

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

ODLOŽENÁ DAŇOVÁ POVINNOST

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D

Autor:

Bc. Pavla Brandová

2006

**Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Zemědělská fakulta
Katedra účetnictví a financí
Akademický rok: 2004/2005**

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Pavla BRANDOVÁ**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku - sp. pro české firmy**

Název tématu: **Odložená daňová povinnost**

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

Cíl práce:

V teoretické části vymežit problematiku odložené daňové povinnosti a popsat metodiku jejího výpočtu. V praktické části aplikovat uvedená teoretická východiska u vybraného podnikatelského subjektu.

Osnova:

1. Základní vymezení odložené daňové povinnosti a její význam.
2. Forma (typy) odložené daňové povinnosti - pohledávka a závazek a tituly pro její vznik.
3. Metodika výpočtu (stanovení) odložené daňové povinnosti.
4. Účtování o odložené daňové povinnosti.
5. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu
6. Aplikace výpočtu odložené daňové povinnosti u vybraného podnikatelského subjektu.

Rozsah práce: 60 - 70 stran

Rozsah příloh:

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

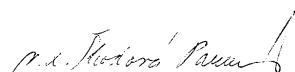
- Machala, O.: Odložená daň z příjmů 2002, BILANCE, Praha 2002
Buchtová, J.: Programová učebnice PODVOJNÉHO ÚČETNICTVÍ pro podnikatele, MIRAGO, Ostrava 2004
Ryš, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2004, ANAG, Olomouc 2004
Louša, F.: Pohledávky, závazky a finanční účty, ALBA, Praha 1994
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel
Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel
České účetní standardy pro podnikatele
Odborná periodika: Účetnictví, Účetnictví v praxi, Daně a účetnictví

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 9. března 2005


Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2006

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA
studijní oddělení
Studentská 13
370 05 České Budějovice


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

L.S.


prof. Ing. František Štěpánek, CSc.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 9. března 2005

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Odložená daňová povinnost“ jsem vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění, s použitím uvedené literatury a dalších zdrojů.

V Českých Budějovicích dne 18.4.2006

.....
vlastnoruční podpis

Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. děkuji za odborné vedení mé diplomové práce. Dále děkuji paní Janě Rudolfové, hlavní účetní posuzované společnosti, jejíž cenné rady a připomínky včetně poskytnutých údajů mi velmi pomohly při vypracování praktické části této práce.

A B S T R A C T

A graduation theses deals with questions regarding a deferred tax. The deferred tax is one of the instrument for application of a precautionary principle of the accounting and represents one of the area supporting to fulfil a duty to make up final accounts in order to report a true and straight copy of the accounting subject.

The target of a theoretical section is focused on a determination of temporary differences originating from a different accounting and tax perspective on items recorded in the accounting, a calculation and a bookkeeping of deferred tax asset or liability.

An application of theoretical solutions in the practical part consists in an identification of single titles for the deferred tax determination applicable for entrepreneurial entity that is obliged to charge the deferred tax based on the act.

An analysis of the single temporary differences has been worked out for an examined accounting unit and for two accounting periods of a business year, as of March 31, 2004 and March 31, 2005, a deferred tax basis has been determined. The deferred tax has been computed, entered in the books in compliance with Czech accounting standard for entrepreneurs no.3 and compared with reality in accordance with the submitted documents of the entrepreneurial entity.

Key words:

deferred tax, deferred tax asset and liability, enterpreneurial entity.

Úvod	str. 1
1. Podstata odložené daně	str. 2
1.1. Trvalé a přechodné rozdíly mezi VH a daňovým základem...	str. 4
2. Zavedení a vývoj odložené daně v ČR.....	str. 7
2.1. Období od 1.1.1993 do 31.12.2000	str. 7
2.2. Období od 1.1.2001 do 31.12.2001	str. 8
2.3. Období od 1.1.2002 do 31.12.2002	str. 9
2.4. Období po 1.1.2003	str.11
2.5. Úprava odložené daně dle IFRS	str.15
3. Metody zjišťování daně	str.16
4. Výpočet odložené daně	str.20
4.1. Přechodné rozdíly připočitatelné	str.20
4.2. Přechodné rozdíly odčitatelné	str.20
4.3. Sazba daně	str.22
4.4. Změna sazby daně	str.23
5. Tituly pro zjištění přechodných rozdílů	str.24
5.1. Přechodné rozdíly zdanitelné	str.24
5.1.1. OD z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy	str.24
5.1.2. Ostatní zdanitelné přechodné rozdíly	str.27
5.1.3. Zaplacené úroky	str.29
5.2. Přechodné rozdíly odčitatelné	str.30
5.2.1. OD z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy	str.30
5.2.2. OD z titulu převoditelné daňové ztráty	str.31
5.2.3. OD z titulu ztráty z prodeje cenných papírů	str.33
5.2.4. OD z titulu opravné položky k zásobám.....	str.33
5.2.5. OD z titulu opravné položky k pohledávkám	str.36
5.2.6. Rezervy	str.38
5.2.7. OD z titulu nezaplaceného soc.a zdravotního pojištění	str.40
5.2.8. Daňové závazky	str.41
6. Účtování odložené daně	str.42
6.1. Výpočet odložené daně	str.43
6.2. První rok účtování o odložené dani	str.44
7. Obecný postup stanovení odložené daně.....	str.45
8. Vykazování odložené daně	str.50
8.1. Rozvaha	str.50

8.2. Výkaz zisku a ztráty	str.50
8.3. Příloha	str.51
9. Inventarizace odložené daně	str.51
10. Metodika	str.52
11. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu	str.52
11.1. Vznik a charakteristika společnosti	str.52
11.2. Vybrané účetní postupy používané společností	str.55
11.2.1. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	str.55
11.2.2. Dlouhodobý finanční majetek	str.56
11.2.3. Zásoby	str.56
11.2.4. Stanovení opravných položek a rezerv	str.57
11.2.5. Přepočty cizích měn	str.58
11.2.6. Najatý majetek	str.58
11.2.7. Daň z příjmů	str.58
11.2.8. Závazky, úvěry a finanční výpomoci	str.59
12. Stanovení výše odložené daňové povinnosti	str.59
12.1. Rozbor titulů zahrnutých do základu pro OD	str.59
12.2. Výpočet odložené daňové povinnosti	str.63
13. Analýza výsledků	str.66
Závěr	str.69
Seznam odborné literatury	str.71
Příloha č.1 Rozvaha společnosti – aktiva	str.72
Příloha č.2 Rozvaha společnosti – pasiva	str.74
Příloha č.3 Výkaz zisku a ztráty	str.76
Příloha č.4 Přehled použitých účtů	str.78

Úvod

Kategorie odložené daně je v českém účetnictví relativně nová. Poprvé se objevuje v účetních předpisech (v účtové osnově a postupech účtování pro podnikatele) v souvislosti s reformou účetnictví počátkem 90.let minulého století. V těchto počátcích je omezen okruh účetních jednotek, které mají povinně o odložené dani účtovat, na podniky ve skupině. Stejně omezené jsou i tituly, z nichž se odložená daň počítá, na rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Zpočátku nevychází účtování odložené daně ze závazkové metody, ale z rozvahového přístupu. Povinnost účtování se vztahuje na odloženou daň bez ohledu na to, zda se jedná o odložený daňový závazek, nebo o odloženou daňovou pohledávku a tato pravidla dostatečně nerespektují zásadu opatrnosti.

Počátek nového století je v účetnictví spojen s rozsáhlou novelizací účetních předpisů, která se dotkla odložené daně poměrně významně. Zásadní průlom se týká jednak rozšíření účetních jednotek, které musí o odložené dani účtovat, ale také oblasti metodiky výpočtu a účtování. Novela zákona o účetnictví vyžaduje od účetních jednotek vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a jejich finanční situace. Odložená daň se tak stává jedním z nástrojů pro uplatnění zásady opatrnosti v účetnictví a představuje jednu z oblastí, která tuto povinnost účetních jednotek pomáhá naplňovat.

Zjednodušeně lze říci, že účtováním o odložené dani zohledníme budoucí úspory na dani formou pohledávky, ale také budoucí daňovou povinnost formou závazku. Podkladem pro toto zjištění je sledování účetní a daňové hodnoty aktiv a pasiv zobrazených v rozvaze. Je zřejmé, že pro stanovení základu daně z příjmů mohou mít účetní hodnoty aktiv

a pasiv „jinou hodnotu“ než tu, která je v rozvaze vyjádřena. Zaúčtováním odložené daně se tak upraví výše aktiv a pasiv vyjádřených v rozvaze účetní jednotky.

V teoretické části své práce jsem se podrobně zabývala problematikou zjišťování, výpočtu a účtování odložené daně. Rozebrala jsem nejčastější tituly, které je potřeba vzít v úvahu při zjištění základu pro výpočet odložené daně.

V praktické části jsem teoretické poznatky uplatnila u podnikatelského subjektu, který je ze zákona povinen odloženou daň vykazovat. Provedla jsem rozbor jednotlivých titulů, které přichází v úvahu u tohoto subjektu, z jednotlivých položek jsem zjistila základ pro výpočet odložené daně, odloženou daň jsem vypočetla a zaúčtovala.

1. Podstata odložené daně

Odložená daň bývá často zaměňována s běžnou daňovou povinností, kde správce daně povolil úhradu daně ve splátkách nebo posečkáním daně, kdy splatnost daně byla odložena. Pojem odložená daň svádí k domněnce, že se jedná o termín daňový. Opak je pravdou, jedná se o termín čistě účetní, který slouží v účetnictví k přiřazení nákladu vzniklého z titulu povinnosti placení daně z příjmu do správného účetního období a s daněmi má společné pouze to, že pro její výpočet se používá sazba daně stanovená zákonem o daních z příjmů.

V účtování o odložené dani lze nalézt naplnění základních obecně uznávaných účetních zásad, jako např.:

- **Akruální princip**

Účetní jednotky účtují o skutečnostech, které mají dopad na stav a pohyb majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, do účetního období s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Pokud tento princip není možno prokazatelně dodržet (při opravách nesprávností) mohou účetní jednotky účtovat i v účetním období, v němž uvedené skutečnosti zjistily.

Tato zásada vyžaduje účtování hospodářských případů do období, se kterým věcně a časově souvisí, a nikoliv do období, kdy došlo k pohybu peněžních prostředků. Ve smyslu § 3 odst.1 zákona o účetnictví účetní jednotka o veškerých nákladech a výnosech účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Uplatnění této zásady vede k časovému rozlišení nákladů a výnosů v nejširším slova smyslu. [4]

- **Zásada věrného zobrazení**

Zobrazení v účetní závěrce se považuje za věrné a poctivé, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu v souladu se způsoby oceňování, odpisování, s tvorbou a použitím opravných položek a rezerv a dalšími účetními metodami danými zákonem o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele, popř. danými vyhláškami, přičemž tyto účetní metody a postupy účtování jsou použity způsobem, který vede k realnosti při vykázání a nezastírá skutečný stav. [4]

- **Zásada opatrnosti**

Opatrnost je rozumný odhad současných i budoucích jevů s přihlédnutím k rizikům a možným ztrátám a jejich vlivu na následující období. Obecně platí, že aktiva a výnosy se nesmějí nadhodnocovat, pasiva

a náklady podhodnocovat. Použití zásady opatrnosti je nezbytné v praxi koordinovat s požadavky daňových předpisů, zejména zákona o daních z příjmů. [4]

Pokud bude účetní jednotka účtovat o odložené dani, její zobrazení v rozvaze v případě daňové pohledávky zohlední i majetek spočívající v úspoře na dani z příjmů v budoucích obdobích, což má význam zejména při posuzování ekonomické situace a hodnoty jednotlivých podnikatelských subjektů.

V případě odloženého daňového závazku je možné účtováním o odložené dani zabránit např. nadměrné výplatě podílů na zisku či dividend, která by v budoucnu, v době zvýšené daňové povinnosti, mohla být příčinou ekonomických problémů v daném podniku.

1.1. Trvalé a přechodné rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem

V rámci účetnictví se účtuje o majetku a jiných aktivech, závazcích a jiných pasivech, o nákladech a výnosech v období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí, a to bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí a bez ohledu na okamžik jejich zohlednění v rámci výpočtu daně z příjmů.

Důsledkem rozdílného pojetí účetní a daňové legislativy v oblasti nákladů a výnosů existují rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a zdanitelným ziskem, které mohou být následující:

- **Rozdíly trvalé**

- **Rozdíly časové**
- **Rozdíly přechodné**

Trvalé rozdíly jsou ty účetní náklady a výnosy, které zákon o daních z příjmů nezohledňuje jako položky ovlivňující základ daně. Jejich příčinou je jiné pojetí nákladů a výnosů v účetnictví a jiné z hlediska daní, kdy daňové předpisy neuznávají účetní náklad nebo výnos v běžném ani v dalších zdaňovacích obdobích. Konkrétně lze jmenovat náklady na reprezentaci, odměny členů statutárních orgánů, daň dědickou, darovací a podobně.

Rozdíly časové jsou rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem, které vznikají tehdy, když některé náklady či výnosy zachycené v účetnictví ve sledovaném účetním období uznávají daňové předpisy v jiném účetním období.

Přechodné rozdíly vychází z rozdílu mezi daňovým základem aktiva či pasiva a ve většině případů vznikají stejně jako časové rozdíly, i když existují případy, kdy jejich příčinou časové rozdíly nejsou, ale může se jednat o zdánlivě trvalé rozdíly.

Přechodné rozdíly se poté dělí na dvě základní skupiny:

Připočitatelné (zdanitelné) přechodné rozdíly

Tyto způsobují v budoucích obdobích úpravy daňového základu směrem nahoru. Vznikají z následujících důvodů:

- Výnosy vstupují do základu daně později, než je o nich účtováno a než jsou vykázány v účetních výkazech.
- Náklady vstupují do základu daně dříve, než je o nich účtováno a než jsou vykázány v účetních výkazech.
- Pokles daňového základu aktiva či zvýšení daňového základu závazku není zohledněn v účetnictví a v účetních výkazech nebo naopak vzrůst účetní hodnoty aktiva či pokles účetní hodnoty závazku nebyl upraven pro daňové účely.

Odečitatelné přechodné rozdíly

Odečitatelné rozdíly způsobují v budoucích obdobích úpravy daňového základu směrem dolů. Vznikají z následujících důvodů:

- Výnosy vstupují do základu daně dříve, než jsou zaúčtovány a než jsou vykázány v účetních výkazech.
- Náklady vstupují do základu daně později, než je o nich účtováno a než jsou vykázány v účetních výkazech.
- Zvýšení hodnoty daňového základu aktiva či snížení daňového základu závazku není zohledněno v účetnictví.

Pro výpočet odložené daně jsou relevantní rozdíly přechodné, protože ty způsobují, že daň z příjmů placená účetní jednotkou v daném období nevychází jen z dosaženého hospodářského výsledku v tomto období, ale může být ovlivněna i položkami zachycenými ve výsledku hospodaření v jiných obdobích.

2. Zavedení a vývoj odložené daně v ČR

2.1. Období od 1.1.1993 do 31.12.2000

Institut odložené daňové povinnosti se v rámci právních předpisů upravujících v České republice oblast účetnictví podnikatelských subjektů objevuje poprvé v souvislosti s reformou účetnictví účinnou od 1.1.1993. Účtování o odložené dani bylo ale v této době velmi omezené.

Opatření MF č.j.281/69 810/1993, kterým byla stanovena účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ukládalo povinnost účtovat o odložené dani jen těm subjektům, které tvořily skupinu podniků, tedy podniky s podstatným vlivem, podniky s rozhodujícím vlivem a mateřské podniky. Šlo o úzkou skupinu subjektů, které měly jako jedině povinnost účtovat o odložené dani.

Kromě výčtu účtujících jednotek byla odlišná i věcná náplň neboli tituly, které byly uznávány jako důvod účtování o odložené dani. Jediným titulem pro zjišťování výše odložené daně byly rozdíly mezi účetními odpisy dlouhodobého majetku (tehdy investičního), které vyjadřovaly míru jeho opotřebení, a odpisy, vypočtenými pro účely stanovení základu daně z příjmů. V praxi byl ještě zohledňován rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou tohoto majetku při jeho vyřazení v případech, kdy nedošlo k jeho úplnému účetnímu či daňovému odepsání. Takto vykazovaná odložená daň měla nízkou vypovídací schopnost.

Při výpočtu odložené daně byla používána závazková metoda výsledkového přístupu a vycházelo se především z výsledkových účtů, na nichž byly zachyceny účetní odpisy, a z daňových odpisů uplatněných v daňových přiznáních. Při vyřazování dlouhodobého majetku bylo nutno brát v úvahu kromě zůstatkové ceny prodaného a likvidovaného majetku i zůstatkovou cenu darovaného, případně zničeného, ztraceného či

odcizeného majetku. Na tuto skutečnost bylo účetními jednotkami často zapomínáno a na účtu 371 - Odložená daňová pohledávka a závazek zůstávaly trvalé rozdíly. V následujících obdobích bylo obtížné ověřit správnost zůstatku, což často vedlo ke zkreslení vykazované ekonomické situace společnosti.

2.2. Období od 1.1.2001 do 31.12.2001

Z důvodu snahy o přiblížení účetní legislativy ČR Mezinárodním účetním standardům byla nastolena v rámci novely postupů účtování pro podnikatele platné od 1.1.2001 důležitá změna v koncepci odložené daně.

Opatřením MF č.j. 281/84 064/2000 byla dána možnost (nikoliv povinnost) vycházet při výpočtu odložené daně i z ostatních časových rozdílů, jako např. tvorba rezerv nad rámec zákona o rezervách, tvorba opravných položek na vrub nákladů a odečitatelná daňová ztráta.

Postup účtování o odložené dani byl v rámci českých účetních předpisů popsán pouze ve vazbě na výsledný rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. K účtování o odložené dani byl využíván účet 371 - Odložená daňová pohledávka a závazek, s aktivním nebo pasivním zůstatkem, podle toho, zda výsledkem zjištění celkové odložené daňové povinnosti byla odložená daňová pohledávka nebo závazek. Tento zůstatek byl v rozvaze vykázán v rámci krátkodobých pohledávek či krátkodobých závazků. Výše odložené daně za aktuální účetní období byla účtována na účtech :

592 – daň z příjmů z běžné činnosti – odložená

594 – daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená

Vzniklá odložená daňová pohledávka zlepšovala účetní výsledek hospodaření – zvyšovala zisk či snižovala ztrátu.

2.3. Období od 1.1.2002 do 31.12.2002

Dnem 1.1.2002 nabylo účinnosti opatření MF č.j. 281/89 759/2001, kterým byla stanovena účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Tyto postupy obsahují v úvodních ustanoveních článek X, jehož znění se v části upravující odloženou daň výrazně liší od znění v předešlých postupech.

Daňová povinnost odložená vyplývá z rozdílů, které nastávají v momentě odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví. V konečném důsledku se odložená daň stává nástrojem, jehož prostřednictvím je uplatňována obecná účetní zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření. Odložená daň je zjišťována u účetních jednotek, které tvoří skupinu podniků, a u všech účetních jednotek, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem ve smyslu § 20 zákona o účetnictví. U ostatních účetních jednotek je rozhodnutí o účtování odložené daně ponecháváno v jejich kompetenci.

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Tato metoda vychází z předpokladu, že odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období. Rozvahový přístup znamená, že tato metoda vychází z přechodných rozdílů, tj. rozdílů mezi daňovou základnou aktiv, popř. pasiv, a jejich účetní hodnotou v rozvaze.

Nové postupy změnily metodu výpočtu odložené daně. Ze závazkové metody založené na výsledkovém přístupu je učiněn přechod na závazkovou

metodu založenou na rozvahovém přístupu. Výrazně je také rozšířen okruh účetních jednotek, které povinně účtují o odložené dani.

Účetní jednotky s povinností zjišťovat a účtovat o odložené dani lze rozdělit na účetní jednotky tvořící skupinu podniků a účetní jednotky, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem podle §20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Pro účetní jednotky tvořící skupinu podniků je povinnost výpočtu odložené daně stávající, pro účetní jednotky s povinným auditem účetní závěrky je to povinnost zcela nová. Rozsah subjektů nově povinně účtujících o odložené dani podle § 20 zahrnuje akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné obchodní společnosti, družstva, zahraniční právnické osoby a fyzické osoby včetně zahraničních.

Účetní závěrku podle zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví, jsou povinny mít ověřenou auditorem, a tedy účtovat o odložené dani všechny akciové společnosti. Ostatní subjekty účtují o odložené dani v případě, že ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se odložená daň vypočítává, a účetního období předcházejícího, splnily dvě z následujících kritérií:

- **Úhrn rozvahy více než 40.000.000 Kč**
- **Roční úhrn čistého obratu více než 80.000.000 Kč**
- **Průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50 osob**

Zahraniční právnické osoby tuto povinnost mají v případě, že na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů.

Fyzické osoby včetně zahraničních povinně zjišťují odloženou daň v případě, že podnikají nebo provozují jinou samostatnou výdělečnou

činnost a prokazují své výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely zákona o daních z příjmů.

U ostatních účetních jednotek je ponechána možnost rozhodnutí. Postupy účtování neukládají povinnost účtovat o odložené dani, ani v tomto účetním jednotkám nebrání.

2.4. Období po 1.1.2003

Dnem 1.1.2003 vstupuje v platnost 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, jak vyplývá ze změn provedených vyhláškou č. 472/2003 Sb.

Tato vyhláška stanoví uspořádání a označování položek účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a obsahové vymezení položek těchto závěrek, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jejich použití, metody konsolidace účetní závěrky a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku pro účetní jednotky uvedené v § 2. [4]

V části čtvrté vyhlášky č. 500/2002 Sb., je v § 59 vymezena metoda účtování odložené daně v následujících pravidlech:

Odložená daň je zjišťována u účetních jednotek, které tvoří konsolidační celek a u všech účetních jednotek, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování a vykazování odložené daně ponechává v jejich kompetenci.

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém bude daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období.

Rozvahový přístup znamená, že závazková metoda podle předchozího odstavce vychází z přechodných rozdílů, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv, a výší aktiv, popřípadě pasiv uvedených v rozvaze (bilanci). Daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv je hodnota těchto aktiv, popřípadě pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek je zjišťován jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů. Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu v účtové skupině 59.

Účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.

V prvním roce účtování o odložené dani je část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím zaúčtována na účtech účtové skupiny 42 a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období na účtech účtové skupiny 59. V následujících letech je na účtu účtové skupiny 48 účtováno zvýšení nebo snížení odložené daně, meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. V případě změny metody jsou vzniklé rozdíly zaúčtovány na účtech účtové skupiny 42. [7]

Změnou zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví platnou od 1.1.2004 došlo ke změně v § 20, tedy ke změně účetních jednotek, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Nově tuto povinnost nemají akciové společnosti plošně, ale pouze ty, které ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho ze tří uvedených kritérií.

- **Aktiva celkem více než 40.000.000 Kč (úhrn zjištěný z rozvahy)**
- **Roční úhrn čistého obratu více než 80.000.000 Kč**
- **Průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50**

Ostatní obchodní společnosti a družstva mají povinnost mít ověřenu účetní závěrku auditorem, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií.

Právní úpravu účtování o odložené dani v České republice je možné najít v Českém účetním standardu pro podnikatele č.003.

Cílem standardu je stanovení základních postupů účtování o odložené dani za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami ve vykazovaných položkách „C.II.8. Odložená daňová pohledávka“ nebo „B.II.10. Odložený daňový závazek“ a položkách „Q.2. Daň z příjmů za běžnou činnost odložená“ nebo „L.2. Daň z příjmů za běžnou činnost odložená“ a „S.2. Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená“ nebo „N.2. Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená“ za podmínek stanovených v §§ 3 a 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

V českém účetním standardu je dále rozpracováno ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb. v oblastech obsahového vymezení a postupech účtování. Obsahové vymezení odložené daně je rozváděno ve standardu z hlediska druhu přechodných rozdílů, které mohou být zdanitelné a odčitatelné. Odložená daň je zjišťována ze všech přechodných rozdílů.

Ke konci rozvahového dne je účetní jednotkou prověřována účetní hodnota odložené daňové pohledávky a v případě, že není pravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky je snížena. Snížení je prováděno v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Na druhé straně je účetní jednotkou vykazována předchozí nezachycená odložená daňová pohledávka v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt.

období	od 1.1.1993 do 31.12.2000	od 1.1.2001 do 31.12.2001	od 1.1.2002 do 31.12.2002	od 1.1.2003
Povinnost účtovat	podniky ve skupině	podniky ve skupině	podniky ve skupině a společnosti se zákonným auditem	podniky ve skupině a společnosti se zákonným auditem
Zohledňovací rozdíly	rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy	povinně rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy, dobrovolně další dočasné rozdíly	Všechny identifikované přechodné rozdíly	všechny identifikované přechodné rozdíly
Způsob výpočtu	výsledkový přístup	výsledkový přístup	rozvahový přístup	rozvahový přístup
Účet	371-odložená daňová pohledávka a závazek	371-odložená daňová pohledávka a závazek	481-odložený daňový závazek a pohledávka	účetová skupina 48
Vykazování v rozvaze	krátkodobé pohledávky a krátkodobé závazky	krátkodobé pohledávky a krátkodobé závazky	rezervy +/-	dlouhodobé pohledávky a dlouhodobé závazky

Tab.č. 1

Přehled úprav týkajících se problematiky odložené daně v rámci českých účetních předpisů

Odložená daň je členěna stejně jako daň splatná, na odloženou daň z běžné činnosti a odloženou daň z mimořádné činnosti. Do běžné činnosti je zahrnuta provozní činnost a činnost finanční. Pokud v účetním období vznikne z jedné činnosti odložená daňová pohledávka a z druhé odložený daňový závazek, je třeba tuto skutečnost ve výkazu zisku a ztráty uvést. Odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky vyúčtované na příslušném účtu účtové skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka jsou vykázány po vzájemném vyúčtování jako zůstatek tohoto účtu.

2.5. Úprava odložené daně dle IFRS

Mezinárodní účetní standardy upravují problematiku odložené daně v rámci účetního standardu IAS 12 Daně ze zisku.

IAS 12 požaduje účtovat o odložené daňové pohledávce nebo závazku až na výjimky ve všech případech, kdy úhrada nebo vyrovnání účetní hodnoty aktiva či pasiva způsobí větší či menší platbu daně, než jaká by vznikla v případech, kdy by vyrovnání nebo úhrada žádný daňový dopad neměly.

IAS 12 požaduje, aby bylo o odložené dani v souvislosti s určitými transakcemi účtováno stejným způsobem, jako o těchto transakcích. To znamená, že např. odložená daň vznikající v souvislosti s účetními případy vykázanými ve výsledovce se zobrazí rovněž ve výsledovce, resp. ve výkazu zisku a ztráty, zatímco u případů zachycených přímo v rámci vlastního kapitálu by odložená daň měla být účtována přímo do vlastního kapitálu.

IAS 12 platný od 1.1.1981 byl několikrát novelizován. Dřívější znění dávalo účetním jednotkám na výběr mezi metodou odložení a závazkovou

metodou výsledkového přístupu. Současné znění IAS vyžaduje používání závazkové metody rozvahového přístupu a na rozdíl od dřívějšího rovněž požaduje obecně zohlednění všech přechodných rozdílů s tím, že konkrétně stanovuje určité výjimky, kdy se u přechodných rozdílů odložená daňová pohledávka nebo závazek nezjišťují.

Nové znění IAS 12 klade důraz na zásadu opatrnosti při účtování o odložených daňových pohledávkách, zpřesňuje úpravu odložené daně v souvislosti se vztahy podniků v rámci skupin podniků (koncernů, holdingů), při podnikových kombinacích, přecenění aktiv a dále zpřesňuje klasifikaci odložené daňové pohledávky a závazku v rámci rozvahy, zpřísňuje požadavky na zveřejňování údajů v souvislosti s přechodnými rozdíly a výpočtem odložené daně a upravuje některé další náležitosti.

Na základě tohoto standardu byly od 1.1.2002 přizpůsobeny i naše účetní předpisy a došlo ke změně způsobu výpočtu odložené daně. V současné době je i v ČR založen výpočet odložené daně na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu.

3. Metody zjišťování odložené daně

Jestliže při stanovování vhodného postupu výpočtu odložené daně dojde ke správné identifikaci přechodných rozdílů mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem, je nutno ještě vyřešit otázku správného stanovení sazby daně, která bude použita pro vyčíslení hodnoty odložené daně. Ve volbě metody stanovení sazby daně je možné vycházet ze dvou možností.

- **Metoda odložení (deferral method)**

Metoda odložení klade důraz na přesné vykázání výsledku hospodaření běžného období ve výsledovce tím, že kvantifikuje rozsah, v němž byla výsledovka ovlivněna přechodnými rozdíly. Při této metodě je odložená daň vypočítána tak, že se násobí přechodné rozdíly daňovou sazbou platnou v době vzniku těchto rozdílů. Když se přechodné rozdíly obrátí, metoda odložení k tomu přistupuje tak, že se dřívější odložená daň stane splatnou a je odúčtována za použití stejné daňové sazby, která platila v době vykázání přechodného rozdílu.

Při této metodě se tedy při změně daňové sazby nepře počítává starý zůstatek odložené daně. Odložená daň je v rozvaze zachycena částkou vypočítanou na základě daňové sazby platné v době vzniku přechodného rozdílu a nikoliv pomocí daňové sazby, která bude platit v době, kdy bude skutečně splatná.

Z toho vyplývá, že tato metoda se zaměřuje na přesné vykázání odložené daně ve výsledovce a ne vždy je schopná přesně vykázat odloženou daň jako aktivní nebo pasivní položku v rozvaze. Tím, že nebere v úvahu změnu daňové sazby, odložená daň v rozvaze neodpovídá částce, která bude splatná v době převrácení přechodného rozdílu. Vzhledem k tomuto nedostatku většina mezinárodních účetních norem včetně IFRS a US GAAP tuto metodu nedoporučuje.

- **Závazková metoda (liability method)**

Tato metoda klade důraz na přesné vykázání odložené daně v rozvaze. Snaží se kvantifikovat odloženou daň jako závazek či pohledávku, která bude splatná, tedy o kterou podnik zaplatí méně či více na dani v budoucích obdobích. Dopad odložené daně do výkazu zisku a ztráty je chápán jako méně důležitý a jeho výše se odvíjí od výše odložené daně v rozvaze. Metoda využívá při výpočtu odložené daně vždy aktuální sazbu

daně. Odstraňuje tak nedostatek metody odložení a vykazuje v rozvaze odloženou daň ve výši, v jaké bude splatná (závazek) nebo zpětně nabytá z úspory na splatné dani (pohledávka). Na druhé straně je ve výsledovce zahrnuta nejen odložená daň vykázaná v aktuálním období, ale i přepočty dřívější odložené daně s ohledem na změnu daňové sazby.

Dodržení tohoto přístupu přesto naráží na dva základní problémy. Jednak nelze přesně a jednoznačně určit účetní, resp. zdaňovací období, v němž k tomuto zohlednění jednotlivých složek v základu daně z příjmů dojde. A pokud toto období známo je, není 100% jistá výše daňové sazby, která bude v tomto budoucím období uplatňována. Z těchto důvodů připouští závazková metoda použít reálný odhad daňové sazby (známou výši sazby daně v následujícím období).

▪ **Závazková metoda výsledkového přístupu**

Tato metoda je založena na sledování rozdílů z pohledu časové příslušnosti dané položky do účetního období. Vznikající časové rozdíly představují rozdíly mezi daňovým základem a účetním hospodářským výsledkem, které v jednom období vzniknou a následně zanikají v jednom nebo několika dalších obdobích. Nevýhodou je, že tento způsob výpočtu nelze použít v případě prvního roku účtování o odložené dani již v minulosti existující účetní jednotky, u které již v minulých letech existovaly přechodné rozdíly. Tato metoda byla v ČR aplikována do konce roku 2001.

▪ **Závazková metoda rozvahového přístupu**

Závazková metoda rozvahového přístupu vychází z přechodných rozdílů, tedy rozdílů mezi daňovou základnou daného aktiva nebo pasiva

a jeho účetní hodnotou v rozvaze. V případě, že je účetní hodnota nulová, nemusí být tyto položky v rozvaze vůbec zobrazeny.

Daňová základna

Daňovou základnou aktiv je hodnota těchto aktiv, která ovlivní v budoucnu základ daně ve vztahu k ekonomickému užitku, 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.

Pokud jde o srovnání časových rozdílů ze závazkové metody výsledkového přístupu a přechodných rozdílů ze závazkové metody rozvahového přístupu, platí, že všechny časové rozdíly jsou rozdíly přechodnými, ale u některých přechodných rozdílů nemusí jít o rozdíly časové.



4. Výpočet odložené daně

Základním předpokladem správného výpočtu odložené daně je vymezení přechodných rozdílů v souladu s účetními předpisy. Tyto přechodné rozdílly mohou mít z hlediska vlivu na budoucí daňovou povinnost účetní jednotky dvojí podobu.

4.1. Přechodné rozdílly připočitatelné (zdanitelné)

Zdanitelné přechodné rozdílly představují takové rozdílly mezi účetní hodnotou aktiv či pasiv v rozvaze a jejich daňovou základnou, které v budoucích obdobích vyústí do částky zvyšující základ daně, tedy do částky k základu daně připočitatelné. Každá účetní jednotka, která vykazuje takový přechodný rozdíl musí počítat s vyšší daňovou povinností v následujícím období. Z tohoto důvodu vzniká odložený daňový závazek.

Vzhledem k tomu, že konstrukce našeho zákona o daních z příjmů omezuje nebo spíše časově zpožďuje dopad účetních transakcí na základ daně, je zdanitelných přechodných rozdílů velmi málo. Příkladem může být účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku převyšující daňovou základnu.

4.2. Přechodné rozdílly odčitatelné

Odčitatelné rozdílly mají opačný charakter než rozdílly zdanitelné. V těchto případech rozdílly mezi účetní hodnotou aktiv nebo pasiv a jejich daňovou základnou povedou v budoucích letech ke snížení základu daně z příjmů. V důsledku toho účetní jednotce vznikne v budoucnu ekonomický prospěch, a ta v rámci rozvahy vykazuje odloženou daňovou pohledávku.

Příkladem odčitatelných přechodných rozdílů může být např. účetní hodnota zásob snižená v důsledku tvorby opravných položek neovlivňujících základ daně z příjmů. Daňová základna těchto aktiv se nemění a tím vzniká přechodný odčitatelný rozdíl.

Odložený daňový závazek	Odložená daňová pohledávka
daňový základ aktiva je menší než účetní základ aktiva	daňový základ aktiva je větší než účetní základ aktiva
daňový základ závazku je větší než účetní základ závazku	daňový základ závazku je menší než účetní základ závazku
základ daně je menší než účetní výsledek hospodaření	základ daně je větší než účetní výsledek hospodaření
Důsledky	
vzniká připočitatelný přechodný rozdíl	vzniká odčitatelný přechodný rozdíl
účetní jednotka odvede méně na dani, než kdyby se daň odváděla z účetního výsledku hospodaření	účetní jednotka odvede více na dani, než kdyby se daň odváděla z účetního výsledku hospodaření
v příštích obdobích se rozdíl obrátí a účetní jednotka bude muset zaplatit na dani více	v příštích obdobích se rozdíl obrátí a účetní jednotka bude platit na dani méně
část zisku po zdanění je nutno zdržet (z důvodu opatrnosti) a vytvořit zdroj na budoucí vyšší splatnou daň	je možno rozdělit větší část zisku, která bude uhrazena z budoucí úspory na splatné dani (z důvodu opatrnosti jen v případě, je-li tato podmínka jistá)

Tab.č. 2

Druhy odložené daně a důsledky jejich vzniku

4.3. Sazba daně

Pokud jsou správně vypočteny přechodné rozdíly, ještě stále není známa aktuální výše odložené daně. Skutečná úspora v budoucnu, v případě odložené daňové pohledávky nebo skutečný náklad, v případě odloženého daňového závazku jsou dány absolutní hodnotou uspořené nebo navýšené daně v budoucím období.

V praxi by měla být použita sazba daně toho období, ve kterém bude daňová pohledávka nebo daňový závazek uplatněn, konkrétní sazba tohoto období však známa není. Účetní předpisy připouští použití sazby daně z příjmů platné v příštím účetním období.

Mnohem větší problémy mohou nastat, pokud by byla povinna účtovat o odložené dani fyzická osoba. Konstrukce daně z příjmů fyzických osob je založena na stanovení sazby klouzavě progresivní, to znamená, že vždy, když základ daně přesáhne hranici určitého pásma, sazba daně se skokově změní směrem nahoru. V současné době se v České republice pohybují sazby daně z příjmů fyzických osob v rozmezí od 12% do 32%. V tomto případě, i kdyby účetní jednotka – fyzická osoba znala účetní období, ve kterém bude příslušná odložená daň uplatněna, znala by i rozpětí sazeb daně, není schopna ve většině případů stanovit správnou sazbu daně.

U fyzických osob navíc může být základ daně z příjmů ovlivněn i jinými příjmy, než jsou příjmy z podnikatelské činnosti, v rámci které je v účetnictví odložená daň zachycena. Standard IAS 12 doporučuje v těchto případech používat pro ocenění odložené daně průměrné sazby, právní úprava tohoto problému není vyhláškou č.500/2002 Sb. ani účetním standardem č.003 přímo ošetřena. S ohledem na zásadu opatrnosti v případě odložené daňové pohledávky bude třeba použít spíše nižší sazbu daně, v případě odloženého daňového závazku bude třeba použít vyšší sazbu daně.

Při zvážení zkušeností z praxe v případě odložené daně u fyzických osob je nutno vzít v úvahu, že u fyzických osob povinně účtujících o odložené dani lze ve většině případů vzhledem k výši obratu počítat se zdaněním v nejvyšším daňovém pásmu.

4.4. Změna sazby daně

Pokud dojde ke změně sazby daně z příjmů, znamená to změnu podmínek pro výpočet odložené daně. Evidovaný zůstatek odložené daňové pohledávky nebo závazku se ještě před inventarizací a přepočítáním z důvodu změny výše přechodných rozdílů přepočítá novou sazbou daně. Vzniklý rozdíl se podle svého charakteru zaúčtuje jako zvýšení nebo snížení odložené daňové pohledávky nebo závazku.

Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně, a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. [9]

P ř e p o č e t

$$\mathbf{OD_N = (OD_S / SD_S) * SD_N}$$

OD_N = nový zůstatek odložené daně

OD_S = starý zůstatek odložené daně

SD_N = nová sazba daně

SD_S = původní sazba daně

Příklad č.1

Společnost Alfa eviduje na účtu 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka, daňovou pohledávku ve výši 4.800.000 Kč. Výše této odložené daňové pohledávky byla vypočtena ze stanoveného základu ve výši 16.000.000 Kč (odčitatelné přechodné rozdíly) a aktuální platné daňové sazby 30%.

$$16.000.000 \times 0,3 = 4.800.000 \text{ Kč}$$

Společnost Alfa zjistila, že pro následující období bude sazba daně snížena na 25%. Společnost tedy musí přepočítat zůstatek odložené daňové pohledávky na novou sazbu daně a vzniklý rozdíl zaúčtovat jako snížení daňové pohledávky. Přepočet byl proveden následovně:

$$(4.800.000 / 0,30) * 0,25 = 16.000.000 * 0,25 = 4.000.000 \text{ Kč.}$$

Rozdíl ve výši 800.000 Kč (4.800.000 - 4.000.000) je zaúčtován jako snížení daňové pohledávky na vrub nákladů.

5. Tituly pro zjištění přechodných rozdílů

Výpočet výše odložené daně vychází ze zjištění přechodných rozdílů mezi daňovou základnou daného aktiva nebo pasiva a jeho účetní hodnotou v rozvaze. Základním předpokladem správného výpočtu odložené daně je, jak již bylo uvedeno, vymezení přechodných rozdílů v souladu s účetními předpisy.

5.1. Přechodné rozdíly zdanitelné

5.1.1. Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy

Nejznámějším titulem pro vznik odložené daně je rozdíl mezi daňovou základnou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku, který vzniká v důsledku rozdílného způsobu a rozdílné rychlosti odepisování tohoto

majetku z hlediska požadavků účetních předpisů a zákona o daních z příjmů.

Přechodné rozdíly	Odložená daň	Příčina vzniku
Zdanitelné	odložený daňový závazek (účtuje se vždy)	nižší účetní odpisy než daňové (vyšší účetní zůstatková cena)
		vystavená a neuhrazená faktura za smluvní penále a úroky z prodlení
		zaplacené zdravotní a sociální pojištění zaúčtované v nákladech minulého období (uplatnění odložené daňové pohledávky)
Odčitatelné	odložená daňová pohledávka (účtuje se jen při pravděpodobnosti úhrady z budoucí úspory na splatné dani)	vyšší účetní odpisy než daňové (nižší účetní zůstatková cena)
		tvorba účetních opravných položek (v budoucnu vznikne daňový náklad)
		tvorba účetních rezerv (v budoucnu vznikne daňový náklad na účel rezervy)
		nevyužitý daňová ztráta
		přijata a neuhrazená faktura na smluvní penále a úroky z prodlení (bude uhrazeno v budoucnu)
		nezaplacené zdravotní a sociální pojištění zaúčtované v nákladech (bude uhrazeno v budoucnu)

Tab.č. 3

Přehled příčin vzniku odloženého závazku a pohledávky

Minimálně tento rozdíl by měl být vykazován všemi účetními jednotkami, pokud dodržují při vedení účetnictví základní účetní zásady. Důvodem je fakt, že účetní předpisy ukládají stanovit sazby odpisů ve vazbě na dobu použitelnosti pořízeného majetku, případně ve vazbě na výkony, což poté předpokládá, že účetní odpisy budou stanoveny individuálně podle jednotlivých skupin nebo podle jednotlivých kusů.

Na druhé straně zákon o daních z příjmů předepisuje v ustanovení § 30 a následujících výši odpisů, které lze uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Výše těchto odpisů nevychází z míry opotřebení majetku a daňová zůstatková cena nevyjadřuje aktuální hodnotu majetku.

Příklad č.2

Společnost Alfa pořídila majetek v pořizovací ceně 480.000 Kč. Majetek byl zařazen do užívání v měsíci říjnu 2005. Účetní odpisy jsou stanoveny rovnoměrně na dobu 5 let. Majetek je zařazen do 2.odpisové skupiny, odpisy jsou rovnoměrné. Sazba daně je stanovena na 24%.

Výpočet účetních odpisů:

1. rok	= 480.000 : 5 = 96.000 : 12 = 8.000 měsíčně x 10 měsíců	= 80.000 Kč
2. rok	= 8.000 x 12 měsíců	= 96.000 Kč
3. rok	= 8.000 x 12 měsíců	= 96.000 Kč
4. rok	= 8.000 x 12 měsíců	= 96.000 Kč
5. rok	= 8.000 x 12 měsíců	= 96.000 Kč
6. rok	= 8.000 x 2 měsíce	= 16.000 Kč
<hr/>		
celkem		480.000 Kč

Výpočet daňových odpisů:

1. rok	480.000 x 0,11	=	52.800 Kč
2. rok	480.000 x 0,2225	=	106.800 Kč
3. rok	480.000 x 0,2225	=	106.800 Kč
4. rok	480.000 x 0,2225	=	106.800 Kč
5. rok	480.000 x 0,2225	=	106.800 Kč
<hr/>			
celkem			480.000 Kč

Výpočet odložené daně (účet 592)+zvýšení; -snížení nákladů

1. rok		27.200 x 0,24	=	6.528 Kč
2. rok	16.400 - 27.200	= -10.800 x 0,24	=	-2.592 Kč
3. rok	8.600 - 16.400	= - 7.800 x 0,24	=	-1.872 Kč
4. rok	5.200 - 8.600	= - 3.400 x 0,24	=	- 816 Kč
5. rok	16.000 - 5.200	= 10.800 x 0,24	=	2.592 Kč
6. rok	0 - 16.000	= -16.000 x 0,24	=	-3.840 Kč
<hr/>				
celkem				0

rok	daňový odpis	účetní odpis	daňová ZC	účetní ZC	rozdíl	účtování	částka	poznámka
1	52.800	80.000	427.200	400.000	27.200	481/592	6.528	Daňová pohledávka (nižší účetní zůstatková cena)
2	106.800	96.000	320.400	304.000	16.400	592/481	2.592	Snížení daňové pohledávky
3	106.800	96.000	213.600	208.000	7.600	592/481	1.872	Další snížení daňové pohledávky
4	106.800	96.000	106.800	112.000	5.200	592/481	816	Další snížení daňové pohledávky
5	106.800	96.000	0	16.000	16.000	481/592	2.592	Daňová pohledávka
6	0	16.000	0	0	0	592/481	3.840	Daňový závazek

5.1.2. Ostatní zdanitelné přechodné rozdíly

Zákon o daních z příjmů již ze své podstaty základnu aktiv a pasiv spíše omezuje, případně z hlediska časového posunuje jejich uplatnění v základu daně z příjmů za období jejich zaúčtování do nákladů a tedy za období, v němž ovlivňují účetní hospodářský výsledek.

Případem, kdy je daňová základna aktiva nižší než je jeho účetní hodnota, jsou např. pohledávky z titulu smluvních pokut a úroků z prodlení. Teoreticky se jedná o titul pro zdanitelný přechodný rozdíl, ale vzhledem k tomu, že k těmto pohledávkám bude v praxi pravděpodobně tvořena opravná položka, budou se tyto vlivy kompenzovat při výpočtu přechodných rozdílů.

Dalším titulem pro odložený daňový závazek je penále a jiné sankce ze závazkových vztahů. Tyto částky byly do výnosů zaúčtovány v souladu s účetními předpisy ve věcné a časové souvislosti, ale zákon o daních z příjmů váže jejich daňovou uznatelnost až do okamžiku úhrady ze strany dlužníka.

Příklad č. 3

Společnost Alfa má koncem účetního období ve svém účetnictví zaúčtované, ale nezaplacené následující přijaté a vystavené faktury za smluvní úroky z prodlení:

Souhrnná částka vystavených nezaplacených faktur = 500.000 Kč

Souhrnná částka přijatých nezaplacených faktur = 700.000 Kč

Za předpokladu, že v následujícím účetním období dojde k jejich úhradě (u závazků z titulu přijatých faktur musí být velká pravděpodobnost jejich úhrady) a sazba daně bude 24%, bude účtování o odložené dani následující:

Odložený daňový závazek z titulu vystavených a nezaplacených faktur
(500.000 x 0,24) = 120.000 Kč

Odložená daňová pohledávka z titulu přijatých a nezaplacených faktur
(700.000 x 0,24) = 168.000 Kč

Účetní předpisy připouštějí kompenzaci odloženého daňového závazku s odloženou daňovou pohledávkou, proto výsledná odložená daň bude odložená daňová pohledávka 48.000 Kč (168.000 - 120.000), zaúčtovaná na účet MD 481 / DAL 592.

V následujícím účetním období dojde k zaplacení:

Vystavených faktur ze smluvních úroků z prodlení ve výši 300.000 Kč, což povede ke snížení odloženého daňového závazku o částku 72.000 Kč (300.000 x 0,24).

Přijatých faktur ze smluvních úroků z prodlení ve výši 400.000 Kč, což povede ke snížení odložené daňové pohledávky o částku 96.000 Kč (400.000 x 0,24)

Výsledné zúčtování představuje snížení odložené daňové pohledávky o 24.000 Kč (96.000 - 72.000).

Tvorbu odloženého daňového závazku z titulu vystavených faktur na smluvní sankce může komplikovat reálná hodnota těchto pohledávek. Pokud účetní jednotka vyúčtuje úroky z prodlení subjektu, který měl

problémy se zaplacením původního závazku, lze předpokládat, že je bude mít i při úhradě vyúčtovaných úroků z prodlení a úhrada těchto úroků je nejistá.

Proto by bylo vhodné v souladu se zásadou opatrnosti požadovat tvorbu opravných položek k pohledávkám. Pokud poté promítneme dopad na výsledek hospodaření, zjistíme, že nedaňový výnos z titulu smluvních sankcí je kompenzován nedaňovou opravnou položkou, tvořenou ke vzniklým pohledávkám ve stejné výši, zaúčtovanou do nákladů. Celkový dopad těchto operací na hospodářský výsledek i na základ daně je nulový. Přechodné rozdíly nevznikají a není tedy důvod pro účtování o odložené dani.

5.1.3. Zaplacené úroky

Podobným příkladem je platba úroků z úvěrů a půjček za předpokladu, že věřitelem je např. poplatník, který vůbec není účetní jednotkou. V rámci účetních nákladů se účtují ve věcné a časové souvislosti s obdobím svého vzniku, s případným použitím účtu časového rozlišení. V případě, kdy dojde k jejich úhradě předem, zaúčtuje se tato položka na účtu 381 – Náklady příštích období, ale základ daně ovlivní platba úroků v plné výši.

Příklad č. 4

Společnost Alfa uzavřela smlouvu o půjčce s jedním ze svých společníků. Na základě této smlouvy inkasovala 1.1.2004 částku 10.000.000 Kč. Půjčka je splatná nejednou 31.12.2005, úrok činí 7% p.a. a dle smlouvy je splatný v celé částce 31.12.2004. Společnost celou částku úroku ve výši 1.400.000 Kč v dohodnutém termínu uhradila.

V účetnictví vykázala částku 700.000 Kč jako úrok na účet 562, dále částku 700.000 Kč na účet 381 - Náklady příštích období. V rámci stanovení základu daně z příjmů uplatnila celou zaplacenou sumu úroků, tj. 1.400.000 Kč. Daňová základna účtu 381 je nulová, jeho účetní hodnota je 700.000 Kč. V této výši vznikl zdanitelný přechodný rozdíl, jehož důsledkem je vznik odloženého daňového závazku, který při sazbě 28% bude činit 196.000 Kč.

Vznik tohoto titulu pro účtování odložené daně je vázán na daňové posouzení úroků zaplacených předem. Současný názor Ministerstva financí na tyto úhrady je takový, že předem zaplacené úroky je třeba časově rozlišit i pro účely daně z příjmů, a to s odvoláním na § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, který podchycuje tzv. krácení daně jiným způsobem.

5.2. Přechodné rozdíly odečitatelné

5.2.1. Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy

Odečitatelné přechodné rozdíly vznikají v případech, kdy daňová základna dlouhodobého majetku převyšuje jeho účetní hodnotu, tedy v případech, kdy účetní zůstatková hodnota je nižší než zůstatková cena daňová, nejčastěji v důsledku uplatnění vyšších účetních odpisů ve srovnání s odpisy daňovými.

U dlouhodobého majetku vznikají přechodné rozdíly po 1.1.2001 pouze při odepisování dlouhodobého hmotného majetku, který je zároveň považován za hmotný majetek podle zákona o daních z příjmů, a dále u dlouhodobého nehmotného majetku, který byl evidován v majetku účetní jednotky do 31.12.2000 a byl v té době považován za nehmotný majetek podle zákona o daních z příjmů.

Odečitatelné přechodné rozdíly mohou vznikat v případě odepisování dlouhodobého hmotného majetku pořízeného ve vlastní režii. Ustanovení § 25 odst.1 písm. k) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ukládá oceňovat majetek vytvořený vlastní činností v případech, kdy jsou vlastní náklady vynaložené na vytvoření majetku vyšší než reprodukční pořizovací cena takového majetku, pořizovací cenou reprodukční. Naproti tomu zákon o daních z příjmů považuje dle § 29 odst.1 písm. b) za vstupní cenu hmotného majetku pořízeného nebo vyrobeného ve vlastní režii vlastní náklady.

Může se tedy stát, že vstupní cena pro účetní odpisy a pro daňové odpisy bude rozdílná. Tento rozdíl představuje za předpokladu dodržení především zásady opatrnosti titul pro vznik odložené daňové pohledávky.

5.2.2. Odložená daň z titulu převoditelné daňové ztráty

Daňová ztráta odčitatelná od základu daně v souladu s § 34 odst.1, zákona o daních z příjmů představuje významnou složku snižující daňovou povinnost účetních jednotek. Při uplatňování daňové ztráty jako titulu pro účtování o odložené daňové pohledávce je nutno vycházet ze zákonné úpravy.

Účetní předpisy z důvodu zásady opatrnosti povolují účtování o odložené daňové pohledávce z tohoto titulu pouze v případech, kdy je pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné přechodný rozdíl z titulu daňové ztráty využít, bude skutečně dosažen.

V případě současných právních předpisů musí účetní jednotka prokázat vysokou míru pravděpodobnosti, že daňovou ztrátu stihne uplatnit v zákonné lhůtě, tj. nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena.

Příklad č. 5

Společnost Alfa vykázala daňovou ztrátu ve výši 500.000 Kč. Předpokládá se, že v následujícím účetním období dosáhne společnost dostatečný zdanitelný zisk a daňovou ztrátu uplatní. Z těchto důvodů v běžném účetním období účtovala o odložené daňové pohledávce (sazba je předpokládána ve výši 24%).

$$(500.000 \times 0,24) = 120.000 \text{ Kč} \quad \text{MD 481 / DAL 592}$$

V následujícím účetním období dosáhla společnost zdanitelného zisku před uplatněním daňové ztráty 850.000 Kč. Po uplatnění daňové ztráty činil základ daně pouze 350.000 Kč (850.000 - 500.000). Důsledkem toho dosáhla společnost úspory na splatné dani, ze které mohla pokrýt odloženou daňovou pohledávku.

V následujícím účetním období tedy došlo k rozpuštění odložené daňové pohledávky

$$120.000 \text{ Kč} \quad \text{MD 592 / DAL 481}$$

O odložené daňové pohledávce mohla společnost účtovat proto, že bude uhrazena z úspory na splatné dani ze zisku v následujícím účetním období z titulu uplatnění daňové ztráty.

V případě, že společnost nedosáhne v následujícím období dostatečného zisku pro uplatnění daňové ztráty, je s ohledem na daňovou optimalizaci v oblasti daně z příjmů možné zvýšit základ daně, aby byla využita celá částka daňové ztráty ke snížení daňové povinnosti v následujících letech. Takovou možností je například snížení procenta uplatňovaných daňových odpisů nebo úplné přerušování odpisování.

Další možností prodloužení lhůty pro uplatnění daňové ztráty je v případě přechodu z účetního období kalendářní rok na hospodářský rok nebo naopak. V případě, že přechodné období je kratší než dvanáct měsíců, nejedná se z pohledu zákona o daních z příjmů o zdaňovací období a nezapočítává se tudíž jako jedno z následujících pěti zdaňovacích období do lhůty pro uplatnění ztráty (vynechává se) a v případě, že přechodné období je delší než dvanáct měsíců, dochází k prodloužení jednoho z pěti

následujících zdaňovacích období, a tudíž k faktickému prodloužení lhůty pro uplatnění ztráty.

5.2.3. Odložená daň z titulu ztráty z prodeje cenných papírů

Při uplatňování ztráty z prodeje cenných papírů jako daňového nákladu podle § 24 odst.2 písm. r) zákona o daních z příjmů se postupuje obdobně jako při uplatňování daňové ztráty. Obecně jde o situaci, kdy v daném účetním období byla vykázána účetní ztráta, která nebyla zohledněna při stanovení základu daně z příjmů. Uplatnění ztráty je přitom podmíněno dosažením zisku z prodeje cenných papírů, který lze poté o tuto ztrátu snížit.

V praxi ovšem existuje jen velmi malá jistota uplatnění výše uvedeného titulu vzhledem k cenovým pohybům na trzích s cennými papíry. V případě, že se jedná o významné položky a bude zvažováno jeho zohlednění při výpočtu odložené daně, je třeba důkladně zvážit reálnost dosažení zisku z prodeje cenných papírů, které by mohly být ztrátou daňově kompenzovány.

5.2.4. Odložená daň k opravné položce k zásobám

Tvorba odložené daňové pohledávky v případě, že jsou vytvářeny opravné položky k zásobám (daňově neúčinné), představuje poměrně jistý přechodný rozdíl mezi daňovou základnou a účetní hodnotou těchto aktiv v rozvaze. Ztráta v souvislosti s realizací zásob je obecně uznávána jako daňově účinná, rovněž ostatní případy ztrát vzniklých v souvislosti se zásobami, až na výjimky (manka a škody), jsou daňově účinné.

Zohlednit přechodný rozdíl vzniklý z důvodu snížení účetní hodnoty zásob z důvodu tvorby opravných položek při výpočtu odložené daně je vhodné pouze za předpokladu, že tyto zásoby budou v příštím období prodány či spotřebovány.

Příklad č. 6

Společnost Alfa dosáhla výsledku hospodaření před zdaněním 10.000.000 Kč. Tato částka představuje rovněž základ daně z příjmů. Společnost Alfa eviduje zásoby v celkové hodnotě 1.200.000 Kč a z důvodu nízké obrátkovosti zásob bylo rozhodnuto o tvorbě opravné položky ve výši 200.000 Kč.

a) společnost o odložené dani neúčtuje:

Účetní VH před zdaněním.....	10.000.000 Kč
Tvorba opravných položek k zásobám... (559/196).....	200.000 Kč
Základ daně.....	10.000.000 Kč
Daň z příjmů 24% (1000000x0,24).....	2.400.000 Kč
Disponibilní zisk.....	7.400.000 Kč

Tvorba opravné položky k zásobám je daňově neuznatelný náklad.
 Základ daně = 10.000.000 - 200.000 (OP k zásobám) = 9.800.000 (účetní VH) + 200.000 (příp. položka) = 10.000.000 Kč.
 Disponibilní zisk = 10.000.000 - 200.000 - 2.400.000 = 7.400.000 Kč.

b) společnost účtuje o odložené dani z titulu rozdílu účetní hodnoty zásob (1.000.000) oproti jejich daňové základně (1.200.000):

VH před zdaněním.....	10.000.000 Kč
Tvorba oprav. položky k zásobám... (559/196).....	200.000 Kč
Odložená daňová pohledávka k OP (481/592).....	48.000 Kč
Daň z příjmů 24%... (10.000.000x0,24).....	2.400.000 Kč
VH po zdanění.....	7.448.000 Kč

Tvorba OP k zásobám je daňově neuznatelný náklad.
 Odložená daňová pohledávka = 200.000 x 0,24.
 Základ daně = 10.000.000 - 200.000 = 9.800.000 + 200.000 = 10.000.000.

Disponibilní zisk = 10.000.000-200.000 =9.800.000-2.400.000=
7.400.000+ 48.000 = 7.448.000 Kč.

V následujícím roce dojde k prodeji zásob se ztrátou

a) o odložené dani nebylo účtováno

Účetní VH před prodejem zásob.....	10.000.000 Kč
Tržby z prodeje zásob (tř.6).....	1.000.000 Kč
Prodané zásoby v ceně pořízení (tř.5).....	- 1.200.000 Kč
Rozpuštění OP k zásobám (196/559).....	200.000 Kč
Základ daně.....	9.800.000 Kč
Daň ze zisku 24% (9.800.000x0,24).....	2.352.000 Kč
Disponibilní zisk (10.000.000-2.352.000).....	7.648.000 Kč

Základ daně = 10.000.000+1.000.000 -1.200.000=9.800.000+200.000 =
10.000.000 (účetní VH) -200.000 = 9.800.000 Kč.

b) o odložené dani bylo účtováno

Účetní VH (před prodejem zásob).....	10.000.000 Kč
Tržby z prodeje zásob (tř.6).....	1.000.000 Kč
Prodané zásoby v ceně pořízení (tř.5).....	-1.200.000 Kč
Rozpuštění OP k zásobám (196/559)	200.000 Kč
Úhrada odložené daňové pohledávky (592/481).....	- 48.000 Kč
Základ daně	9.800.000 Kč
Daň ze zisku (9.800.000x0,24).....	2.352.000 Kč
Disponibilní zisk (9.952.000-2.352.000).....	7.600.000 Kč

Základ daně = 10.000.000+1.000.000-1.200.000=9.800.000+200.000-
48.000= 9.952.000 Kč (účetní výsledek hospodaření)
+ 48.000 (připočitatelná položka) -200.000 (odčitatelná položka) =
9.800.000 Kč.

V roce, kdy společnost zaúčtovala odloženou daňovou pohledávku byl vyšší disponibilní zisk ve srovnání s případem, kdy o odložené dani neúčtovala. V následujícím roce (při prodeji zásob) byla odložená daňová pohledávka uhrazena z úspory splatné daně ze zisku. V tomto roce také je v případě účtování o odložené dani nižší disponibilní zisk.

5.2.5. Odložená daň z titulu opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám nejsou jednoznačným a nekomplikovaným titulem pro vznik odčitatelných přechodných rozdílů zohledněných při výpočtu odložené daně. Důvodem k obezřetnosti je komplikovanost daňových zákonů, respektive uznatelnost hodnoty pohledávky jako daňového nákladu.

Nejdůležitějším úkolem při zkoumání, zda opravnou položku k pohledávkám zahrnout do výpočtu odložené daně či nikoliv, je určit, zda rozdíl mezi výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů má charakter přechodný nebo trvalý. Pokud se jedná o rozdíl trvalý nebo je míra pravděpodobnosti daňové uznatelnosti ztráty z pohledávky a tím vzniku přechodného rozdílu malá, nelze opravné položky k pohledávkám při výpočtu odložené daně zohlednit.

Obecně lze říci, že přechodný rozdíl, v případě opravných položek u pohledávek, vznikne ve chvíli, kdy výše vytvořené účetní opravné položky přesahuje výši zákonné opravné položky, tvořené dle zákona o rezervách a tento rozdíl bude s velkou mírou pravděpodobnosti, v případě vzniku ztráty z dané pohledávky uznán jako daňově účinný náklad.

a) pohledávky z obchodního styku

Z celkové daňové základny pohledávky, která je rovna její účetní hodnotě, snížené o uplatněnou výši zákonných opravných položek, lze v případě, kdy účetní jednotka nepočítá se zahájením soudního řízení nebo s prohlášením konkurzu, uznat maximálně zbývající částku zákonných opravných položek, které bude možno za dané právní situace v budoucnu uplatnit, po uplynutí časových lhůt dle § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, pro zjištění základu daně z příjmů.

V případě pohledávek z obchodního styku je nutné připomenout, že dle § 8a zákona o rezervách nelze tvořit opravné položky u pohledávek vzniklých za společníky, akcionáře, členy družstev, za upsané vlastní jmění, mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů a mezi osobami blízkými.

b) pohledávky k nimž nelze tvořit zákonné opravné položky

Opravné položky dle § 2 zákona o rezervách nelze tvořit v případě pohledávek, u kterých nevznikají přechodné rozdíly představující titul pro účtování o odložené dani, protože pravděpodobnost uplatnění ztráty z těchto pohledávek v základu daně je nízká. Jsou to zejména pohledávky vzniklé z titulu úvěrů, půjček, ručení, záloh, smluvních pokut, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů.

Příklad č. 7

Společnost Alfa eviduje k 31.12.2005 ve svém účetnictví pohledávku po lhůtě splatnosti ve výši 1.000.000 Kč, na kterou v souladu se zákonem o rezervách vytvořila zákonnou opravnou položku ve výši 20%, tedy 200.000 Kč, jako daňově uznatelný náklad. Na zbývající část byla vytvořena opravná položka také, ale ta je daňově neúčinná.

Je pravděpodobné, že na dlužníka bude vyhlášen v následujícím roce konkurz a společnost Alfa hodlá přihlásit pohledávku do konkurzu, a proto účtuje o odložené daňové pohledávce z účetní opravné položky. Sazba daně pro příští období je 24%.

Výše pohledávky (účet MD 311).....	1.000.000 Kč
Tvorba daňově účinné OP (20%)..... (558/391)	200.000 Kč
Tvorba daňově neúčinné OP (80%)... (559/391).....	800.000 Kč
Odložená daňová pohl. (800.000x0,24) ; (481/592)...	192.000 Kč

V následujícím období byl vyhlášen konkurz na dlužníka a společnost Alfa přihlásila u správce konkurzní podstaty svou pohledávku, rozpustila daňově neúčinnou opravnou položku a vytvořila daňově účinnou opravnou položku ve výši 100% hodnoty pohledávky.

Rozpuštění daňově neúčinné OP (391/559)	800.000 Kč
Tvorba daňově účinné OP (558/391)	800.000 Kč
Rozpuštění odložené daňové pohl. (592/481)	192.000 Kč

Dopad na výsledek hospodaření:

Běžné účetní období	-200.000 Kč
Následující účetní období	-800.000 Kč

5.2.6. Rezervy

Rezervy lze rozdělit na ty, jejichž tvorba a použití je stanovena zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách, a následně zohledněna při zjišťování základu daně – to jsou rezervy zákonné, a dále na rezervy, jejichž tvorba a použití v zákoně o daních z příjmů zohledněna není. O jejich tvorbě a použití rozhoduje účetní jednotka sama s ohledem na uplatnění zásady opatrnosti.

Tvorba zákonných rezerv (zejména se jedná o rezervy na opravy hmotného majetku) nepředstavuje v běžné individuální účetní závěrce titul pro vznik přechodných rozdílů, protože tento náklad je v roce tvorby rezervy zohledněn v rámci základu daně z příjmů.

V případě tvorby účetních rezerv dochází často k situacím, kdy je rezerva tvořena na budoucí, daňově uznatelné náklady (rezerva na záruční opravy, rezerva na úroky z prodlení). V těchto případech je opodstatněný výpočet odložené daňové pohledávky v této tvorbě rezerv.

Příklad č. 8

Společnost Alfa vyrábí a prodává výrobky s dvouletou záruční lhůtou. Ze zkušenosti ví, že náklady na opravy v záruce (daňově účinné) tvoří asi 2% z obratu. V této výši vytváří rezervu na záruční opravy (daňově neúčinnou). Ve sledovaném období činil obrat 20.000.000 Kč. Rezerva na záruční opravu byla vytvořena ve výši 400.000 Kč. Z této částky byla vytvořena i odložená daňová pohledávka (sazba daně pro příští období je 24%).

Tvorba rezervy na záruční opravy	554/459.....	400.000 Kč
Odložená daňová pohl. (400.000x0,24)	481/592.....	96.000 Kč

V následujícím období tvoří rezervu ve stejné výši plus rezervu k výrobkům vyrobeným k tomuto roce. Obrat se nemění.

Tvorba rezervy na záruční oprava	554/459.....	800.000 Kč
Odložená daňová pohl. (800.000x0,24)	481/592.....	192.000 Kč

Ve třetím roce činily náklady na záruční opravy fakturované dodavatelskou firmou jako služba 900.000 Kč (+19%DPH). Rezerva ve výši 800.000 Kč byla rozpuštěna.

Faktury za provedení záručních oprav..... (518/321).....	900.000 Kč
DPH..... (343/321).....	171.000 Kč
Rozpuštění rezervy na záruční opravu (459/554).....	800.000 Kč
Rozpuštění odložené daňové pohledávky (592/481).....	192.000 Kč

Dopad účetních operací do základu daně:

Běžné účetní období... (2roky po sobě).....	0
Následující účetní období.....	-900.000 Kč

Účetní jednotka si tedy tím, že účtovala o odložené daňové pohledávce zvýšila disponibilní zisk o odloženou daňovou pohledávku, protože předpokládá, že v následujícím období bude mít dostatečnou daňovou úsporu na její pokrytí v důsledku daňově účinných nákladů na záruční opravy.

5.2.7. Odložená daň z titulu nezaplaceného sociálního a zdravotního pojištění

Přechodný rozdíl mezi výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů je v případě závazků z titulu sociálního a zdravotního pojištění dán tím, že zákon o daních z příjmů považuje dle § 24 odst.2 písm. f) toto pojistné za daňový náklad příslušného zdaňovacího období pouze v případě, že dojde k jeho úhradě do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. V rámci účetnictví se jedná o náklad účtovaný ve věcné a časové souvislosti s daným účetním obdobím.

Zákon o daních z příjmů však umožňuje v § 23 odst.3 písm. b) bod 2, snížit základ daně z příjmů o částky sociálního a zdravotního pojištění neuznané jako daňový náklad v předchozích obdobích v případě, že k jejich úhradě dojde následně.

Při zjišťování výše případného odčitatelného přechodného rozdílu z titulu závazků sociálního a zdravotního pojištění je vhodné vycházet z výše závazku k 31.1. následujícího roku, protože tato výše závazku představuje přechodný rozdíl.

Příklad č. 9

Společnost Alfa vykázala v účetnictví následující účetní případy:

<i>Hrubé mzdy zaměstnanců</i>	<i>521/331</i>	<i>.....</i>	<i>2.000.000 Kč</i>
<i>Srážka soc.a zdr.poj.zaměstnancům 12,5%</i>	<i>331/336</i>	<i>250.000 Kč</i>	
<i>Zdr.a soc.poj.zaměstnavatele 35%.....</i>	<i>524/336</i>	<i>700.000 Kč</i>	
<i>Odvod pojištění</i>	<i>336/221</i>	<i>250.000 Kč</i>	

Společnost Alfa z důvodu dočasné platební neschopnosti odvedla pouze část pojištění sražené zaměstnancům. Pojištění hrazené zaměstnavatelem neodvedla ani do konce ledna následujícího

roku. V tomto případě není tato nákladová položka daňově účinná.

Společnost Alfa předpokládá, že v následujícím účetním období tuto částku odvede, bude si o ni tedy moci snížit základ daně a může z ní spočítat a zaúčtovat odloženou daňovou pohledávku. Sazba daně v následujícím období je 24%.

Odložená daňová pohledávka (700.000x0,24).....481/592 168.000 Kč

V následujícím účetním období opravdu došlo k úhradě běžného i dlužného pojištění. Společnost vytvořila dostatečný zisk a mohla si o uhrazenou částku snížit základ daně z příjmů a odložená daňová pohledávka byla pokryta z úspory na splatné dani.

Úhrada pojištění z minulého období.....	336/221	700.000 Kč
Rozpuštění daňové pohledávky	592/481	168.000 Kč

5.2.8. Daňové závazky

Daňové závazky jsou posuzovány jako odčitatelné přechodné rozdíly u těch daní, které jsou uznávány jako náklad z hlediska daně z příjmů, ale okamžik jejich zohlednění je vázán na jejich úhradu.

Jak vyplývá z níže uvedeného přehledu, důvodem pro vznik odčitatelných rozdílů mohou být závazky z titulu daně z nemovitostí, daně z převodu nemovitostí a poplatků. Zvláště u daně z převodu nemovitostí se může jednat o velmi významné částky.

druh daně	daňově uznatelný náklad	vázáno na úhradu
daň z nemovitosti	ANO	ANO
daň z převodu nemovitosti	ANO	ANO
daň silniční	ANO	NE
daň dědická	NE	x
daň darovací	NE	x
daň z příjmů	NE	x
poplatky	ANO	ANO

Tab.č .4

Přehled daní, poplatků a jejich daňová uznatelnost

6. Účtování odložené daně

Účtování o odložené dani vychází z filozofie odložené daně. Skutečnost, že společnost bude v příštích obdobích hradit nižší nebo vyšší daň na základě událostí, které proběhly v minulosti, je v účetnictví zachycena podle charakteru odložené daně jako pohledávka nebo závazek.

Účet 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka je jediným účtem účtové skupiny 48. Důležitou změnou oproti dřívějším obdobím je přesun účtování o odložené dani z krátkodobých pohledávek a závazků do pohledávek a závazků dlouhodobých.

O odloženém daňovém závazku je účtováno ve prospěch účtu 481. Tímto závazkem se rozumí částky daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích z titulu zdanitelných přechodných rozdílů. O daňovém závazku je nutno účtovat vždy. Souvztažným účtem při účtování je obvykle účet 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti odložená a účet 594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená.

V případě některých titulů vedoucích ke vzniku odložené daně mohou souvztažnými účty, k účtu 481 být účty vlastního kapitálu, v případě odloženého daňového závazku jde o účet 429 - Neuhrazená ztráta minulých let.

Jako odložená daňová pohledávka jsou označovány částky daně z příjmů uplatněné v příštích obdobích. Tituly pro vznik odložené pohledávky lze rozdělit do tří základních skupin:

- **Odčitatelné přechodné rozdíly**
- **Převedené nevyužité daňové ztráty**
- **Převedené nevyužité daňové odpočty a nároky**

Pro účtování o odložené daňové pohledávce se používají stejné účty jako u odloženého daňového závazku. Vznik odložené daňové pohledávky se účetně zaznamená zápisem:

MD 481 / DAL 592, 594

V případě přecenění cenných papírů nebo přecenění aktiv při přeměnách jsou účty vlastního kapitálu souvztažnými účty, k účtu 481. V případě odložené daňové pohledávky bude účtováno na účet 428 - Nerozdělený zisk minulých let.

6.1. Výpočet odložené daně

Vlastní výpočet je prováděn tak, že se sečtou jednotlivé zdanitelné a odčitatelné rozdíly a výsledné součty se násobí sazbou daně stanovenou zákonem o daních z příjmů. U právnických osob je sazba lineární, ale u fyzických osob komplikuje výpočet sazba klouzavě progresivní.

$$\text{OD} = \text{PR} * \text{S}$$

OD = odložená daňová povinnost

PR = výsledný přechodný rozdíl

S = sazba daně stanovená zákonem o daních z příjmů

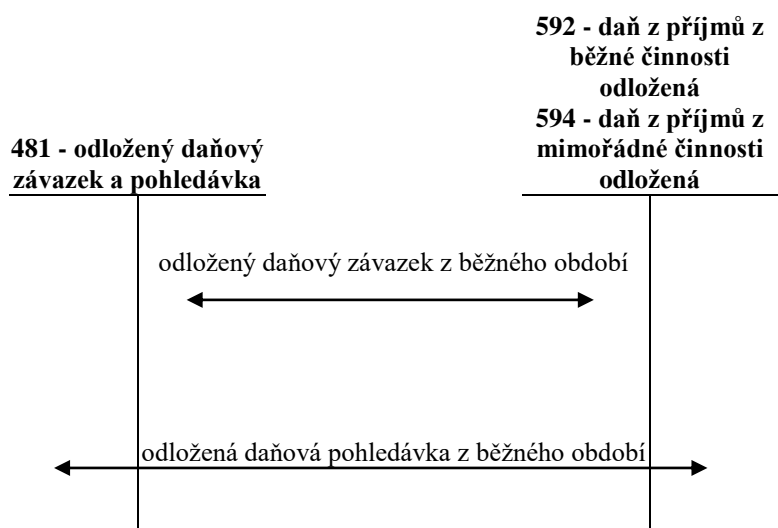
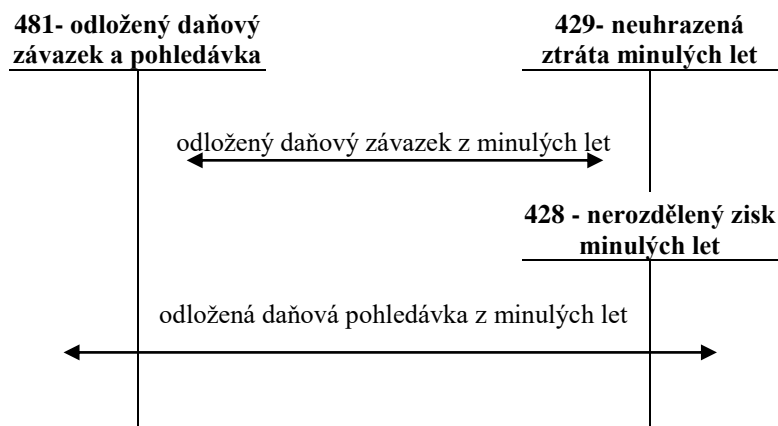
6.2. První rok účtování o odložené dani

Zahájení účtování o odložené dani, stejně jako změna způsobu výpočtu odložené daně, výrazně ovlivňují vykazovanou ekonomickou situaci daného subjektu. V prvním roce účtování se v rámci odložené daně nakumulují všechny rozdíly vzniklé za celou existenci účetní jednotky. Převážně se jedná o kladné dopady, protože obvykle je vykazována odložená daňová pohledávka.

V prvním roce účtování o odložené dani je část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtována na příslušných účtech účtové skupiny 42 - Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření, a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, na příslušných účtech účtové skupiny 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. V následujících letech je na příslušném účtu účtové skupiny 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka účtováno zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů. [7]

Stejný postup volí účetní jednotky i v případě změny metodiky výpočtu daně, tedy v případě, kdy byla odložená daň počítána již před rokem 2002, ale při výpočtu odložené daně byly brány v úvahu pouze rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku.

Odložená daň je položkou nedaňovou, její výše ovlivní účetní výsledek hospodaření účetní jednotky, zůstatek účtu 481 je vykazován v rozvaze.



7. Obecný postup stanovení odložené daně

Odložená daň se zjišťuje nejen u podniků ve skupině, ale od 1.1.2002 také u všech povinně auditovaných účetních jednotek. U ostatních jednotek je rozhodnutí o účtování a vykazování odložené daně v jejich kompetenci.

Nejprve tedy účetní jednotka zjišťuje, zda spadá do konsolidovaných či auditovaných účetních jednotek, případně, zda chce o odložené dani účtovat na základě svého rozhodnutí. Ať už je povinna ze zákona, či tak činí zcela dobrovolně, musí použít závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu.

Je vhodné sestavit pracovní formulář, jehož účelem je usnadnit analýzu a výpočet odložené daně. Formulář nemusí zahrnovat možné zvláštní dopady např. podnikových kombinací, takové situace je třeba podrobně analyzovat společně s auditorem účetní jednotky. Formulář by měl obsahovat nejobvyklejší tituly pro zjištění základu odložené daně.

Pokud účetní jednotka účtuje o odložené dani poprvé, je třeba zohlednit celkové dočasné rozdíly vzniklé za dobu existence účetní jednotky. Pro stanovení dočasných rozdílů se vychází z bilančních stavů účetních a daňových položek (rozvahový přístup). V dalším roce účtování se pak stejným způsobem zjišťuje konečný stav odložené daně a účtuje o její změně, tedy rozdílu mezi konečným a počátečním stavem.

Účetní jednotka tedy zjistí všechny přechodné rozdíly, které se stávají základem pro jednotlivé položky odložené daně. Zjištěné dočasné rozdíly jsou vlastně základem budoucí, tedy zatím odložené složky daně, proto se násobí budoucí sazbou daně z příjmů. Při uvažování vlivu jednotlivých složek daně se zjišťuje výsledná hodnota odložené daně (vzájemná kompenzace jednotlivých položek odložené daně je v tomto případě dovolena).

O odložené daňové povinnosti se účtuje jako o celku (jedné hodnotě za účetní jednotku). Potřeba analytického členění se tedy týká pouze rozlišení odložené daňové povinnosti na účtu 481 na odloženou daňovou povinnost ve vztahu k běžné a mimořádné činnosti. Případné další členění může odlišovat změnu odložené daně z titulu změny sazby daně z příjmů,

změnu odložené daně z titulu změn dočasných rozdílů účetních a daňových hodnot (základů daně). Účetním dokladem je v tomto případě interní protokol o výpočtu odložené daně, zpracovaný v návaznosti na daňové přiznání účetní jednotkou. Tuto funkci může plnit právě pracovní formulář pro výpočet odložené daně, jeho přílohu pak sestavy a přehledy, z nichž účetní jednotka získala hodnoty přechodných rozdílů jednotlivých složek odložené daně.

V praxi je nutno pečlivě zvažovat jednotlivé případy dočasných rozdílů z různých hledisek. Při vyčíslování a účtování o odložené dani účetní jednotky je žádoucí průběžná spolupráce auditora.

Veškeré operace týkající se účtování o odložené daňové povinnosti jsou daňově neúčinné, jejich důvodem je zpřesnit účetní obraz ve vztahu k fiskální politice státu. V daňovém přiznání se uvádí v řádku výsledku hospodaření před zdaněním, tj. i před odloženou daní. Výpočet a zaúčtování odložené daně proto nemění obsah daňového přiznání. Mění se tím hodnota výsledku hospodaření po zdanění (tedy po zdanění splatnou i odloženou daní) ve výkazu zisku a ztráty a v rozvaze.

Pro zjištění výše odložené daně je vhodné vypracovat pracovní formulář dle níže uvedeného vzoru, s jehož pomocí účetní jednotka zjistí z vybraných rozvahových položek a dalších sledovaných daňově relevantních veličin konečný stav odložené daně k závěrkovému dni běžného období (jako každoroční pravidelný výpočet). Pouze v případě, že účetní jednotka účtuje o odložené dani poprvé, použije pracovní formulář dvakrát. Poprvé pro zjištění počátečního stavu odložené daně, která se vztahuje k předchozím obdobím. Zjištěný počáteční stav zaúčtuje podle charakteru v řádku „počáteční stav při prvním účtování“. V tomto případě uvažuje hodnoty jednotlivých položek souvisejících s účetní závěrkou a daňovým přiznáním předcházejícího roku (tedy např. k 1.1.2005 podle

Výpočet odložené daně z příjmů ke dni:

Analýza stavu vybraných položek k rozvahovému dni

závazek+
pohledávka
-

řádek	obsah položky	účetní hodnota	daňová hodnota	zjištěný rozdíl zahrnutý do ZOD	odložená daň	Z +; P-	sazba daně(%)
1a	DM:ÚZC-DZC(+Z; -P)						24
1b	Základní stádo zvířat:ÚZC-DZC						
1c	Oceňovací rozdíly goodwill nedaňové						
2a	Odpočet minulých daň.ztrát	xxx				P-	
2b	Odpočet minulých daňových ztrát	xxx				P-	
3	Bud.odpočet daňové ztráty ze spekulativních .derivátů	xxx				P-	
4a	x						
4b	x						
5a	Opravné položky k pohledávkám					P-	
5b	Opravné položky k zásobám		xxx			P-	
5c	Opravné položky k jiným aktivům		xxx			P-	
6	Rezervy nad rámec zákona o rezervách					P-	
7a	Nezaplacené úroky FO a úroky z prodlení					P-	
7b	Neinkasované úroky z prodlení Výnosové					Z+	
8	Nezaplacené pojištění sociální.a zdravotní		xxx			P-	
9	Nezaplacené poplatky, DzN, DzPN		xxx			P-	
10a	Odložený kurzový přepočec na rok 2005	xxx				Z+	
10b	Odložený kurzový přepočec.na rok 2006	xxx				Z+	
11	Jiné						
NS	NOVÝ STAV odložené daně	xxx	xxx			Kč	
	sloupec	D	E	F	G		
ZPOČ	Počáteční stav při prvéu účtování		428 / 481		429 / 481	Kč	
PS	Počáteční stav přepočtu. změ.n.sazby		Původní sazba	Budoucí sazba		Kč	
ZPS	Účtování rozdílu.PS ze změny sazby daně		592 / 481		594 / 481	Kč	
ZM	Změna odložené daně =	NS minus PS (přepočtený)				Kč	
ZOD	Rozdělení k běžnému a mimořádnému VH		ZOD běžný		ZOD mimořádný	tis.Kč	
ZZM	Zúčtování změ.n odložené daně		592 / 481		594 / 481	Kč	

Pomocná tabulka pro stanovení použitelné části daňové ztráty (řádek 2a)

Předpokládaný ZD a čerpání daňových ztrát pro snížení ZD v budoucích letech

	Předpokl. ZD					
	Zůstatek daňové ztráty	2006	2007	2008	2009	2010
1999		x	x	x	x	x
2000			x	x	x	x
2001				x	x	x
2002					x	x
2003						x
SUMA						

součet sum pro ř.2

Zpracoval:

Schválil:

závěrky ke dni 31.12.2004) a použije sazbu daně z příjmů předcházejícího roku. Při prvním zjištění odložené daně se část daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje proti účtům MD 428,429 / DAL 481. Neovlivňuje tedy výsledek hospodaření příslušného roku, ovlivní však výši vlastního kapitálu.

Podruhé použije účetní jednotka pracovní formulář pro zjištění konečného stavu běžného období. Na základě zjištěné hodnoty konečného stavu pak účtuje na nákladovém účtu (592,594) pouze změnu odložené daně za běžné období zjištěnou jako rozdíl její hodnoty k počátku a ke konci roku. Před vyplněním pracovního formuláře by měla mít k dispozici koncept daňového přiznání. Případná daňová ztráta, vykázaná v daňovém přiznání za běžné období totiž může zpětně ovlivnit výši odložené daně (za předpokladu možného budoucího odečtu této ztráty od základu daně).

Změna odložené daně z titulu změny sazby se účtuje prostřednictvím účtů skupiny 59x (obvykle 592, 594 s doporučenou analytickou evidencí SU.2). Změna odložené daně, která se vztahuje ke změnám sledovaných dočasných rozdílů za běžné období se obvykle účtuje na účty MD592,594/DAL481 v kladné, případně i záporné hodnotě, s doporučenou analytickou evidencí SU.1.

Stav odložené daňové pohledávky nebo závazku se zjistí z přechodného rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou položky, násobeného sazbou daně z příjmů pro budoucí období. Zákon o daních z příjmů přináší v tomto smyslu určité komplikace, protože po tři roky po sobě jdoucí dochází ke snižování sazeb. Pro rok 2004 28%, pro rok 2005 26%, pro rok 2006 24%.

Výpočet nelze zjednodušit tak, že účetní jednotka bude uvažovat pouze nejbližší sazbu při všech výpočtech. V případě odložené daňové pohledávky by se tak mohla dopustit nadhodnocen. Záleží na tom,

ve kterém období bude moci položku vedoucí k daňové pohledávce skutečně uplatnit. Z hlediska principu opatrnosti by měla účetní jednotka v případě odloženého daňového závazku použít vždy sazbu vyšší, v případě odložené daňové pohledávky sazbu nižší.

8. Vykazování odložené daně

8.1. Rozvaha

Odložená daň je vykazována v rozvaze jako dlouhodobý závazek či dlouhodobá pohledávka. Vykazování odložené daně jako dlouhodobé položky, jak předepisuje formát rozvahy, který je přílohou vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění, není úplně správné v případě, že bude odložená daň uplatněna v bezprostředně následujícím účetním období. V tom případě by bylo správné vykazovat ji jako krátkodobou položku, případně odloženou daň rozdělit na krátkodobou část (uplatněnou v následujícím účetním období) a dlouhodobou část, která bude uplatněna až v budoucích obdobích. Zda bude takto rozdělena položka odložené daně na krátkodobou a dlouhodobou částku, jak by to bylo správné, a jak postupují např. americké účetní standardy US GAAP, se ukáže v budoucnu.

8.2. Výkaz zisku a ztráty

Ve výsledovce se odložená daň, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, vykazuje jako součást daně z příjmů, jež se dělí na daň splatnou a daň odloženou. Stejně jako splatná daň i odložená daň se vykazuje v členění na daň z běžné činnosti a daň z mimořádné činnosti.

8.3. Příloha

Příloha k účetní závěrce nemá zvláštní požadavky na komentář k odložené dani. Vzhledem k obecným požadavkům na doplňující informace k účetním výkazům je vhodné v příloze uvést případnou kompenzaci odloženého daňového závazku a odložené pohledávky. V případě účtování odložené daně přímo do vlastního kapitálu bude tato informace obsažena v oddíle přílohy zabývající se změnou ve vlastním kapitálu, případně v samostatném výkazu o změnách vlastního kapitálu, pokud ho účetní jednotka bude sestavovat.

9. Inventarizace odložené daně

Ke konci rozvahového dne je účetní hodnota odložené daňové pohledávky a závazku v rámci inventarizace prověřována jednak v oblasti ověření výše a další existence titulů pro vznik odložené daňové pohledávky i závazku, a dále ověření pravděpodobnosti dosažení dostatečného základu daně u pohledávky.

Ověřování jednotlivých titulů představuje zachycení a promítnutí vzniku, změny a zániku jednotlivých titulů pro vznik odložené daně od data poslední inventarizace. Hodnotí se tedy např. účetní a daňová zůstatková hodnota dlouhodobého majetku, výše pohledávek a závazků z titulu smluvních pokut a úroků z prodlení, výše pohledávek a závazků z titulu půjček a úroků od poplatníků, kteří nejsou účetní jednotkou, ocenění realizovatelných cenných papírů a podílů, výše daňové ztráty, kterou lze uplatnit v následujících obdobích, výše ztráty z prodeje cenných papírů, kterou lze uplatnit v následujících obdobích, výše opravných položek k zásobám, pohledávkám a dlouhodobému majetku, výše ostatních rezerv, závazky z titulu nezaplacené daně z převodu nemovitostí, případně daně z nemovitostí a poplatků.

U titulů vedoucích ke vzniku odložené daňové pohledávky je v rámci inventarizace nutno ověřit pravděpodobnost dostatečného základu daně, který umožní využití celé nebo části odložené daňové pohledávky. V případě, že z inventarizace vyplyne, že nebude možné uplatnit odloženou daňovou pohledávku v plné výši, bude v rámci účetnictví zachycena a v rozvaze vykázána jen část pohledávky v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt, neboli v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že bude moci být odložená daňová pohledávka skutečně využita ke snížení daňové povinnosti v budoucích obdobích.

10. Metodika

V praktické části práce budu vycházet z podkladů, informací a materiálů získaných z podnikatelského subjektu, zabývajícího se stavební činností, sídlícího v Českých Budějovicích.

Cílem mé práce je aplikace teoretických východisek z první části práce v praxi, tedy přímo u existujícího podnikatelského subjektu, který je ze zákona povinen účtovat o odložené dani. Podnikatelský subjekt - účetní jednotka sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu.

U podnikatelského subjektu nejprve provedu rozbor jednotlivých přechodných rozdílů, které u této účetní jednotky přichází v úvahu. Vycházím zejména z vnitřního předpisu pro účtování, z rozvahy, výkazu zisků a ztráty, přílohy k účetní závěrce, zprávy o auditu účetní závěrky, a to pro účetní období hospodářského roku k 31.3.2004 a 31.3.2005.

Po základní identifikaci titulů pro zjištění přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv stanovím základ daně pro výpočet odložené daňové povinnosti. Ve vytvořeném pracovním formuláři uvedu

jednotlivé tituly, jejich účetní a daňovou hodnotu a rozdíl těchto hodnot, který je v souhrnu základem pro výpočet odložené daňové povinnosti. Při výpočtu pracuji se sazbou daně z příjmů platnou v příštím účetním období a použiji závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu

Při výpočtu daně musím vzít v úvahu také změnu daňové sazby, která byla zákonem o daních z příjmů stanovena pro rok 2005 ve výši 26% a pro rok 2006 ve výši 24%. V první řadě tedy provedu přepočet zůstatku odložené daně na novou sazbu daně a zaúčtuji v souladu s Českým účetním standardem č.003. Dále zjistím nový základ pro odloženou daň, její výši vypočtu, když tento základ vynásobím příslušnou sazbou daně a rozdíl mezi počátečním stavem (přepočteným na novou sazbu daně) a konečným stavem zaúčtuji.

Na závěr porovnám vypočtené a zaúčtované hodnoty s hodnotami a podklady získanými v účetní jednotce, tedy z předložené rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Současně si porovnám hodnoty účtované na stranách má dáti a dal účtu 481, které zjistím v hlavní knize účetní jednotky.

11. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu

11.1. Vznik a charakteristika společnosti

„Společnost s ručením omezeným“ vznikla na podzim roku 1992. Hlavním výrobním programem je provádění staveb, včetně jejich změn a dále výroba živičných směsí. Stavební činnost zahrnuje nejen malé přestavby, rekonstrukce a opravy, ale i velké průmyslové a občanské stavby ve všech odvětvích hospodářství.

Hlavní oblastí činnosti je výstavba a rekonstrukce dopravních cest, firma má „stovky kilometrů zkušeností“ při výstavbě pozemních

komunikací, parkovišť, cest, dálnic, letišť, ale i sportovních stadionů, včetně nové výstavby a sanace povrchů z gumového granulátu, umělých trávníků, sportovišť pro minigolf, beach-volejbal, při výstavbě skateboardových drah, výstavbě a sanaci koupališť a plováren.

Firma má také mnohaleté zkušenosti ve výstavbě a rekonstrukci mostů všech dimenzí. Speciální oblastí jsou pak náročné mostní rekonstrukce, metodou podpěrné skruže a metodou výsuvné skruže, především u železničních mostů.

Jako generální dodavatel realizuje společnost stavební objekty na klíč ve všech stupních obtížnosti, např. výrobní haly, průmyslové objekty, administrativní budovy, prodejní plochy, hotely, nákupní střediska, obytné domy, nemocnice. Výhodou pro investora je zejména to, že objekt je postaven na klíč a ve všech fázích projektu figuruje pouze jeden partner. Zaměstnanci firmy jsou zkušení pracovníci ve všech výše uvedených oblastech zahrnujících také zpracování projektové dokumentace, finanční poradenství a řízení projektu.

Silnou stránkou firmy je výstavba železnic, neboť společnost vlastní nejmodernější strojový park, s vysoko výkonnostními stroji s elektronicky řízenými elementy, zaručujícími vysokou efektivitu, rychlost a přesnost, sloužící nové výstavbě a údržbě kolejí a také moderní servis strojů, které jsou k dispozici pro speciální stavby.

Stoprocentním vlastníkem „Společnosti“ je rakouská celosvětově známá firma. Společnost má centrálu v Českých Budějovicích, odštěpný závod v Brně, pobočky v Praze, Plzni, Valašském Meziříčí, Českém Krumlově a Pelhřimově. Společnost je dále vlastníkem dvou obaloven živičných směsí v Jihočeském kraji.

Účetní období společnosti začíná 1.dubnem a končí 31.březnem. Účetní jednotka tedy nemá účetní období shodné s kalendářním rokem, účetním obdobím je hospodářský rok.

11.2. Vybrané účetní postupy používané společností

Účetní jednotka stanoví ve vnitřní směrnici pro účtování zásadní účetní postupy, které používá v průběhu účetního období při účtování účetních případů. Tyto postupy jsou důležité pro vytvoření představy o tom, jaké tituly by přicházely v úvahu při zjišťování základu pro výpočet odložené daně a jsou také popsány v příloze účetní závěrky. Společnost je povinna účtovat o odložené dani na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

11.2.1. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je evidován v pořizovací ceně. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně do 40.000 Kč a dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací ceně do 60.000 Kč není vykazován v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení. Ocenění dlouhodobého majetku vlastní výroby zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a režijní náklady přímo spojené s jeho výrobou až do doby aktivace.

V následující tabulce jsou uvedeny metody a doby odpisování podle jednotlivých skupin majetku.

majetek	metoda	doba odpisování
Budovy	lineární	30 let
Provozní stavby	lineární	15 let
Stoje přístroje a zařízení	lineární	4 až 10 let
Automobily osobní	lineární	5 let
Automobily užitkové	lineární	6 let
Automobily nákladní	lineární	8 let
Zvláštní technická zařízení	lineární	6 až 12 let
Software	lineární	3 roky
Kancelářské zařízení	lineární	4 roky
Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	lineární	6 let

Tab.č.5

Metody a doby odepisování podle skupin

Technická zhodnocení na najatém hmotném majetku jsou odpisována lineární metodou, po dobu trvání nájemní smlouvy nebo po dobu odhadované životnosti, a to vždy po tu dobu, která je kratší.

11.2.2 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek představují majetkové účasti. Dlouhodobý finanční majetek je účtován v pořizovací ceně, která zahrnuje přímé náklady související s pořízením.

11.2.3 Zásoby

Materiál je účtován v pořizovacích cenách. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení, celní poplatky a dopravné. Úbytky materiálu jsou oceňovány metodou váženého průměru.

Nedokončená výroba je oceňována v cenách, které zahrnují cenu materiálu, práce a část výrobních nákladů podle stavu rozpracovanosti. V případě, že doba výstavby u některých staveb je delší než jeden rok, aktivuje společnost do nedokončené výroby k těmto stavbám i proporcionalní část správní režie.

11.2.4 Stanovení opravných položek a rezerv

V oblasti pohledávek stanoví společnost opravné položky k pochybným pohledávkám na základě vlastní analýzy platební schopnosti svých zákazníků. Společnost rovněž tvoří opravnou položku na všeobecná podnikatelská rizika ve výši 1,5% z hodnoty těch pohledávek, na které není tvořena individuální opravná položka.

Opravné položky k zásobám jsou tvořeny v případech, kdy ocenění použité v účetnictví je přechodně vyšší, než současná tržní hodnota příslušných zásob.

Společnost vytváří rezervu na opravy a udržování, rezervu na záruční opravy, rezervu na rizika a ztráty, rezervu na odměny, rezervu na nevyčerpanou dovolenou a rezervu na odstupné.

Rezervu na daň z příjmu vytváří společnost z toho důvodu, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti. V následujícím účetním období společnost rezervu rozpustí a zaúčtuje zjištěnou daňovou povinnost.

V rozvaze je rezerva na daň z příjmů snížena o pohledávku z uhrazených záloh na daň z příjmů. V případě, že záloha převýší zaúčtovanou rezervu na daň z příjmů, je výsledná pohledávka vykázána v aktivech.

11.2.5 Přepočty cizích měn

Společnost používá pro přepočet cizích měn u pohledávek a závazků pevný kurz, který se stanovuje na základě denního kurzu ČNB první pracovní den kalendářního měsíce, ve kterém je účetní doklad vystaven a používá se pro účetní případy účtované v příslušném měsíci. V průběhu roku se účtuje pouze o realizovaných kurzových ziscích a ztrátách.

K přepočtu hotovosti v cizí měně je používán denní kurz ČNB, ke dni uskutečnění účetního případu. Aktiva a pasiva v zahraniční měně jsou k rozvahovému dni přepočítávány podle oficiálního kurzu ČNB. Nerealizované kurzové zisky a ztráty jsou zachyceny ve výsledku hospodaření.

11.2.6. Najatý majetek

Společnost účtuje o najatém majetku tak, že zahrnuje leasingové splátky do nákladů rovnoměrně, po dobu trvání nájmu. Při ukončení nájmu a uplatnění možnosti odkupu je předmět leasingu zařazen do majetku společnosti v kupní ceně.

11.2.7 Daň z příjmů

Daň z příjmů za dané období je složena ze splatné daně a ze změny stavu v odložené dani. Splatná daň zahrnuje odhad daně vypočtený z daňového základu, s použitím daňové sazby platné v běžném roce a veškeré doměrky a vratky za období minulé.

Odložená daň vychází z veškerých dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv s použitím očekávané daňové sazby

platné pro následující období. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že bude v následujících účetních obdobích uplatněna.

11.2.8 Závazky, úvěry a finanční výpomoci

Společnost klasifikuje část dlouhodobých závazků, bankovních úvěrů a finančních výpomocí, jejichž doba splatnosti je kratší než jeden rok, vzhledem k datu účetní závěrky, jako krátkodobé.

12. Stanovení výše odložené daňové povinnosti

12.1. Rozbor jednotlivých titulů zahrnovaných do základu pro odloženou daň

Pro lepší názornost je proveden rozbor jednotlivých titulů, na základě kterých vznikají v účetní jednotce přechodné rozdíly, jejichž hodnota je zahrnována do základny pro zjištění výše odložené daně.

Dle informací z přílohy k účetní závěrce lze odvodit, že účetní jednotka vytváří účetní rezervu na odstupné a odchodné zaměstnanců. Při výpočtu této rezervy je brán v úvahu průměrný měsíční plat technicko-hospodářského pracovníka, vynásobený dvěma. Tento výpočet je stanoven na základě povinnosti zaměstnavatele vyplývající z § 60a zákoníku práce, tedy povinnosti vyplatit odstupné ve výši dvojnásobku průměrného výdělku, pro důvody uvedené v § 46 odst.1 písm. a) až c) zákoníku práce.

Dělnické profese z důvodu sezónního zaměření stavebních prací a tedy sezónního přijímání pracovníků na dobu určitou nejsou v této rezervě uvažovány.

Přehled výše tvořených rezerv pro jednotlivé závody jsou následující.

rezerva na odstupné			
závod	stav k 31.3.2004	stav k 31.3.2005	rozdíl k doučtování
1	2211990	2353927	141937
2	806805	717027	-89778
3	2380451	2438010	57559
4	1018315	1984532	966217
5	565030	651702	86672
6	1041958	1409372	367414
7	283776	435886	152110
8	771311	1014288	242977
9	334184	600446	266262
10	1101013	1552168	451155
11	1022877	966895	-55982
<i>celkem</i>	11537710	14124253	2586543

Tab.č. 6

Stanovení výše rezerva na odstupné v jednotlivých závodech

Vzhledem k tomu, že se změnila výše předpokládané rezervy k 31.3.2005, byla současně se zaúčtováním rozdílu nedaňové rezervy zvýšena základna pro výpočet odložené daně z 11.537 tis.Kč k 31.3.2004 na 14.124 tis.Kč k 31.3.2005.

Další účetní rezerva je tvořena na nevyčerpanou dovolenou. Princip výpočtu spočívá ve zjištění stavu nevyčerpané dovolené ve dnech u každého zaměstnance, tento počet dní je vynásoben průměrným denním výdělkem zaměstnance a povýšen o částku odvodů na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnavatele. Přehled pro výpočtovou základnu odložené daně pro jednotlivé závody je následující.

rezerva na nevyčerpanou dovolenou			
závod	stav k 31.3.2004	stav k 31.3.2005	rozdíl k doučtování
1	764647	773988	9341
2	12011	44144	32133
3	287693	335055	47362
4	273909	369913	96004
5	118033	104292	-13741
6	154563	300087	145524
7	90535	77633	-12902
8	325201	226767	-98434
9	73578	114482	40904
10	240150	307699	67549
11	271703	115072	-156631
<i>celkem</i>	2612023	2769132	157109

Tab.č. 7

Stanovení výše rezervy na nevyčerpanou dovolenou

Základna pro zjištění odložené daně, jak je patrné z výše uvedeného přehledu k 31.3.2005, je vypočtena ve výši 2.769 tis.Kč, k 31.3.2004 činila 2.612 tis.Kč.

Rezerva na roční odměny vychází z výše výsledku hospodaření. Odměna je vyplácena v následujícím roce po schválení účetní závěrky valnou hromadou. Výše rezervy na odměny má poměrně složitý výpočet, odvíjí se od stanovení odměn pro různé úrovně řízení. Výše této rezervy je stanovena na základě jmenných seznamů zaměstnanců v jednotlivých závodech, které nebyly z důvodu ochrany osobních dat společností poskytnuty, a proto tvorbu této rezervy podrobněji nerozebírám.

Rezerva na rizika a ztráty ze stavební činnosti je vytvářena stavbyvedoucími pro jednotlivé stavby a vychází z odhadů na očekávané náklady na dokončení projektů, které nebudou pokryty investorem. Přehled jednotlivých staveb a hodnoty vytvořené rezervy z titulu dodatečných nákladů, neuzavřených soudních sporů či předpokládaných ztrát

ze stavebních děl je interním dokladem, na základě kterého byla vytvořena kalkulace této rezervy.

Rezerva na garanční záruky je tvořena na základě objemu stavebních výkonů, nezahrnují se tedy výkony závodů na výrobu obalové směsi. Výše rezervy je tvořena 3% z celkového objemu stavebních výkonů. Tato rezerva by měla pokrýt všechny náklady vzniklé z budoucích oprav, ke kterým je společnost z titulu záruky povinna. Záruční doba je uvedena ve smlouvách o dílo minimálně v délce trvání 36 měsíců, na některé stavební objekty, jako jsou např. mostní závěry, dilatace se poskytuje záruka v délce trvání deseti let. Délka záruční doby stavebního díla bývá častou a významnou součástí nabídky do soutěže a jedním z hodnotících kritérií při výběru uchazeče. Proto společnost považuje za důležité vytvářet rezervu z tohoto titulu.

rezerva na záruky			
	období	tvorba rezervy	rozpuštění rezervy
1	kalendářní rok 2000	1283418	-1283418
2	kalendářní rok 2001	13553000	-8935540
3	zkrácené účetní období 2002	983500	x
4	hospodářský rok 2002/2003	13013200	x
5	hospodářský rok 2003/2004	26143700	x
6	hospodářský rok 2004/2005	x	x
	<i>Celkem</i>	54976818	-10218958

Tab.č. 8

Tvorba a rozpouštění rezervy na záruční opravy

V období hospodářského roku 2004/2005 byl vykalkulován obrat stavebních výkonů ve výši 1.494.928 tis.Kč. Rezerva vytvořená ve výši 3% pak odpovídá základně pro výpočet odložené daně uvedené v pracovním formuláři 44.758 tis.Kč.

Opravná položka k pohledávkám je tvořena paušálně k pohledávkám z obchodního styku, sníženým o vytvořené opravné položky, ve výši 1,5%. Do základu pro výpočet odložené daně je však tato zjištěná výše opravné položky 27.367 tis.Kč snížena o částku opravných položek daňově uplatněných, tedy 5.096 tis. Kč. Rozdíl hodnot je uveden jako základna pro výpočet odložené daně. Společnost samozřejmě předpokládá, že všechny ohrožené pohledávky uplatní.

12.2. Výpočet odložené daňové povinnosti

Z rozvahy společnosti k 31.3.2005 lze zjistit, že v minulém období (tedy k 31.3.2004) byla vykázána na řádku 047 (aktiva), odložená daňová pohledávka ve výši 21.500 tis.Kč. Ve výkazu zisku a ztráty k témuž datu

Rozvaha v plném rozsahu k 31.3.2005 aktiva (v tisících Kč)		číslo řádku	brutto	korekce	netto	minulé účetní období
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	16677	-250	16427	309
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047	23494		23494	21500

Tab.č. 9

Rozvaha – část odložená daňová pohledávka

je vykázána na řádku 51 odložená daň ve výši -21.156 tis.Kč. Z těchto položek lze odvodit, že předpoklad pro zaúčtování odložené daňové pohledávky se zvýšil z částky 344 tis. Kč k 31.3.2003 o 21.15 tis.Kč k 31.3.2004.

Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění k 31.3.2005 (v tisících Kč)		číslo řádk u	skutečnost ve sledovaném období	skutečnost v minulém období
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost(ř.50+51)	49	3 972	-13 110
Q.1.	- splatná	50	5 966	8 046
Q.2.	- odložená	51	-1994	-21156

Tab.č.10

Výkaz zisku a ztráty – odd.Q –Daň z příjmů za běžnou činnost

títul pro výpočet základu OD	účetní hodnota	daňová hodnota	rozdíl	poznámka
Zůstatková cena DHM a DNHM	226.111	205.660	-20.451	závazek
Opravná položka k DHM	1.260	0	1.260	pohledávka
Rezerva na opravy (stavby) v garanční záruce	55.281	0	55.281	pohledávka
Rezerva na nevyčerpanou dovolenou	11.537	0	11.537	pohledávka
Rezerva na výplatu odstupného a odchodného	2.612	0	2.612	pohledávka
Rezerva na kurzové ztráty	x	x	x	x
Rezerva na rizika ztráty	9.471	0	9.471	pohledávka
Opravná položka k zásobám	x	x	x	x
Opravná položka k pohledávkám	11.592	0	11.592	pohledávka
Časové rozlišení - odměny	11.389	0	11.389	pohledávka
Daňová ztráta z minulých let	x	x	x	x
Celkem základ pro odloženou daň			82.691	
Sazba daně z příjmů na r.2005			26%	
Odložená daň			21.500	
Odložená daň k 31.3.2003			344	
Doúčtování			21.156	481/592

Tab.č. 11

Pracovní formulář pro zjištění výše odložené daňové povinnosti k 31.3.2004

Jako podklad pro zjištění základu odložené daně je použit obdobný pracovní formulář jako v teoretické části, na němž jsou uvedeny základní

tituly pro stanovení základu pro výpočet odložené daňové pohledávky či závazku. Pro jednotlivé tituly je zde zjištěn základ jako rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou, který je ve výsledku kompenzován podle toho, zda je vyšší daňový závazek či pohledávka. Pracovní formulář je použit nejprve pro období k 31.3.2004, poté pro období k 31.3.2005.

titul pro výpočet základu OD	účetní hodnota	daňová hodnota	rozdíl	poznámka
Zůstatková cena DHM a DNHM	233.445	206.284	-27.161	závazek
Opravná položka k DHM	x	x	x	x
Rezerva na opravy (stavby) v garanční záruce	44.758	0	44.758	pohledávka
Rezerva na nevyčerpanou dovolenou	2.769	0	2.769	pohledávka
Rezerva na výplatu odstupného a odchodného	14.124	0	14.124	pohledávka
Rezerva na kurzové ztráty	x	x	x	x
Rezerva na rizika ztráty	33.529	0	33.529	pohledávka
Opravná položka k zásobám	x	x	x	x
Opravná položka k pohledávkám	22.271	0	22.271	pohledávka
Časové rozlišení - odměny	7.600	0	7.600	pohledávka
Daňová ztráta z minulých let	x	x	x	x
Celkem základ pro odloženou daň			97.890	
Sazba daně z příjmů pro r.2006			24%	
Odložená daň k 31.3.2005			23.494	
Odložená daň k 31.3.2004			21.500	

Tab.č.12

Pracovní formulář pro zjištění výše odložené daňové povinnosti k 31.3.2005

Počáteční stav odložené daně pro období 2004/2005 je převzat ve výši konečného stavu účtu 481 z minulého období. Protože se však mění budoucí sazba daně z příjmů, je nutné provést přepočtení počátečního stavu na novou sazbu daně tzn. vydělit původní sazbou (26%) a vynásobit novou sazbou (24%).

Rozdíl (snížení hodnoty odložené daně na účtu 481), vyplývající z přepočtu počátečního stavu v důsledku snížení sazby daně, se zaúčtuje podle metodiky platné v ČR (§ 59 odst.4 vyhl.č. 500/2002 Sb.) prostřednictvím účtů účtové skupiny 59x.

Způsob přepočtu na novou sazbu daně probíhá následovně. Výše zaúčtované daňové pohledávky k 31.3.2004 se rovná 21.500 tis.Kč při sazbě daně z příjmů 26%. Při snížení sazby daně o 2% se musí snížit zaúčtovaná daňová pohledávka o 2%, tedy o částku 1.654 tis.Kč (zaúčtováno podvojným zápisem 592/481).

Současně dochází v roce 2004/2005 ke zvýšení výpočtové základny oproti roku 2003/2004 z hodnoty 82.691 tis Kč na hodnotu 97.890 tis.Kč. Výpočtová základna se zvýšila o 15.199 tis.Kč, což při sazbě daně 24% znamená změnu odložené daňové pohledávky o 3.648 tis.Kč (zaúčtováno podvojným zápisem 592/481). Na účtu odložené daňové pohledávky je tedy zaúčtováno následující:

481 - odložená daňová pohledávka		
	MD	DAL
PS	21500	
		1654
	3648	

Z rozvahy společnosti k 31.3.2005 lze zjistit výši odložené daňové pohledávky (zůstatek účtu 481) zaúčtované pro běžné účetní období. Na řádku 047 je zaúčtována odložená daňová pohledávka ve výši 23.494 tis.Kč a zároveň ve výkazu zisku a ztráty k 31.3.2005 je vykázána částka -1.994 tis.Kč, což je v podstatě rozdíl změny výše daňové pohledávky (částka 3.648 tis.Kč) a změny výše daňové sazby (částka 1.654 tis.Kč).

13. Analýza výsledků

V praktické části své práce jsem na základě dostupných zdrojů (rozvahy a výkazu zisku a ztráty za období 2003/2004 a 2004/2005, přílohy k účetní závěrce k 31.3.2005, interního účetního předpisu a vnitřních dokladů účetní jednotky) provedla rozbor zaúčtované a vykázané výše odložené daňové pohledávky na základě teoretických poznatků, uvedených v první části práce. Současně jsem charakterizovala jednotlivé tituly pro stanovení základu pro výpočet odložené daně, které jsou ve sledované účetní jednotce využívány.

Ve vytvořeném pracovním formuláři jsem uvedla všechny druhy přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou bilancí a vypočetla jsem základ pro odloženou daňovou povinnost. Při výpočtu výše odložené daňové povinnosti k 31.3.2005 jsem vycházela ze zůstatku účtu 481 k 31.3.2004. Vzhledem k tomu, že zákonem o daních z příjmů byla stanovena odlišná sazba daně z příjmů právnických osob pro rok 2005 a rok 2006, bylo nutné přepočítat zůstatek na účtu odložené daňové pohledávky, a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu 592. Z přechodných rozdílů, které vznikly z rozdílného účetního a daňového pohledu, bylo účtováno o odložené daňové pohledávce, a ke konci rozvahového dne bylo nutné prověřit účetní hodnotu odložené daňové pohledávky. Byl stanoven nový základ daně pro výpočet odložené daňové povinnosti a výše odložené daňové pohledávky se zvýšila. O tomto zvýšení bylo rovněž účtováno prostřednictvím účtu 592 a 481.

Pokud porovnáám účetní zápisy v hlavní knize společnosti a účetní zápisy provedené na základě svých zjištění, dojdou k rozdílným částkám zaúčtovaným na stranách MD a DAL účtů 481 a 592. Ve sledované účetní jednotce není přepočten stávající zůstatek odložené daňové pohledávky na účtu 481 na novou sazbu daně, a poté doúčtován rozdíl vyplývající z odlišných daňových základů pro výpočet odložené daňové pohledávky.

Dle hlavní knihy je na účtu 481 zaúčtován pouze rozdíl těchto dvou částek. (Počáteční stav účtu při sazbě daně 26% a nově zjištěný stav při sazbě daně 24%). Tento zápis vede sice ke stejnému zůstatku na účtu 481 a 592, nicméně k odlišným hodnotám obrátů stran MD a DAL účtů 481 a 592. Další možností účtování by bylo rozpuštění zůstatku odložené daňové pohledávky, zaúčtované k 31.3.2004, zápisem 592/481 a opětovným zaúčtováním nového zůstatku odložené daňové pohledávky k 31.3.2005 účetním zápisem 481/592.

Vzhledem k tomu, že Český účetní standard pro podnikatele č.003 nestanovuje přesně postup v časové souslednosti, nelze výše uvedené příklady zaúčtování považovat za nesprávné.

Přesto považuji za správnější postup nejprve účtovat o změně související se změnou daňové sazby. Poté provést inventarizaci výše odložené daňové pohledávky, prověřit pravděpodobnost dosažení dostatečného základu daně a vzniklý rozdíl zaúčtovat jako zvýšení odložené daňové pohledávky.

Rozborem jednotlivých titulů z pohledu účetní jednotky, zjištěním základny a posléze výše vykázané odložené daně se potvrdilo, jak velmi důležité je účtování o odložené dani v této společnosti. Výše částky vykázaná jako odložená daňová pohledávka je z hlediska všeobecně uznávaných účetních zásad nezanedbatelná, jejím zaúčtováním dochází ke snížení nákladů v běžném účetním období a tedy ke zvýšení účetního výsledku hospodaření. Ke skutečnému snížení daňové povinnosti dojde až v budoucím období. Dopad na základ daně v budoucím období je vlastně prostřednictvím zaúčtované odložené daňové pohledávky již promítnut v účetnictví společnosti.

Závěr

Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik ekonomicky zdatný. Od účetnictví se požaduje, aby poskytovalo informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření za dané časové období, o tom, jak jsou vedoucí pracovníci podniku úspěšní ve finančním řízení podniku, zda zajišťují jeho dlouhodobou stabilitu, dosahují přiměřené výnosnosti vložených prostředků a zda jsou schopni průběžně hradit dluhy podniku.

Široký rozsah požadavků kladených na účetnictví vyplývá ze skutečnosti, že tento informační systém je založen na rigorózních metodických principech a obecně uznávaných účetních zásadách, směřujících k tomu, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o skutečnosti, a aby jeho informace byly průkazné, úplné, spolehlivé a srozumitelné.

Jednou z všeobecně uznávaných účetních zásad je zásada opatrnosti. V praxi je realizována prostřednictvím různých nástrojů, jakými jsou mimo jiné, používání historických cen, tvorba opravných položek, tvorba rezerv a účtování o odloženém daňovém závazku či pohledávce.

Odložená daň je účetním nástrojem, který napomáhá dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví. Úkolem odložené daně je eliminovat přechodné rozdíly a vyjádřit v účetnictví v aktuálním účetním období výsledek každé účetní operace včetně souvisejících daňových dopadů, které buď již nastaly, nebo nastanou v budoucnosti.

S rozšířením povinnosti účtovat o odložené dani na všechny podnikatelské subjekty s povinným auditem účetní závěrky se s problematikou odložené daně musí kromě pracovníků účetních jednotek tvořících skupinu podniků vypořádat i širší odborná veřejnost.

S ohledem na poměrně málo odborných publikací k této problematice jsem se snažila ve své práci shrnout metodiku stanovení základu pro výpočet odložené daně, postup výpočtu odložené daně a rozebrat nejčastější tituly, které je nutné vzít v úvahu při zjišťování výše odložené daně. Tituly pro zjištění přechodných rozdílů, které by se měly běžně vyskytovat téměř v každé účetní jednotce vykazující odloženou daň, jsou doplněny praktickými příklady pro snazší pochopení této problematiky.

V této práci jsem se nezabývala specifickými případy jako jsou vklady, prodeje a nájmy podniku, přeměny společností nebo případem konsolidované účetní závěrky, protože se jedná o složité záležitosti jak z pohledu správného postupu a účetního zachycení všech skutečností, tak i z pohledu rozsahu těchto procesů.

SEZNAM ODBORNÉ LITERATURY

1. BUCHTOVÁ, J. Programová učebnice podvojného účetnictví pro podnikatele. 10.vyd. Ostrava: Mirago, 2004.
2. MACHALA, O. Odložená daň z příjmů 2002. 1.vyd. Praha: Bilance, 2002.
3. MLÁDEK, R. Světové účetnictví IFRS, USGAAP. 3.aktualizované a přepracované vydání.Praha: Linde, 2005.
4. RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2004.Olomouc: Anag, 2004.
5. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění novel
6. Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
7. Vyhláška č. 500/2002 Sb. ve znění novel
8. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
9. České účetní standardy pro podnikatele

Periodika

9. Účetnictví v praxi č.12/2002; č.9,10/2004. Praha: Aspi Publishing.

Příloha č.1 – Rozvaha společnosti - AKTIVA

Rozvaha v plném rozsahu k 31.3.2005 aktiva (v tisících Kč)		číslo řádku	brutto	korekce	netto	minulé účetní období
	AKTIVA CELKEM (ř.02+03+31+63)	001	894 500	-192 278	702 222	853565
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	575 648	-164 911	410 737	334948
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	5363	1196	1167	261
B.I.1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu vývoje	006				
3.	Software	007	1259	-1150	109	261
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	1104	-46	1058	
7.	Nedokončené dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	480 253	-163 715	316 538	274414
B.II.1.	Pozemky	014	23162		23162	14557
2.	Stavby	015	46778	-6043	40735	32372
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	349 078	-157 672	191 406	193920
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5.	Základní stádo a tažná zvířata	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončené dlouhodobý hmotný majetek	020	55132		55132	23900
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	6103		6103	9665
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	93032		93032	60273
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	62912		92912	60173
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	30100		30100	100
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	20		20	
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				
C.	Oběžná aktiva(ř.32+39+48+58)	031	298 329	-27 367	270 962	503173

C.I.	Zásoby	032	37 116		37 116	116542
C.I.1.	Materiál	033	15 375		15 375	11203
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	21741		21741	105339
3.	Výrobky	035				
4.	Zvířata	036				
5.	Zboží	037				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	039	40171	-250	39921	21809
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	16677	-250	16427	309
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047	23494		23494	21500
C.III.	Krátkodobé pohledávky	048	216 264	-27 117	189 147	199167
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	150 056	-19 622	130 434	113279
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050				4124
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051	17500		17500	
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	9489		9489	10064
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	30696	-1481	29215	16527
8.	Dohadné účty aktivní	056	307		307	85
9.	Jiné pohledávky	057	8216	-6014	2202	55088
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	4 778		4 778	165655
C.IV.1.	Peníze	059	1344		1344	847
2.	Účty v bankách	060	3 434		3 434	164808
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení	063	20523		20 523	15444
D.I.1.	Náklady příštích období	064	17545		17 545	15417
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066	2978		2978	27

Příloha č.2 – Rozvaha společnosti - PASIVA

Rozvaha v plném rozsahu k 31.3.2005 pasiva (v tisících Kč)		číslo řádku	běžné období	minulé období
	PASIVA CELKEM(ř.68+85+118)	067	702222	853565
A.	Vlastní kapitál (ř.69+73+78+81+84)	068	338491	328118
A.I.	Základní kapitál(ř.70+71+72)	069	247000	247000
A.I.1.	Základní kapitál	070	247000	247000
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A.II.	Kapitálové fondy(ř.74 až77)	073	21	21
A.II.1.	Emisní ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	21	21
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077		
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	078	5977	4901
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/ Nedělitelný fond	079	5977	4901
2.	Statutární a ostatní fondy	080		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let(ř.82+83)	081	75120	54691
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	105953	85524
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	083	-30833	-30833
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	084	10373	21505
B.	Cizí zdroje	360878	360878	521138
B.I.	Rezervy(ř.87až90)	086	105710	109369
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	2930	13530
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
3.	Rezerva na daň z příjmů	089		5548
4.	Ostatní rezervy	090	102780	90291
B.II.	Dlouhodobé závazky(ř.92až101)	091	20297	11068
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	092	20297	11068
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	093		
3.	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	094		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a účastníkům sdružení	095		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096		

6.	Vydané dluhopisy	097		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
8.	Dohadné účty pasivní	099		
9.	Jiné závazky	100		
10.	Odložený daňový závazek	101		
B.III.	Krátkodobé závazky(ř.105až113)	102	153534	374701
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	103	82641	124142
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	104	10981	
3.	Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem	105	1863	35038
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a účastníkům sdružení	106	20000	
5.	Závazky k zaměstnancům	107	9815	8013
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	3080	3320
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	451	664
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	1090	169969
9.	Vydané dluhopisy	111		
10.	Dohadné účty pasivní	112	14910	32353
11.	Jiné závazky	113	8703	1202
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci(ř.115+116+117)	114	81337	26000
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	10000	18000
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	71337	8000
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C.I.	Časové rozlišení(ř.119+120)	2853	2853	4309
C.I.1.	Výdaje příštích období	119	2101	358
2.	Výnosy příštích období	120	752	3951

Příloha č.3 – Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění k 31.3.2005 (v tisících Kč)		číslo řádk u	skutečnost ve sledovaném období	skutečnost v minulém období
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř.01-02)	03		
II.	Výkony(ř.05+06+07)	04	1 434 736	1 311 399
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1 515 190	1 270 560
II.2.	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	06	-83 598	35 209
II.3.	Aktivace	07	4144	5630
B.	Výkonová spotřeba	08	1 145 778	1 070 010
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	415 965	321 464
B.2.	Služby	10	729 813	748 546
+	Přidaná hodnota (ř.03+04- 08)	11	288 958	241 389
C.	Osobní náklady(ř.13 až16)	12	205 135	160 533
C.1.	Mzdové náklady	13	150 686	118 080
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení	15	52 580	41 106
C.4.	Sociální náklady	16	1869	1347
D.	Daně a poplatky	17	2558	5138
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	38 329	32 604
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	4623	22 515
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1169	549
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	3454	21 966
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (20+21)	22	2964	21266
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku (ř.23+24)	23	606	43
F.2.	Prodaný materiál	24	2358	21223
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek	25	12146	31416
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	17 828	12682
H.	Ostatní provozní náklady	27	34 439	15123
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+28-29)	30	15 838	10 506
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		

VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek	41		
X.	Výnosové úroky	42	1 643	2 405
N.	Nákladové úroky	43	1 926	1 230
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	4 864	1 334
O.	Ostatní finanční náklady	45	6 074	4 620
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+46-47)	48		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost(ř.50+51)	49	3 972	-13 110
Q.1.	- splatná	50	5 966	8 046
Q.2.	- odložená	51	-1 994	-21 156
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost(ř.30+48-49)	52	10 373	21 505
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		
S.1.	- splatná	56		
S.2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.52+58-59)	60	10 373	21 505
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř.30+48+53-54)	61	14 345	8 395

Příloha č.4 – Přehled použitých účtů

číslo účtu	název
196	Opravná položka ke zboží
221	Bankovní účty
311	Odběratelé
321	Dodavatelé
331	Zaměstnanci
336	Zúčtování s institucemi z titulu soc. a zdravotní pojištění
343	Daň z přidané hodnoty
371	Odložená daňová pohledávka a závazek (nepoužívá se)
381	Náklady příštích období
391	Opravná položka k pohledávkám
428	Nerozdělený zisk minulých let
429	Neuhrazená ztráta minulých let
459	Rezervy ostatní
481	Odložený daňový závazek a pohledávka
518	Ostatní služby
521	Mzdové náklady
524	Zákonné sociální pojištění
554	Změna stavu ostatních rezerv
558	Změna stavu zákonných opravných položek
559	Změna stavu opravných položek
592	Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
594	Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená

