vedoucí k úpravě daňového základu směrem dolů – sníží daňový výsledek hospodaření v budoucích obdobích), tzn. vedou k **odložené daňové pohledávce** (např., je-li účetní hodnota pohledávek snižena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek). Tato pohledávka představuje *budoucí nárok* na nižší základ daně, než jaký by vyplýval z dosaženého výsledku hospodaření při zohlednění trvalých rozdílů v budoucích obdobích. Právě zde je nutno *respektovat zásadu opatrnosti*. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, pokud základ daně, proti kterému bude možno využít rozdíly, *bude dosažitelný*.



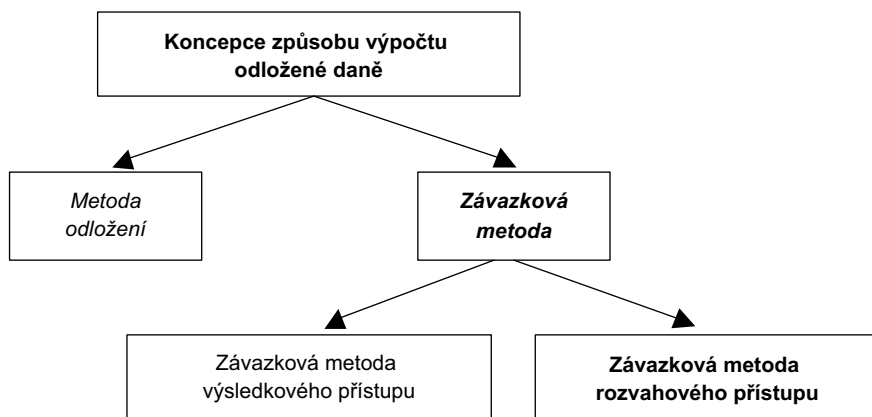
1.1.2 Koncepce způsobu výpočtu odložené daně

Následně po správné identifikaci **přechodných rozdílů** mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem vyvstává otázka správného stanovení sazby daně, která bude použita pro vycíslení hodnoty odložené daně. Existuje v zásadě dvojitý přístup, který se projevuje ve volbě metody stanovení sazby daně, a to:

1. *metoda odložení* (deferral method),
2. *závazková metoda* (liability method).

Závazková metoda se dále dělí:

- a) závazková metoda *výsledkového* přístupu (income statement liability method),
- b) závazková metoda *rozvahového* přístupu (balance sheet liability method).



Metoda odložení

Princip *metody odložení* spočívá ve zdůraznění skutečnosti, že dochází k *přesunu* výnosů a nákladů *zahrnovaných do základu daně* z daného účetního a zdaňovacího období do období pozdějších. Pro výpočet odložené daně se použije sazba daně *platná v období*, kdy daná položka *ovlivnila výsledek hospodaření* (neopravuje se tedy o změny v daňové sazbě). Princip výpočtu odložené daně podle této *metody odložení české účetní předpisy nikdy neumožňovaly*.

Dle Mezinárodního účetního standardu³ IAS 12 – Daně ze zisků (*Income Taxes*) *byla tato metoda dovolena*. Nově revidovaný IAS 12 s účinností od 1. ledna 1998 však tuto metodu zakázal a vyžadoval používat pouze závazkovou metodu, založenou na rozvahovém přístupu.

Závazková metoda

Závazková metoda naopak zdůrazňuje skutečnost, že odložená daň bude placena (nebo ušetřena) *v pozdějším období*. Použije se proto pro zjištění výše odložené daně sazba daně *platná pro to období, ve kterém bude výnos nebo náklad* (resp. daňová základna aktiva nebo pasiva) *zohledněn pro stanovení základu daně*.

Snaha o přesné dodržení tohoto přístupu naráží na dva základní problémy:

- nelze jednoznačně určit účetní (resp. zdaňovací) období, v němž k tomuto zohlednění jednotlivých položek v základu daně z příjmů dojde,
- není obvykle s jistotou známá sazba daně na delší dobu, než je následující období.

Z těchto důvodů připouští závazková metoda použití *reálný odhad daňové sazby* nebo známou výši sazby daně v následujícím období.

Závazková metoda výsledkového přístupu

Tento způsob výpočtu je založen na sledování rozdílů mezi účetními a daňově uznatelnými náklady a výnosy, tzn. vychází se především z výsledkových účtů. Tato koncepce výpočtu byla u nás uplatňována do konce roku 2001, kdy se odložená daň počítala zejména z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

Závazková metoda rozvahového přístupu

Vychází z *přechodných rozdílů* u rozvahových položek, tj. rozdílů mezi daňovou základnou aktiv a jejich účetní hodnotou vykazovanou v rozvaze. Daňovou základnou *aktiv* je hodnota těchto aktiv, která ovlivní v budoucnu základ daně ve vztahu k ekonomickému užítku, který účetní jednotka v budoucnu realizuje. U *pasiv* je daňová základna dána jeho účetní hodnotou sníženou o položky, které budou v budoucnu odčitatelné od základu daně.

Podstatu odložené daně lze zjednodušeně znázornit na následujících příkladech⁴:

PŘÍKLAD:

Pro názornost jsou uvedeny jednoduché údaje s neměnnou sazbou daně z příjmů 24 %.

Účetní jednotka má v obchodním majetku dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně 100. V závislosti na využití tohoto majetku jsou odpisovým plánem stanoveny pomalejší účetní odpisy než daňové. K datu účetní závěrky jsou:

³ České účetní standardy vycházejí ve způsobu řešení problematiky odložené daně z Mezinárodního účetního standardu IAS 12 – Daně ze zisku (v literatuře se setkáte i s překladem „Daně z příjmů“).

⁴ ŠEBESTÍKOVÁ, V.: *Účetní operace kapitálových společností; daňové a právní souvislosti*. Grada publishing 2005. ISBN 80-247-1027-7, s. 253 – 256.

- účetní odpisy (ÚO) 20 a tomu odpovídající účetní zůstatková cena (ÚZC) je 80,
- daňové odpisy (DO) 40 a tomu odpovídající daňová zůstatková cena (DZC) je 60.

Výsledek hospodaření (před zdaněním) tvoří:

- rozdíl mezi náklady z odpisů (20)
- a výnosy z provozní činnosti (100).

Z uvedených údajů vyplývá, že:

- účetní zůstatková cena je vyšší než daňová zůstatková cena
($ÚZC > DZC$),
- pro výpočet daňového základu je použit daňový odpis, který je větší než odpis účetní, o kterém je účtováno v účetnictví,
- vznikne zdanitelný přechodný rozdíl vedoucí k odloženému daňovému závazku,
- k uplatnění rozdílu, tj. k dodanění účetních odpisů, o něž byl navýšen daňový základ v běžném období (aniž bylo o tom účtováno), dojde v budoucím období (zúčtována bude vyšší částka odpisů, než částka daňově akceptovatelná, protože k daňové akceptaci došlo už předem).

Výpočet:

DzP* splatná	$100 (V) - 40 (DO)$	= 60
	$60 \times 0,24$	= 14,40
DzP odložená	$80 (ÚZC) - 60 (DZC)$	= 20
	$20 \times 0,24$	= 4,80
DzP celkem (splatná i odložená)	$14,40 + 4,80$	= 19,20

* DzP – daň z příjmů

Odloženou daň z příjmů jsme dodanili rozdíl (20), který byl zahrnut do daňového základu pro výpočet splatné daně z příjmů. Avšak z účetního hlediska (kdy nám jde o přísné přiřazení nákladu na daň z příjmů k účetnímu výsledku hospodaření) tam nepatří, protože nebylo o něm účtováno. Proto jej použijeme jako základ pro zdanění odloženou daň (v podobě odloženého daňového závazku), což se projeví jako zvýšení nákladů na daň z příjmů (účet. sk. 59). Tím jsme docílili toho, že celková daňová povinnost vychází ze skutečných účetních nákladů. Zúčtovaná odložená daň (odložený daňový závazek) prakticky sníží výsledek hospodaření běžného účetního období a v účetní jednotce tím bude „zadržena“ určitá část zisku.

Výše uvedený závěr a z toho plynoucí ekonomický smysl odložené daně lze ověřit. Kdyby neexistovaly dočasné rozdíly mezi účetními a daňovými náklady, tzn. účetní náklady by se rovnaly daňovým (až na případy trvalých rozdílů), byla by vypočtená daň z příjmů stejná jako součet splatné a odložené daně z příjmů:

Výnosy	Daňový odpis	Základ daně
100	20	80

Základ daně	80
Sazba daně	24 %
Daň z příjmů celkem ($80 \times 0,24$)	19,20

Následující schéma znázorňuje účetní závěrku **bez odložené daně**.

Schéma účetní závěrky bez odložené daně

710 – Účet zisků a ztrát			702 – Konečný účet rozvahový				
Náklady	20	Výnosy	100	Aktiva	1 065,6	Zákl. kapitál	1 000
DzP splatná	14,4					Zisk	65,6
Náklady	34,4	Výnosy	100	Aktiva	1 065,6	Pasiva	1 065,6
Zisk	65,6						

V následujícím schématu můžete posoudit, jak působí účtování odložené daně na výsledek účetní závěrky.

Schéma účetní závěrky s odloženou daní

710 – Účet zisků a ztrát			702 – Konečný účet rozvahový				
Náklady	20	Výnosy	100	Aktiva	1 065,6	Zákl. kapitál	1 000
DzP splatná	14,4					Zisk	60,8
DzP odložená	4,8					ODZ	4,8
Náklady	39,2	Výnosy	100	Aktiva	1 065,6	Pasiva	1 065,6
Zisk	60,8						

* ODZ – odložený daňový závazek

Zaučtováním odloženého daňového závazku došlo k přeskupení pasivních položek – snížení zisku, prakticky jeho zablokování (ve výši odložené daně), přesunutím do cizích zdrojů (ODZ).

PŘÍKLAD:

Účetní jednotka má dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně 100. V tomto případě je stanoven rychlejší způsob účetního odpisování tak, že za účetní období jsou:

- účetní odpisy 40 a účetní zůstatková cena je 60,
- daňové odpisy 20 a daňová zůstatková cena je 80.

Výsledek hospodaření (před zdaněním) tvoří rozdíl mezi náklady z odpisů (40) a výnosy z provozní činnosti (100).

Z uvedených údajů vyplývá, že:

- účetní zůstatková cena je nižší než daňová zůstatková cena ($ÚZC < DZC$),
- účetní odpisy nemohou být v plné výši uplatněny v daňových nákladech běžného období,
- vznikne odčitelný přechodný rozdíl vedoucí k odložené daňové pohledávce,
- k uplatnění rozdílu, tj. k zahrnutí do daňových nákladů a následnému snížení daňového základu, dojde v budoucím období.

Výpočet:

DzP splatná	$100 (V) - 20 (DO)$	= 80
	$80 \times 0,24$	= 19,20
DzP odložená	$60 (ÚZC) - 80 (DZC)$	= -20
	$-20 \times 0,24$	= -4,80
DzP celkem (splatná i odložená)	$19,20 + (-4,80)$	= 14,40

V tomto případě je odloženou daní z příjmů zdaněn rozdíl představující částku, která je sice součástí účetních nákladů, ale nevchází do základu splatné daně z příjmů. My však chceme docílit toho, aby celkový náklad na daň z příjmů (*účetová skupina – 59*) odpovídal skutečným účetním nákladům a výnosům (bez ohledu na jejich daňovou uznatelnost). Pomůžeme si tak, že rozdíl mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou zůstatkovou cenou (nebyl zahrnut do výpočtu splatné daně z příjmů) „zdaníme“ odloženou daní z příjmů.

Výsledkem je odložená daňová pohledávka, která se projeví jako snížení nákladu na účtu *Daně z příjmů (účetová skupina – 59)*. Opět jsme docílili toho, že celková daňová povinnost (součet splatné a odložené daně z příjmů) vychází ze skutečných účetních nákladů a výnosů. Takto zúčtovaná odložená daň v podobě odložené daňové pohledávky má vliv na zvýšení aktuálního výsledku hospodaření.

Odloženou daňovou pohledávku lze uplatnit jen tehdy, předpokládáme-li v dalším roce hospodaření se ziskem.

Výnosy	Daňový odpis	Základ daně
100	40	60

Základ daně	60
Sazba daně	24 %
Daň z příjmů celkem ($60 \times 0,24$)	14,40

Schéma účetní závěrky bez odložené daně

710 – Účet zisků a ztrát				702 – Konečný účet rozvahový			
Náklady	40	Výnosy	100	Aktiva	1 040,8	Zákl. kapitál	1 000
DzP splatná	19,2					Zisk	40,8
Náklady	59,2	Výnosy	100	Aktiva	1 040,8	Pasiva	1 040,8
Zisk	40,8						

Schéma účetní závěrky s odloženou daní

710 – Účet zisků a ztrát				702 – Konečný účet rozvahový			
Náklady	40	Výnosy	100	Aktiva	1 040,8	Zákl. kapitál	1 000
DzP splatná	19,2			ODP	4,8	Zisk	45,6
DzP odložená	4,8						
Náklady	54,4	Výnosy	100	Aktiva	1 045,6	Pasiva	1 045,6
Zisk	45,6						

* ODP – odložená daňová pohledávka

Zaúčtováním *odložené daňové pohledávky* (ODP) dojde k navýšení aktiv i pasiv. Vytvoří se tak sice vyšší zdroj, např. k rozdělení, avšak to lze akceptovat jen tehdy, máme-li jistotu, že i v příštích letech budeme mít zisk a tomu odpovídající základ daně, ze kterého bude možné odloženou daňovou pohledávku odečíst. Jinak nesmíme o odložené daňové pohledávce účtovat, protože by tak mohla být dopředu rozdělena částka, na kterou by se v budoucnu nevytvořil zdroj (zisk).

2. Harmonizační proces finančního účetnictví

V jednotlivých zemích světa se systémy účetnictví vyvíjely relativně odděleně v souladu s národními, ekonomickými a historickými zvyklostmi, a tím vznikly přirozeně rozdílnosti zejména v oblasti výkaznictví. Za významný mezník dosavadního vývoje finančního účetnictví a výkaznictví lze považovat **70. léta minulého století**⁵, a to jak v oblasti teoretického rámce, tak i v jeho praktickém naplňování⁶.

Podstatným znakem **70. let** bylo úsilí *vytvořit ucelený a vnitřně provázaný teoretický základ účetního systému, a to zejména v oblasti výkaznictví*. Cílem procesu bylo a stále je zajištění mezinárodní komparace informací o finanční situaci a výsledcích hospodaření podnikatelských subjektů. Výsledkem by měla být shoda postupů a účetní koordinace nejen účetních systémů zemí Evropské unie, ale i odstranění rozdílů v oblasti mezinárodního účetnictví, a to v přístupu kontinentální Evropy i v přístupu anglo-amerického účetního výkaznictví. Hlavním smyslem bylo v jednotlivých dosavadních oblastech účetnictví a souběžně i nově se objevujících účetních problémech **zabezpečit správnost**:

- postupů účtování,
- oceňování,
- vykazování jednotlivých skutečností v praxi.

Tím měl být dosažen vyšší stupeň srovnatelnosti vykazovaných informací jak v **národním**, tak i **mezinárodním** měřítku⁷. Tento teoretický rámec se měl stát významným nástrojem k dosažení toho, aby stejné transakce a ekonomické skutečnosti byly posuzovány, oceňovány, účtovány a vykazovány v zásadě stejně. Za jeho počátek lze považovat založení Výboru pro účetní standardy ve Velké Británii v r. 1970 (ASC – Accounting Standards Committee) a Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee – IASC) v r. 1973. Rovněž byl ustaven Výbor pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board – FASB) v USA v r. 1973. Tyto instituce zahájily práce na zpracování uceleného, vnitřně provázaného teoretického koncepčního rámce, jenž by se stal základem pro postupné zpracování standardů, které se snažily *posilovat důvěru široké veřejnosti v účetní výkaznictví*.

⁵ Pokusy o koncepční přístupy k řešení problémů finančního účetnictví a výkaznictví existovaly již dříve. Za jeden z nejdůležitějších lze považovat koncepční rámec vzniklý v rámci národní úpravy systému účetnictví v USA, který začal vznikat ve 30. letech minulého století. Institut autorizovaných účetních se pokusil o vypracování ucelené, vnitřně provázané teorie finančního účetnictví a výkaznictví. Jeho cílem nebyl jen výčet obecně platných zásad finančního účetnictví a výkaznictví, včetně jejich vzájemných souvislostí, ale kladl si za cíl postihnout všechny základní náležitosti nezbytné pro existenci celistvé vnitřně provázané teorie v jasném vymezení:

- účelu účetních výkazů,
- informačních potřeb různých kategorií jejich uživatelů,
- jednoznačnosti *definičních* znaků základních složek účetních výkazů,
- podmínek jejich *uznávání a oceňování* v účetnictví apod.

⁶ Četní autoři spojují tento počátek s ustavením FASB v USA a IASC v Londýně a léta následující nazývají etapou „koncepčních rámců“.

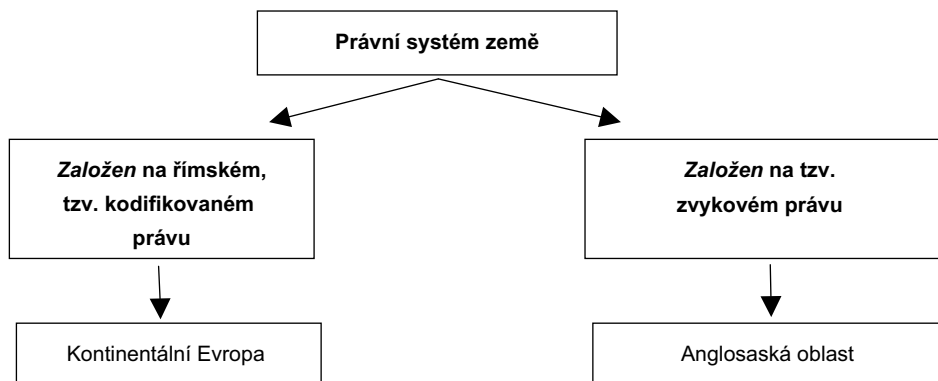
⁷ Cílem *národních účetních systémů* je obvykle zabezpečení co nejefektivnějšího výběru daní v rámci fiskální politiky státu. Ale cílem IAS (dnes IFRS) a US GAAP je zabezpečení optimálních informací investorům.

Souviselo to zejména:

- s nesrovnatelností informací zveřejňovaných v účetních výkazech,
- s ohraničením širokého prostoru, který podniky měly při ovlivňování sestavování finančních výkazů,
- s regulací finančního účetnictví, jež umožňovala vysokou variantnost při sestavování účetních výkazů.

Uspořádání účetních systémů jednotlivých států vychází z nejrůznějších předpokladů. V celosvětovém měřítku je zřejmá především polarizace mezi účetnictvím zemí kontinentální Evropy a účetnictvím angloamerických zemí.

Za jeden z hlavních faktorů lze považovat celkový přístup k regulaci hospodářské činnosti jednotlivých firem v rámci národního hospodářství, který se v jednotlivých zemích historicky vyvinul a tradičně se uplatňuje. Z tohoto hlediska lze rozlišovat země, jejichž právní systém je založen na tzv. *zvykovém právu*, a země s tzv. *římským*, resp. *kodifikovaným právem*.



Dle uvedených přístupů regulace účetnictví je pak možno rozdělit národní systémy účetnictví do *dvou základních oblastí*, a to:

- *kontinentální evropské země*, jejichž typickým představitelem je např. Německo, Švýcarsko. Do této oblasti patří i účetní systém České republiky. Pro tyto země je příznačné nekompromisní spoléhání se na zákony a další právní předpisy a celkové úsilí o pokrytí všech stránek společenského a hospodářského života příslušnými právními předpisy,
- *anglosaské země*, jejichž hlavním představitelem je Velká Británie a Spojené státy americké, a někdy je taky tato oblast nazývaná jako angloamerická oblast.

V *kontinentálních evropských* zemích, kam tedy patří i Česká republika, převažuje právní úprava účetnictví. To znamená, že se zakládá regulace účetních informací na kodifikovaném právu a velmi důležitou úlohu zde hraje obchodní zákonodárství. Tato právní tradice vyžaduje detailní rozpracování požadavků na účetnictví přímo v zákonech a dalších právních předpisech, vydávaných zákonodárným orgánem⁸. Dalším aspektem je skutečnost, že kontinentální Evropa se *orientuje* při potřebě kapitálu převážně na banky a to má dopad i na účetní systémy. Banky požadují informace v případě poskytnutí úvěru a jako hlavního investora je zajímají hlavně peněžní toky, už méně pak výsledek hospodaření vykázaný v účetních výkazech podle přesných

⁸ Jde nejen o zákon o účetnictví, ale i související právní předpisy, zejména obchodní zákoník, zákon o cenných papírech, zákony upravující daňový systém dané země apod.

pravidel. Proto se podařilo daňové legislativě vnutit svá stanoviska do metodických postupů⁹, a tím je účetní legislativní úprava orientována především daňově.

Regulace účetnictví se soustřeďuje na zobrazení jednotlivých ekonomických jevů, jež jsou pak základem pro shrnutí do účetních výkazů. Tyto účetní výkazy jsou proto upraveny jen formálně. Výsledkem takovéto regulace je normativní úprava účtových osnov a závazných postupů účtování. Tato regulace je charakteristická pro kontinentální Evropu již od 17. století, kdy byla pevně zakotvena (a samozřejmě průběžně aktualizována) v obchodním zákonodárství.

Anglo-americká oblast zakládá regulaci účetnictví na *zvykovém právu*, kdy rozhodující roli hraje *precedenční právo*. Regulace účetnictví se děje primárně pomocí obecně uznávaných postupů v praxi, které jsou základem obecně uznávaných účetních principů (aniž vyvstává potřeba tyto zvyklosti zakotvit zákonem). Nejúplnější soubor těchto požadavků najdeme v účetním systému Spojených států. Jako další příklad samoregulace lze uvést Velkou Británii a rovněž britský účetní systém zanechal své základy i v bývalých zemích Britského impéria. Ve Velké Británii nebo v USA je největší množství akcií drženo soukromými investory, a tudíž je účetnictví podřízeno zejména požadavkům burzy.

Značná část odlišností výše uvedených dvou oblastí účetních systémů souvisí tedy bezprostředně se způsobem *financování firmy*.

V *anglosaské oblasti* se podniky obracejí pro kapitál na rozvinutý kapitálový trh. Je zde využíváno volných peněz široké veřejnosti (včetně fyzických osob, které investují prostřednictvím burzy např. do akcií a obligací). Proto účetnictví musí primárně uspokojovat potřeby tohoto trhu. Systém musí být orientován na podávání věrohodných informací externím uživatelům, zejména pak potenciálním investorům a velkou úlohu zde hraje hlavně *důvěra* široké veřejnosti v externí účetní výkazy. Účetní pravidla musí být průhledná a informace nezpochybnitelné. Daňová hlediska v tomto anglosaském systému jsou oddělena od vykazovaných informací. Externí uživatel vyžaduje informaci zejména o účetním zisku (ztrátě), nikoli o daňovém základu. Z těchto požadavků se odvíjí obsah položek účetních výkazů.

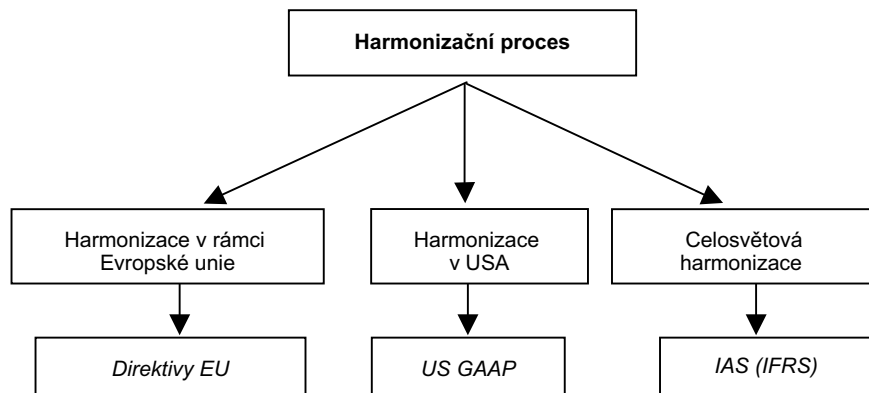
Vývoj světové ekonomiky, vzájemná spolupráce, působení nadnárodních podniků a rozvoj celosvětového kapitálového trhu s sebou samozřejmě nesou další potřebu harmonizace účetnictví. Podniky a jejich seskupení v některých zemích, které *potřebují čerpat kapitál na mezinárodních kapitálových trzích*, musí sestavovat dvě účetní závěrky. Jednu podle statutárních předpisů platných v příslušné zemi (ve státech Evropské unie podle evropských účetních směrnic, v USA se uznávají jen účetní závěrky sestavené podle obecně přijatých účetních principů – US GAAP, apod.) a druhou podle standardů a principů uznávaných na příslušném kapitálovém trhu. To je značně pracné a nákladné, i když jde o výjimky a velké podniky včetně jejich seskupení. Proto se hledá cesta pro hlubší harmonizaci mezinárodního účetnictví ve světovém měřítku.

V současné době se mezinárodní harmonizace účetnictví realizuje zejména ve **třech hlavních směrech**:

- *Mezinárodní účetní standardy* (International Accounting Standards – IAS, International Financial Reporting Standard – IFRS),
- *Direktiv Rady Evropského společenství*,
- *Obecně uznávané účetní zásady* (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP).

Všechny tři formy harmonizace účetnictví se netýkají vedení běžného účetnictví, ale obsahují požadavky na obsah a formu účetních závěrek (tzn. orientaci zejména na oblast finančního výkaznictví).

⁹ KOVANICOVÁ, D. a kol.: *Finanční účetnictví v kontextu světového vývoje*. Polygon, Praha 2002. ISBN 80-7273-063-2.



Jednotlivé formy harmonizace účetnictví netvoří komplexní a vyčerpávající úpravu účetního výkaznictví, ale týkají se určených položek, které jsou považovány za významné pro vzájemnou komparaci. Tento výběr určitých položek ale nemůže garantovat úplnou srovnatelnost. Žádná z výše uvedených forem harmonizace se také netýká všech typů organizací. Zaměřuje se zejména na *podnikatelskou sféru*. Omezuje se jen na vybrané firmy, zejména na velká seskupení podniků, či na podniky kótované na burzách.

2.1 Mezinárodní účetní standardy

Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards – IAS) řeší problematiku celosvětové harmonizace finančního účetnictví, mají nejširší mezinárodní uplatnění a mnohaletou tradici. Standardy nejsou závazné, ale existují na bázi doporučení, které je verifikováno užitečností v praxi. Byly připravovány a vydávány Výborem pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee – IASC) se sídlem v Londýně. Výbor vznikl v roce 1973 na základě dohody profesionálních účetních organizací v devíti zemích (Austrálii, Kanadě, Francii, Německu, Japonsku, Velké Británii, Spojených státech amerických, Nizozemí, Mexiku).¹⁰ První standard vstoupil v platnost již roku 1975.

V květnu 2000 členové IASC rozhodli o založení nové organizace *Rady pro Mezinárodní účetní standardy IASB* (International Accounting Standards Board), která přebírá v novém uspořádání činnost i standardy IASC. IASB uznává všechny dosud vydané mezinárodní účetní standardy a nové jsou podle záměru vydávány již pod označením *IFRS – International Financial Reporting Standards* (Mezinárodní standardy pro finanční reportování).

Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) řeší otázky věcného rozpoznávání, uznávání, oceňování a vykazování a zveřejňování určitých významných hospodářských operací v účetní závěrce, které se týkají ekonomického života podnikatelského prostředí a ovlivňují tak výši a strukturu aktiv, závazků a vlastního kapitálu, výši nákladů, výnosů a tím i dosahovaného výsledku hospodaření. Řešení přijatá v IAS/IFRS jsou vždy určitým kompromisem mezi různými koncepcemi a názory. Mnohdy standardy obsahují variantnost řešení.

Je pochopitelné, že mezinárodní účetní standardy nejsou rigidní normou, ale vyvíjejí se souběžně s vývojem finančního řízení a s rozvojem světové ekonomiky vůbec. Jsou proto průběžně revidovány, rušeny či nahrazovány novými.

¹⁰ V současné době jsou členy IASC (dnes Výbor pro Mezinárodní účetní standardy – IASB) profesní organizace (přes 120 organizací) z více než 90 zemí světa.

2.1.1 Rozhodující aspekty pro další vývoj českého účetnictví

V listopadu 1995 bylo přijato rozhodnutí o posílení spolupráce mezi Evropskou unií a IASC s cílem vypracovat společné harmonizované bilanční právo akceptované jak v Evropě, tak i celosvětově. Tato idea dostává svou podobu v dokumentu z června 2000, kde Evropská komise *zakotvuje návrh* na sestavování konsolidovaných účetních závěrek podle IAS pro všechny společnosti, jejichž akcie jsou kótovány na burzách cenných papírů, a to nejpozději do konce r. 2005¹¹.

V červenci 2002 Evropská unie tento návrh konkretizovala přijetím nařízení upravujícího aplikaci mezinárodních účetních standardů při přípravě konsolidovaných účetních závěrek všech společností členských států EU, které jsou kótovány na veřejných trzích některého členského státu. Společnosti by měly začít povinně aplikovat IAS při přípravě svých konsolidačních účetních závěrek za účetní období začínající 1. ledna 2005 (shodně s návrhem z července 2000) nebo později. Kromě toho nařízení také umožňuje členským státům rozšířit povinnost aplikace IAS na účetní závěrky všech společností¹².

Nařízení povoluje odložit aplikaci IAS až na rok 2007 v případě, že:

- společnost je registrována rovněž na trhu v nečlenském státě a při sestavení své účetní závěrky aplikovala jiné mezinárodně uznávané standardy (např. US GAAP) ve fiskálním roce začínajícím před publikací výše uvedeného nařízení (tzn. před zářím 2002),
- jedinými veřejně obchodovatelnými cennými papíry emitovanými společností jsou dlužné cenné papíry.

Evropský parlament navíc schválil novelu účetních směrnic EU navrženou Evropskou komisí. Výše uvedené nařízení a novelizované účetní směrnice měly za cíl významnou měrou přispět k realizaci jednotného kapitálového trhu do roku 2005.

Pokud jde o Českou republiku, je třeba zdůraznit, že pro ni nebylo vyhrazeno žádné přechodné období a výše uvedená nařízení byla platná pro všechny české společnosti obchodující na veřejných trzích a připravující konsolidované účetní závěrky k datu vstupu České republiky do Evropské unie.

¹¹ Tento akt je již zakotven i v české účetní legislativě, a to zákonem o účetnictví přijatém k 1. 1. 2002.

¹² *Právo EU a jeho základní znaky*. Měsíční zpravodaj KPMG o daňových, účetních a právních otázkách EU, leden 2003. www.KPMG.cz.