



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Fakulta ekonomická
Katedra účetnictví a financí

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Odložená daňová povinnost

Vypracovala: Alena Němcová (Vohryzková)
Vedoucí práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

České Budějovice 2017

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDEJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Alena VOHRYZKOVÁ**
Osobní číslo: **E12185**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Odložená daňová povinnost**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je v teoretické části vymezit problematiku odložené daňové povinnosti, případy jejího vzniku a popsat metodiku jejího výpočtu z pohledu české účetní legislativy a IAS/IFRS. V praktické části aplikovat uvedená teoretická východiska u vybraného podnikatelského subjektu.

Rámcová 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. Pohled na odloženou daňovou povinnost dle IAS/IFRS.
6. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
7. Aplikace výpočtu odložené daňové povinnosti u vybraného podnikatelského subjektu.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. Dvořáčková, D. (2008). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press.
2. Janoušková, J. (2007). *Odložená daň z příjmu: Dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada.
3. Krupová, L. (2009). *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Praha: VOX.
4. Líbal, T. (2012). *Účetnictví - principy a techniky*. Praha: Institut certifikace účetních.
5. Ryneš, P. (2013). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2013*. Olomouc: ANAG.

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

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

Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění novel

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991

Sb., zákona o účetnictví, ve znění novel

České účetní standardy pro podnikatele

Odborná periodika: *Daně a účetnictví; Ekonom; Finance a úvěr; Finanční, daňový a účetní bulletin; Účetnictví; Účetnictví v praxi; aj.*

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **3. března 2014**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2015**

doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 14. dubna 2017

Alena Němcová

Poděkování

Touto cestou bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za čas věnovaný konzultacím zpracování mé práce, odborné vedení, připomínky a cenné rady, které přispěly k vypracování této bakalářské práce. Současně bych chtěla poděkovat zástupcům podnikatelského subjektu, jehož poskytnutá data byla použita v praktické části mé práce, za vstřícnost a ochotu při jejich poskytování.

Obsah

1. Úvod	3
2. Základní vymezení odložené daňové povinnosti a její význam	5
3. Typy odložené daňové povinnosti – pohledávka a závazek a tituly pro její vznik	7
3.1. Odložená daňová pohledávka	8
3.1.1. Daňová ztráta z let minulých	8
3.1.2. Daňové odpočty a jiné časově převoditelné daňové nároky	9
3.2. Odložený daňový závazek	14
3.2.1. Odpisování dlouhodobého majetku – rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku	15
3.2.2. Pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení	15
3.2.3. Zaplacené úroky fyzickým osobám podle § 24 odst. 2 písm. zi), zákona o daních z příjmů	16
4. Metodika výpočtu odložené daňové povinnosti	17
5. Účtování o odložené daňové povinnosti	20
6. Pohled na odloženou daňovou povinnost dle IAS/IFRS	24
6.1. Historie a význam mezinárodních standardů	24
6.2. Vznik odložené daňové povinnosti a její formy	25
6.3. Oceňování a vykazování odložené daně	27
6.4. Účtování o odložené dani	28
7. Metodika	29
7.1. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu	33
7.1.1. Základní údaje o účetní jednotce	33
7.1.2. Profil společnosti	33
7.1.3. Údaje o základním kapitálu a cenných papírech	33
7.1.4. Specifikace předmětu podnikání	34
7.1.5. Vybrané ekonomické ukazatele společnosti	35
7.2. Současný stav odložené daně k 31.12.2013	35
7.2.1. Výpočet vykázané odložené daně	37
7.3. Tituly vedoucí k odložené daňové povinnosti	39

8. Aplikace výpočtu odložené daňové povinnosti u vybraného podnikatelského subjektu	40
9. Analýza výsledků	54
10. Závěr	56
11. Summary	57
12. Seznam literatury	58
13. Seznam tabulek	60
14. Seznam obrázků	61
15. Seznam příloh	62
16. Přílohy.....	63

1. Úvod

Podniky se v dnešní době musí umět velice dobře orientovat ve finanční situaci, ve které se právě nachází. Dobrá znalost finanční situace totiž umožňuje řídicím pracovníkům správně se rozhodnout při zajišťování majetkové struktury podniku, rozdělování disponibilního zisku, dále například při získávání nových peněžních zdrojů a jejich následném využití.

O finanční situaci se ale nezajímají pouze řídicí pracovníci, či statutární orgány podniku. Finanční situace podniku je také zájmem investorů, dodavatelů, bank, věřitelů, daňových a jiných státních orgánů. Znat aktuální finanční situaci je možná postačující pro dodavatele, ale například investoři a banky se zajímají i o pohled do budoucnosti. Daňovým orgánům se předkládají výkazy, které se řídí daňovými zákony, avšak některé položky nákladů nejsou podle zákona o dani z příjmů považovány za daňově uznatelné a tudíž je nelze zahrnout do výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření je podkladem pro výpočet daňového základu a následně daně splatné.

Účetní výsledek hospodaření a daňový základ tedy nejsou díky daňovým zákonům totožné. Z tohoto důvodu je samozřejmé, že daň z příjmů placená se nevztahuje k účetnímu výsledku hospodaření, ale k daňovému základu, pro jehož zjištění neplatí vždy účetní pravidla. Aby byla uplatněna v účetní závěrce zásada dodržení časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím, mělo by docházet k odstranění vzniklého nesouladu pomocí odložené daně z příjmů.

Vzhledem k tomu, že ve výkazech podniku zaujímají daně významné postavení, mohou dosahovat vysokých částek a mají dopad na vlastní kapitál, musí si podnik dávat pozor na to, aby byly vykazovány správně.

Cílem mé práce je vymezit problematiku odložené daňové povinnosti, případy jejího vzniku a popsat metodiku jejího výpočtu. Téma je zpracováno z pohledu české účetní legislativy i podle mezinárodních standardů IAS/IFRS.

Praktická část práce je zaměřena na základní charakteristiku vybraného podnikatelského subjektu a následnou aplikaci teoretických východisek v daném podniku.

2. Základní vymezení odložené daňové povinnosti a její význam

I přestože označení pojmu odložená daň z příjmů nás nutí domnívat se, že se jedná o daňový termín, je odložená daň problematikou ryze účetní. Pomocí odložené daně je možné vykázat výsledek hospodaření po zdanění odpovídající skutečné ekonomické realitě. Odložená daň významně ovlivňuje pravdivý a věrný obraz účetnictví. Nevykázáním odložené daně podnik porušuje zásadu opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření. (Janoušková, 2007)

Pokud by odložená daň nebyla vykázána, mohla by vzniklá situace vést k ekonomickým problémům, například došlo-li by k rozdělení celého disponibilního zisku bez ohledu na budoucí vývoj.

Odložená daň vzniká z přechodných, jinak lze také říci, dočasných rozdílů mezi účetními a daňovými hodnotami. Odložená daň může vystupovat ve dvou formách a to buď jako odložená daňová pohledávka, či jako odložený daňový závazek. Jedná-li se o odloženou daňovou pohledávku, pak je v rozvaze zohledněn majetek, který bude mít vliv na úsporu na dani z příjmů v budoucích obdobích, což může mít značný vliv na posuzování ekonomické situace firmy. O odložené daňové pohledávce se účtuje jen tehdy, pokud se předpokládá, že základ daně, oproti kterému bude možné využít rozdíly, je dosažitelný. Je tedy potřeba při vykazování přechodného rozdílu obzvláště dbát na zásadu opatrnosti. Nebude-li existovat jistota dosažení daňového základu v budoucích zdaňovacích obdobích, je vhodné tuto odloženou daňovou pohledávku nevykazovat v aktivech firmy. Naopak zjištěním a vykázáním odloženého daňového závazku se dá zabránit předčasnému rozdělení zisku, což by následně mohlo stát za příčinou ekonomických potíží. Do těchto potíží by se mohl podnik dostat díky nepředpokládanému zvýšení daňové povinnosti. (Janoušková, 2007)

O odložené dani účtují a vykazují ji ty účetní jednotky, které jsou povinny sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu, a dále účetní jednotky, jež mají povinnost sestavovat konsolidované účetní závěrky. Ostatní účetní jednotky mohou o odložené dani účtovat a vykazovat ji dobrovolně. (Líbal, 2014)

Rozhodne-li se společnost sama o odložené dani účtovat, bylo by vhodné mít tuto skutečnost uvedenou ve vnitropodnikových směrnících.

Sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu mohou pouze ty účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem. (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví)

Povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem mají účetní jednotky, jež ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly těchto kritérií:

- aktiva celkem více než 40 000 000 Kč, aktivy celkem se rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví,
- roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč, ročním úhrnem čistého obratu se rozumí výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období a vynásobená 12,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50,

a to, velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu, střední účetní jednotky, malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy a překročily nebo dosáhly alespoň 1 ze 3 zákonných (výše uvedených) kritérií a ostatní malé účetní jednotky, pokud překročí nebo dosáhnou alespoň 2 ze 3 zákonných kritérií za aktuální účetní období a za období bezprostředně předcházející. (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 20)

Odložená daňová povinnost vzniká z rozdílů mezi výsledkem hospodaření a daňovou základnou. Tyto rozdíly mohou být trvalé (stálé) či přechodné. Trvalých rozdílů se odložená daň netýká, ty jsou daňovým zákonem považovány za definitivně neuznatelné náklady. Odložená daň tedy vzniká ze zjištěných přechodných rozdílů. Přechodné rozdíly mohou být buď odčitatelnými, nebo zdanitelnými položkami.

Odložený daňový závazek zobrazuje výši daně z příjmů, kterou bude podnik muset zaplatit v příštím období, vzniká ze zdanitelných přechodných rozdílů. Naopak odložená daňová pohledávka vzniká díky odčitatelným přechodným rozdílům a výši daně z příjmů v budoucnosti pravděpodobně sníží. (Ryneš, 2013)

3. Typy odložené daňové povinnosti – pohledávka a závazek a tituly pro její vznik

Odložená daň vychází vždy z daného, určitého účetního případu, jehož následkem je přechodný rozdíl mezi účetní hodnotou aktiv a daňovou hodnotou aktiv nebo účetní hodnotou závazků a daňovou hodnotou závazků. (Ryneš, 2013)

Odložená daň vzniká z existujících rozdílů mezi výsledkem hospodaření před zdaněním a daňovým základem. Odložená daňová povinnost by měla být schopna rozdíl, kvůli kterému vzniká, nejen vytvořit, ale v následujících letech i „smazat“. Tato schopnost je zásadní kvalitou rozdílů, díky nimž odložená daň vzniká a v následujících letech zaniká. Rozdíly vycházející z odlišných hodnot výsledku hospodaření před zdaněním a daňovým základem lze rozdělit do dvou skupin, a to na trvalé a přechodné.

Trvalé rozdíly mezi výsledkem hospodaření před zdaněním a daňovým základem jsou takové, které v jednom účetním období vzniknou, ale v žádném dalším období nezaniknou. (Horad, 2014)

Odložená daň se trvalými rozdíly nezabývá. Tyto trvalé rozdíly jsou totiž z pohledu daňového zákona definitivně neuznatelnými účetními náklady. Mezi trvalé rozdíly, které lze jinak označovat také jako stálé, jsou zahrnuty veškeré účetní náklady a výnosy, jež zákon o daních z příjmů nepovažuje za výdaje na zajištění, dosažení a udržení příjmů.

Příkladem těchto výdajů jsou náklady na reprezentaci, odměny statutárních orgánů, darovací a dědická daň, cestovní náhrady nad limit stanovené zákonem o cestovních náhradách, ostatní pokuty a penále, aj. (Janoušková, 2007)

Přechodné rozdíly mezi výsledkem hospodaření před zdaněním a daňovým základem jsou takové, které v jednom účetním období vzniknou a v některém dalším účetním období zase zaniknout, tedy se zrealizují. (Horad, 2014)

Přechodné rozdíly vznikají, pokud je daňová hodnota nižší či naopak vyšší než hodnota účetní, která byla vykázána v rozvaze. Přechodné rozdíly mohou mít podobu přičitatelných (zdanitelných), nebo odčitatelných položek. Ke vzniku odloženého daňového závazku vedou zdanitelné přechodné rozdíly a naopak k odložené daňové pohledávce vedou odčitatelné přechodné rozdíly.

Zdanitelné přechodné rozdíly jsou tedy takové, které vyústí ve zdanitelné částky v budoucích obdobích při stanovování základu daně. Na druhou stranu odčitatelné rozdíly budou odečteny v budoucích obdobích při určování daňového základu. (Ryneš, 2013)

Příkladů rozdílů, které vznikají mezi výsledkem hospodaření před zdaněním a daňovou základnou, je mnoho a jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů. Jejich množství je dáno příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů, které se s každou novelizací může měnit, proto není možné popsat naprosto všechny rozdíly. Avšak těmi nejběžnějšími rozdíly lze pokrýt více než 99 % situací, ze kterých odložená daňová povinnost vzniká. (Horad, 2014)

3.1. Odložená daňová pohledávka

O odložené daňové pohledávce se mluví, pokud se jedná o takové přechodné rozdíly, které považujeme za odčitatelné od základu daně v budoucích obdobích. (Líbal, 2014)

Mezi odčitatelné přechodné rozdíly řadíme takové rozdíly, které v konečném důsledku povedou ke snížení základu daně z příjmů a ke vzniku ekonomického prospěchu podniku, který je v účetnictví zachycen v podobě odložené daňové pohledávky. (Ryneš, 2013)

Odložená daňová pohledávka může vzniknout z těchto titulů:

- převedením nevyužitých daňových ztrát,
- převedením nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků,
- odčitatelnými přechodnými rozdíly. (Ryneš, 2013)

3.1.1. Daňová ztráta z let minulých

Vznik odložené daňové pohledávky z převedení daňových ztrát let minulých je významný a poměrně snadno uchopitelný. Tato položka dokáže snížit nejen snížit daňový základ, ale také přinést významný ekonomický efekt. Velice dobře se zde však musí dbát na zásadu opatrnosti, a to především proto, že je potřeba prokázat vysokou

pravděpodobnost, že účetní jednotka dosáhne v příštích 5 letech dostatečně vysokých zisků, které bude moci uplatnit proti daňové ztrátě. (Ryneš, 2013)

„Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.“
(Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §34 odst. 1)

3.1.2. Daňové odpočty a jiné časově převoditelné daňové nároky

Převedením nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků se dle Zákona o daních z příjmů rozumí:

„Od základu daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání.“

(Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §34 odst. 4)

Tento odpočet lze provést v případě, že se nedá uplatnit v daném období ať už je důvodem vykázání daňové ztráty či základu daně, jež je nižší než hodnota odpočtu.

Odpočet nebo jeho zbývající část musí být uplatněna v nejbližším zdaňovacím období nebo nejvýše ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, ve kterém tento nárok vznikl. (Janoušková, 2007)

3.1.3. Odpisování dlouhodobého majetku – rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku

Na odpisování dlouhodobého majetku bývá nahlíženo ze dvou pohledů, a to z pohledu daňového, který je přesně stanoven a vymezen v daňových zákonech, a pohledem účetním, ten se nám snaží zohlednit plánované využití dlouhodobého majetku a jeho reálnou životnost. Účetní odpisy tedy ovlivňují výsledek hospodaření, zatímco daňové odpisy jsou nedílnou součástí pro stanovení základu daně. Účetní a daňové odpisy se tedy budou od sebe lišit svými výšemi v jednotlivých letech, či dobou odepisování, avšak po určité době bude majetek zcela odepsán, jak z pohledu účetních, tak i daňových

odpisů. Zůstatková hodnota tedy bude nulová. Odpisování dlouhodobého majetku je považováno za typický příklad, kdy vznikají rozdíly mezi výsledkem hospodaření před zdaněním a daňovou základnou pro výpočet daně z příjmů, jistotou však je, že se v budoucnu tyto dvě hodnoty vyrovnají. (Horad, 2014)

Daňové odpisy majetku jsou přesně vymezené v Zákoně č. 586/1992 Sb., v § 26-33, kde je přesně stanoveno zařazení majetku do jednotlivých odpisových skupin, uvedena délka životnosti majetku a přesná metodika výpočtů odpisů.

Naopak právní úpravou účetních odpisů se zabývá Zákon č. 563/1991 Sb., ve znění novel, ten však stanoví pouze rámcové zásady pro účetní odpisování. Pro konkrétnější účetní postupy je třeba nahlédnout do prováděcích předpisů, a to do Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění novel a Českých účetních standardů. Dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem se zabývá účetní standard č. 013 a odpisy konkrétně jeho čtvrtá část. (Pilařová, 2007)

Odložená daňová pohledávka z titulu odpisování dlouhodobého majetku vzniká tehdy, je-li účetní hodnota odpisů nižší než daňová hodnota odpisů.

3.1.4. Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky k majetku obecně vyloučenému z odepisování, např. pozemky, umělecká díla, aj, nelze považovat za přechodné rozdíly avšak za trvalé, proto nepatří do stanovení odložené daně. (Horad, 2014)

Při tvorbě opravných položek k dlouhodobému odepisovanému majetku se počítá odložená daňová pohledávka, protože riziko, jež je důvodem pro účtování této opravné položky se formou odpisů či ztrátou z prodeje majetku promítne do daňového základu. (Janoušková, 2007)

3.1.5. Opravné položky k zásobám

Opravné položky k zásobám tvoří přechodný rozdíl mezi účetní hodnotou aktiv v rozvaze a daňovou základnou. Tvorba odložené daňové pohledávky z titulu opravných položek k zásobám lze pokládat za vhodnou, jelikož ta ztráta, která souvisí se spotřebou či prodejem zásob v příštích obdobích je daňově účinná. To znamená, že odložená daňová pohledávka má krytí z úspor na dani z příjmů splatné v období následujícím. Je třeba si dávat pozor na manka a škody k zásobám, které jsou považovány za daňově neuznatelné náklady.

Odloženou daňovou pohledávkou vzniklou z titulu opravných položek k zásobám, dochází k rozdělení disponibilního zisku a to tak, že v prvním roce dochází k jeho zvýšení tvorbou a v následujícím období ke snížení úhradou. (Janoušková, 2007)

3.1.6. Opravné položky k pohledávkám

Při tvorbě opravných položek k pohledávkám je třeba být opatrnější než při tvorbě opravných položek k zásobám, neboť opravné položky k pohledávkám nejsou vždy daňově uznatelné, přesné stanovení a vymezení lze najít v Zákoně o daních z příjmů.

Některé pohledávky jsou po lhůtě jejich splatnosti uplatnitelné jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Odpis pohledávky je daňově uznatelný, bylo-li o pohledávce při jejím vzniku účtováno ve výnosech, vzniklý zdanitelný příjem nebyl osvobozen od daně a je-li současně možno k této pohledávce uplatňovat daňově účinné opravné položky dle zákona o rezervách. (Janoušková, 2007)

Daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám v případě, že účetní jednotka počítá s vyhlášením konkurzu na dlužníka. Dále lze opravné položky k pohledávkám vytvářet k nepromlčeným pohledávkám dle zákona o rezervách:

- *„od konce sjednané pohledávky uplynulo více než 6 měsíců, až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky“*,
- *„bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu, nebo soudní řízení anebo správní řízení podle zvláštního*

právního předpisu, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- *12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- *18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- *24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- *30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- *36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,“*

u pohledávek, jejichž rozvahová hodnota je ke dni vzniku nižší než 200 000,- Kč, ale i u pohledávek, jejichž rozvahová hodnota je ke dni vzniku vyšší než 200 000,- Kč. (Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, § 8a)

Od 1. ledna 2014 lze tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám za těchto podmínek:

- *18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- *36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.*

V těchto výších lze tvořit pouze ty opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, které vznikly po 1. lednu 2014. (Zralý, 2014)

Účetní jednotka by měla pohlížet jednotlivě na každou pohledávku či jejich skupiny a zvážit, zda se pohledávka stane nebo naopak nestane v následujících obdobích daňově uznatelnou. Pokud se předpokládá daňová uznatelnost, pak je vhodné odloženou daň počítat, pokud se však daňová uznatelnost nepředpokládá, odloženou daň se z těchto pohledávek nepočítá. (Janoušková, 2007)

3.1.7. Opravné položky k cenným papírům

V praxi jsou opravné položky k cenným papírům velmi zřídka užívané pro výpočet odložené daňové pohledávky. V první řadě proto, že se může vyskytovat pouze u takových subjektů, které mají v držbě cenné papíry k obchodování. Za druhé proto, že se na jednotlivé cenné papíry musí nahlížet samostatně, stejně jako je tomu u opravných položek k pohledávkám a individuálně u nich určit, zda je pravděpodobná daňová uznatelnost ztráty plynoucí z těchto cenných papírů či nikoli. Je-li pravděpodobné, že zde

bude existovat daňová uznatelnost ztráty plynoucí z cenných papírů, pak odloženou daňovou pohledávku vypočteme. (Janoušková, 2007)

3.1.8. Tvorba rezerv

Rezervy se člení dle jejich daňové uznatelnosti na zákonné, které jsou přesně vymezeny v zákoně o rezervách, a ostatní.

U zákonných rezerv nevzniká přechodný rozdíl, neboť jejich tvorba vstupuje do základu daně v příslušném zdaňovacím období. Nemůže tedy docházet k rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou rezervy. Typicky se jedná o rezervy na opravy dlouhodobého majetku. (Horad, 2014)

U ostatních rezerv je nutné zaměřit se na účel, pro který jsou rezervy tvořeny. Je-li rezerva tvořena na takové náklady, které budou v následujících obdobích považovány za náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pak lze tuto rezervu použít pro výpočet přechodného rozdílu a stanovení odložené daňové pohledávky. Pokud jde o náklady, které nejsou podle zákona o daních z příjmů daňově uznatelné, jedná se o trvalé rozdíly, a z těchto rozdílů nelze odloženou daň počítat. (Ryneš, 2013)

Trvalé rozdíly u rezerv vznikají za situace, kdy jsou rezervy tvořeny na rizika, která ani v budoucnu nepovedou ke vzniku daňového nákladu. Jednat se může například o rezervu na doměrek daně z příjmů. Rezervou sice vytvoříme rozdíl mezi daňovou základnou a výsledkem hospodaření, ale v budoucnosti tento rozdíl nikdy nezanikne. (Horad, 2014)

3.1.9. Účtování závazků

Závazky mohou být v účetnictví zachyceny na vrub účetních nákladů, tedy k okamžiku vzniku, i přestože náklady se stanou daňově uznatelnými až v okamžiku zaplacení. Do těchto závazků lze zařadit závazky z titulu smluvních sankcí, zaplacené úroky fyzickým osobám nebo sociální a zdravotní pojištění. (Ryneš, 2013)

Částky sociálního a zdravotního pojištění, které je podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnanec a byly zaměstnavatelem, který vede účetnictví, sraženy, avšak neodvedeny do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 23 odst. 3)

Výše uvedené závazky budou vstupovat do přechodných rozdílů a výpočtu odložené daně.

Dále do přechodných rozdílů a tedy i výpočtu odložené daňové povinnosti z titulu účtování závazků vstupují některé platby daní:

Tabulka č. 1: Jednotlivé druhy daní a jejich vztah k základu daně z příjmů

Druh daně	Daňová uznatelnost	Vazba na úhradu
Daň z nemovitosti	Ano	Ano
Daň z nabytí nemovitých věcí	Ano	Ano
Silniční daň	Ano	Ne
Daň z příjmů	Ne	-
Poplatky	Ano	Ano

Zdroj: Janoušková 2007 (vlastní úprava)

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že titulem pro vznik odčitatelných přechodných rozdílů mohou být závazky vyplývající z daně z nemovitosti, daně z nabytí nemovitých věcí a poplatků. (Janoušková, 2007)

3.2. Odložený daňový závazek

O odložený daňový závazek jde tehdy, jedná-li se o takové přechodné rozdílů, které jsou zdanitelnými částkami při určování základu daně v budoucích obdobích. (Líbal, 2014)

Mezi odčitatelné přechodné rozdílů řadíme takové rozdílů, které v konečném důsledku povedou ke zvýšení základu daně z příjmů. Výpočet a účtování o odloženém závazku je důsledkem vzniklých rozdílů. Přechodné zdanitelné rozdílů představují rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv a závazků a daňovou základnou, které zvyšují v budoucích obdobích daňovou základnu. (Ryneš, 2013)

Odložený daňový závazek může vzniknout z těchto titulů:

- odpisování dlouhodobého majetku – rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku,
- pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení,
- zaplacené úroky fyzickým osobám (podle § 24 odst. 2 písm. zi), zákona o daních z příjmů). (Ryneš, 2013)

3.2.1. Odpisování dlouhodobého majetku – rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku

Přechodné zdanitelné rozdíly vznikají v případech, kdy je účetní zůstatková cena vyšší než daňová, především z rychlejších daňových odpisů než účetních. (Ryneš, 2013)

Rozdíl mezi daňovou základnou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku vzniká rozdílným způsobem a rozdílnou rychlostí odepisování majetku z hlediska požadavků zákona o daních z příjmů a z hlediska požadavků účetních předpisů. Zdanitelné přechodné rozdíly z titulu odpisování dlouhodobého majetku vznikají především proto, že zákon o daních z příjmů už ze své podstaty daňovou základnu spíše omezuje. (Janoušková, 2007)

3.2.2. Pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení

Pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení jsou sice titulem zdanitelného přechodného rozdílu, avšak s ohledem na to, že v praxi bude k těmto pohledávkám s největší pravděpodobností tvořena opravná položka, budou se vlivy kompenzovat při výpočtu přechodných rozdílů. (Ryneš, 2013)

Úroky z prodlení ze závazkových vztahů a smluvní pokuty se dle účetních předpisů účtují ve věcné a časové souvislosti, ale zákon o daních z příjmů váže jejich daňovou uznatelnost až na okamžik úhrady ze strany dlužníka. (Janoušková, 2007)

3.2.3. Zaplacené úroky fyzickým osobám podle § 24 odst. 2 písm. zi), zákona o daních z příjmů

„Smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24 odst. 2 písm. zi)

Mezi další tituly pro vznik odložené daňové pohledávky či odloženého daňového závazku můžeme zařadit tyto:

- přeceňování aktiv k rozvahovému dni reálnou hodnotou,
- přeceňování majetkových účastí k rozvahovému dni ekvivalencí.

3.2.4. Přeceňování aktiv k rozvahovému dni reálnou hodnotou

Dle účetních předpisů se přeceňují jednotlivá aktiva k rozvahovému dni reálnou hodnotou. V těchto předpisech je také stanoveno, zda budou rozdíly z přecenění účtovány do vlastního kapitálu či výsledkově. Vzhledem k tomu, že daňové předpisy uznávají účtování do výsledku hospodaření, pak žádný přechodný rozdíl nevzniká. Ovšem pokud je u přeceňování aktiv účtováno do vlastního kapitálu, vzniká přechodný rozdíl mezi daňovou a účetní základnou, což vede ke vzniku odložené daňové pohledávky či závazku. (Ryneš, 2013)

3.2.5. Přeceňování majetkových účastí k rozvahovému dni ekvivalencí

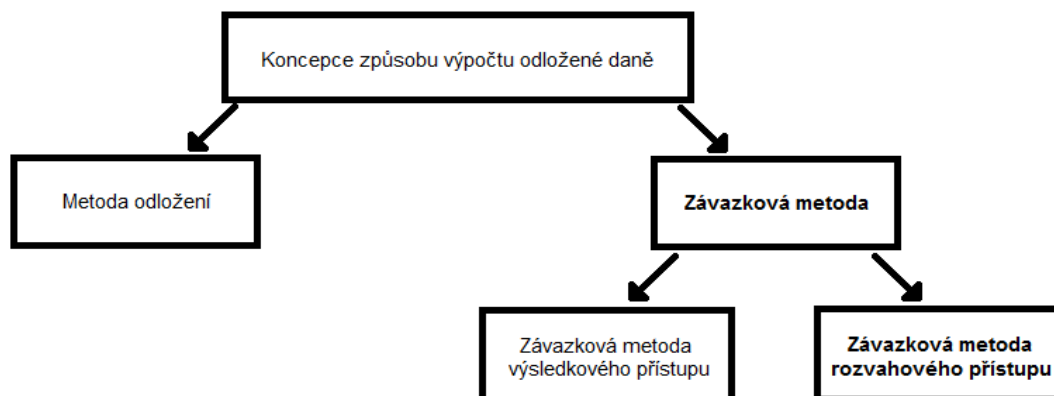
Majetkové účasti nebývají drženy za účelem prodeje, ale za účelem dlouhodobého ovládní, řízení, inkas dividend, či podílů na zisku. (Janoušková, 2007) Přírůstky v ocenění jsou hlavně zdrojem pro výplatu podílu na zisku, či dividend od dceřiných nebo jiných přidružených podniků. S ohledem na to, že odložená daňová povinnost se zde váže především na daň z příjmů z dividend a podílů na zisku vybíranou srážkou, která je dle platného zákona o daních z příjmů ve většině případů osvobozena, se tady o odložené dani účtovat nebude. Veškeré situace je nutno hodnotit individuálně a v případě, že srážková daň bude placena, pak se o odložené dani účtovat bude. (Ryneš, 2013)

4. Metodika výpočtu odložené daňové povinnosti

Po identifikaci vzniklých přechodných rozdílů mezi výsledkem hospodaření a daňovou základnou podnikatelské subjekty přechází k výpočtu odložené daně.

Koncepce způsobu výpočtu odložené daně dle Janouškové (2007):

Obrázek č. 1: Koncepce způsobu výpočtu odložené daně



Zdroj: Janoušková 2007

Metoda odložení zobrazuje přesuny výnosů a nákladů zahrnovaných do základů daně zdaňovacího období do období budoucích. Pro výpočet odložené daňové povinnosti se používá sazba daně platná v období, kdy byl výsledek hospodaření ovlivněn danou položkou, a tedy se nepřepočítává o změny v daňových sazbách. Česká účetní legislativa tuto metodu nikdy nedovolovala, na rozdíl od mezinárodních účetních standardů, avšak i ty v roce 1998 tuto metodu zakázaly.

Závazková metoda výpočtu odložené daňové povinnosti zohledňuje skutečnost, že daň bude placena v příštím období. Užívá sazby daně platné pro dané období, tedy se přepočítává při změnách sazeb daně k novému období. Závazková metoda se dělí na metodu výsledkového a rozvahového přístupu.

Závazková metoda výsledkového přístupu vychází především ze sledování výsledkových účtů, hlavně se tedy zaměřuje na rozdíly mezi účetními a daňově uznatelnými náklady a výnosy. Tato metoda byla u nás využívána do roku 2001.

V dnešní době je dle českých legislativ i mezinárodních standardů IAS/IFRS užívána metodika výpočtu odložené daňové povinnosti, jež je nazývána jako závazková metoda a vychází z rozvahového přístupu k přechodným rozdílům. K přechodným rozdílům dochází mezi účetními a daňovými hodnotami jednotlivých aktiv a závazků v rozvaze. O závazkové metodě hovoříme z toho důvodu, že odložená daň bude vždy uplatněna v budoucím období. (Janoušková, 2007)

Rozvahovým přístupem se rozumí skutečnost, že závazková metoda vychází z přechodných rozdílů, což jsou vzniklé rozdíly mezi daňovou základnou aktiv (pasiv) a výší aktiv (pasiv) uvedených v bilanci. Za daňovou základnu těchto aktiv (pasiv) považujeme jejich hodnotu uplatnitelnou v budoucnosti. (Janoušková, 2007)

K získávání rozdílů mezi daňovou a účetní základnou aktiv je nejvhodnější využít zůstatkových daňových a účetních cen, neboť vstupní ceny při pořizování aktiv bývají shodné v účetnictví i v daních z příjmů. Rozdíly v ocenění se objevují až následně po pořízení aktiv, především při vytváření rezerv, opravných položek, odpisů apod. Pro využití těchto nástrojů totiž vznikají v daňových zákonech a účetnictví rozdílné požadavky. (Ryneš, 2013)

Při výpočtu odložené daňové povinnosti je vhodné držet se určitého postupu:

1. Je potřeba sestavit daňové a účetní rozvahy v netto hodnotách a vyčíslit rozdíly mezi daňovou a účetní základnou pro jednotlivé skupiny aktiv.
2. Zjistit, zda v účetní jednotce existují významné přechodné položky, které následně tvoří základnou pro výpočet odložené daňové povinnosti.
3. Po odečtení daňového základu od účetní hodnoty vypočítat výši jednotlivých přechodných rozdílů, dále zjistit, zda jde o odčitatelnou nebo naopak zdanitelnou položku a stanovit, kdy dojde k jejich uplatnění.
4. Určit celkovou výši přechodných rozdílů nasčítáním jednotlivých.

5. Vypočítat samotnou výši odložené daňové povinnosti.
6. Odečtením či přičtením počátečního stavu odložené daně, tedy výše odloženého daňového závazku či pohledávky minulého období, od samotné odložené daně vypočtené pro běžné období se dosáhne částky, která se vykáže ve výsledovce období běžného.

Samotný výpočet odložené daně je poměrně jednoduchý a vypočítáme ho jako součin výsledného přechodného rozdílu a sazby daně z příjmů, již je stanovena zákonem o daních z příjmů pro období budoucí, lze ho znázornit takto:

$$OD = PR * SD ,$$

kde:

OD – odložená daň,

PR – výsledný přechodný rozdíl,

SD – sazba daně stanovena zákonem o daních z příjmů.

Vzhledem k tomu, že k výpočtu by měla být použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém bude odložená daňová povinnost uplatněna, pak je nutné při změně sazby splatné daně přepočítat zůstatek odložené daně s použitím nové sazby. Pro výpočet použijeme tento vzorec:

$$OD_N = \frac{OD_P}{SD_P} * SD_N ,$$

kde:

OD_P – původní zůstatek odložené daně,

OD_N – nový zůstatek odložené daně,

SD_P – původní sazba,

SD_N – nová sazba.

Po tomto přepočtu lze zjišťovat odloženou daň za uzavírané účetní období.
(Janoušková, 2007)

5. Účtování o odložené daňové povinnosti

U účtování o odložené dani je potřeba rozčlenit na účtování o odložené dani v prvním roce a účtování o odložené dani v letech následujících.

V prvním roce je účtování o odložené dani poněkud složitější, neboť účetní jednotka musí při výpočtu výše odložené daně zohlednit všechny přechodné rozdíly z předcházejících období, ve kterých ještě nebylo o odložené dani účtováno.

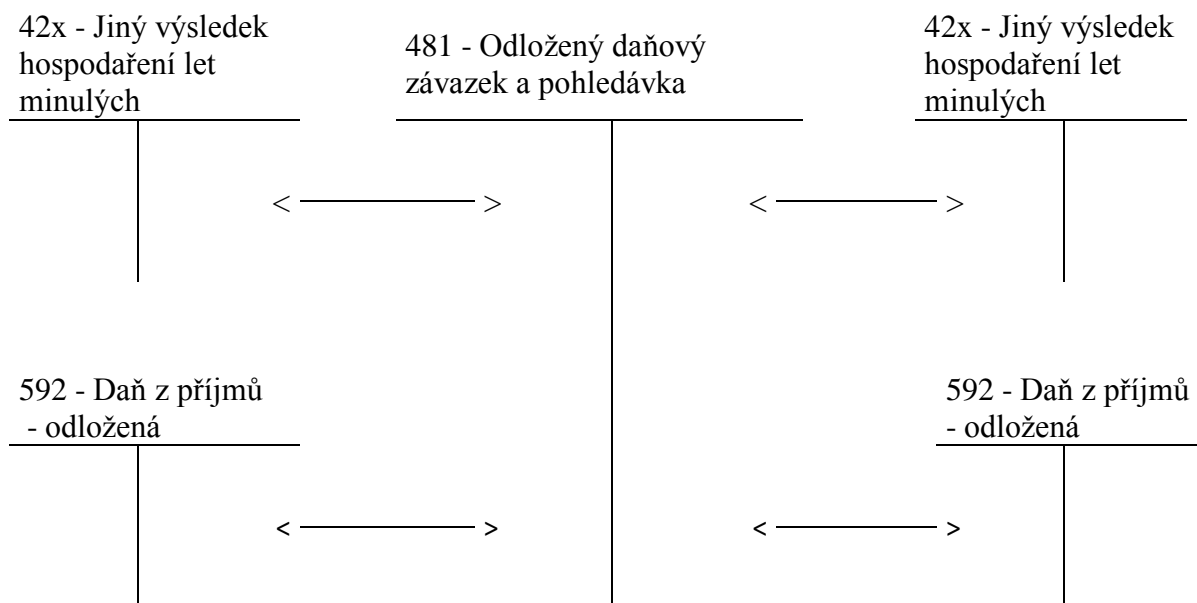
Část odložené daňové povinnosti, vztahující se k předcházejícím účetním obdobím, bude vyúčtována do účtové skupiny 42 – Rezervní fondy, nedělitelné fondy a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření. (Janoušková, 2007) V minulosti bylo běžné účtovat na účty vlastního kapitálu proti účtům 428 – Nerozdělený zisk minulých let nebo 429 – Neuhrazená ztráta minulých let. (Chalupa, 2014)

V souvislosti s novelizací vyhlášky č. 500/2002 Sb. se od roku 2014 v prvním roce o odložené dani účtuje na samostatný účet. Samostatné vykázání v rozvaze (oddíl A.IV.3 – Jiný výsledek hospodaření minulých let) se musí projevit samostatně, i když členění v účetnictví může být pouze analytické.

Ta část odložené daně, která připadá k běžnému účetnímu období, se zaúčtuje do skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. (Janoušková, 2007) Daň tedy bude dle svého charakteru zobrazena na účtu 592 – Daň z příjmů – odložená a ve prospěch účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka. (Chalupa, 2014)

K datu účetní závěrky prvního roku účtování odložené daně se vypočte odložená daň znovu, nyní však pouze z rozvahových stavů účtů ke konci běžného účetního období. Tím dochází k tomu, že se zaúčtuje pouze rozdíl mezi počátečním a konečným stavem odložené daně. Hlavním důvodem rozdělení výpočtu na minulá účetní období a období běžné je zamezení dopadu odložené daně za minulá období na výsledek hospodaření běžného účetního období. Toto je důvodem, proč se vypočtená daň za minulá období účtuje na vrub vlastního kapitálu. Zbylá část, náležící běžnému účetnímu období se zaúčtuje na vrub nebo ve prospěch účtů účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů, s přímým dopadem na výsledek hospodaření běžného období. (Janoušková, 2007)

Obrázek č. 2: Schéma účtování odložené daňové pohledávky a závazku v prvním roce



Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 2: Účtování o odložené daňové pohledávce v prvním roce

Účetní operace		
Odložená daňová pohledávka předchozího období	481	42x
Běžné období - změna stavu odložené daňové pohledávky	481	592

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3: Účtování o odloženém daňovém závazku v prvním roce

Účetní operace		
Odložený daňový závazek předchozího období	42x	481
Běžné období - změna stavu odloženého daňového závazku	592	481

Zdroj: vlastní zpracování

Účtování o odložené dani v následujících letech se promítne formou snížení či zvýšení zjištěné odložené daně na výsledkových účtech účtové skupiny 59 – Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a na účtech účtové skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka. (Chalupa, 2005)

Vzhledem k tomu, že se odložená daň váže vždy ke konkrétnímu účetnímu případu, z něhož následně vzniká přechodný rozdíl, vzniká v podvojném účetnictví buď dopad výsledkový, nebo dopad do vlastního kapitálu. Protože pro účtování o odložené dani platí, že musí mít stejný účetní dopad odložené daně jako účetní případ, ke kterému se přechodný rozdíl váže, je potřeba, pokud má přechodný rozdíl vliv na výsledek hospodaření, respektive výnosy nebo náklady, zachytit i odloženou daň do výsledku, tedy do účtové skupiny 59. Na druhou stranu, mají-li přechodné rozdíly vliv na vlastní kapitál, pak i odloženou daň je nutné vyúčtovat do vlastního kapitálu, jako příklad lze uvést vznikající přecenění u přeměn. (Ryneš, 2009)

Tabulka č. 4: Účtování o odložené dani v následujících letech

Účetní operace		
Odložený daňový závazek	592	481
Odložená daňová pohledávka	481	592

Zdroj: vlastní zpracování

Zatímco o odloženém daňovém závazku se účtuje vždy, o odložené daňové pohledávce se účtuje pouze v těch případech, kdy je pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné rozdíly využít, umožní celé, popřípadě alespoň dílčí pokrytí. (Chalupa, 2014)

Za dosažitelný základ daně je považován takový, ke kterému existují dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, vztahující se k účetní jednotce, u níž se očekává vrácení, v tomtéž období, kdy je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů nebo k období, ke kterým daňová ztráta, jež plyne z odložené daňové pohledávky, může být uplatnitelná zpětně nebo převedena do budoucích období. (Janoušková, 2007)

„Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka zaúčtována v období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikají. Účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.“
(Janoušková, 2007)

6. Pohled na odloženou daňovou povinnost dle IAS/IFRS

6.1. Historie a význam mezinárodních standardů

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou souborem pravidel pro oceňování, vykazování, uznávání a zveřejňování informací o účetních operacích, jež jsou významné z hlediska sestavování účetních závěrek. (Sedlák, 2014)

Tyto standardy se vytváří, neboť dochází k neustálé světové globalizaci a je potřeba, aby byla stanovována harmonizační pravidla, která umožní účetním jednotkám sestavovat účetní závěrky nejen správně, ale především v prokazatelném celosvětovém měřítku.

Největší a jednou z prvních velkých změn směřujících k harmonizaci účetnictví došlo v rámci Evropské unie během návrhu Nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů, který byl vydán dne 13. února 2001 Evropskou Komisí. Následovalo projednání a provedení úprav, po kterých byl návrh schválen a vydán jako Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 dne 19. července 2002. (Sedlák, 2014)

Jednotlivá ustanovení, názvy a označení mezinárodních standardů se v posledních letech měnily a prošly řadou rozsáhlých změn, jež budou i nadále pokračovat. Za poslední oficiální označení mezinárodních standardů lze označovat IAS/IFRS¹. V rámci konzistentnosti a právní vymahatelnosti uplatňování IFRS jsou Evropskou unií postupně uveřejňovány schválené IAS² ve všech úředních jazycích Evropské unie. (Sedlák, 2014)

Daněmi z příjmů a tedy i odloženou daní se zabývá mezinárodní standard IAS 12, který procházel dlouhodobým vývojem, avšak jeho první podoba se objevila už v roce 1979 pod názvem **Účtování o daních ze zisku** a vstoupil v platnost dne 1. ledna 1981. Během vývoje tohoto standardu docházelo ke značným změnám, ať už v metodě oceňování odložené daně, nebo v možnostech účtování pouze některých daňových závazků pro účely odložené daňové povinnosti. (Janoušková, 2007)

Vývoj mezinárodních standardů má vliv i na účetnictví v České republice, nejen z toho důvodu, že jsme součástí Evropské unie, ale také proto, že řada českých

¹ IFRS = International Financial Reporting Standards

² IAS = International Accounting Standards

podnikatelských subjektů je součástí zahraničních seskupení. Vzhledem k tomu, že příslušnost českých podniků v nadnárodních skupinách je stále častější, je stanovování účetních závěrek podle mezinárodních standardů běžnější, na což reaguje i náš legislativní systém a v rámci novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění novel, umožňuje dle § 19a, platného od 1. ledna 2011 ovládaným účetním jednotkám a jednotkám pod společným vlivem rozhodnout o využití mezinárodních účetních standardů při sestavování účetní závěrky, pokud se předpokládá, že budou sestavovat konsolidovanou závěrku v rámci mezinárodních standardů. (Sedlák, 2014)

Účetní standard IAS 12 v dnešní podobě byl vydán v prosinci roku 2010 a v účinnost vstoupil dne 1. ledna 2012. Tento standard se zabývá účetní problematikou splatných a odložených daní. Jeho hlavním cílem je zachytit celkové daňové dopady v období běžném i budoucím. Větší část tohoto standardu je věnována právě odložené dani. Pro úpravu odložených daní využívá standard různých právních předpisů jednotlivých zemí a pomocí příkladů a zobecnění je zpracovává do textu. V účetním standardu tedy nalezneme i řešení, která nejsou s ohledem na naši daňovou soustavu, v České republice uplatnitelná. Úkolem standardu je zachycení daní ze zisku placených včetně srážkových daní v tuzemsku i zahraničí. (Dvořáková, 2009)

Hlavními východiskem standardu IAS 12 při otázkách řešení odložené daně je akruální princip³, definice závazků a aktiv, a v neposlední řadě také východiska pro jejich oceňování.

6.2. Vznik odložené daňové povinnosti a její formy

Mezi účetním a daňovým výsledkem vznikají trvalé a přechodné rozdíly. Trvalé rozdíly vznikají tehdy, pokud není dle účetní legislativy položka daňově uznatelná. Z těchto rozdílů odložená daň nevzniká. Odložená daň však vzniká z rozdílů přechodných, které vznikají kvůli časovému nesouladu vykázaného účetního a zdanitelného zisku, k přeceněním aktiv bez ohledu na úpravy pro daňové účely, nebo k nabytí aktiv v rámci akvizice. (Krupová, 2009)

³ akruální princip = účetní zásada, při které jde hlavně o účtování nákladů a výnosů do období, s nímž věcně a časově souvisí, bez ohledu na to, kdy došlo k reálnému pohybu peněz

Odložená daň vzniká z přechodných rozdílů, které mohou být ve formě zdanitelných či odčitatelných rozdílů, a tedy povedou buď k odložené daňové povinnosti, nebo odloženému daňovému závazku. (Dvořáková, 2009)

O odloženou daňovou pohledávku se jedná tehdy, je-li účetní hodnota aktiva vyšší než daňová, či je-li účetní hodnota závazku nižší než daňová. Odložená daňová pohledávka nevzniká jen z přechodných rozdílů, ale také z nevyužité daňové ztráty a nevyužitých daňových odpočtů z let minulých. Ke vzniku odloženého daňového závazku z přechodných rozdílů, dochází v případě, kdy účetní hodnota aktiva je nižší než jeho hodnota daňová, nebo naopak při vyšší účetní než daňové hodnotě závazku. (Krupová, 2009)

Odložená daňová pohledávka může vzniknout z těchto titulů:

- vznik odčitatelných přechodných rozdílů, kdy je daňová hodnota aktiva vyšší než účetní, nebo daňová hodnota závazku nižší než hodnota účetní,
- převedených nevyužitých ztrát,
- převedených nevyužitých rozpočtů.

Příčiny vzniku odložené daňové pohledávky a jejich dopad dle Dvořákové:

Tabulka č. 5: Příčiny vzniku odložené daňové pohledávky a možný dopad

Příčina možného vzniku odložené daňové pohledávky	Možný dopad – zachycení odložené daňové pohledávky
Odčitatelný rozdíl vznikl v důsledku transakce, která ovlivňuje výnosy či náklady	Snížení daňového nákladu běžného období
Odčitatelný rozdíl vznikl v důsledku transakce, která ovlivňuje vlastní kapitál	Snížení újmy z přecenění – tedy zvýšení fondu z přecenění
Převedení nevyužitých daňových ztrát a odpočtů	Snížení daňového nákladu běžného období

Zdroj: Dvořáková 2009

Odložený daňový závazek vzniká, pokud je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho hodnota daňová.

Příčiny vzniku přechodného zdanitelného rozdílu a jejich zachycení v odloženém daňovém závazku dle Dvořákové:

Tabulka č. 6: Příčiny vzniku přechodného zdanitelného rozdílu

Příčina vzniku přechodného zdanitelného rozdílu	Dopad zachycení odloženého daňového závazku
Zdanitelný rozdíl vznikl v důsledku transakce, která ovlivňuje výnosy či náklady	Zvýšení daňového nákladu běžného období
Zdanitelný rozdíl vznikl v důsledku výchozího uznání aktiva	Odložený daňový závazek nevzniká
Zdanitelný rozdíl vznikl v důsledku transakce, která ovlivňuje vlastní kapitál	Snížení přínosu z přecenění – tedy snížení fondu z přecenění

Zdroj: Dvořáková 2009

6.3. Oceňování a vykazování odložené daně

Pro oceňování odložených daňových závazků a pohledávek mezinárodní standard, stejně jako účetní přepisy v České republice, využívá rozvahově závazkové metody. (Dvořáková, 2009)

Dle mezinárodních standardů jsou za daňové závazky a pohledávky považovány jak pohledávky a závazky splatné, tak i odložené. Daňové závazky mají být vždy vykázány všechny a to i bez ohledu na to, kdy jsou zaplaceny, avšak daňové pohledávky mohou být vykázány jen v případě, že je pravděpodobná realizace vypořádání těchto pohledávek v budoucích letech. (Sedlák, 2014)

Oceňování odložených daňových závazků a pohledávek je ve výši předpokládané daňové sazby, která je uplatňována v období vypořádání odložené daně, v platné legislativě. (Sedlák, 2014)

Odložená daň se oceňuje daňovými sazbami, které jsou platné pro následující období, pokud jsou již schválené, nebo odhadnutými daňovými sazbami. Musí se zohledňovat i několik následujících období, mezi které bude odložená daň „rozpuštěna“. (Krupová, 2009)

Odložená daň v rozvaze se, na rozdíl od ostatních aktiv a závazků dle mezinárodních standardů, nevykazuje v současné hodnotě, tzv. nediskontuje se. Odložená daň se nediskontuje, protože vzniká z mnoha přechodných rozdílů mezi daňovou základnou a účetními hodnotami položek, a každý z těchto rozdílů zaniká v jiném okamžiku, což spěje k tomu, že by zde diskontování mohlo být velice náročné, až neproveditelné. (Krupová, 2009)

Účetní jednotka může kompenzovat své odložené daňové pohledávky a závazky pouze v případě, že se vztahují k daním ze zisku, které jsou vybírané stejným daňovým úřadem a pro účetní jednotku ze zákona vyplývá právo kompenzace plateb. (Dvořáková, 2009)

Předpokládá-li se v budoucnosti rozdíl v povinnosti platby daně, standard požaduje od účetní jednotky, aby byla už v běžném období uznána odložená daň, kromě blíže specifikovaných výjimek. (Dvořáková, 2009)

„Správná kalkulace a vykázání odložené daně obvykle při převodu účetní závěrky na IFRS představuje náročný a svízelný krok, neboť se musí pracovat v podstatě se všemi položkami, které jsou předmětem převodu.“ (Krupová, 2009)

6.4. Účtování o odložené dani

Odložená daň, pokud mají související transakce kapitálový charakter, se účtuje do kapitálu. Jde především o různé typy přeceňování. (Krupová, 2009)

Standardem je požadováno, aby daňové důsledky transakcí a ostatních událostí byly účetní jednotkou zaúčtovány takovým způsobem, jakým byly zaúčtovány tyto transakce a ostatní události samotné. (Dvořáková, 2009)

Účtování o odložené dani dle IFRS se neliší od účtování o odložené dani dle českých standardů. Odlišnosti jsou ale například v povinnosti vykazovat daňovou povinnost.

7. Metodika

Cílem praktické části mé práce je aplikovat teoretická východiska u vybraného podnikatelského subjektu, jímž je společnost s ručením omezeným se sídlem v Plzni. Společnost můžeme dle velikosti zařadit do kategorie středně velkých účetních jednotek. Hlavním předmětem podnikání subjektu je poskytování zdravotnických služeb. Účetní jednotka je povinna tvořit účetní závěrku v plném rozsahu a mít ji ověřenou auditorem.

V praktické části práce uvedu charakteristiku a bližší specifikaci podnikatelského subjektu. Následovat bude zobrazení a výpočet odložené daňové povinnosti za rok 201x, která byla v podniku skutečně vykázána.

V další části provedu vlastní rozbor jednotlivých přechodných rozdílů, jež mohou vést k odložené dani, vyskytujících se ve společnosti. Při stanovování jednotlivých titulů pro vznik odložené daně budu vycházet z podkladů, informací a materiálů poskytnutých účetní jednotkou. Pro analýzu přechodných rozdílů využiji rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy k účetní závěrce, zprávy auditora a jiných poskytnutých interních zdrojů podniku ke dni 31.12.201x-1 a ke dni 31.12.201x.

Po identifikaci přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv stanovím základ daně pro výpočet odložené daňové povinnosti.

Následovat bude vlastní výpočet odložené daně. Při výpočtu využiji závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu. Pro výpočet odložené daně použiji sazbu daně z příjmů platnou pro rok 201x. Tato daňová sazba je pro rok 201x ve výši 19 %, stejně jako sazba daně z příjmů platná v roce 201x-1, tedy není nutný přepočtení odložené daně z minulého období.

Výpočet výše odložené daně můžeme zjistit dvěma způsoby:

1) Způsob

- analýza přechodných rozdílů vedoucích ke vzniku odložené daňové povinnosti
- stanovení základny pro výpočet odložené daně ze vzniklých přechodných rozdílů
- odečtení základny pro výpočet odložené daně z minulých let od výše vypočtené základny daně pro rok 201x
- určení platné daňové sazby daně z příjmů pro rok 201x
- výpočet výše daně pomocí daňové základny a aktuální sazby
$$\text{odložená daň} = \text{výsledný přechodný rozdíl} * \text{sazba daně}$$
- zaúčtování vypočtené odložené daňové povinnosti.

2) Způsob

- analýza přechodných rozdílů vedoucích ke vzniku odložené daňové povinnosti
- stanovení základny pro výpočet odložené daně ze vzniklých přechodných rozdílů
- určení platné daňové sazby daně z příjmů pro rok 201x
- výpočet výše daně pomocí daňové základny a aktuální sazby
$$\text{odložená daň} = \text{výsledný přechodný rozdíl} * \text{sazba daně}$$
- odečtení odloženého daňového závazku z minulých let, přepočteného aktuální daňovou sazbou, od výše vypočtené daně pro rok 201x

$$\text{odložená daň} = \text{vypočtená výše odložené daně} - \text{odložená daň za minulé období}$$

- zaúčtování vypočtené odložené daňové povinnosti.⁴

⁴Pozn.: V případě odlišných sazeb pro výpočet daně za jednotlivé roky, je lepší používat způsob 1), kdy nemusíme složitě přepočítávat výši odložené daně za předchozí období pomocí nové sazby pro aktuální období.

Pro lepší názornost dopadu nově vypočtené daně uvedu rozdíl výpočtů několika základních ukazatelů finanční analýzy pro původní a nově vypočtenou odloženou daň. Tyto ukazatele patří mezi nejpoužívanější ukazatele finanční analýzy podniku. Dále také v tabulce porovnám některé hodnoty z rozvahy a výkazu zisků a ztráty.

Rentabilita aktiv

Ukazuje, jak efektivně ve firmě vytváříme zisk bez ohledu na to, z jakých zdrojů je tento zisk tvořen.

$$\text{Rentabilita aktiv} = \frac{\text{zisk}}{\text{celková aktiva}} * 100 (\%)$$

Rentabilita vlastního kapitálu

Tento ukazatel měří efektivnost, s níž podnik využívá vlastního kapitálu.

$$\text{Rentabilita vlastního kapitálu} = \frac{\text{zisk}}{\text{vlastní kapitál}} * 100 (\%)$$

Rentabilita dlouhodobého kapitálu

Ukazatel poskytuje údaj, jak efektivně jsme z dlouhodobého hlediska do svého podnikání investovali. Představuje výnosnost dlouhodobých zdrojů.

$$\text{Rentabilita dlouh. kapitálu} = \frac{\text{zisk před zdaněním}}{\text{dlouh. záv.} + \text{dlouh. bank. úvěry} + \text{vlast. kapit.}} * 100 (\%)$$

Rentabilita tržeb

Rentabilita tržeb měří, podíl čistého zisku, který připadá na 1 Kč tržeb.

$$\text{Rentabilita tržeb} = \frac{\text{zisk}}{\text{tržby}} * 100 (\%)$$

Rentabilita nákladů

Tento ukazatel vyjadřuje, kolik nákladů v Kč je potřeba vynaložit na dosažení 1 Kč zisku. Rentabilita nákladů udává, jaká část z 1 Kč vynaložené na náklady se společnosti vrátí v podobě zisku.

$$\text{Rentabilita nákladů} = \frac{\text{zisk}}{\text{celkové náklady}} * 100 (\%)$$

Na závěr porovnáám hodnoty odložené daně skutečně vykázané ve výsledovce účetní jednotky a hodnoty nově vypočtené. Zhodnotím, jaký má nově vypočtená výše daně dopad na výkazy společnosti a doporučím úpravu pravidel při vykazování odložené daňové povinnosti ve vnitropodnikových směrnících.

7.1. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu

Údaje o účetní jednotce jsou pořízeny z informačního systému Veřejný rejstřík a Sběrka listin Ministerstva spravedlnosti České republiky.

7.1.1. Základní údaje o účetní jednotce

Účetní jednotka si nepřála být jmenována, proto ji budu nazývat společnost XY.

právní forma: společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání

- poskytování zdravotních služeb
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

7.1.2. Profil společnosti

V době vzniku společnosti zde pracovalo pouze 6 zaměstnanců a společnost vlastnila velmi malé prostory k podnikání. Avšak v následujících letech se značně rozrůstala. Hlavním cílem společnosti je neustálé zvyšování kvality práce, především kvalifikace lékařů a zdravotních laborantů. Společnost se snaží neustále modernizovat přístrojové vybavení a zdokonalovat informační systémy, aby se co nejvíce vyrovnala světovým laboratořím.

Společnosti byla udělena spousta akreditačních osvědčení. Ve společnosti probíhají interní školicí akce a semináře pro zdravotní laboranty a lékaře. Většina lékařů zde pracujících se řadí mezi uznávané odborníky nejen v České republice, ale i po celém světě. Důraz společnosti je také kladen na vědeckou publikační činnost.

7.1.3. Údaje o základním kapitálu a cenných papírech

Společnost XY, s. r. o. vlastní 100 % podíl na základním kapitálu společnosti A, s. r. o.. V roce 2013 se stala 100 % vlastníkem společnosti B, s. r. o.. Tato společnost je však nyní v likvidaci z rozhodnutí valné hromady.

Společnost nevlastní ani nevydala žádné dluhopisy. Základní kapitál společnosti ve výši 100 000 Kč nebyl změněn od jejího vzniku. Společnost ovládají dva společníci.

7.1.4. Specifikace předmětu podnikání

Společnost nabízí své služby na území celé České republiky, jedná se o provádění nejrůznějších zdravotnických vyšetření. Své služby poskytuje chirurgickým, kožním, urologickým, gastroenterologickým, ORL, gynekologickým praxím a také nemocničním provozům.

Společnost je držitelem osvědčení o akreditaci, splňuje zvláštní požadavky na jakost a způsobilost pro histologická, cytologická a genetická vyšetření. (Interní zdroje podniku)

7.1.5. Vybrané ekonomické ukazatele společnosti

Tabulka č. 7: Vybrané ekonomické ukazatele za sledované roky

Ukazatel (v tis. Kč)	201x-4	201x-3	201x-2	201x-1	201x
Výsledek hospodaření před zdaněním	-9 016	17 935	7 150	13 877	3 738
Tržby z prodeje výrobků a služeb	207 621	242 758	265 272	279 831	296 349
Mzdové náklady	147 853	111 308	127 664	135 006	150 877
Aktiva celkem	106 611	88 852	109 819	136 537	103 320
z toho:					
- dlouhodobý majetek	24 147	31 445	29 815	26 624	36 207
- oběžný majetek	77 978	53 357	74 776	106 437	61 934
Pasiva celkem	106 611	88 852	109 819	136 537	103 320
z toho:					
- vlastní kapitál	44 649	58 503	61 909	68 400	47 732
- cizí kapitál	61 562	29 836	47 175	65 410	55 132
z toho					
- rezervy	120	120	51	97	10 771

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních závěrek podniku

7.2. Současný stav odložené daně k 31.12.201x+1

1. Rozvahové stavy jednotlivých vybraných položek byly převzaty z rozvahy společnosti k 31.12.201x-1 a z rozvahy k 31.12.201x.
2. Odložená daňová povinnost k 31.12.201x, kterou společnost eviduje, vychází pouze z rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku. Ke stanovení tohoto rozdílu bylo využito účetních knih společnosti k rozvahovým dnům.
3. Pro stanovení výše odložené daně byla využita sazba platná ve zdaňovacím období roku 201x ve výši 19 %.

Odepisování dlouhodobého hmotného majetku je stanoveno tak, že účetní odpisy se nerovnejí odpisům daňovým a přesnou dobu odepisování majetku stanovuje jednatel společnosti v rámci počtu let stanovených ve směrnici takto:

Hmotný majetek

- budovy a stavby – doba odepisování 20-30 let,
- stroje a zařízení – doba odepisování 3-10 let,
- inventář – doba odepisování 5 let.

Účetní a daňové odpisy dlouhodobého nehmotného majetku se rovnají. Je využito rovnoměrné i zrychlené metody odepisování.

Společnost odepisuje i drobný hmotný majetek do výše 40 000 Kč, který je veden jako zásoba, je účtován do nákladů společnosti při zařazení do používání, a tento náklad je časově rozlišen na dobu dvou let. O drobném dlouhodobém nehmotném majetku do 60 000 Kč je také účtováno do nákladů.

7.2.1. Výpočet vykázané odložené daně

Odložená daň ve společnosti je počítána pouze z rozdílných hodnot účetních a daňových odpisů. Pro výpočet daně vychází společnost z hodnot uvedených v tabulce:

Tabulka č. 8: Rozdíl účetních a daňových hodnot dlouhodobého majetku

	Daňová hodnota	Účetní hodnota	Rozdíl
Vstupní cena	86 271 309,95	88 782 183,85	-2 510 873,90
Oprávký	59 942 867,06	59 532 952,16	409 914,90
Zůstatková cena	26 328 442,89	29 249 231,69	-2 920 788,80

Po zanalyzování a vypočtení rozdílu mezi hodnotou účetní a daňové zůstatkové ceny, následuje samotný výpočet odložené daně ve společnosti.

Tabulka č. 9: Výpočet rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy

Řádek	Položka	Hodnota	Výpočet
1	Daňový odpis	26 328 442,89	-
2	Účetní odpis	29 249 231,69	-
3	Rozdíl	-2 920 788,80	ř.1 - ř.2

Hodnota účetních odpisů je vyšší, výsledek tedy povede k **odloženému daňovému závazku**.

Tabulka č. 10: Výpočet odložené daně běžného období

Řádek	Položka	Hodnota	Výpočet
1	Základ pro výpočet OD	2 920 788,80	-
2	Sazba daně	19 %	-
3	Výše OD	554 949,87	ř.1 * ř.2

Výše odložené daně období minulého ziskána z účetních výkazů je ve výši **199 152,- Kč**, vzhledem k tomu, že v letech 201x-1 a 201x byla pro výpočet daně stanovena stejná sazba ve výši 19 %, není nutno tuto hodnotu přepočítávat.

Tabulka č. 11: Výše odložené daně

Řádek	Položka	Hodnota	Výpočet
1	Výše OD běžného období	554 949,87	-
2	Výše OD minulého období	199 152,00	-
3	Výše OD	355 797,87	ř.1 - ř.2

Výše odložené daně běžného účetního období po odečtení odložené daně z období minulého a zaokrouhlení je ve výši **355 798,- Kč**

O odložené dani bylo ve společnosti účtováno interním dokladem takto:

odložená daň 201x **592 / 481**

7.3. Tituly vedoucí k odložené daňové povinnosti

Z uvedených možných titulů bude provedena další analýza. V tabulce jsou uvedeny pouze přechodné rozdíly, z nichž může vzniknout rozdíl pro výpočet odložené daně.

Tabulka č. 12: Tituly pro vznik odložené daně ve vybraném podniku

Tituly	Výskyt v podniku (rok 201X)	
	Ano	Ne
Odepisování dlouhodobého majetku – rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou	X	
Opravné položky k dlouhodobému majetku		X
Opravné položky k zásobám		X
Opravné položky k pohledávkám	X	
Opravné položky k cenným papírům		X
Tvorba rezerv	X	
Účtování závazků		X
Pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení		X
Daňová ztráta z let minulých		X
Daňové odpočty a jiné časově převoditelné daňové nároky		X
Zaplacené úroky FO podle § 24 odst. 2 písm. zi), zákona o daních z příjmů		X
Přeceňování aktiv k rozvahovému dni reálnou hodnotou		X
Přeceňování majetkových účastí k rozvahovému dni ekvivalencí		X

Zdroj: vlastní zpracování

8. Aplikace výpočtu odložené daňové povinnosti u vybraného podnikatelského subjektu

Ze zprávy auditora, výkazů účetní závěrky, příloh k účetní závěrce a jiných vnitřních informací podniku jsem zjistila, že účetní jednotka by mohla odloženou daň tvořit nejen z rozdílů účetních a daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku, ale také z tvorby rezerv a opravných položek k pohledávkám (viz tabulka výše). Opravné položky k pohledávkám byly blíže zkoumané a odložená daň se počítala pouze k pohledávkám, které lze považovat za nepromlčené a předpokládá se jejich uhrazení v následujících letech. Podrobněji byla zkoumaná i tvorba rezerv. Podle informací poskytnutých zaměstnankyní vybraného podniku, lze rezervy užít pro výpočet přechodného rozdílu, neboť se předpokládá, že v následujících letech budou daňově uznatelným nákladem.

Odložená daň z titulu opravné položky k pohledávkám

Opravná položka k pohledávkám byla tvořena k nepromlčené pohledávce za poskytnuté služby, která byla po splatnosti 20 měsíců. Opravná položka byla podnikem vytvořena na celkovou (100 %) výši 72 000,- Kč, daňově uznatelná část je dle zákona 50 %, tedy částka 36 000,- Kč. Klienti byli písemně urgováni k uhrazení dané pohledávky.

	Daňová hodnota	Účetní hodnota	Rozdíl
Opravné položky k pohledávkám	36 000	72 000	- 36 000

O opravných položkách k pohledávkám bylo v podniku účtováno takto:

opravné položky k pohledávkám daňově účinná 36 000,- Kč **558 / 391**

opravné položky k pohledávkám daňově neúčinná 36 000,- Kč **559 / 391**

Odložená daň z titulu tvorby rezerv

Dle interních informací podniku byla v roce 201x vytvořena rezerva na majetkové účasti. Rezerva bude využita na likvidaci společnosti B, kterou je naše účetní jednotka vlastníkem. Likvidace se předpokládá v následujícím účetním období. Rezerva byla vytvořena ve výši **10 674 000,- Kč** a bylo o ní účtováno takto:

rezerva na dopady z majetkové účasti

579 / 459

Vlastní výpočet odložené daně za běžné účetní období

Tabulka č. 13: Výpočet vlastní odložené daně běžného období

Položka	Hodnota	Sazba daně	Výše OD	Poznámka
Odpisy k dlouhodobému majetku	2 921 000	19 %	554 990	závazek
Opravné položky k pohledávkám	36 000	19 %	6 840	pohledávka
Rezervy	10 674 000	19 %	2 028 060	pohledávka
Celkem	-	-	1 479 910	pohledávka

Výpočet odložené daňové povinnosti pro rok 201x by vzhledem k tvorbě vysokých ostatních rezerv, z nichž je možno tvořit přechodný rozdíl, vedla k odložené daňové pohledávce.

Tabulka č. 14: Výše vlastní odložené daně

Řádek	Položka	Hodnota	Výpočet
1	Výše OD běžného období	1 479 910	-
2	Výše OD minulého období	199 152	-
3	Výše OD	1 280 758	ř.1 - ř.2

Výši odložené daně minulého období není nutno přepočítávat, neboť sazba daně pro rok 201x-1 a 201x byla ve stejné výši 19%, viz výše. Odložená daň běžného účetního období po odečtení odložené daně z období minulého a zaokrouhlení by byla ve výši **1 280 758,- Kč**.

O odložené dani by bylo ve společnosti účtováno interním dokladem takto:

odložená daň 201x

481 / 592

Rentabilita aktiv

$$Rentabilita\ aktiv_{p\u00fadvodn\u00ed} = \frac{1\ 143\ 000}{103\ 320\ 000} * 100 = \mathbf{1,106\ \%}$$

$$Rentabilita\ aktiv_{nov\u00e1} = \frac{2\ 068\ 000}{103\ 320\ 000} * 100 = \mathbf{2,002\ \%}$$

P\u00fadvodn\u00ed hodnota rentability aktiv je 1,106 %, u nov\u011b zji\u0161t\u011bn\u00e9 odlo\u017een\u00e9 dan\u011b je hodnota 2,002 %.

Rentabilita vlastn\u00edho kapit\u00e1lu

$$Rentabilita\ vlastn\u00edho\ kapit\u00e1lu_{p\u00fadvodn\u00ed} = \frac{1\ 143\ 000}{47\ 732\ 000} * 100 = \mathbf{2,395\ \%}$$

$$Rentabilita\ vlastn\u00edho\ kapit\u00e1lu_{nov\u00e1} = \frac{2\ 068\ 000}{47\ 732\ 000} * 100 = \mathbf{4,333\ \%}$$

Z p\u00fadvodn\u011b vypo\u010ten\u00e9 odlo\u017een\u00e9 dan\u011b je rentabilita vlastn\u00edho kapit\u00e1lu ve v\u00fd\u0161i 2,395 % oproti hodnot\u011b z nov\u011b vypo\u010ten\u00e9 dan\u011b, kter\u00e1 je 4,333 %.

Rentabilita dlouhodob\u00e9ho kapit\u00e1lu

$$Rentabilita\ dlouh.\ kapit\u00e1lu_{p\u00fadvodn\u00ed} = \frac{3\ 738\ 000}{4\ 815\ 000 + 0 + 47\ 732\ 000} * 100 = \mathbf{7,113\ \%}$$

$$Rentabilita\ dlouh.\ kapit\u00e1lu_{nov\u00e1} = \frac{3\ 738\ 000}{3\ 890\ 000 + 0 + 47\ 732\ 000} * 100 = \mathbf{7,241\ \%}$$

Rentabilita dlouhodob\u00e9ho kapit\u00e1lu podniku je 7,113 % a nov\u011b z\u00edskan\u00e1 hodnota dosahuje v\u00fd\u0161e 7,241 %.

Rentabilita tržeb

$$Rentabilita\ tržeb_{původní} = \frac{1\ 143\ 000}{296\ 756\ 000} * 100 = \mathbf{0,385\ \%}$$

$$Rentabilita\ tržeb_{nová} = \frac{2\ 068\ 000}{296\ 756\ 000} * 100 = \mathbf{0,697\ \%}$$

Rentabilita tržeb se z původních 0,385 % zvýšila na 0,697 %.

Rentabilita nákladů

$$Rentabilita\ nákladů_{původní} = \frac{1\ 143\ 000}{298\ 050\ 000} * 100 = \mathbf{0,383\ \%}$$

$$Rentabilita\ nákladů_{nová} = \frac{2\ 068\ 000}{297\ 125\ 000} * 100 = \mathbf{0,696\ \%}$$

Hodnota rentability nákladů z původně vypočtené daně je 0,383 % a u nově zjištěné daně 0,696 %.

Tabulka č. 15: Porovnání hodnot z rozvahy (v tis. Kč)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.
ve znění pozdějších předpisů

**ROZVAHA
(BILANCE)**

ke dni 31.12.201x

(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

označ a	AKTIVA b	řád c	Původní stav	Nový stav
			Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	103 320	103 320
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	36 207	36 207
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	928	928
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	0	0
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0
3	Software	007	690	690
4	Ocenitelná práva	008	0	0
5	Goodwill	009	0	0
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	238	238
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	28 853	28 853
B. II. 1	Pozemky	014	821	821
2	Stavby	015	12 110	12 110
3	Samostatně nromně movite věci a soubory hmotných movitých věcí	016	14 279	14 279
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	1 112	1 112
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	531	531
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	6 426	6 426
B. III. 1	Podíly - ovládaná osoba	024	6 426	6 426
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0
4	Zapůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	0	0
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0

označ a	AKTIVA b		řád c	Původní stav	Nový stav
				Netto	Netto
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)		031	61 934	61 934
C.	I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	507	507
C.	I.	1 Materiál	033	507	507
		2 Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0
		3 Výrobky	035	0	0
		4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0
		5 Zboží	037	0	0
		6 Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0
C.	II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0
C.	II.	1 Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0
		2 Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osob	041	0	0
		3 Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0
		4 Pohledávky za společníky	043	0	0
		5 Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0
		6 Dohadné účty aktivní	045	0	0
		7 Jiné pohledávky	046	0	0
		8 Odložená daňová pohledávka	047	0	0
C.	III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	58 679	58 679
C.	III.	1 Pohledávky z obchodních vztahů	049	49 436	49 436
		2 Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osob	050	0	0
		3 Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0
		4 Pohledávky za společníky	052	0	0
		5 Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0
		6 Stát - daňové pohledávky	054	1 937	1 937
		7 Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	587	587
		8 Dohadné účty aktivní	056	6 600	6 600
		9 Jiné pohledávky	057	119	119
C.	IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	2 748	2 748
C.	IV.	1 Peníze	059	2 096	2 096
		2 Účty v bankách	060	652	652
		3 Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0
		4 Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0
D.	I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	5 179	5 179
D.	I.	1 Náklady příštích období	064	0	0
		2 Komplexní náklady příštích období	065	0	0
		3 Příjmy příštích období	066	0	0

označ a	PASIVA b	řád c	Původní stav	Nový stav
			5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 122)	067	103 320	103 320
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87 - 88)	068	47 732	48 657
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	100	100
1	Základní kapitál	070	100	100
2	Mastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
3	Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	-20 067	-20 067
A. II. 1	Ážio	074	0	0
2	Ostatní kapitálové fondy	075	574	574
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-20 641	-20 641
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077	0	0
5	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078	0	0
6	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079	0	0
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	225	225
A. III. 1	Rezervní fond	081	10	10
2	Statutární a ostatní fondy	082	215	215
A. IV.	Výsledek hospodářství minulých let (ř. 84 až 86)	083	66 331	66 331
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	084	67 501	67 501
2	Neuhrazená ztráta minulých let	085	0	0
3	Jiný výsledek hospodářství minulých let	086	-1 170	-1 170
A. V. 1	Výsledek hospodářství běžného účetního období (+/-)	087	1 143	2 068
	<i>ř.01 - (+ 69 + 73 + 79 + 83 - 88 + 89 + 122)/</i>			
2	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	088	0	0
B.	Cizí zdroje (ř. 90 + 95 + 106 + 118)	089	55 132	54 207
B. I.	Rezervy (ř. 91 až 94)	090	10 771	10 771
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091	0	0
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	092	0	0
3	Rezerva na daň z příjmů	093	0	0
4	Ostatní rezervy	094	10 771	10 771
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 96 až 105)	095	4 815	3 890
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	096	0	0
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	097	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	098	0	0
4	Závazky ke společníkům	099	0	0
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	100	0	0
6	Vydané dluhopisy	101	0	0
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	102	0	0
8	Dohadné účty pasívní	103	0	0
9	Jiné závazky	104	4 260	5 370
10	Odložený daňový závazek	105	555	-1 480

označ a	PASIVA b	řád c	Původní stav	Nový stav
			5	6
			B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 107 až 117)
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	107	5 754	5 754
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	109	0	0
4	Závazky ke společníkům	110	0	0
5	Závazky k zaměstnancům	111	12 109	12 109
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	2 894	2 894
7	Stát - daňové závazky a dotace	113	1 378	1 378
8	Krátkodobé přijaté zálohy	114	0	0
9	Vydané dluhopisy	115	0	0
10	Dohadné účty pasivní	116	560	560
11	Jiné závazky	117	9 549	9 549
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 119 až 121)	118	7 302	7 302
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	119	0	0
2	Krátkodobé bankovní úvěry	120	7 302	7 302
3	Krátkodobé finanční výpomoci	121	0	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 123 + 124)	122	456	456
C. I. 1	Výdaje příštích období	123	450	450
2	Výnosy příštích období	124	6	6
Právní forma účetní jednotky :		0		
DIČ :		CZ		
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :		0		
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

Tabulka č. 16: Porovnání hodnot z VZZ (v tis. Kč)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	ke dni 31.12.201x (v celých tisících Kč)	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
IČ		0
		0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Původní stav	Nový stav
			1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	0	0
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	0	0
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	296 349	29 349
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	296 349	296 349
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0
3	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	92 789	92 789
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	39 171	39 171
B. 2	Služby	10	53 618	53 618
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	203 560	203 560
C.	Osobní náklady	12	187 715	187 715
C. 1	Mzdové náklady	13	150 877	150 877
C. 2	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14	0	0
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	34 465	34 465
C. 4	Sociální náklady	16	2 373	2 373
D.	Daně a poplatky	17	56	56
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	5 413	5 413
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	407	407
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	0
2	Tržby z prodeje materiálu	21	407	407
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	386	386
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F. 2	Prodaný materiál	24	386	386
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů ošších období	25	339	339
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	213	213
H.	Ostatní provozní náklady	27	1 332	1 332
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření /(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/	30	8 939	8 939

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Původní stav	Nový stav
			1	2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
VII. 1	výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	7 358	7 358
X.	Výnosové úroky	42	1	1
N.	Nákladové úroky	43	20	20
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	2 223	2 223
O.	Ostatní finanční náklady	45	47	47
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření /(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))/	48	-5 201	-5 201
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	2 595	1 670
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	50	1 143	2 068
XIII.	Mimořádné výnosy	51	0	0
R.	Mimořádné náklady	52	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 54 + 55)	53	0	0
S. 1	-splatná	54	0	0
S. 2	-odložená	55	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 51 - 52 - 53)	56	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	57	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 50 + 56 - 57)	58	1 143	2 068
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 51 - 52)	59	3 738	3 738
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

⁵ Byly použity nenovelizované výkazy, platné do roku 2016

VNITROPODNIKOVÁ SMĚRNICE SPOLEČNOSTI XY, s. r. o.

Název účetní jednotky: *XY, s. r. o.*

Datum vydání směrnice: *31.12.201x*

Účinnost: *01.01.201x+1*

Vypracoval: *Alena Němcová*

Schválil: *XXX, jednatel*

1. Úvodní ustanovení

Společnost XY, s. r. o. stanovuje touto směrnicí určení titulů pro výpočet, vlastní výpočet a účtování o odložené dani.

Při tvorbě této směrnice společnost XY, s. r. o. vychází zejména z příslušných ustanovení zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů.

Tato směrnice je závazná pro společnost XY, s. r. o. a pro všechny její zaměstnance.

Vnitropodniková směrnice je k dispozici každému zaměstnanci v elektronické podobě na serveru společnosti XY, s. r. o. V případě aktualizací směrnice jsou jednatele společnosti povinni zajistit seznámení všech zaměstnanců s těmito změnami.

2. Tituly pro vznik odložené daně

Odložená daň je vyčíslována ze všech možných titulů vedoucích k odložené dani, které vznikly během daného účetního období. Při vykazování odložené daňové pohledávky však společnost dbá na zásadu opatrnosti.

Odložená daňová pohledávka může vzniknout z těchto titulů:

- převedením nevyužitých daňových ztrát,
- převedením nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků,
- odčitatelnými přechodnými rozdíly.

Odložený daňový závazek může vzniknout z těchto titulů:

- odpisování dlouhodobého majetku – rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku,
- pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení,
- zaplacené úroky fyzickým osobám (podle § 24 odst. 2 písm. zi), zákona o daních z příjmů).

3. Výpočet odložené daně

Při výpočtu odložené daňové povinnosti je využívána závazková metoda vycházející z rozvahového přístupu k přechodným rozdílům.

Postup při výpočtu odložené daně:

1. Je potřeba sestavit daňové a účetní rozvahy v netto hodnotách a vyčíslit rozdíly mezi daňovou a účetní základnou pro jednotlivé skupiny aktiv.
2. Zjistit, zda v účetní jednotce existují významné přechodné položky, které následně tvoří základnu pro výpočet odložené daňové povinnosti.
3. Po odečtení daňového základu od účetní hodnoty, vypočítat výši jednotlivých přechodných rozdílů, dále zjistit, zda jde o odčitatelnou nebo naopak zdanitelnou položku a stanovit, kdy dojde k jejich uplatnění.
4. Určit celkovou výši přechodných rozdílů nasčítáním jednotlivých.
5. Vypočítat samotnou výši odložené daňové povinnosti.
6. Odečtením či přičtením počátečního stavu odložené daně, tedy výše odloženého daňového závazku či pohledávky minulého období, od samotné odložené daně vypočtené pro běžné období se dosáhne částky, která se vykáže ve výsledovce období běžného.

Samotný výpočet odložené daně:

$$OD = PR * SD ,$$

OD – odložená daň,

PR – výsledný přechodný rozdíl,

SD – sazba daně stanovená zákonem o daních z příjmů.

Při změně sazby splatné daně je nutné přepočítat zůstatek odložené daně s použitím nové sazby. Pro výpočet použijeme tento vzorec:

$$OD_N = \frac{OD_P}{SD_P} * SD_N ,$$

OD_P – původní zůstatek odložené daně,

OD_N – nový zůstatek odložené daně,

SD_P – původní sazba,

SD_N – nová sazba.

Po tomto přepočtu lze zjišťovat odloženou daň za uzavírané účetní období.

4. Účtování o odložené dani

Účtování o odložené daňové pohledávce v prvním roce

Účetní operace		
Odložená daňová pohledávka předchozího období	481	42x
Běžné období - změna stavu odložené daňové pohledávky	481	592

Účtování o odloženém daňovém závazku v prvním roce

Účetní operace		
Odložený daňový závazek předchozího období	42x	481
Běžné období - změna stavu odloženého daňového závazku	592	481

Účtování o odložené dani v následujících letech

Účetní operace		
Odložený daňový závazek	592	481
Odložená daňová pohledávka	481	592

Dne 31.12.201x

Pan XXX - jednatel

9. Analýza výsledků

Na základě dostupných informací, získaných z účetní závěrky v plném rozsahu za rok 201x, vnitřních účetních dokladů, interních předpisů a dalších poskytnutých informací jsem provedla rozbor výpočtu skutečně vykázané odložené daně a odložené daně vypočtené dle teoretických poznatků, uvedených v praktické části práce.

Skutečně vykázaná odložená daň vedla k odloženému daňovému závazku ve výši 355 798,- Kč. Výpočet odložené daně v podniku vychází pouze z rozdílu účetních a daňových hodnot odpisů dlouhodobého hmotného majetku a bylo o něm účtováno takto 592/481.

Dle mých zjištění lze odloženou daň v podniku ve sledovaném období dále vypočítat z opravných položek k pohledávkám a tvorby rezerv. Při využití i těchto dalších titulů vede odložená daň k odložené daňové pohledávce ve výši 1 280 758,- Kč a bylo by o ní účtováno takto 481/592.

Vykázáním nově vypočtené daňové pohledávky by došlo ke snížení nákladů v běžném účetním období o 924 960,- Kč oproti původní základně pro výpočet daně z příjmů, a tedy ke zvýšení účetního výsledku hospodaření. Ke snížení daňové povinnosti ve skutečnosti dojde až v období budoucím. Vzhledem k zaúčtované odložené daňové pohledávce je dopad na základ daně promítnut v účetnictví již v tomto období.

Z ukazatelů finanční analýzy jsem dospěla k těmto výsledkům:

Ukazatel	Hodnota pro původní daň (v %)	Hodnota pro novou daň (v %)
Rentabilita aktiv	1,106	2,002
Rentabilita vlastního kapitálu	2,395	4,333
Rentabilita dlouhodobého kapitálu	7,113	7,241
Rentabilita tržeb	0,385	0,697
Rentabilita nákladů	0,383	0,696

U porovnání hodnot z rozvahy se změnila výše vlastního kapitálu, díky změně výsledku hospodaření běžného období. Výsledek hospodaření se změnil z 1 143 tis. Kč na 2 068 tis., a tedy vlastní kapitál je z původní hodnoty 47 732 tis. Kč nově vykázán hodnotou 48 657 tis. Kč. V rozvaze se také změnil cizí zdroje z původně vykázaných 55 132 tis. Kč na 54 207 tis. Kč. Ke změně došlo vlivem rozdílných hodnot u dlouhodobých závazků, které zahrnují výši odložené daně z původních 4 815 tis. Kč na 3 890 tis. Kč.

Ve výkazu zisku a ztrát se změnilo pouze hodnoty daně z příjmů a výsledku hospodaření za účetní období. Daň z příjmů se snížila z hodnoty 2 595 tis. Kč na 1 670 tis. Kč a výsledek hospodaření se naopak zvýšil z původního 1 143 tis. Kč na 2 068 tis. Kč.

10. Závěr

Předložená bakalářská práce nabízí náhled na problematiku odložené daně. Teoretická část práce se zabývá základním vymezením odložené daňové povinnosti a jejím významem, typy odložené daňové povinnosti, tituly pro vznik odložené daňové povinnosti, metodikou výpočtu, účtováním o odložené dani a v neposlední řadě také pohledem na odloženou daňovou povinnost dle IAS / IFRS.

V praktické části práce nalezneme charakteristiku vybraného podniku, u něž je odložená daň analyzována. Po zjištění titulů pro vznik odložené daňové povinnosti, byl proveden vlastní výpočet odložené daně, jež byl porovnán se stavem podnikem skutečně vykázaným. Nově vypočtená odložená daň vedla, na rozdíl od daně skutečně vykázané, k odložené daňové pohledávce.

S ohledem na nezanedbatelnou výši vypočtené odložené daňové pohledávky, jež dosáhla výše 1 280 758,- Kč, bych podniku doporučila, aby se zaměřili na výpočet odložené daně z více titulů než jen rozdílů hodnot účetních a daňových odpisů. Bylo by vhodné, aby účetní jednotka ve svých vnitropodnikových směrnících změnila postup pro výpočet odložené daně. Při postupu vykazování odložené daně by se společnost mohla řídit mnou navrženou vnitropodnikovou směrnicí.

Odloženou daň je vhodné vykazovat z více titulů, neboť účetnictví by mělo poskytovat věrné a poctivé zobrazení skutečnosti svým uživatelům, proto je také dobré účtovat o odložené dani. Její funkcí je především eliminace přechodných rozdílů, a tedy poskytnutí skutečných informací o ekonomické zdatnosti podniku. Odložená daň vyjadřuje v účetnictví výsledek každé účetní operace i s ohledem na daňové dopady, které již nastaly, nebo nastanou v budoucnu.

Při psaní bakalářské práce jsem vycházela ze současné odborné literatury, zákonů a platných právních předpisů. Věřím, že práce poskytne užitečné informace o problematice odložené daňové povinnosti.

11. Summary

The aim of this thesis is to define the issue of deferred tax liability, the cases of its formation, and to describe the methodology of its calculation. The topic is treated from the perspective of the Czech accounting legislation as well as according to the international standards IAS / IFRS. The bachelor thesis is divided into theoretical and practical parts.

The theoretical part deals with the basic definition of deferred tax liability and its significance, types of deferred tax liability (receivable and liability) and titles for its creation, the methodology of the calculating and accounting of the deferred tax liability as well as the treatment of deferred tax liability and deferred tax, according to the international standards IAS / IFRS.

The practical part is focused on the characteristics of the selected business entities and the application of the theoretical resources in the given company.

Keywords: Czech accounting legislation, deferred tax liability; international standards IAS / IFRS; liability, methodology of calculation; receivable

12. Seznam literatury

Odborná literatura

Dvořáková, D. (2009). Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press.

Fišerová, E. (2005). *Abeceda (podvojného) účetnictví pro podnikatele 2005* (3. vyd. ed.). Olomouc: ANAG.

Fišerová, E. (2014). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014* (12. vyd. ed.). Olomouc: ANAG.

Janoušková, J. (2007). Odložená daň z příjmů: Dle českých i mezinárodních účetních standardů. Praha: Grada.

Krupová, L. (2009). IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]. Praha: VOX.

Líbal, T. (2014). Účetnictví - principy a techniky. Praha: Institut certifikace účetních.

Ryneš, P. (2009). Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2009. Olomouc: ANAG.

Ryneš, P. (2013). Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2013. Olomouc: ANAG.

Strouhal, J. (2009). *Účetní závěrka* (Vyd. 2. ed.). Praha: Wolters Kluwer Česká republika.

Právní předpisy

České účetní standardy pro podnikatele, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění novel

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

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

Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění novel

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění novel

Odborná periodika

HORAD, D. *Odložená daň (od úplného začátku)*. *Účetnictví*, 2014, č. 10.

PILAŘOVÁ, I. *Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku*. *Účetnictví v praxi*, 2007, č. 6.

ZRALÝ, Z. *Změny v tvorbě zákonných opravných položek k pohledávkám*. *Účetní a daňový servis*, 2014. (dostupné z www.money.cz)

13. Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Jednotlivé druhy daní a jejich vztah k základu daně z příjmů	14
Tabulka č. 2: Účtování o odložené daňové pohledávce v prvním roce.....	21
Tabulka č. 3: Účtování o odloženém daňovém závazku v prvním roce.....	22
Tabulka č. 4: Účtování o odložené dani v následujících letech	22
Tabulka č. 5: Příčiny vzniku odložené daňové pohledávky a možný dopad	26
Tabulka č. 6: Příčiny vzniku přechodného zdanitelného rozdílu	27
Tabulka č. 7: Vybrané ekonomické ukazatele za sledované roky.....	35
Tabulka č. 8: Rozdíl účetních a daňových hodnot dlouhodobého majetku	37
Tabulka č. 9: Výpočet rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy	37
Tabulka č. 10: Výpočet odložené daně běžného období.....	37
Tabulka č. 11: Výše odložené daně.....	37
Tabulka č. 12: Tituly pro vznik odložené daně ve vybraném podniku	39
Tabulka č. 13: Výpočet vlastní odložené daně běžného období	41
Tabulka č. 14: Výše vlastní odložené daně	41
Tabulka č. 15: Porovnání hodnot z rozvahy.....	44
Tabulka č. 16: Porovnání hodnot z VZZ.....	48

14. Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Koncepce způsobu výpočtu odložené daně17

Obrázek č. 2: Schéma účtování odložené daňové pohledávky a závazku
v prvním roce21

15. Seznam příloh

Příloha č. 1 – Rozvaha společnosti	63
Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztrát společnosti	67

16. Přílohy

Příloha č. 1

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002
Sb. ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA (BALANCE)

(v celých tisících Kč)

IČ

označ	AKTIVA	řad	Běžné účetní období			Minulé úč.
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	162 760	-59 440	103 320	136 537
	Pohledávky za upsány základní kapitál	002			0	
B	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	95 564	-59 357	36 207	26 624
B I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	5 576	-4 648	928	2 111
B I. 1	Zhřovaci výdaje	005			0	
	2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
	3 Software	007	5 057	-4 367	690	1 912
	4 Ocenitelná práva	008			0	
	5 Goodwill	009			0	
	6 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	519	-281	238	199
	7 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
	8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B II	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	83 562	-54 709	28 853	19 409
B II 1	Pozemky	014	821		821	821
	2 Stavby	015	15 740	-3 630	12 110	11 242
	3 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	64 331	-50 052	14 279	6 448
	4 Pěstební aktivity trvalých porostů	017			0	
	5 Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	
	6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	2 139	-1 027	1 112	898
	7 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	531		531	
	8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0	
	9 Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	022			0	
B III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	6 426	0	6 426	5 104
B III 1	Podíly - ovládaná osoba	024	6 426		6 426	5 104
	2 Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
	3 Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
	4 Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba podstatný vliv	027			0	
	5 Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
	6 Pohledávky dlouhodobý finanční majetek	029			0	
	7 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

označ a	AKTIVA b	řad c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	62 017	-83	61 934	106 437
C I	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	507	0	507	1 106
C I 1	1. Materiál	033	507		507	1 106
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034			0	
	3. Výrobky	035			0	
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
	5. Zboží	037			0	
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C II	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
- II 1	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
	6. Dohadné účty aktivní	045			0	
	7. Jiné pohledávky	046			0	
	8. Odsouzená daňová pohledávka	047			0	
C III	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	58 762	-83	58 679	58 321
C III 1	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049	49 519	-83	49 436	54 836
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
	6. Stat - daňové pohledávky	054	1 937		1 937	1 217
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	587		587	2 192
	8. Dohadné účty aktivní	056	6 600		6 600	
	9. Jiné pohledávky	057	119		119	76
C IV	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	2 748	0	2 748	47 010
C IV 1	1. Peníze	059	2 096		2 096	21 437
	2. Účty v bankách	060	652		652	25 573
	3. Krátkodobý cenné papíry a podíly	061			0	
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D I	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	5 179	0	5 179	3 476
D I 1	1. Náklady příštích období	064	5 179		5 179	3 346
	2. Komplexní náklady příštích období	065			0	
	3. Příjmy příštích období	066			0	128

označ a	PASIVA b	řad c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)	067	103 320	136 537
A	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	068	47 732	68 400
A I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	100	100
	1 Základní kapitál	070	100	100
	2 Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3 Změny základního kapitálu	072		
A II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	-20 067	574
A II. 1	Emissní ážio	074		
	2 Ostatní kapitálové fondy	075	574	574
	3 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-20 641	
	4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077		
	5 Rozdíly z přeměn společností	078		
	6 Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	079		
A III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	225	225
A III. 1	Zakonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	10	10
	2 Statutární a ostatní fondy	082	215	215
A IV	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 až 86)	083	66 331	57 360
A IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	084	67 501	57 360
	2 Neuhrazená ztráta minulých let	085		
	3 Jiný výsledek hospodaření minulých let	086	-1 170	
A V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) ř. 01 - (+ 69 + 73 + 79 + 83 + 88 + 121)	087	1 143	10 141
B	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	088	55 132	65 410
B I.	Rezervy (ř. 90 až 93)	089	10 771	97
B I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090		
	2 Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
	3 Rezerva na daň z příjmu	092		
	4 Ostatní rezervy	093	10 771	97
B II	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	094	4 815	4 459
B II. 1	Závazky z obchodních vztahů	095		
	2 Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	096		
	3 Závazky - podstatný vliv	097		
	4 Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098		
	5 Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
	6 Vydání dluhopisů	100		
	7 Dlouhodobé směnky k uhradě	101		
	8 Dohadné účty pasivní	102		
	9 Jiné závazky	103	4 260	4 260
	10 Odložené daňové závazky	104	555	199

označ. a	PASIVA b	řad. c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
B III	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	105	32 244	60 854
B III 1	Závazky z obchodních vztahů	106	5 754	2 073
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107		
3	Závazky - podstatný vliv	108		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109		
5	Závazky k zaměstnancům	110	12 109	54 849
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	2 894	2 422
7	Stát - daňové závazky a dotace	112	1 378	1 102
8	Krátkodobé přijaté zálohy	113		
9	Vydané duhopisy	114		
10	Dohadné účty pasivní	115	560	367
11	Jiné závazky	116	9 549	41
B IV	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	117	7 302	0
B IV 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	118		
2	Krátkodobé bankovní úvěry	119	7 302	
3	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C I.	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	121	456	2 727
C I 1	Vydaje příštích období	122	450	2 727
2	Výnosy příštích období	123	6	

Příloha č. 2

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.
500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT

(v celých tisících Kč)

IČ

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I	Tržby za prodej zboží	01		
	Naklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	0	0
II	Výkony (ř. 05+06+07)	04	296 349	279 831
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	296 349	279 831
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3	Aktivace	07		
B	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	92 789	88 858
B 1	Spotřeba materiálu a energie	09	39 171	40 026
B 2	Služby	10	53 618	48 832
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	203 560	190 973
C	Osobní náklady	12	187 715	167 257
C. 1	Mzdové náklady	13	150 877	135 006
C. 2	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14		
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	34 465	27 481
C. 4	Sociální náklady	16	2 373	4 770
D	Dané a poplatky	17	56	34
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	5 413	6 180
III	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	407	8
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
2	Tržby z prodeje materiálu	21	407	8
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	386	0
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2	Prodány materiál	24	386	
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	339	112
IV	Ostatní provozní výnosy	26	213	678
H	Ostatní provozní náklady	27	1 332	1 269
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	8 939	16 808

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutčnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
VII 1	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v 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		
	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
W	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	7 358	180
X	Výnosové úroky	42	1	5
N	Nákladové úroky	43	20	
XI	Ostatní finanční výnosy	44	2 223	
O	Ostatní finanční náklady	45	47	2 756
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	-5 201	-2 931
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	2 595	3 736
Q 1	-splatná	50	2 239	3 537
Q 2	-odložena	51	356	199
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	1 143	10 141
XIII	Mimofadné výnosy	53		
R	Mimofadné náklady	54		
^	Daň z příjmů z mimofadné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
J 1	-splatná	56		
S 2	-odložena	57		
*	Mimofadný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	1 143	10 141
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	3 738	13 877