

# Vliv odložené daně na vybrané položky účetní závěrky

**Bakalářská práce**

**Vedoucí práce:**

**Ing. Tereza Bělochová**

**Hana Prokopová**

**Brno 2016**



Tímto bych chtěla poděkovat všem, kteří mě podporovali a pomáhali při psaní této bakalářské práce. Zvláštní poděkování bych chtěla věnovat vedoucí své bakalářské práce Ing. Tereze Bělochové za její čas, rady, ochotu, věcné připomínky a pomoc při zpracovávání.



## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto práci:

### **Vliv odložené daně na vybrané položky účetní závěrky**

vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 23. května 2016

---



## **Abstract**

PROKOPOVÁ H. *The effect of deferred taxes on selected items of financial statements*. Brno: Mendel University, Faculty of Business and Economics, 2016. 104p.

The essence of the thesis is to clarify the reason for the creation of deferred tax, its calculations, posting and reporting. It is necessary to mention of its historical development and legislation - the rules at international level, but especially in the Czech legal environment. The aim is to emphasize the consequences of the recognition of deferred taxes in the financial statements.

## **Keywords**

Deferred tax, deferred tax liability, deferred tax asset, temporary differences, balance sheet liability method, IFRS, Czech accounting standards.

## **Abstrakt**

PROKOPOVÁ H. *Vliv odložené daně na vybrané položky účetní závěrky*. Brno: Mendelova univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2016. 104 s.

Podstatou bakalářské práce je objasnit důvod vzniku odložené daně, její výpočet, účtování a vykazování. Nezbytné je zmínění jejího historického vývoje a legislativní úpravy na mezinárodní úrovni, ale především v českém právním prostředí. Cílem práce je zdůraznit důsledky vykázání odložené daně v účetní závěrce.

## **Klíčová slova**

Odložená daň, odložený daňový dluh, odložená daňová pohledávka, přechodné rozdíly, závazková metoda rozvahového přístupu, IFRS, české účetní předpisy.





# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>17</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce</b>	<b>19</b>
<b>3</b>	<b>Metodika</b>	<b>21</b>
<b>4</b>	<b>Literární přehled</b>	<b>23</b>
4.1	Podstata odložené daně .....	23
4.1.1	Teoretická východiska účtování .....	24
4.2	Harmonizace finančního účetnictví .....	27
4.2.1	Mezinárodní účetní standardy .....	30
4.2.2	IAS 12 – Daně ze zisku .....	30
4.3	Odložená daň v českém právním prostředí .....	33
4.3.1	Historie účtování v České republice .....	33
4.3.2	Legislativní změny v účetním právu .....	34
4.4	Současná účetní úprava .....	35
4.5	Odložená daň – metoda výpočtu, účtování a inventarizace .....	38
4.5.1	Výpočet odložené daně .....	39
4.5.2	Účtování odložené daně .....	39
4.5.3	Inventarizace .....	41
4.6	Vybrané tituly vedoucí ke vzniku odložené daně .....	41
4.6.1	Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou DM .....	41
4.6.2	Opravné položky .....	42
4.6.3	Tvorba rezerv .....	42
4.6.4	Daňová ztráta minulých let .....	43
4.6.5	Závazky .....	43
4.7	Účetní závěrka a odložená daň .....	43
<b>5</b>	<b>Aplikace teoretických poznatků</b>	<b>47</b>
5.1	Vybrané tituly odložené daně v praktických příkladech .....	47

---

5.1.1	Příklad č. 1 – Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou DM .....	47
5.1.2	Příklad č. 2 – Odložená daň z titulu opravné položky k zásobám .....	62
5.1.3	Příklad č. 3 – Odložená daň z titulu opravné položky k pohledávkám	66
5.1.4	Příklad č. 4 – Odložená daň z titulu tvorby rezerv .....	69
5.1.5	Příklad č. 5 – Odložená daň z titulu daňové ztráty minulých let.....	73
5.1.6	Příklad č. 6 – Odložená daň z titulu nezaplaceného pojistného na sociální a zdravotní pojištění.....	74
<b>6</b>	<b>Diskuse nad vykázáním a nevykázáním odložené daně</b>	<b>77</b>
<b>7</b>	<b>Závěr</b>	<b>81</b>
<b>8</b>	<b>Literatura</b>	<b>85</b>
<b>A</b>	<b>Příloha č.1</b>	<b>89</b>
<b>B</b>	<b>Příloha č.2</b>	<b>91</b>
<b>C</b>	<b>Příloha č. 3</b>	<b>95</b>
<b>D</b>	<b>Příloha č. 4</b>	<b>101</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1 - Odložená daňová pohledávka .....	24
Obrázek 2 - Odložený daňový závazek .....	24
Obrázek 3 - Schéma rozdílů mezi VH a DZ .....	25
Obrázek 4 - Způsoby výpočtu odložené daně.....	27
Obrázek 5 - Harmonizační proces .....	29
Obrázek 6 - Legislativní struktura účetnictví.....	36



## Seznam tabulek

Tabulka 1 - Historický vývoj legislativní úpravy odložené daně v ČR.....	35
Tabulka 2 - Účetní odpisy automobilu .....	48
Tabulka 3 - Daňové odpisy automobil .....	48
Tabulka 4 - Výpočet odložené daně - automobil.....	49
Tabulka 5 - Účetní zachycení odloženého daňového závazku.....	49
Tabulka 6 - Přehled VH jednotlivých let při vykázání i nevykázání OD.....	61
Tabulka 7 - Výpočet odložené daně - opravná položka k zásobám .....	62
Tabulka 8 - Odložená daň u opravné položky k zásobám .....	62
Tabulka 9 - Nevykázání odložené daně u opravné položky k zásobám.....	64
Tabulka 10 - Výpočet odložené daně - opravná položka k pohledávkám .....	66
Tabulka 11 - Vykázání odložené daně u opravné položky k pohledávkám.....	66
Tabulka 12 - Nevykázání odložené daně u opravné položky k pohledávkám.....	68
Tabulka 13 - Výpočet odložené daně - rezerva na záruční opravy.....	70
Tabulka 14 - Vykázání odložené daně z titulu tvorby rezerv .....	70
Tabulka 15 - Nevykázání odložené daně z titulu tvorby rezerv .....	72
Tabulka 16 - Výpočet odložené daně - daňové ztráty .....	73
Tabulka 17 - Výpočet odložené daně - nezaplacené pojistné na SP a ZP.....	74



## Seznam použitých zkratk

CP	cenné papíry
ČÚS	Český účetní standard
DM	dlouhodobý majetek
DZC	daňová zůstatková cena
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
FO	fyzická osoba
IAS	mezinárodní účetní standard (International Accounting Standard)
IFRS	mezinárodní standard účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standard)
MF	Ministerstvo financí
OD	odložená daň
OP	opravná položka
PO	právnícká osoba
SP	sociální pojištění
US GAAP	národní účetní standardy USA (Generally Accepted Accounting Principles)
UZC	účetní zůstatková cena
VBÚ	výpis z bankovního účtu
VC	vstupní cena
VH	výsledek hospodaření
VZZ	výkaz zisku a ztráty
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
ZP	zdravotní pojištění





# 1 Úvod

Samotný název „odložená daň“ může být zavádějící a někteří lidé jej mohou mylně zařadit do daňové problematiky. Jedná se však o účetní kategorii, která bývá opomíjena například i v osnovách jak středoškolských, tak vysokoškolských. Je to způsobeno tím, že pro mnoho laiků je to oblast zcela neznámá a dokonce není odborníky příliš často vyhledávaná, což dokládá i malé zastoupení z řad odborných publikací ve formě knih nebo článků z odborných periodik, které by se dané tématice věnovalo.

V podvojném účetnictví se setkáváme s dvojí podobou daně z příjmů – daně splatné a odložené. Pravidla odvodu a výpočtu splatné daně jsou plně podřízeny legislativě daňové, přičemž legislativní úpravu odložené daně můžeme nalézt v účetnictví. Z daňových zákonů odložená daň respektuje sazbu daně z příjmu a stanovení daňového základu vycházejícího z účetního hospodářského výsledku.

Odložená daň slouží k zařazení nákladu z titulu placení daně z příjmů do správného účetního období. Její vznik se váže na rozdílnost účetních a daňových zákonů. Neodmyslitelně se pojí k dani splatné, kterou doplňuje, a jejichž součet by měl vyčíslit hodnotu daňového závazku s ohledem na vzniklé přechodné rozdíly mezi daňovým základem a účetním výsledkem hospodaření.

Odložená daň může nabýt dvou podob – odložená daňová pohledávka a odložený daňový závazek. Obě podoby odložené daně mají vliv na výši daňové povinnosti v budoucnosti. Odložená daňová pohledávka budoucí splatnou daň z příjmů sníží a odložený daňový závazek zvýší.

V České republice je odložená daň legislativně podchycena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele – především ČÚS č. 003 – Odložená daň. Na mezinárodní úrovni řeší oblast zabývající se odloženou daní mezinárodní účetní standardy (IFRS), především standard IAS 12 – Daně ze zisku.



## 2 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je definovat pojem odložená daň, důvod jejího vzniku, metody zjišťování a subjekty povinné jejím vykazováním. Na základě českých účetních předpisů a odborné literatury bude zmapován historický vývoj dané oblasti v národním i mezinárodním měřítku. Pomocí legislativy vymezím rozdíly, které vznikají mezi daňovými a účetními pravidly a vedou tak k trvalým a přechodným rozdílům. Modelací řadou praktických příkladů objasním oblast vykazování a účtování odložené daně. Svou pozornost zaměřím na komparaci vlivu na účetní závěrku při jejím vykázání i nevykázání. Na základě poznatků z modelových příkladů okomentuji vliv odložené daně na výsledek hospodaření a její význam na ekonomické rozhodování podniku.

Svou závěrečnou práci rozdělím na teoretickou část a praktickou část. V rámci teoretické části se zaměřím na vysvětlení pojmu, uvedení do problematiky z hlediska legislativního rámce dle českých i mezinárodních účetních standardů, objasnění důvodu vzniku titulu k vykázání odložené daně, její samotný výpočet a následné účetní zaznamenání.

Praktická část se bude věnovat samotnému výpočtu odložené daně z vybraných titulů na ukázkových příkladech. Každý titul, který bude nastíněn z teoretického hlediska, bude následně rozpracován ve formě ilustrujícího příkladu, kde bude uveden podrobný výpočet odložené daně, kterou následně zaúčtují. Vše bude doplněno komentáři a ukázkou dopadu vykázání odložené daně na účetnictví v následujícím období. V závěru práce poukážu na vliv odložené daně nejen na vypovídací schopnost účetní závěrky, ale i na komparaci situace při vykázání a nevykázání této položky.



### 3 Metodika

Při zpracování závěrečné práce jsem na základě odborných publikací využila především metodu deskripce. Pomocí ní jsem charakterizovala podstatu odložené daně, postup a metody výpočtu, její účtování a následné vykázání. V práci byly popsány důvody vzniku titulu pro vykázání odložené daně, její členění na odložený daňový dluh a odloženou daňovou pohledávku. Uvedenou metodu jsem též využila i při interpretaci výsledků vlastní práce.

Pro komplexní pochopení oblasti odložené daně je však nezbytné seznámení s historickým vývojem. Pro identifikaci současného stavu české legislativy upravující oblast odložené daně jsem využila metodu analýzy. Důležité bylo však zasadit odloženou daň nejen do národní legislativy, ale také na úroveň mezinárodní.

Následně jsem za pomoci metody klasifikace rozčlenila fakta vyplývající z legislativních podkladů do přehledných schémat a tabulek.

Metodu modelování jsem použila při aplikaci získaných poznatků. Vytvořila jsem smyšlené praktické příklady pro jednotlivé vybrané tituly vedoucí k tvorbě odložené daně. Dílčí součástí výpočtů bylo využití vzorců pro výpočet daně z příjmů právnických osob a odpisů dlouhodobého majetku. U většiny vybraných titulů je zachycena situace při vykázání odložené daně, ale i situace, kdy vykázána nebyla. Následně je provedena jejich komparace. Je však nutné podotknout, že v práci jsem při modelaci příkladů abstrahovala od skutečností, které by odváděly pozornost od objasňovaného problému.

Pro vyhodnocení pozitivních a negativních důsledků jsem použila metodu indukce. Na základě metody dedukce jsem poznatky vyplývající z praktických příkladů zformulovala v závěrečné části kapitoly.

V závěru práce jsem za pomoci metody explanace objasnila dopad vykázání a nevykázání odložené daně na účetní jednotku. Jednotlivé závěry vyplývající z praktických příkladů jsem poté pomocí metody syntézy sjednotila v jeden celek.



## 4 Literární přehled

### 4.1 Podstata odložené daně

„Odložená daň“ – jedná se o čistě účetní kategorii, která nemá žádný dopad na placení daní z příjmů. V podvojném účetnictví slouží k přiřazení nákladů, které vznikly v rámci povinnosti platit daň z příjmů, do správného účetního období. (Ryneš, 2015)

Podle Grodecké (2013) se jedná o instrument sloužící k zachování poctivého a věrného zobrazení skutečnosti v podvojném účetnictví. Jeho cílem je omezení časových rozdílů, které mají povahu přechodných rozdílů vzniklých z titulu rozdílného daňového a účetního pohledu na určité položky, a zobrazení výsledku účetní operace v aktuálním účetním období s ohledem na daňové dopady, jež vznikly nebo vzniknou v budoucnosti.

Budeme-li účtovat o odložené dani, můžeme si všimnout naplnění základních účetních předpokladů. Mezi ně patří např. (Janoušková, 2007):

- *akruální princip,*
- *zásada věrného zobrazení,*
- *zásada opatrnosti,*
- *předpoklad nepřetržitého trvání podniku.*

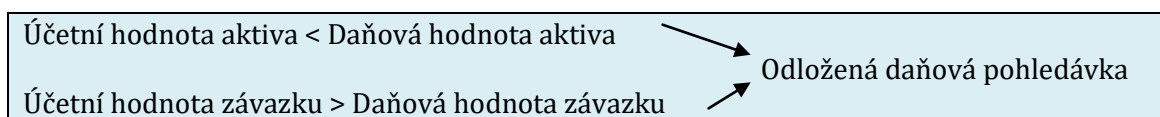
Základním požadavkem na vedení účetnictví shledává Janoušková (2007) podat pravdivý a věrný obraz skutečnosti, což významně ovlivňuje vykázání odložené daně. Pokud účetní jednotka nevykáže odloženou daň, poruší tím zásadu opatrnosti a tím se daná situace může nepříznivě projevit v majetkové podstatě podniku. Důležitý je také předpoklad trvání podniku, při jehož nenaplnění by nemělo smysl o odložené dani účtovat. Jestliže dojde k události ohrožující trvání podniku, je nutné ji zveřejnit.

Odloženou daň můžeme vykázat ve dvou formách:

- *odložená daňová pohledávka,*
- *odložený daňový závazek.*

*Odložená daňová pohledávka* je částka daně ze zisku nárokovatelná v následujících účetních obdobích - představuje snížení daňových plateb budoucích období. (Dvořáková, 2014)

Podle Krupové (2009) se vykazuje pouze za pravděpodobnosti zdanitelného zisku v budoucnu a jen ve výši, pro kterou bude využitelnost možné daňové úspory. Její vznik je vázán na situaci, kdy je daňová hodnota závazku nižší než účetní hodnota nebo kdy je daňová hodnota aktiva vyšší než účetní hodnota.

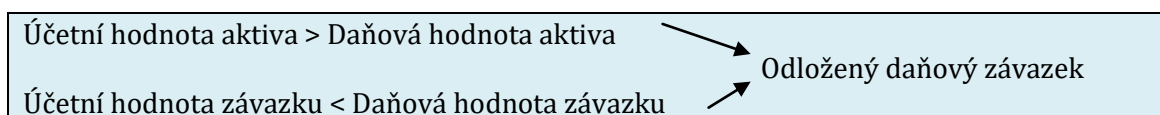


**Obrázek 1 - Odložená daňová pohledávka**

Zdroj: Krupová, 2009, s. 35, vlastní grafické zpracování

*Odložený daňový závazek* představuje výši daně z příjmů splatné v následujících účetních obdobích z titulu přechodných rozdílů. (Dvořáková, 2014)

Krupová (2009) uvádí, že k vzniku dochází za situace přesně opačné než u odložené daňové pohledávky. Tedy když je daňová hodnota závazku vyšší než účetní hodnota anebo v případě, kdy je daňová hodnota aktiva nižší než jeho účetní hodnota.



**Obrázek 2 - Odložený daňový závazek**

Zdroj: Krupová, 2009, s. 35, vlastní grafické zpracování

#### 4.1.1 Teoretická východiska účtování

Skutečnosti náležící do účetnictví jsou v podvojném účetnictví zachyceny v období, do kterého věcně a časově patří bez ohledu na (Janoušková, 2007):

- okamžik úhrady nebo přijetí,
- okamžik zohlednění při výpočtu daně z příjmů.

V zákonu o dani z příjmu zjistíme, že některé náklady a výnosy nelze uznat jako položky ovlivňující základ daně. Vznikají rozdíly mezi výsledkem hospodaření a základem daně. Je nutné podotknout, že ne všechny tyto rozdíly lze zahrnout do výpočtu odložené daně, uvádí Janoušková (2007).

V dané souvislosti rozlišujeme následující druhy rozdílů:

- *trvalé,*
- *přechodné.*

*Trvalé rozdíly* definuje Janoušková (2007, s. 10) jako „veškeré účetní náklady a výnosy, které zákon o daních z příjmů nepovažuje za výdaje na zajištění, dosažení a udržení příjmů (např. náklady na reprezentaci, cestovní náhrady nad limity stanovené zákonem o cestovních náhradách, odměny statutárních orgánů a mnoho dalších).“

Typickou vlastností je, že se vážou k běžnému období, ale v následujících obdobích se nestanou daňově uznatelným nákladem.



Přechodné rozdíly vymezuje Janoušková (2007, s. 10) jako „náklady a výnosy, které zákon o daních z příjmů uznává, ale v jiném zdaňovacím, resp. účetním období, než ve kterém jsou zachyceny v účetnictví, nebo rovněž rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou (tj. hodnotou, která bude uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely).“

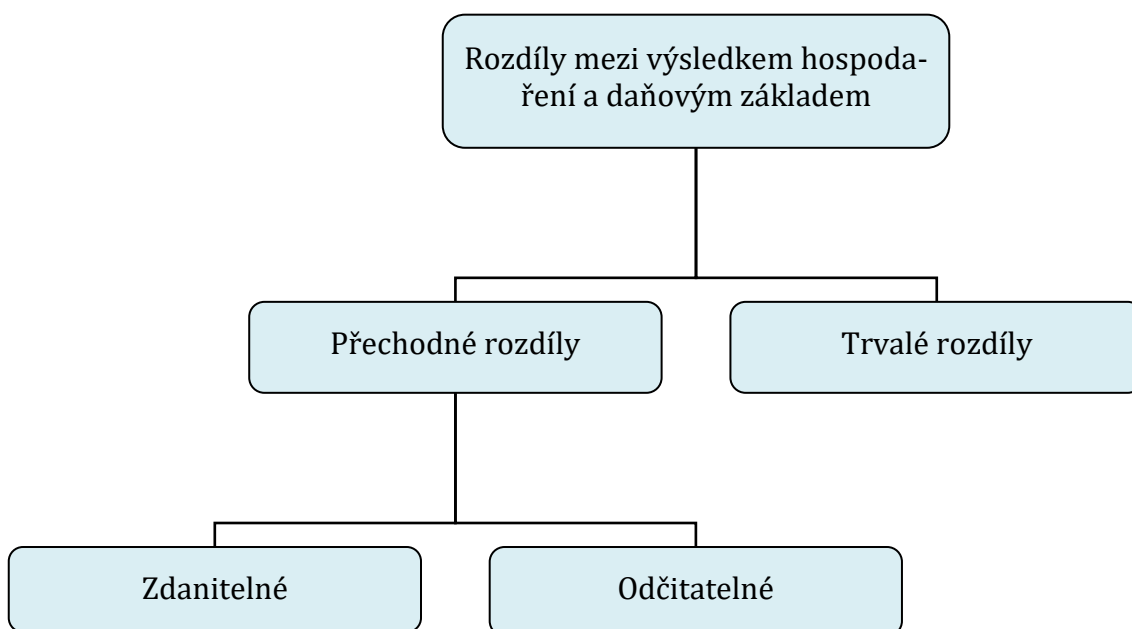
Jestliže se na výše uvedené rozdíly podíváme v souvislosti s výpočtem odložené daně, budou pro nás důležitější přechodné rozdíly, neboť trvalých rozdílů se odložená daň netýká.

### Přechodné rozdíly mezi VH a ZD

Přechodné rozdíly vstupující do výpočtu odložené daně se dělí na (Chalupa, 2015; Ryneš, 2015):

- *zdanitelné rozdíly*, vedoucí k odloženému daňovému dluhu, neboť z nich vzniknou zdanitelné částky vstupující do výpočtu daňového základu v následujících obdobích (např.: UZC > DZC dlouhodobého majetku),
- *odčitatelné rozdíly*, vedoucí k odložené daňové pohledávce, neboť z nich vzniknou odčitatelné částky vstupující do výpočtu daňového základu následujících období (účetní hodnota pohledávky < daňová hodnota pohledávky).

Členění rozdílů mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem bychom poté mohli, pro přehlednost, vyjádřit následujícím diagramem.



**Obrázek 3 - Schéma rozdílů mezi VH a DZ**

Zdroj: Janoušková, 2007, s. 11, vlastní grafické zpracování

## Způsoby výpočtu odložené daně

Jakmile jsme si správně zařadili typ rozdílu dle výše zmíněné klasifikace, můžeme přistoupit ke způsobu samotného výpočtu. Je však otázkou, jakou sazbu daně využijeme pro vyčíslení hodnoty odložené daně. V účetní teorii se setkáme s dvojitým přístupem, který ovlivní sazbu daně, jímž je:

- *metoda odložení,*
- *metoda závazková.*

*Metoda odložení* je podle Müllerové (2005, s. 9) definována tak, že „klade důraz na přesné vykázání výsledku hospodaření běžného období ve výsledovce tím, že kvantifikuje rozsah, v němž byla výsledovka ovlivněna přechodnými rozdíly.“ Odloženou daň poté vypočítáme jako násobek přechodného rozdílu daňovou sazbou platnou v období, kdy došlo k danému rozdílu.

Metoda využívá sazbu daně z příjmu platnou při vzniku přechodného rozdílu. Jestliže dojde ke změně sazby, odložená daň se nepřepočítává. Tím je způsoben nesoulad mezi vykázanou odloženou daní a budoucí splatnou částkou daně. Zmíněný nedostatek je důvodem, že mezinárodní účetní normy uvedenou metodu nedoporučují. (Müllerová, 2005)

*Metoda závazková* je Müllerovou (2005, s. 9) vymezena tak, že „klade důraz na přesné vykázání odložené daně v rozvaze.“ Snahou je vyčíslení odložené daně jako budoucí splatné pohledávky nebo dluhu na dani z příjmů.

Müllerová (2005) uvádí, že pro výpočet je využita aktuální sazba daně z příjmů, čímž dochází k odstranění nedostatku předchozí metody. Do výsledovky je však zahrnuta nejen odložená daň aktuálního období, ale též i přepočtená (ve vztahu ke změnám daňové sazby) odložená daň dřívějších období. Dle mezinárodních účetních norem je daná metoda využívánější.

Janoušková (2007, s. 12) ve své publikaci upozorňuje na dva základní problémy závazkové metody:

1. *nejednoznačnost období, v němž dojde k zohlednění položek v daňovém základu,*
2. *nejistá výše sazby daně z příjmů na delší dobu.*

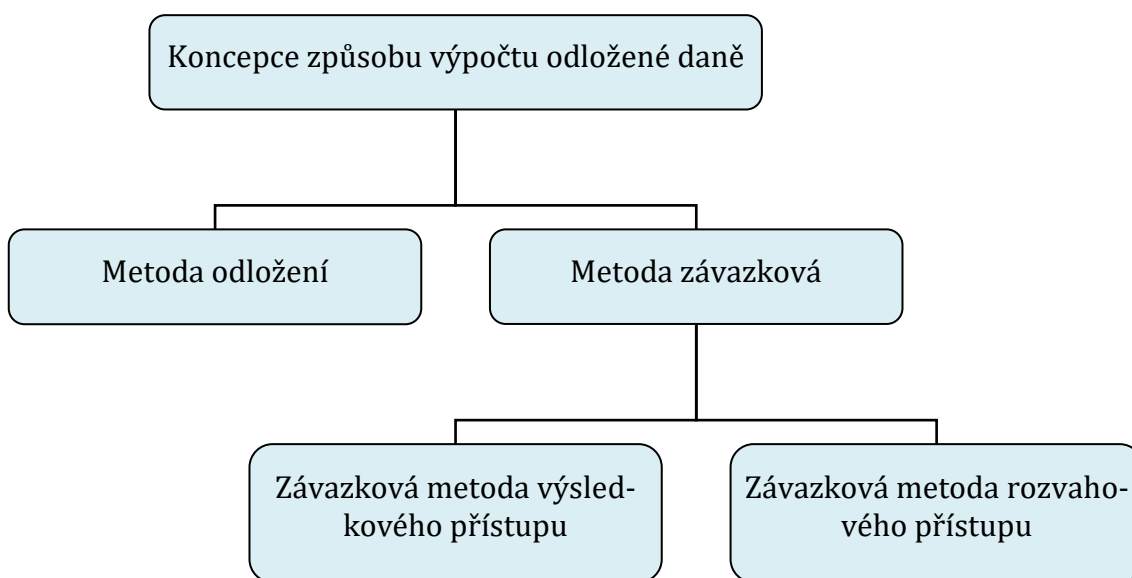
Na základě uvedených problémů lze u závazkové metody užít reálný odhad daňové sazby nebo výši sazby daně v následujícím období, kterou již známe (Janoušková, 2007). Závazkovou metodu lze dále dělit na dvě metody výpočtu podle odlišného přístupu, a to:

- *výsledkový přístup,*
- *rozvahový přístup.*

*Závazková metoda výsledkového přístupu* se počítá z rozdílů mezi náklady a výnosy, které způsobují rozdíl mezi daňovým základem a výsledkem hospodaření z účetnictví. Müllerová (2005) dále upozorňuje na určitou nevýhodu při změně daňové sazby, která spočívá v nutnosti přepočítání zůstatku odložené daně v rozvaze. Další nevýhodou je, že uvedená metoda je nepoužitelná v určitých situacích, jako je např. účtování o odložené dani v prvním roce. U nás se závazková metoda výsledkového přístupu využívala do konce roku 2001, kdy se odložená daň počítala hlavně z rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy.

*Závazková metoda rozvahového přístupu* vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou a účetní rozvahovou hodnotou. Oproti předchozí metodě lze zde zmínit výhodu, že není nutné přepočítat zůstatek odložené daně v rozvaze. Mezi klady metody též patří i skutečnost, že ji lze využít i v situacích, kdy výsledkový přístup není použitelný (př. přecenění nepeněžních vkladů). (Müllerová, 2005)

Způsoby výpočtu odložené daně a jejich následné členění lze v jednoduchosti a přehlednosti shrnout v následujícím diagramu.



**Obrázek 4 - Způsoby výpočtu odložené daně**

Zdroj: Janoušková, 2007, s. 11, vlastní grafické zpracování

## 4.2 Harmonizace finančního účetnictví

Ve světové ekonomice dochází již celá desetiletí k odbourávání národních hranic. Sjednocují se informační systémy, dochází k urychlení komunikace, zvyšuje se srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Jedná se o faktory, které určují vývoj účetnictví a jeho výkaznictví.

V rámci Evropské unie dochází ke globalizaci jak ekonomické, tak politické. Stále důležitější se stává oblast harmonizace účetnictví. (Dvořáková, 2014)

Jednotlivé země světa mají různé ekonomické, národní, ale i historické zvyklosti. V souladu s nimi docházelo k oddělenému vývoji systémů účetnictví, což vedlo k rozdílnostem především v oblasti výkaznictví. Harmonizace účetního výkaznictví se tedy stala přirozenou odpovědí na velké rozmanitosti v oblasti finančního účetnictví a výkaznictví. (Žárová, Procházka, Roe, 2011)

Důležitým mezníkem se staly až 70. léta minulého století, která významně ovlivnila jak teoretickou, tak praktickou část finančního účetnictví.

V 70. letech bylo vyvíjeno značné úsilí k vytvoření uceleného a vnitřně provázaného teoretického základu účetního systému – hlavní byla oblast výkaznictví. Zajištění mezinárodní srovnatelnosti ekonomických informací podnikatelských subjektů bylo cílem celého procesu. (Janoušková, 2007)

Smyslem harmonizace finančního účetnictví bylo zabezpečit správnost:

- *postupů účtování,*
- *oceňování,*
- *vykazování.*

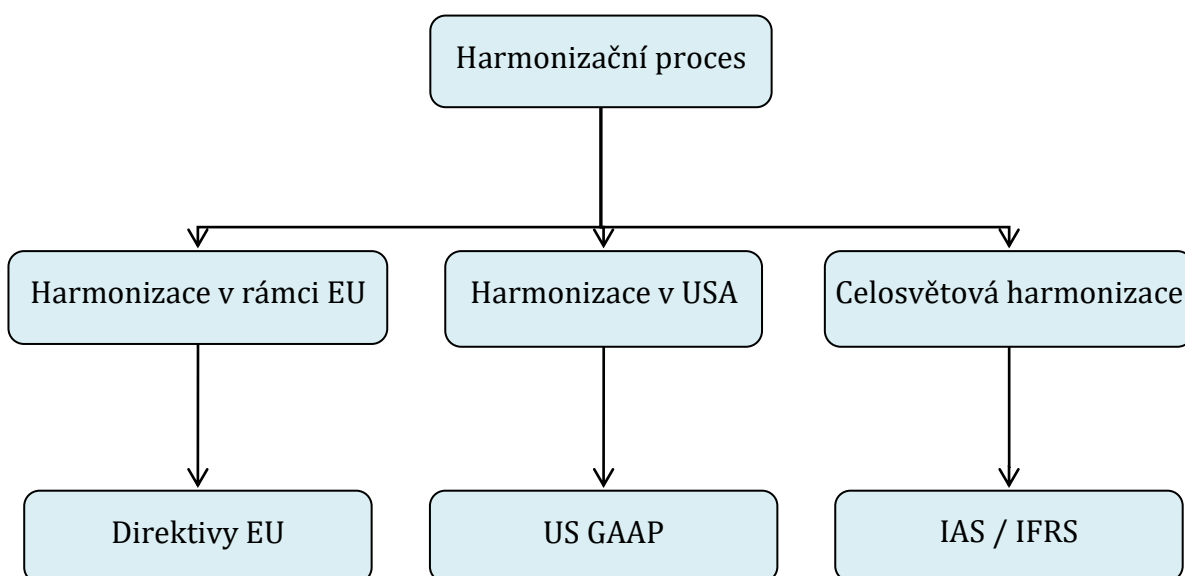
Jak uvedla Janoušková (2007), zabezpečením výše uvedeného výčtu by mělo vést k vyšší srovnatelnosti jak v národním, tak i mezinárodním měřítku. Založení Výboru pro účetní standardy ve Velké Británii (1970, ASC – Accounting Standards Committee) a Výboru pro mezinárodní účetní standardy (1973, IASC – International Accounting Standards Committee) lze považovat za počátek harmonizace. V USA došlo ke vzniku Výboru pro standardy finančního účetnictví (1973, FASB – Financial Accounting Standards Board).

Instituce poté začaly pracovat na zpracovávání uceleného, vnitřně provázaného teoretického rámce, který se následně stal základem pro vytváření standardů vedoucích ke snaze posílení důvěry v účetním výkaznictvím u široké veřejnosti.

V současnosti existují tři hlavní linie harmonizace účetnictví na mezinárodní úrovni (Dvořáková, 2014):

- *Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS),*
- *účetní směrnice Evropské unie (především směrnice 4. a 7.),*
- *národní účetní standardy USA (US GAAP).*

Národní účetní standardy USA jsou významné pro celosvětovou harmonizaci nejenom kvůli ekonomické síle a významu státu, ale i kvalitnímu zpracování tohoto souboru. Uvedené formy mezinárodní harmonizace se však nezaměřují na vedení běžného účetnictví v průběhu roku, ale zaměřují se především na obsahovou stránku a formu vykazování v účetní závěrce. Jejich cílovou skupinou nejsou všechny typy organizací. Cílovým segmentem jsou především firmy kótované na burzách a velká podniková seskupení (podnikatelská sféra).



**Obrázek 5 - Harmonizační proces**

Zdroj: Janoušková, 2007, s. 20, vlastní grafické zpracování

Účetnictví v celé Evropě bylo do značné míry ovlivněno harmonizačním programem Evropské unie po více než 30 let, zejména jeho směrnic o účetnictví (Žárová, Procházka, Roe, 2011). Snahy o regulaci výkaznictví a účetnictví v Evropské unii byly již při vydání první směrnice týkající se oblasti účetnictví. Jednalo se o Čtvrtou směrnici Rady ES, která byla vydána v roce 1978 a týkala se individuální účetní závěrky. Základními legislativními prameny upravujícími oblast účetnictví jsou (Dvořáková, 2014):

- *Čtvrtá směrnice Rady ES (1978)* – vymezuje obsah účetní závěrky, byla doplněna dalšími třemi směrnicemi do roku 2000,
- *Sedmá směrnice Rady EHS (1983)* – věnuje se konsolidované účetní závěrce,
- *směrnice Rady EHS* – upravuje účetní závěrky, které sestavují banky, pojišťovny a ostatní finanční instituce.

Postupem času jak zmiňuje Dvořáková (2014) však začalo docházet k zastarávání směrnic ES (nevyhovovaly již potřebám hlubší harmonizace). Vytýkaným problémem obsaženým především ve 4. směrnici je velké množství přístupů, které umožňuje.

Kvůli existenci souboru nadnárodních standardů, který se neustále zdokonaľoval, dospěla Evropská komise k názoru, že není efektivní vytvářet nový systém standardů. Vše vedlo k vyhlášení tzv. nové harmonizační strategie obsahující zásadní koncepční změnu v roce 2000. Rozdílem nové harmonizační strategie od původní bylo, že nová strategie vyžaduje sestavování konsolidované účetní závěrky u společností registrovaných na evropských burzách CP v souladu s IFRS. Původní strategie to pouze umožňovala, ale nevyžadovala.

IFRS se tedy staly nástrojem pro regulaci evropského účetnictví. Aby však došlo k zajištění implementace IFRS, byl vytvořen tzv. *schvalovací mechanismus IFRS*, jehož posláním bylo právní uznání v prostředí Evropské unie. (Dvořáková, 2014)

#### 4.2.1 Mezinárodní účetní standardy

Problematika celosvětové harmonizace oblasti finančního účetnictví je řešena v mezinárodních účetních standardech. Mají mnohaletou tradici, široké mezinárodní uplatnění a nejsou závazné. Jsou sestaveny ve formě doporučení, jejichž užitečnost je ověřena praxí.

Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB), který se zabýval přípravou a následným vydáním standardů, jak uvádí Janoušková (2007), vznikl roku 1973 v Londýně na základě dohody profesionálních účetních organizací v 9 zemích - Austrálie, Francie, Japonsko, Kanada, Mexiko, Německo, Nizozemí, Spojené státy americké a Velká Británie.

Mezinárodní účetní standardy, jak uvádí Sedlák (2015), řeší otázky upravující oblast, vykazování, oceňování, uznávání, a zveřejňování významných informací týkajících se aktivit vedoucích k dosažení zisku. Jejich prezentace v účetní závěrce slouží k poskytování informací o finanční situaci širokému spektru uživatelů. Na jejím základě mohou daní uživatelé provádět kvalifikovaná rozhodnutí v ekonomické oblasti. IAS/IFRS jsou určitým kompromisem mezi názory a koncepcemi a mnohdy nabízí i různá řešení.

#### 4.2.2 IAS 12 – Daně ze zisku

Účetní zachycení odložených a splatných daní je obsažena ve standardu IAS 12. Jeho cíl zformulovala Dvořáková (2014) jako úpravu komplexního zachycení daňových dopadů uskutečněných transakcí a událostí a to jak v běžném období, tak i v těch následujících. Nezbytností je však správné vyčíslení nákladů souvisejících s daňovou povinností dle akruálního principu, které se vážou ke skutečnostem a transakcím souvisejících s běžným účetním obdobím. Může se jednat jak o bezprostředně splatnou povinnost nebo o dluhy („budoucí daňové zatížení“) či pohledávky („budoucí daňové úlevy“) splatné s vysokou pravděpodobností v budoucích účetních obdobích.

Účetní vykazování a zachycování odložených daní je problematika, které je věnována větší část standardu. Filozofii standardu můžeme shrnout následovně (Bohušová, 2008, s. 193): „*Jsou-li operace zachyceny výsledkově, jsou i daňové účinky zachyceny výsledkově, jsou-li však vykázány a zachyceny rozvahově, jsou i související daňové účinky vykázány rozvahově.*“

Podle Dvořákové (2014) standard pro úpravu odložených daní bere v úvahu úpravy různých daňových předpisů lišících se v jednotlivých zemích a můžeme je tedy v standardu nalézt ve formě zobecněných přístupů a příkladů. Je tedy možné zde nalézt i přístupy pro řešení problémů, které v naší republice nelze uplatnit kvůli daňové legislativě.

„Předmětem standardu je účetní zachycení daní ze zisku bez ohledu na to, zda jsou placeny v tuzemsku či v zahraničí, včetně srážkových daní (např. zdanění dividend u zdroje).“ (Dvořáková, 2014, s. 243)

Standard IAS 12 vymezuje základní pojmy pro oblast vykazování daní (IAS 12 – Income taxes, 2008):

- *Účetní zisk/ ztráta* je zisk nebo ztráta před odečtením daňového nákladu.
- *Splatná daň* je částka daně z příjmu (ve formě pohledávky nebo dluhu) vypočítaná ze zdanitelného zisku (daňové ztráty) za běžné účetní období.
- *Zdanitelný zisk (daňová ztráta)* je zisk nebo ztráta vyčíslená v souladu s pravidly stanovenými národní daňovou legislativou za zdaňovací období. Je základem pro výpočet daně z příjmů běžného období.
- *Daňový náklad/výnos* je souhrnná částka představující splatnou a odloženou daň ze zisku, která je vykázána jako náklad nebo výnos.

### Úprava splatné daně

V jednotlivých zemích, jak uvádí Bohušová (2008), sice dochází k postupné harmonizaci účetnictví, avšak k harmonizaci daňových systémů doposud nedošlo. Splatná daň se počítá dle legislativy dané země. Pokud existují různé daňové systémy, je možné, že mohou mít jiný pohled na náklady a výnosy než jak jsou vymezeny v IAS/IFRS. Na základě těchto skutečností nemusí být nebo není účetní zisk/ztráta relevantní pro výpočet splatné daně vyčíslené dle národních pravidel dané země.

Samotné zachycení splatné daně ze zisku v účetnictví není vůbec náročné. Z titulu splatné daně vznikne daňový náklad účtovaný v běžném období do nákladů a souvztažně dojde k závazku vůči finančnímu úřadu (státu). Jakmile dojde k započtení již uhrazených záloh na splatnou daň, které byly placeny v průběhu účetního období, vznikne část daně doposud neuhrazená, která se vykáže jako daňový závazek – splatný. (Dvořáková, 2014)

Dojde-li k situaci, uvádí Bohušová (2008), že úhrn částek zaplacených v průběhu období je vyšší než hodnota závazku vztahujícího se k danému období, je tato částka vykázána jako aktivum. Daňovou ztrátu můžeme uznat jako aktivum, neboť je možné ji využít k úhradě daně splatné předchozího období. Ztrátu jako aktivum účetní jednotka vykáže v období, v němž vznikla. K dané situaci dojde jen za předpokladu pravděpodobnosti prospěchu účetní jednotky, který bude spolehlivě měřitelný.

### Úprava odložené daně

Standard IAS 12 se převážně věnuje odložené dani z příjmů. Jak již bylo dříve řečeno, odložená daň vzniká jako důsledek odlišností mezi účetním a daňovým pohledem na položky účetnictví.

Účetní jednotka je povinna v souladu s akruálním principem vykázat v účetnictví všechny pohledávky a závazky související s daným obdobím. Podle

Dvořákové (2014, s. 244) „je třeba zachytit důsledky současných skutečností, jejichž příčiny spočívají v běžném období a které v budoucnu pravděpodobně povedou k odtoku prostředků v souvislosti s placením daní, a naopak přínosy spojené s budoucími daňovými úsporami (například v důsledku možnosti odpočtu daňové ztráty z daňového základu v následujících účetních obdobích).“

Pro vyjádření odložené daně z příjmů standard IAS 12, jak uvádí Bohušová (2008), používá metodu závazkovou založenou na rozvahovém přístupu, která je kompatibilní i s českými účetními standardy. Daný standard vymezuje v rámci odložené daně pojmy, se kterými pracuje:

*Daňová základna aktiva* je částka, která bude odčitatelná pro daňové účely proti jakémukoliv zdanitelnému ekonomickému užítku. Pokud tyto ekonomické užitky nebudou zdanitelné, daňová základna aktiva se rovná jeho účetní hodnotě. (IAS 12 – Income taxes, 2008)

*Daňová základna závazku* je jeho účetní hodnota snižená o položky odčitatelné pro daňové účely, pokud jde o tento závazek v budoucích obdobích. V případě výnosů budoucích období je daňovou základnou výsledného závazku jeho účetní hodnota snižená o částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucích obdobích. (IAS 12 – Income taxes, 2008)

*Přechodné rozdíly* jsou podle IAS 12 – Income taxes (2008) rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Přechodné rozdíly mohou být:

- *zdanitelné přechodné rozdíly*, které vyústí ve zdanitelné částky při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena → odložený daňový dluh,
- *odčitatelné přechodné rozdíly*, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, kdy je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena → odložená daňová pohledávka.

*Odložené daňové závazky* vymezuje Dvořáková (2014, s. 247) jako „částky daně ze zisku k úhradě v budoucích obdobích z titulu zdanitelných přechodných rozdílů.“

*Odložené daňové pohledávky* jsou „částky daně ze zisku nárokové (představující snížení daňových plateb) v příštích obdobích z titulu“ (Dvořáková, 2014, s. 247):

- *odčitatelných přechodných rozdílů* (pokud jsou splněny podmínky standardu, viz Příloha č.1),
- *převedených nevyužitých daňových ztrát*,
- *převedených nevyužitých daňových odpočtů*.



### 4.3 Odložená daň v českém právním prostředí

V následující části je uveden historický vývoj v národní účetní legislativě a současná právní úprava odložené daně včetně objasnění pojmů splatná daň a odložená daň.

#### 4.3.1 Historie účtování v České republice

V českém právním prostředí, jak uvádí Janoušková (2007), se odložená daň objevuje až s přijetím nového zákona o účetnictví (1993).

Můžeme tedy říci, že se jedná o celkem mladou účetní kategorii. Jelikož se dlouhou dobu týkala pouze úzkého okruhu účetních jednotek (kromě bank pouze skupiny podniků<sup>1</sup>), nevešla příliš do povědomí, a také titulů, zdůrazňuje Müllerová (2005), z nichž se počítala odložená daň (a to pouze z přechodných rozdílů mezi daňovými a účetními odpisy). V počátku, kdy vycházela odložená daň z výsledkového přístupu metody závazkové, docházelo k nedodržování zásady opatrnosti.

Transparentnost, nekomplikovanost a jednoduchost nových změn v legislativě byly hlavním předpokladem pro zavedení účetní reformy v době postupného přechodu na tržní hospodářství a přizpůsobování se podmínkám evropské legislativy. (Janoušková, 2007)

Počátek nového tisíciletí je v účetnictví spojen podle Janouškové (2007) s rozsáhlou novelizací účetnictví, která se dotkla i odložené daně. V koncepci účtování a vykazování odložené daně došlo k důležité změně s opatřením MF čj. 281/84 064/2000 s platností od 1. 1. 2001, kde důvodem změny byla snaha o sblížení mezinárodních účetních standardů s českou legislativou.

Podle účetní právní normy vznikla možnost pro výpočet odložené daně využít i ostatních dočasných rozdílů (např. odčitatelné daňové ztráty, tvorba rezerv a opravných položek).

Odložená daň se však stále účtovala s vazbou na výsledkový rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, jak uvádí Janoušková (2007). Pro účtování byl i nadále využíván účet 371 – *Odložená daňová pohledávka a závazek* s pasivním či aktivním zůstatkem vykazovaným v rozvaze jako krátkodobá pohledávka nebo závazek. Povinnost účtovat o odložené dani však stále zůstala povinná jen pro skupiny podniků.

---

<sup>1</sup> Janoušková, 2007, str. 25:

„Účetním podnikům, které tvořily skupinu podniků, byla dnem 1. ledna 1993 stanovena povinnost účtovat o odložené dani. Jednalo se o: podniky s podstatným vlivem, podniky s rozhodujícím vlivem a mateřské společnosti.“

Zaúčtování odložené daně za dané období poté bylo stejně jako dnes do VH a to na účtech (Chalupa, 2015):

*592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená,*

*594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená.*

#### **4.3.2 Legislativní změny v účetním právu**

Dalším milníkem podle Janouškové (2007) v přibližování české účetní legislativy mezinárodním účetním standardům bylo nabytí účinnosti opatření MF č. j. 281/89 759/2001 dne 1. 1. 2002, v němž byly stanoveny postupy účtování a účtová osnova pro podnikatele. Dále byl nově definován pojem odložené daně, její členění, postupy účtování a povinnost jejího zjišťování a vykazování.

S nabytím účinnosti opatření MF došlo výraznému rozšíření účetních jednotek povinných účtovat o odložené dani. Janoušková (2007) zmiňuje rozšíření povinnosti ze skupin podnikatelů i na účetní jednotky povinné ověřením účetní závěrky auditorem.

Podle § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dnes mají povinnost ověření řádné a mimořádné účetní závěrky auditorem:

- a) *velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,*
- b) *střední účetní jednotky,*
- c) *malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní jednotka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:*
  - *aktiva celkem 40 mil. Kč,*
  - *roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč,*
  - *průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,*
- d) *ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty uvedené v písmeni c).*

Uvedené účetní jednotky nemusí ověřovat účetní závěrku dle § 20 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Pro ostatní jednotky se povinnost účtování o odložené dani nechává na jejich uvážení. Avšak doporučuje se o ní účtovat kvůli možným dopadům na hospodářský výsledek.

Pro přehlednost je vývoj legislativních úprav odložené daně v České republice shrnut v následující tabulce.

**Tabulka 1 - Historický vývoj legislativní úpravy odložené daně v České republice**

Období	Účtování o odložené dani	Zohledňované rozdíly	Metoda výpočtu
Do 31. 12. 1992	NE	-	-
1. 1. 1993 – 31. 12. 2000	Povinně podniky ve skupině	Jen rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy	Závazková metoda výsledkového přístupu
1. 1. 2001 – 31. 12. 2001	Povinně podniky ve skupině <sup>2</sup>	Povinně rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy a nepovinně další dočasné rozdíly	Závazková metoda výsledkového přístupu
1. 1. 2002	Povinně podniky ve skupině a auditované účetní jednotky	Většina přechodných rozdílů	Závazková metoda rozvahového přístupu

Zdroj: Janoušková, 2007, s. 27, vlastní grafické zpracování

#### 4.4 Současná účetní úprava

V současné době je oblast odložené daňové povinnosti upravována:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- Českým účetním standardem pro podnikatele č. 003 – Odložená daň.

České účetní standardy pro podnikatele poskytují však nejlepší oporu pro oblast odložené daně. Nejvhodnějším standardem je ČÚS č. 003 – Odložená daň.

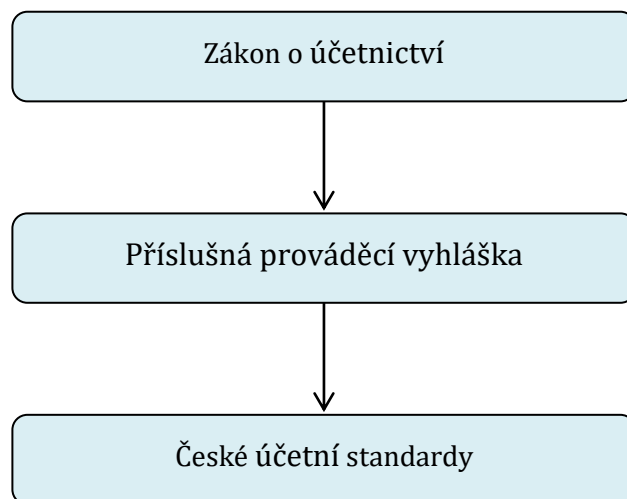
Cílem ČÚS č. 003 – Odložená daň je „stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování o odložené dani za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami ve vykazovaných položkách „C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka“ nebo

<sup>2</sup> Janoušková, 2007, str. 27:

„Účetní předpisy pro podnikatele od roku 2001 již uplatnily možnost účtovat o odložené dani z plného rozsahu rozdílů, ale pouze pro podniky tvořící skupinu podniků (mateřská společnost a podniky s rozhodujícím či s podstatným vlivem.“

„C.I.8. Odložený daňový závazek“ a položce „L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)“ za podmínek stanovených v § 3, § 3a a § 4 vyhlášky.“

V roce 2004 začala platit legislativní struktura v souladu s právem EU pro oblast účetnictví: „zákon → vyhláška → české účetní standardy.“ (Janoušková, 2007, s. 28)



**Obrázek 6 - Legislativní struktura účetnictví**

Zdroj: Janoušková, 2007, s. 28, vlastní grafické zpracování

Daňová povinnost dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je součástí nákladových položek. V rámci věrného a správného zobrazení se v účetnictví rozlišují dvě položky daně z příjmů (Chalupa, 2015):

- *splatná daňová povinnost za dané zdaňovací a účetní období,*
- *odložená daňová povinnost.*

Daňová povinnost vyplývající z titulu daně z příjmů se vztahuje podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na:

- *právnícké osoby (účet 341 – Daň z příjmů),*
- *fyzické osoby (účet 342 – Ostatní přímé daně).*

### **Splatná daň**

Jak již bylo uvedeno dříve, daň z příjmů upravuje standard IAS 12, který se především zabývá odloženou daní, ale zmiňuje i splatnou daň.

Podle Chalupy (2015) se jedná o částku, která vyplývá z ustanovení aktuálně platného zákona o daních z příjmů a je součástí nákladů účetní jednotky. Výše daňové povinnosti se vypočítá jako součin daňového základu upraveného podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů

podle § 21 odst. 1 a aktuálně platné sazby daně, která je pro rok 2016 stanovena dle § 16 u FO 15% a dle § 21 u PO 19%.

Takto vzniklý náklad Dvořáková (2014) účtuje jako náklad běžného období a souvztačně jako závazek vůči finančnímu úřadu (státu). Splatný daňový závazek zjistíme po započtení uhrazených daňových záloh, placených v průběhu účetního období.

České účetní předpisy, jak uvádí Ryneš (2015, s. 250), vyžadují členění splatné daňové povinnosti na běžnou a mimořádnou činnost, přičemž do běžné činnosti se zahrnuje provozní a finanční činnost. Pro tyto účely účtová osnova vyhradila účty:

- 591 – *Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná,*
- 593 – *Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná.*

### **Rezerva na daň z příjmů**

Je tvořena v případech, kdy je sestavena účetní závěrka účetní jednotkou před okamžikem sestavení řádného daňového přiznání. Daňová povinnost je pouze odhadována. V účetnictví je nejčastěji evidována na účtu 453 – *Rezerva na daň z příjmů* a v rozvaze je vykazována v pasivech v položce „B.1.3.“.

Rezerva se zruší v následujícím období a daňová povinnost zjištěná z řádného daňového přiznání se zaúčtuje ve prospěch účtu 341 – *Daň z příjmů* (PO) Úhrada závazku bude zajištěna buď z platby finančnímu úřadu, nebo ze zaplacených záloh. (Ryneš, 2015)

V případech, kdy má účetní jednotka účetnictví kompletní, jak uvádí Janoušková (2007), nemusí rezervu na daň z příjmů vytvářet, neboť již nepracuje s nejistotami při odhadech. Dokumentace pro daňové účely je již připravena a nepředpokládá se nijak velká změna v daňové povinnosti.

Dle ČÚS č. 004 – *Rezervy se o „použití rezerv nebo jejich zrušení účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 45 – Rezervy se souvztačným zápisem ve prospěch nákladového účtu 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.“*

*„Rezerva na daň z příjmů je výslovně určena pro vyúčtování a vypořádání daně z příjmů a není možné ji používat pro vyúčtování ostatních daní. Tvorba této rezervy je daňově neuznatelným nákladem.“ (Ryneš, 2015, s. 251)*

### **Odložená daň**

Vznik odložené daňové povinnosti prisuzuje Ryneš (2015) rozdílným vznikajícím z rozdílného způsobu oceňování a zacházení položek v účetní a daňové legislativě a jejich dopadu na účetní výsledek hospodaření a základ daně.

Smyslem odložené daně je přiřazení vzniklého účetního nákladu z titulu daňové povinnosti právnických osob do účetního období, kam věcně i časově náleží.

Podle vyhlášky § 59 č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, „o odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednot-

ky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu podle § 18 odst. 4 zákona o účetnictví, tj. na něž se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem dle § 20 zákona o účetnictví. Ostatní účetní jednotky stanoví, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji.“

Jak je tomu u daně z příjmu splatné i odložená daň se dělí dle činnosti na (Chalupa, 2015):

592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená,

594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená.

#### **4.5 Odložená daň – metoda výpočtu, účtování a inventarizace**

Podle současných účetních předpisů - vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 59 odst. 2 a 3) - je „výpočet odložené daně založen na závazkové metodě vycházejícího z rozvahového přístupu k přechodným rozdílům mezi daňovými a účetními hodnotami závazků a aktiv v rozvaze.“

Přechodné rozdíly vznikající z rozdílného daňového a účetního pohledu na položky účetnictví mohou vzniknout podle Ryneše (2015) nejen z rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při odpisování, ale i například u opravných položek k pohledávkám, zásobám, nerealizované ztráty minulých let, aj.

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 59 odst. 4 je uvedeno: „Odložená daňová pohledávka nebo dluh se zjistí jako součin výsledného přechodného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů.“

Cílem úpravy standardu je podle Dvořákové (2014) vykázat správnou výši pohledávky nebo závazku a proto je nutné zvolit sazbu daně platnou pro období, kdy dojde k uplatnění pohledávky nebo splatnosti závazku. Při predikci vycházíme z informací o vývoji dostupných k rozvahovému dni.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 59 odst. 4 však ještě podotýká: „Dojde-li ke změně sazby daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu v účtové skupině 59.“

V případě odloženého daňového dluhu a pohledávky je zakázáno vzájemné diskontování. Důvod je specifický – komplikovanost a pracnost. Při diskontování by bylo nezbytné detailně rozvrhnout dobu u každého přechodného rozdílu. Pokud by se povolilo diskontování jen v několika případech, docházelo by k snižování srovnatelnosti mezi účetními jednotkami. Důvodem by byla nespolehlivost provedení. Standard tedy diskontování odložených daňových závazků a pohledávek neumožňuje. (Dvořáková, 2014)

#### 4.5.1 Výpočet odložené daně

Samotný výpočet odložené daně již není náročný, jak uvádí Bohušová (2008). Výše odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky je uvedena v § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a určí se jako součin zjištěného výsledného přechodného rozdílu a sazby daně z příjmů splatné v období uplatnění pohledávky nebo splatnosti dluhu.

Výpočet odložené daně podle Dvořákové (2014, s. 247):

$$\text{Odložená daň} = \text{přechodný rozdíl} * \text{daňová sazba (platná v období splatnosti nebo uplatnění přechodného rozdílu)}$$

Pokud účetní jednotka započne účtovat o odložené dani nebo změni způsob výpočtu, znamená to pro ni dle Janouškové (2007) významný dopad na ekonomickou situaci. V jednom období dojde ke kumulaci všech rozdílů vzniklých za dosavadní existenci jednotky. V § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., je podotknuto, že pro výpočet odložené daně by měla být využita sazba daně z příjmů, která bude platná v období, kdy dojde k uplatnění odloženého daňového dluhu nebo pohledávky. Jestli-že by došlo k změně sazby daně z příjmů, je třeba odloženou daň přepočítat.

Dojde-li ke změně sazby daně z příjmů, je třeba zůstatek odložené daně přepočítat, tj. účtu v účtové skupině 481 – *Odložený daňový dluh a pohledávka* a rozdíl se zaúčtuje prostřednictvím účtu v účtové skupině 59 (§ 59 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Výpočet nového zůstatku odložené daně dle Janouškové (2007, s. 35):

$$\text{Nový zůstatek odložené daně} = (\text{původní zůstatek odložené daně} / \text{původní sazba}) * \text{nová sazba}$$

#### 4.5.2 Účtování odložené daně

##### Účtování v prvním roce

Ztížená situace nastává v prvním roce účtování o odložené dani. Nejenom, že je třeba zaúčtovat odloženou daň v běžném období, ale také i daň, která se vztahuje k předchozímu období.

Účtovat se bude ve dvou krocích (Chalupa, 2015):

- část odložené daně vztahující se k předchozím obdobím se zachytí v účetnictví v účtové skupině 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření,*
- část odložené daně vztahující se k běžnému období se zachytí v účetnictví v účtové skupině 59 – *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.*

V dalších letech, jak uvádí Chalupa (2015), se účtuje o snížení nebo zvýšení výše odložené daně meziročně na účtu 481 – *Odložený daňový dluh a pohledávka*.

Pro výpočet odložené daně minulého období vychází účetní jednotka, jak uvádí Janoušková (2007), ze stavu k poslednímu dni předcházejícího roku, tedy k 31. 12. Vykázáním výše odložené daně minulého i běžného období vede k zamezení vlivu odložené daně minulých období na hospodářský výsledek běžného období.

V následujících účetních případech je názorně ukázáno ve formě účetních předkontací zaúčtování odložené daňové pohledávky a dluhu z minulého i běžného období.

Účetní operace dle Janouškové (2007, s. 37):

1. OD – předchozí období (odložený daňový závazek)	<b>429 / 481</b>
2. OD – předchozí období (odložená daňová pohledávka)	<b>481 / 428</b>
3. Běžné období – změna stavu OD (odl. daň. pohledávka)	<b>481 / 592(594)</b>
4. Běžné období – změna stavu OD (odl. daň. závazek)	<b>592(594) / 481</b>

### Účtování v následujících letech

V následujících letech Ryneš (2015) uvádí, že se o odloženém daňovém dluhu účtuje ve prospěch účtu 481 – *Odložený daňový dluh a pohledávka*, resp. v případě pohledávky na vrub účtu, souvztažně s účtem 592 – *Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená* (594 – *Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená*).

Jestli-že chceme účtovat o odložené dani, musíme dodržet zásadu, a to, že dopad odložené daně musí být totožný jako účetní dopad účetních případů, na které se váže vznik přechodných rozdílů. Můžeme tedy říci, pokud přechodné rozdíly vzniknou z účetních případů majících dopad do výsledku hospodaření, tj. náklady a výnosy, musí být i odložená daň účtována do nákladů a výnosů, a to do účtové skupiny 59. (Ryneš, 2015)

O odloženém daňovém dluhu účtuje účetní jednotka vždy, ale v případě odložené daňové pohledávky bere ohled na zásadu opatrnosti. (§ 59 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Podle ČÚS č. 003 – *Odložená daň* se v podvojném účetnictví odložené daňové dluhy a odložené daňové pohledávky zachycené na účtu 481 – *Odložený daňový dluh a pohledávka* vykazují jako zůstatek po vzájemném vyúčtování (výsledné saldo) tohoto účtu s ohledem na zásadu opatrnosti.

Účetní operace (Janoušková J., 2007, s. 38):

1. Odložený daňový závazek	<b>592(594) / 481</b>
2. Odložená daňová pohledávka	<b>481 / 592(594)</b>



### 4.5.3 Inventarizace

V souladu s průkazností účetnictví je inventarizace nezbytná a povinnost jejího provedení v účetní jednotce je zakotvena v § 6 odstavce 3 zákona o účetnictví. Inventarizaci podléhá i mimo jiné účet 481 – *Odložený daňový dluh a pohledávka*.

Ověření v rámci inventarizace se jak uvádí Janoušková (2007) týká:

- *výše odložené daně a budoucí existence titulů, které dávají vznik odložené dani,*
- *pravděpodobnost budoucího základu daně v dostatečné výši, což se váže k vzniku odložené daňové pohledávky.*

Legislativní ukotvení pravidel lze nalézt v ČÚS č. 003 – Odložená daň, bod 2.7, který říká: „*Ke konci rozvahového dne účetní jednotka prověřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky a v případě, že je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje. Snižování se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Účetní jednotka vykazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt.*“

Lze tedy říci, že v případě odložené daňové pohledávky účetní jednotka vykáže její výši v závislosti na jejím uplatnění v budoucnu s ohledem na zásadu opatrnosti. Lze ji vykázat v rozvaze i jen v částečné výši nebo vůbec a uvést ji jen v příloze účetní závěrky. (Skálová, 2012)

## 4.6 Vybrané tituly vedoucí ke vzniku odložené daně

Daná kapitola se bude zabývat vybranými tituly pro vznik přechodných rozdílů. Dojde k teoretickému nastínění jednotlivých přechodných rozdílů, avšak k praktickému objasnění bude věnována praktická část.

### 4.6.1 Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou DM

V České republice se jedná podle Janouškové (2007) o nejčastější důvod vzniku odložené daně. Vznik přechodného rozdílu připisujeme rozdílnému způsobu a rychlosti odpisování dlouhodobého majetku dle účetních předpisů a zákona o dani z příjmů. V praxi dochází nejčastěji k vzniku zdanitelného přechodného rozdílu, tedy k odloženému daňovému dluhu.

*Odložená daňová pohledávka – odčitatelné přechodné rozdíly vznikají podle Ryneše (2015, s. 255) v případech, „kdy účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku je nižší než daňová, zejména z důvodu rychlejších účetních odpisů než daňových.“*

*Odložený daňový dluh – „zdanitelné přechodné rozdíly vznikají v případech, kdy účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku je vyšší než daňová, zejména z důvodu rychlejších daňových odpisů než účetních.“ (Ryneš, 2015, s. 257)*

## 4.6.2 Opravné položky

### Opravné položky k zásobám a dlouhodobému majetku

Klasickým a jistým případem vzniku přechodného rozdílu jsou daňově neúčinné opravné položky k zásobám, jak uvádí Janoušková (2007). Vhodnost tvorby odložené daňové pohledávky vzniká v souvislosti s daňově účinnou spotřebou/prodejem v následujícím období, kdy dojde k pokrytí z úspory na dani z příjmů – splatné.

Odložené daňová pohledávka z titulu opravné položky k dlouhodobému majetku odpisovanému se vykazuje podle Janouškové (2007) z důvodu následného promítnutí do daňového základu formou odpisů nebo ztráty (v případě prodeje).

Je třeba také zmínit výjimky, jako jsou opravné položky k dlouhodobým finančním investicím (Ryneš, 2015, s. 256) a neodpisovanému majetku (př. pozemky), kde se jedná o trvalý rozdíl nevstupující do výpočtu odložené daně, a manka a škody, které jsou daňově neuznatelným nákladem, jak uvádí Janoušková (2007).

### Opravné položky k pohledávkám

U opravných položek k pohledávkám je dle Ryneše (2015) nejprve nutné určit povahu rozdílu mezi základem daně z příjmů a účetním výsledkem hospodaření – trvalý (daňově neuznatelný náklad) nebo přechodný.

Legislativní oporu k tvorbě opravných položek k pohledávkám nalezneme v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, který výslovně uvádí účely daňově neuznatelné, tj. trvalé, které nevstupují do výpočtu odložené daně.

## 4.6.3 Tvorba rezerv

Ryneš (2015) uvádí, že podle zákona o rezervách lze rezervy rozdělit na zákonné, jejichž tvorba vstupuje do základu daně a nedochází k přechodnému rozdílu mezi daňovou účetní hodnotou, tj. nevzniká titul pro vznik odložené daně, a ostatní (ne-daňové), kdy je třeba posoudit účel, pro který byla rezerva vytvořena.

Bude-li rezerva vytvořena na náklady uznané v budoucích zdaňovacích obdobích jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, bude se jednat o rezervu, kdy se tvorba stane titulem pro výpočet odložené daňové pohledávky („př. rezerva na garanční opravy, smluvní pokuty nebo úroky z prodlení, aj.“ (Ryneš, 2015, s. 256)).

V opačném případě, kdy jsou náklady daňově neuznatelné dle zákona o daních z příjmů, bude se jednat o trvalý rozdíl nevstupující do přechodných rozdílů pro výpočet odložené daně („př. rezerva na pokuty a penále od finančního úřadu“ (Ryneš, 2015, s. 256)).

#### 4.6.4 Daňová ztráta minulých let

Ryneš (2015) označil ztrátu za další významnou položku umožňující snížení daňového základu a přinášející ekonomický efekt. Důležité je zde brát v úvahu zásadu opatrnosti při predikci pravděpodobnosti vykázání zisků následujících 5 letech (zakotveno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) proti daňové ztrátě.

#### 4.6.5 Závazky

V případě některých závazků, které se účtují na vrub účetních nákladů v okamžiku vzniku, se daňová uznatelnost váže až k okamžiku zaplacení (Ryneš, 2015):

- *závazky z titulu smluvních sankcí a úroků z prodlení,*
- *sociální a zdravotní pojištění (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů),*
- *uhrazené úroky fyzickým osobám.*

Hodnota uvedené závazků bude vstupovat do výpočtu odložené daně z přechodných rozdílů. Jak již bylo uvedeno u rezerv, i v případě závazků z titulu platby některých daní se podle Ryneše (2015) jedná o daňově neuznatelné náklady dle zákona o daních z příjmů, tj. trvalé rozdíly, které nevstupují do výpočtu přechodného rozdílu.

### 4.7 Účetní závěrka a odložená daň

Ryneš (2015) označuje účetní závěrku za vrchol účetních prací účetní jednotky. Jedná se o klíčový zveřejňovaný dokument poskytující veřejnosti důležité informace týkající se finanční, majetkové i důchodové situace. Vytváří komplexní obraz o hospodaření účetní jednotky v minulém účetním období.

Účetní závěrka podle § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zahrnuje:

- *rozvahu (bilanci), kde jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv,*
- *výkaz zisku a ztráty, kde jsou uspořádány položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření,*
- *přílohu, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výsledku zisku a ztráty.*

Účetní závěrka může dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., zahrnovat i přehled o peněžních tocích, který „je rozpisem vybraných položek majetku a podává informaci o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v členění na provozní, investiční a finanční činnost v průběhu účetního období,“ a přehled o změnách vlastního kapitálu, jež „je rozpisem položky „A. Vlastní kapitál“ a rozvahy a podává informaci o uspořádání jeho položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za účetní období.“

Jak již bylo dříve zmíněno, Janoušková (2007) uvádí, že v každé zemi dochází k situaci, kdy daňové zákony způsobují odlišnost základu daně od účetního výsledku hospodaření účetní jednotky. Pro dodržení zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, je třeba využití nástroje odstraňující vzniklý nesoulad. V podvojném účetnictví danou funkci plní *odložená daň*.

Při účtování o odložené daňové pohledávce, se klade jistý důraz na zásadu opatrnosti v souvislosti nenadhodnocování aktiv hospodářského výsledku. Při pravděpodobnosti malé (popř. žádné) daňové povinnosti by účetní jednotka neměla účtovat o odložené daňové pohledávce nebo ji zúčtovat, pokud již byla vytvořena. Je doporučováno každoroční ověřování situace a případný vznik pravděpodobnosti platby daně v následujících obdobích je impulzem pro nové účtování odložené daňové pohledávky. Postup je třeba popsat v příloze účetní závěrky. (Janoušková, 2007)

V účetní závěrce je odložená daň vcelku komplikovanou a nesnadnou oblastí. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se odložená daň v účetní závěrce vykazuje v rozvaze (viz Příloha č. 3) v případě odloženého daňového závazku v dlouhodobých závazcích (§ 17) a v případě odložené daňové pohledávky v dlouhodobých pohledávkách (§ 10).

Odloženou daň můžeme najít též i ve výkazu zisku a ztráty (viz Příloha č. 4), kde se vztahuje k běžnému účetnímu období. Stejně jako daň splatná se i odložená daň dělí na *daň z běžné činnosti – odloženou* a na *daň z mimořádné činnosti – odloženou* a vykazuje se jako součást daně z příjmu na řádku L.

Nezastupitelnou roli hraje podle Ryneše (2015, s. 296) příloha k účetní závěrce. Obsah přílohy pro účetní závěrku v plném rozsahu je složen ze čtyř základních bloků:

- *obecné údaje,*
- *informace o obecných účetních zásadách, použitých účetních metodách a způsobech oceňování,*
- *doplňující informace k výkazu zisku a ztrát a k rozvaze,*
- *přehled o peněžních tocích.*

I když je obsah přílohy definován, nejsou zde uvedeny pole Janouškové (2007, s. 73) „žádné zvláštní požadavky na komentář k odložené dani.“ Vezmeme-li v úvahu obecné požadavky na informace doplňující účetní výkazy, měla by být v souvislosti s odloženou daní uvedena alespoň metoda výpočtu a sazba daně z příjmu dle zákona o daních.

Tituly, které vedou k vzniku odložené daňové pohledávky a dluhu, se v příloze rozepíší, aby byla možná identifikace přechodných titulů a položek, z kterých vznikají a skládá se konečná pohledávka nebo dluh. U odložené daňové pohledávky je nutná specifikace důvodů a metod rozdělení na účtovanou a neúčtovanou pohledávku v komentáři.

S účtováním odložené daňové pohledávky je svázána i zásada opatrnosti, jak podotýká Dvořáková (2014), která považuje vhodnost jejího účtování v případě dostatečného zdanitelného zisku a odloženého daňového závazku v budoucím účetním období, kdy dojde k její úhradě „úsporou na splatné dani“. Jestli-že dojde k snížení sazby daně, lze zvážit významnost dopadu na hospodářský výsledek účetní jednotky a neúčtovat o ní, což lze i v případě zanedbatelné hodnoty odložené daňové povinnosti.

Pokud se účetní jednotka rozhodne brát v úvahu princip významnosti, je třeba své rozhodnutí zveřejnit upozorňuje Janoušková (2007). Může se rozhodnout, že u nevýznamných položek odložené daně účtovat nebude nebo bude vykazovat veškeré položky vztahující se k odložené dani bez ohledu na posouzení významnosti.

V české právní legislativě je obsah účetní závěrky upravován zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Obsahové vymezení přílohy účetní závěrky lze nalézt v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Oblasti daně z příjmů jak splatné, tak i odložené je v příloze účetní závěrky věnován pouze malý prostor v porovnání s objemem informací zveřejňovanými dle mezinárodních účetních standardů. Podle Janouškové (2007) lze říci, že příloha sestavená dle IAS/IFRS má vyšší vypovídací schopnost pro uživatele při posuzování finanční situace firmy a to i v souvislosti s odloženou daní.



## 5 Aplikace teoretických poznatků

Oblast odložené daně jsem již objasnila z hlediska teoretického pohledu, avšak k samotnému výpočtu, vykázání a účtování jsem doposud nevěnovala příliš velkou pozornost. Chtěla bych tedy dále objasnit metodiku výpočtu odložené daně, a to jak odložených daňových závazků, tak i pohledávek, na praktických příkladech a uvést její vliv na účetní závěrku. Získané výsledky následně shrnu a vyvodím důsledky v závěru kapitoly.

### 5.1 Vybrané tituly odložené daně v praktických příkladech

V předchozí kapitole jsem se zabývala teoretickou rovinou vybraných titulů, které vedou k výpočtu a následnému vykázání odložené daně. V dané kapitole se zaměřím na výpočet odložené daně na konkrétních smyšlených příkladech, kde bude uveden podrobný postup výpočtu. Nechám se inspirovat postupy výpočtů z již použitých odborných publikací i poznatků, které jsem získala v praxi.

Svou pozornost zaměřím především na příklad věnující se výpočtu odložené daně z titulu přechodného rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku. Důvodem je skutečnost, že se jedná o nejvýznamnější a nejpoužívanější titul, který vede k vzniku odložené daně.

#### 5.1.1 Příklad č. 1 – Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou DM

Podnik XYZ koupil a zařadil do dlouhodobého hmotného majetku dne 1. 6. 2010 automobil v hodnotě 806 400 Kč, který bude odpisovat účetně lineárně po dobu 6 let. V rámci daňových odpisů je stroj zařazen v 2. odpisové skupině (zrychlené odpisování, koeficienty – 5 / 6 / 5, doba odpisování je stanovena na 5 let).

Jelikož v současnosti neočekáváme žádné změny v zákoně o daních z příjmů, budeme předpokládat neměnnou sazbu daně z příjmů v jednotlivých letech 19 %.

#### Účetní odpisování:

Hodnota aktiva:	<b>806 400 Kč</b>
Počet měsíců odpisování:	<b>72 měsíců</b> (6 let x 12 měsíců)
Měsíční odpis:	<b>11 200 Kč</b>

Tabulka 2 - Účetní odpisy automobilu

Rok	Účetní odpis	Účetní zůstatková cena
2010	7 měsíců * 11 200 Kč = <b>78 400 Kč</b>	728 000 Kč
2011	12 měsíců * 11 200 Kč = <b>134 400 Kč</b>	593 600 Kč
2012	<b>134 400 Kč</b>	459 200 Kč
2013	<b>134 400 Kč</b>	324 800 Kč
2014	<b>134 400 Kč</b>	190 400 Kč
2015	<b>134 400 Kč</b>	56 000 Kč
2016	5 měsíců * 11 200 Kč = <b>56 000 Kč</b>	0 Kč

Zdroj: vlastní práce

**Daňové odpisy:**

Při výpočtu<sup>3</sup> daňových odpisů budeme vycházet ze zákona o daních z příjmů - § 26, § 30 a § 32 (zrychlené odpisování).

Hodnota aktiva: **806 400 Kč**Doba odpisování: **5 let**Koeficienty: **5 / 6 / 5**

Tabulka 3 - Daňové odpisy automobil

Rok	Daňový odpis	Daňová zůstatková cena
2010	806 400 / 5 = <b>161 280 Kč</b>	645 120 Kč
2011	$(645\,120 * 2) / (6 - 1) =$ <b>258 048 Kč</b>	387 072 Kč
2012	$(387\,072 * 2) / (6 - 2) =$ <b>193 536 Kč</b>	193 536 Kč
2013	$(193\,536 * 2) / (6 - 3) =$ <b>129 024 Kč</b>	64 512 Kč
2014	$(64\,512 * 2) / (6 - 4) =$ <b>64 512 Kč</b>	0 Kč

Zdroj: vlastní práce

U rozvahového přístupu se odložená daň počítá:

- v prvním roce = rozdíl mezi daňovou a účetní ZC,
- v dalších letech = také rozdíl mezi daňovou a účetní ZC, avšak hodnotu odložené daně v účetnictví pouze korigujeme.

<sup>3</sup> daňový odpis<sub>1. rok</sub> = VC / k<sub>1. rok</sub>

daňový odpis<sub>další roky</sub> = (2 \* ZC) / (k<sub>další roky</sub> - počet let, po které již bylo odpisováno)



Tabulka 4 - Výpočet odložené daně - automobil

Rok	UZC	DZC	Rozdíl UZC - DZC	Výpočet	Odložená daň
2010	728 000	645 120	82 880 Kč	82 880 * 0,19 ÷	15 747 Kč
2011	593 600	387 072	206 528 Kč	206 528 * 0,19 ÷	39 240 Kč
2012	459 200	193 536	265 664 Kč	265 664 * 0,19 ÷	50 476 Kč
2013	324 800	64 512	260 288 Kč	260 288 * 0,19 ÷	49 455 Kč
2014	190 400	0	190 400 Kč	190 400 * 0,19 ÷	36 176 Kč
2015	56 000	0	56 000 Kč	56 000 * 0,19 ÷	10 640 Kč
2016	0	0	0 Kč	0 * 0,19 ÷	0 Kč

Zdroj: vlastní práce

Pozn.: Při výpočtu odložené daně bylo využito zaokrouhlování – matematicky.

Ve výše uvedené tabulce si můžeme všimnout, že  $UZC > DZC$ . Dojde tedy k situaci, že vznikne **odložený daňový závazek**.

V letech 2010 – 2012 dojde k zvýšení nákladů na daň z příjmů a sníží se tím výsledek hospodaření běžného období – dojde k zadržení části zisku. V dalších letech budeme evidovaný odložený daňový závazek snižovat až do nuly. Vznikne situace, kdy se sníží náklady na daň z příjmů a zvýší se výsledek hospodaření.

System účtování o odloženém daňovém závazku z titulu rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku je pro přehlednost shrnut do následující tabulky.

Tabulka 5 - Účetní zachycení odloženého daňového závazku

Rok	Odložená daň	Hodnota	Má dáti	Dal	Dopad
2010	15 747 Kč	15 747 Kč	592	481	↓ VH + ↑ náklady na DzP
2011	39 240 Kč	23 493 Kč	592	481	↓ VH + ↑ náklady na DzP
2012	50 476 Kč	11 236 Kč	592	481	↓ VH + ↑ náklady na DzP
2013	49 455 Kč	-1 021 Kč	481	592	↑ VH + ↓ náklady na DzP
2014	36 176 Kč	-13 279 Kč	481	592	↑ VH + ↓ náklady na DzP
2015	10 640 Kč	-25 536 Kč	481	592	↑ VH + ↓ náklady na DzP
2016	0 Kč	-10 640 Kč	481	592	↑ VH + ↓ náklady na DzP

Zdroj: vlastní práce

MD	592	Dal	MD	481	Dal
15 747 Kč					15 747 Kč
23 493 Kč					23 493 Kč
11 236 Kč					11 236 Kč
		1 021 Kč	1 021 Kč		
		13 279 Kč	13 279 Kč		
		25 536 Kč	25 536 Kč		
		10 640 Kč	10 640 Kč		
<b>50 476 Kč</b>		<b>50 476 Kč</b>	<b>50 476 Kč</b>		<b>50 476 Kč</b>

Na účtu 592 – *Daň z příjmů - odložená* a 481 – *Odložený daňový dluh a pohledávka* je znázorněno účetní zachycení odloženého daňového závazku v jednotlivých letech. Jelikož se nákladové účty nepřevádí do následujících období, je tak znázorněno na účtu 592 pro lepší představu o úpravách odložené daně až do nulové hodnoty.

Na účtu 481 je evidován odložený daňový závazek. Můžeme si povšimnout, že jeho hodnota se v jednotlivých letech koriguje o uvedené částky, až dokud není odložený daňový závazek nulový.

Budeme-li předpokládat, že firma každý rok dosahuje výnosu 1 mil. Kč ze své podnikatelské činnosti a jako jediný náklad uplatňuje odpisy ze služebního automobilu, pak:

### Situace v roce 2010

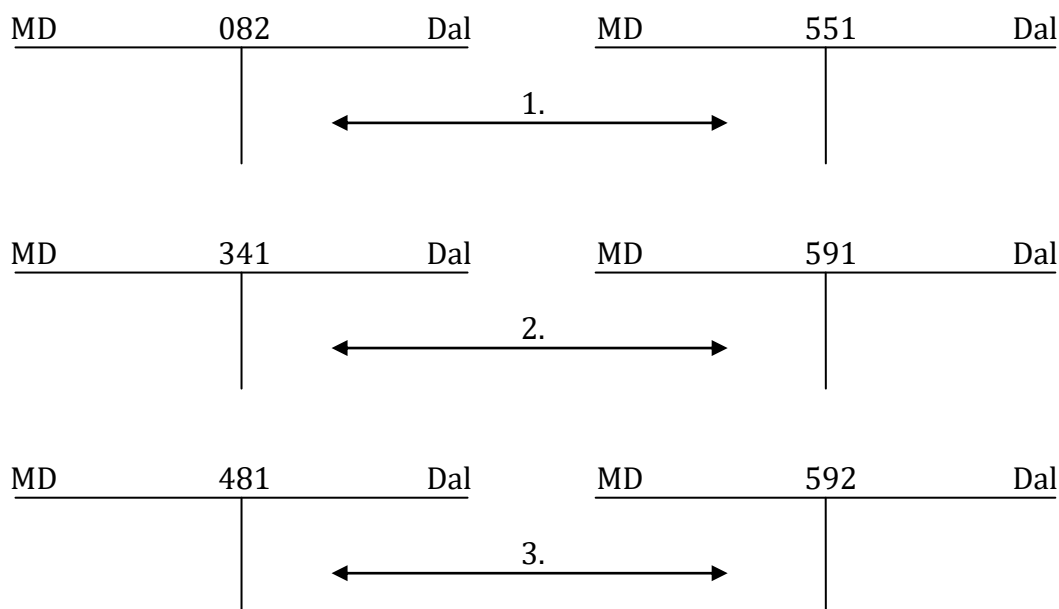
Daňový základ

= zdanitelné příjmy – zdanitelné výdaje = 1 mil. - 161 280 = **838 720 Kč**

Splatná daň<sup>4</sup> 19 % = 838 000 \* 0,19 = **159 220 Kč**

Účtování v roce 2010 při účtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	78 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	159 220 Kč	591 / 341
3. Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená	15 747 Kč	592 / 481



<sup>4</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 21 odst. 1:

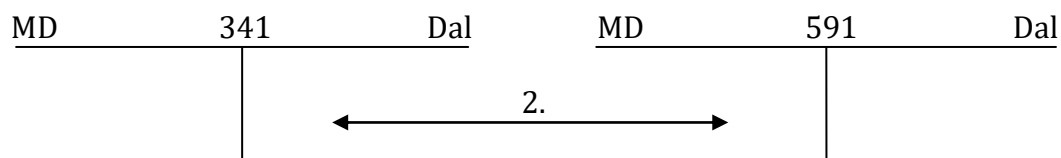
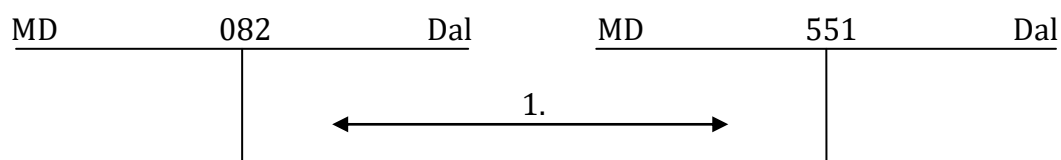
„Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně.“

MD	710 - Účet zisku a ztrát		Dal
551	78 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	159 220,00		
592	15 747,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>746 633,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Pokud by firma o odložené dani neúčtovala, vypadalo by to následujícím způsobem.

Účtování v roce 2010 při neúčtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	78 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	159 220 Kč	591 / 341



MD	710 - Účet zisku a ztrát		Dal
551	78 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	159 220,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>762 380,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Čistý zisk v případě vykázání odložené daně je vždy nižší o výši odložené daně. Vykázáním se zabrání případnému neúměrnému rozdělování výsledku hospodaření (např. nadměrné vyplácení podílů na zisku nebo dividend). Je třeba poznamenat, že z důvodu jednoduchosti nejsou uvedeny ostatní nákladové položky.

### Situace v roce 2011

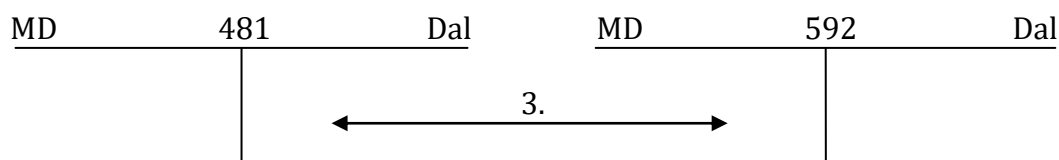
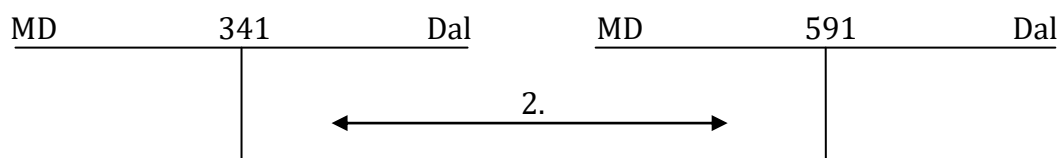
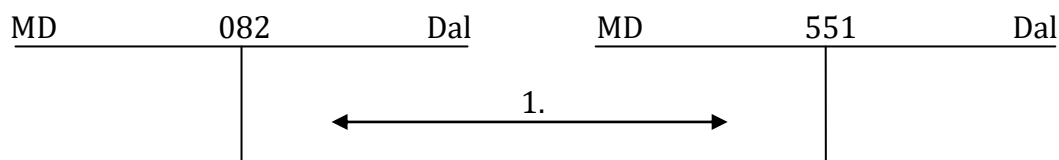
Daňový základ

= zdanitelné příjmy - zdanitelné výdaje = 1 mil. - 258 048 = **741 952 Kč**

Splatná daň 19 % = 741 000 \* 0,19 = **140 790 Kč**

Účtování v roce 2011 při účtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	134 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	140 790 Kč	591 / 341
3. Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená	23 493 Kč	592 / 481

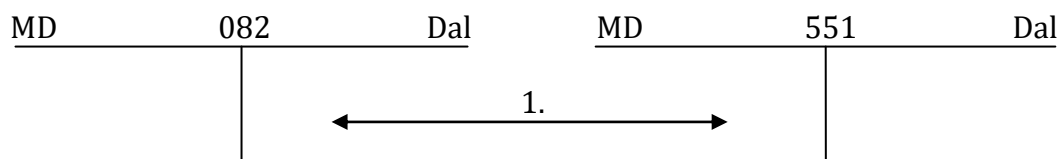


MD	710 – Účet zisku a ztrát		Dal
551	134 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	140 790,00		
592	23 493,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>701 317,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Situace, když by firma o odložené dani v roce 2011 neúčtovala, by vypadala následně.

Účtování v roce 2011 při neúčtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	134 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	140 790 Kč	591 / 341



MD	341	Dal	MD	591	Dal
		← 2. →			

MD	710 - Účet zisku a ztrát		Dal
551	134 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	140 790,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>724 810,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

V roce 2011 jak již bylo v přehledné tabulce č. 5 uvedeno, došlo v případě vykázání odloženého daňového dluhu, k jeho navýšení ve výši 23 493 Kč. Při porovnání uvedených situací si můžeme povšimnout, že stejně jako tomu bylo v roce 2010, došlo při vykázání odložené daně k snížení čistého zisku o výši odložené daně.

### Situace v roce 2012

Daňový základ

= zdanitelné příjmy - zdanitelné výdaje = 1 mil. - 193 536 = **806 464 Kč**

Splatná daň 19 % = 806 000 \* 0,19 = **153 140 Kč**

Účtování v roce 2012 při účtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	134 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	153 140 Kč	591 / 341
3. Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená	11 236 Kč	592 / 481

MD	082	Dal	MD	551	Dal
		← 1. →			

MD	341	Dal	MD	591	Dal
		← 2. →			

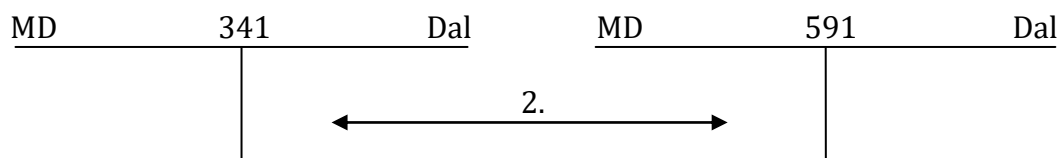
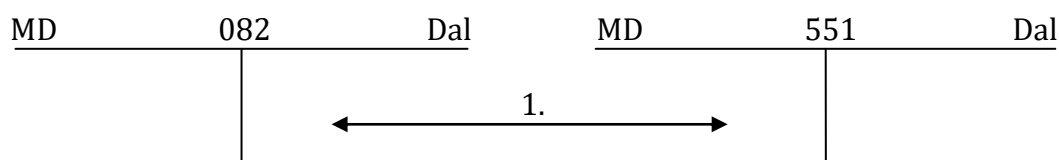
MD	481	Dal	MD	592	Dal
		← 3. →			

MD	710 - Účet zisku a ztrát		Dal
551	134 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	153 140,00		
592	11 236,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>701 224,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Kdyby v roce 2012 firma odloženou daň neúčtovala, by to vypadalo následujícím způsobem.

Účtování v roce 2012 při neúčtování o odložené dani:

1. Účetní odpis 134 400 Kč 551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná 153 140 Kč 591 / 341



MD	710 - Účet zisku a ztrát		Dal
551	134 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	153 140,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>712 460,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Obdobná situace jako v letech 2010 a 2011 nastává i v roce 2012. Dochází k navýšení odloženého daňového dluhu. Dochází opět k navýšení nákladů na daň z příjmů a snížení výsledku hospodaření běžného období o částku ve výši odložené daně.

### Situace v roce 2013

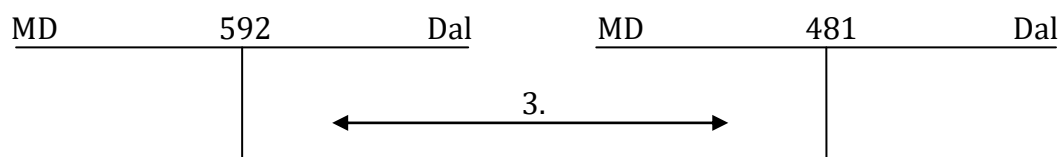
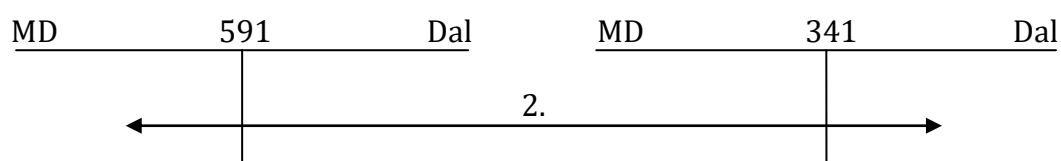
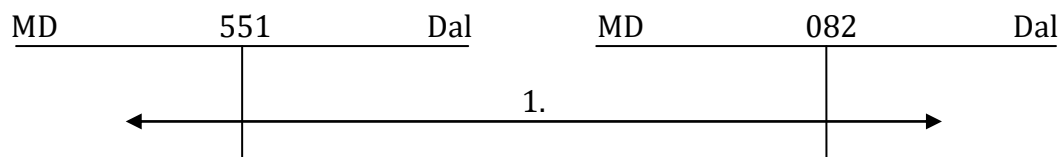
Daňový základ

= zdanitelné příjmy - zdanitelné výdaje = 1 mil. - 129 024 = **870 976 Kč**

Splatná daň 19 % = 870 000 \* 0,19 = **165 300 Kč**

Účtování v roce 2013 při účtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	134 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	165 300 Kč	591 / 341
3. Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená	1 021 Kč	481 / 592

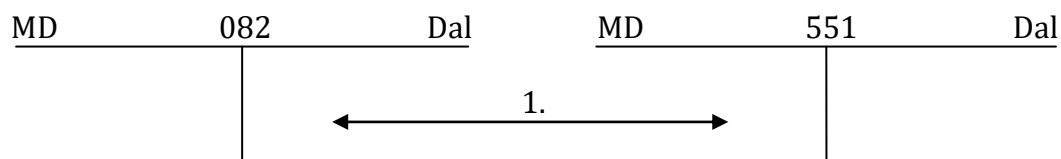


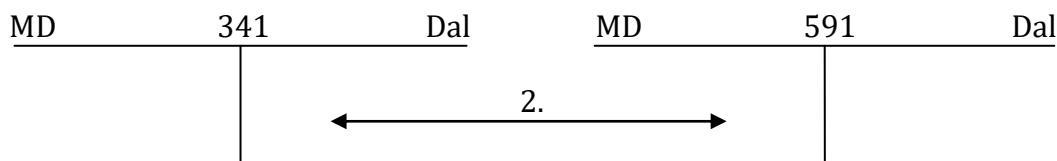
MD	<b>710 - Účet zisku a ztrát</b>		Dal
551	134 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	165 300,00		
592	- 1 021,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>701 321,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Pokud by firma odloženou daň neúčtovala, vypadalo by to následovně.

Účtování v roce 2013 při neúčtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	134 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	165 300 Kč	591 / 341





MD	710 – Účet zisku a ztrát	Dal
551	134 400,00	Výnosy 1 000 000,00
591	165 300,00	
<b>Čistý zisk</b>	<b>700 300,00</b>	
Celkem	1 000 000,00	Celkem 1 000 000,00

V roce 2013 dochází k opačné situaci, kdy  $UZC < DZC$ . Při účtování dochází ke snižování hodnoty odloženého daňového dluhu na účtu 481. Výše odložené daně zaúčtované na účtu 592 v záporné výši způsobí snížení celkové výše nákladů. Dané skutečnosti povedou ke zvýšení hospodářského výsledku a snížení nákladů na daň z příjmů.

### Situace v roce 2014

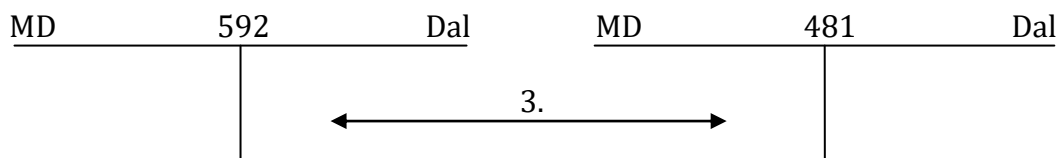
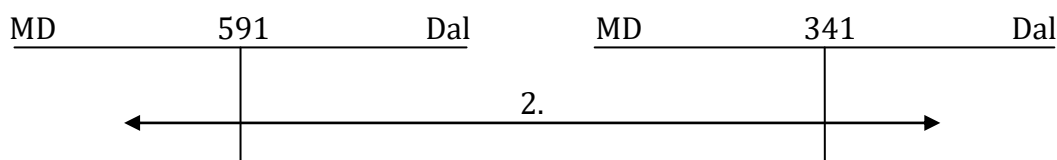
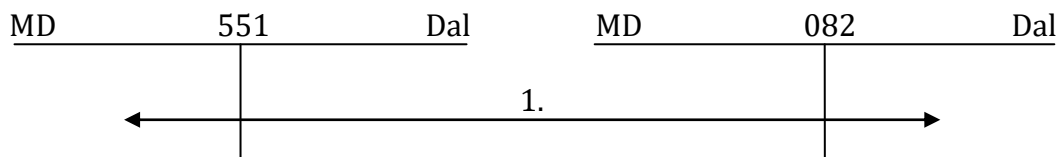
Daňový základ

= zdanitelné příjmy - zdanitelné výdaje = 1 mil. - 64 512 = **935 488 Kč**

Splatná daň 19 % =  $935\,000 \cdot 0,19 = 177\,650$  Kč

Účtování v roce 2014 při účtování o odložené dani:

- |   |            |           |
|---|------------|-----------|
| 1. Účetní odpis                             | 134 400 Kč | 551 / 082 |
| 2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná  | 177 650 Kč | 591 / 341 |
| 3. Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená | 13 279 Kč  | 481 / 592 |



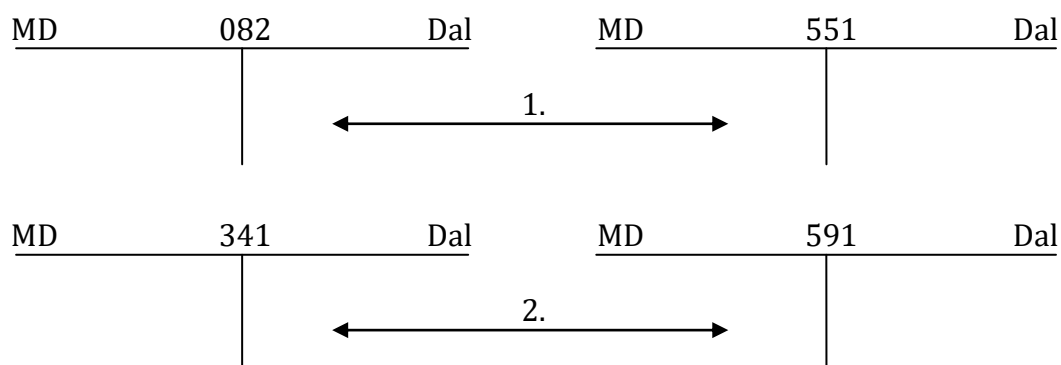


MD	710 - Účet zisku a ztrát		Dal
551	134 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	177 650,00		
592	- 13 279,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>701 229,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Pokud by firma v roce 2014 odloženou daň neúčtovala, vypadalo by to následovně.

Účtování v roce 2014 při neúčtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	134 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	177 650 Kč	591 / 341



MD	710 - Účet zisku a ztrát		Dal
551	134 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	177 650,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>687 950,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Obdobná situace jako v roce 2013 nastává i v roce 2014. V daném roce opět můžeme zaznamenat situaci, kdy dochází ke snížení evidovaného odloženého daňového dluhu a je tedy zaznamenán ve prospěch účtu 481. Čistý zisk se v důsledku vykázání odložené daně navýší a náklady na daň z příjmů se naopak sníží. Důležitou skutečností je však ta, že dojde k úplnému daňovému odepsání evidovaného automobilu.

### Situace v roce 2015

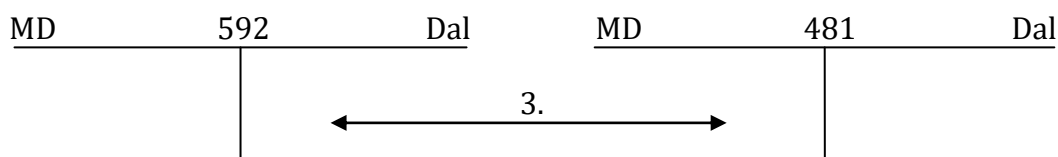
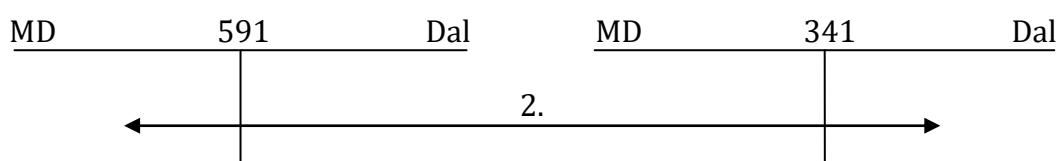
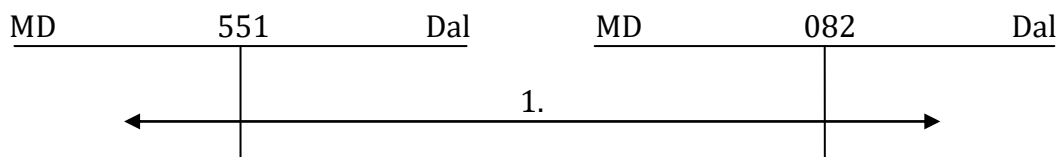
Daňový základ

= zdanitelné příjmy - zdanitelné výdaje = 1 mil. - 0 = **1 000 000 Kč**

Splatná daň 19 % = 1 000 000 \* 0,19 = **190 000 Kč**

Účtování v roce 2015 při účtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	134 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	190 000 Kč	591 / 341
3. Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená	25 536 Kč	481 / 592

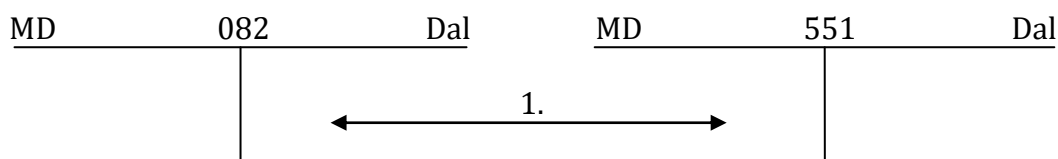


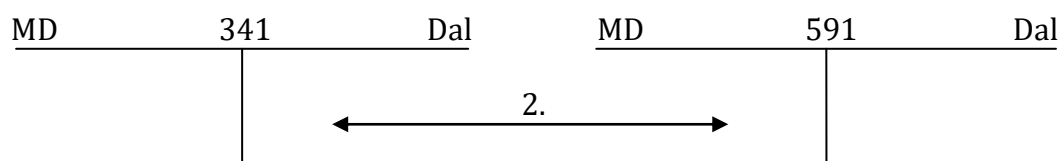
MD	710 – Účet zisku a ztrát		Dal
551	134 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	190 000,00		
592	- 25 536,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>701 136,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Pokud bychom uvažovali situaci, kdy by firma o odložené dani neúčtovala, vypadalo by to následovně.

Účtování v roce 2015 při neúčtování o odložené dani:

1. Účetní odpis	134 400 Kč	551 / 082
2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná	190 000 Kč	591 / 341





MD	<b>710 - Účet zisku a ztrát</b>		Dal
551	134 400,00	Výnosy	1 000 000,00
591	190 000,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>675 600,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Vykázáním odložené daně v roce 2015 vede k situaci, kdy čistý zisk je vyšší oproti situaci, kdy není vykázána, o hodnotu vykázané odložené daně. Dochází ke snížení nákladů na daň z příjmů a evidovaný odložený daňový dluh na účtu 481 je opět snížen.

### Situace v roce 2016

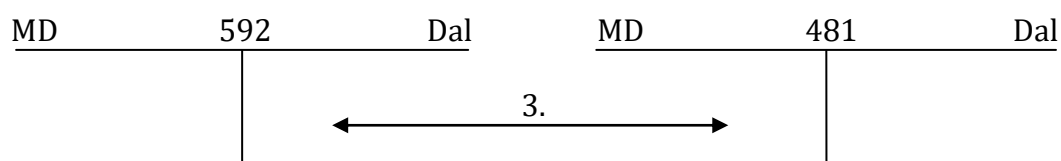
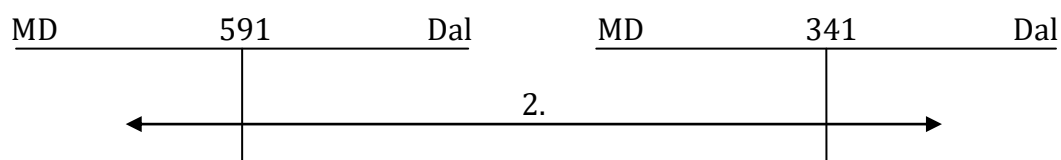
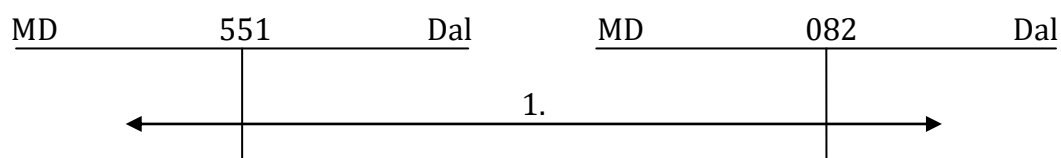
Daňový základ

= zdanitelné příjmy - zdanitelné výdaje = 1 mil. - 0 = **1 000 000 Kč**

Splatná daň 19 % = 1 000 000 \* 0,19 = **190 000 Kč**

Účtování v roce 2016 při účtování o odložené dani:

- |   |            |           |
|---|------------|-----------|
| 1. Účetní odpis                             | 56 000 Kč  | 551 / 082 |
| 2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná  | 190 000 Kč | 591 / 341 |
| 3. Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená | 10 640 Kč  | 481 / 592 |

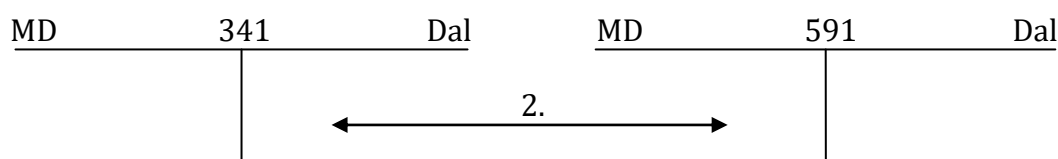
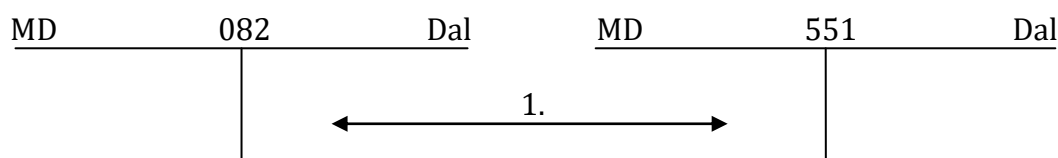


MD	710 – Účet zisku a ztrát		Dal
551	56 000,00	Výnosy	1 000 000,00
591	190 000,00		
592	- 10 640,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>764 640,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

Situace při neúčtování o odložené dani v roce 2016 by poté vypadala následujícím způsobem.

Účtování v roce 2016 při neúčtování o odložené dani:

- |  |            |           |
|--|------------|-----------|
| 1. Účetní odpis                            | 56 000 Kč  | 551 / 082 |
| 2. Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná | 190 000 Kč | 591 / 341 |



MD	710 – Účet zisku a ztrát		Dal
551	56 000,00	Výnosy	1 000 000,00
591	190 000,00		
<b>Čistý zisk</b>	<b>754 000,00</b>		
Celkem	1 000 000,00	Celkem	1 000 000,00

V roce 2016 nastává situace, kdy je automobil kompletně účetně odepsán. Odložený daňový dluh se tímto rokem na účtu 481 plně vynuluje. Vykázání odložené daně ovlivní náklady na daň z příjmů tak, že dojde opět ke snížení. Důsledkem vykázání je také zvýšení čistého zisku.

Jestli-že se na příklad ilustrující odložený daňový dluh z titulu přechodného rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou podíváme v jednotlivých letech, lze vyvodit jisté závěry. Z důvodu obsáhlosti příkladu je uvedena shrnující tabulka, která obsahuje vypočtená data jednotlivých let.

Tabulka 6 - Přehled VH jednotlivých let při vykázání i nevykázání odložené daně

Rok	592 Odložená daň	481 Odložený daňový dluh	VH při vykázání odložené daně	VH při nevykázání odložené daně
2010	15 747 Kč	15 747 Kč	746 633 Kč	<b>762 380 Kč</b>
2011	23 493 Kč	39 240 Kč	701 317 Kč	<b>724 810 Kč</b>
2012	11 236 Kč	50 476 Kč	701 224 Kč	<b>712 460 Kč</b>
2013	- 1 021 Kč	49 455 Kč	<b>701 321 Kč</b>	700 300 Kč
2014	- 13 279 Kč	36 176 Kč	<b>701 229 Kč</b>	687 950 Kč
2015	- 25 536 Kč	10 640 Kč	<b>701 136 Kč</b>	675 600 Kč
2016	- 10 640 Kč	0 Kč	<b>764 640 Kč</b>	754 000 Kč

Zdroj: vlastní práce

Z tabulky můžeme pro shrnutí vyvodit, že v letech 2010 až 2012 docházelo k situaci, že při vykázání odložené daně byl výsledek hospodaření nižší než v případě jejího nevykázání. V daných letech docházelo k vykázání odloženého daňového dluhu, což vedlo ke snížení již uvedeného výsledku hospodaření, ale také i ke zvýšení nákladů na daň z příjmů.

V dalších letech 2013 až 2016 docházelo ke snižování odloženého daňového dluhu na účtu 481. K úplnému účetnímu odpisu automobilu došlo v roce 2016. Při vykázání odložené daně v uvedených letech došlo ke snížení nákladů a tím byl zvýšen výsledek hospodaření. Výše nákladů na daň z příjmů účetní jednotky byla snížena.

Uvedenému případu vykázání odložené daně z titulu přechodného rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku je věnována v mé práci největší pozornost, neboť se jedná o nejdůležitější titul, o kterém se nejčastěji účtuje. Jedná se o budoucí závazek na dani z příjmů. Společnost tedy bude v budoucnu platit vyšší částku daně, která nebude odpovídat účetnímu hospodářskému výsledku dosaženého v daném budoucím období.

V uvedeném případě, kdy se jedná o odložený daňový závazek, je nutné věnovat pozornost především situaci nástupnické společnosti po rozdělení nebo fúzi. I když daná nástupnická společnost nemá povinný audit, je velmi důležité účtovat o odložené dani. V souvislosti s přeceněním majetku mohou vzniknout velké rozdíly mezi daňovými základnami a účetními hodnotami. Výše odloženého daňového dluhu by se poté mohla stát velmi významnou částkou. Pokud by nebyl odložený daňový dluh uveden v účetní závěrce, mohlo by to vést k omylu u uživatelů informací. V případě prodeje společnosti by poté dodatečné dopočtení mohlo někdy vést až k zásadnímu zásahu do prodejní ceny společnosti. V dané souvislosti bych tedy doporučila vykázat odloženou daň v účetnictví, aby se předešlo případným problémům.

Nevykázáním odloženého daňového závazku se účetní jednotka dopouští umělého navýšení výsledku hospodaření. Může poté dojít k rozdělení zdrojů, které nemá – cizích zdrojů. Tím poruší péči řádného hospodáře a v nejhorším případě při dlouhodobém neuváženém rozdělování disponibilních zdrojů může vše vést až k úpadku.

Následujícím případům, kdy dochází k vzniku odložené daňové pohledávky, se budu věnovat spíše okrajověji, neboť se jedná o tituly, o kterých se v praxi v souvislosti s odloženou daní prakticky neúčtuje.

### 5.1.2 Příklad č. 2 – Odložená daň z titulu opravné položky k zásobám

Firma XYZ eviduje na skladě zásoby v pořizovací ceně 800 000 Kč, přičemž jejich reálná hodnota je 700 000 Kč. Firma tedy vytvoří opravnou položku k zásobám<sup>5</sup> v celkové hodnotě 100 000 Kč. Sazbu daně pro příští období předpokládáme 19 %. Firma také dosáhla kladného výsledku hospodaření ve výši 1 200 000 Kč. Pro zjednodušení budeme předpokládat, že  $VH = ZD$  (základ daně).

Tabulka 7 - Výpočet odložené daně - opravná položka k zásobám

Rok	Opravná položka	Daňový náklad	Rozdíl	Výpočet	Odložená daň
2015	100 000 Kč	0 Kč	- 100 000 Kč	- 100 000 * 0,19 =	- 19 000
2016	100 000 Kč	100 000 Kč	0 Kč	0 * 0,19 =	0

Zdroj: vlastní práce

MD	481	Dal
19 000 Kč		
	19 000 Kč	
19 000 Kč	19 000 Kč	

MD	592	Dal
		19 000 Kč
19 000 Kč		
19 000 Kč		19 000 Kč

Z tabulky vyplývá, že v roce 2015 dojde k tvorbě odložené daňové pohledávky. Následující rok bude snížena v důsledku prodeje zásob. Jestliže se firma rozhodne pro vykázání odložené daňové pohledávky, bude situace vypadat následovně.

Tabulka 8 - Odložená daň u opravné položky k zásobám

Situaci při účtování o odložené dani v roce 2015	Dopad do účetního VH
Účetní VH (= základ daně)	1 200 000 Kč
Tvorba opravné položky k zásobám	-100 000 Kč
Odložená daňová pohledávka	19 000 Kč
Daň z příjmu 19 %	(1,2 mil. * 0,19 =) 228 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 200 000 - 100 000 + 19 000 - 228 000)	<b>891 000 Kč</b>

<sup>5</sup> Podle zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, § 25 odst. 1 písm. v), je opravná položka k zásobám nedaňová – neuznatelná jako zdanitelný výdaj, nelze odečíst od z daňového základu

Prodej zásob v následujícím období 2016	Dopad do účetního VH
Účetní VH	1 200 000 Kč
Tržba z prodeje zásob	700 000 Kč
Rozpuštění opravné položky	100 000 Kč
Prodané zásoby v PC (náklad)	-800 000 Kč
Úhrada odložené daňové pohledávky	-19 000 Kč
Základ daně (= 1 200 000 + 700 000 - 800 000)	1 100 000 Kč
Daň z příjmu 19 % (1,1 mil. * 0,19 =)	209 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 200 000 + 700 000 + 100 000 - 800 000 - 19 000 - 209 000)	<b>972 000 Kč</b>

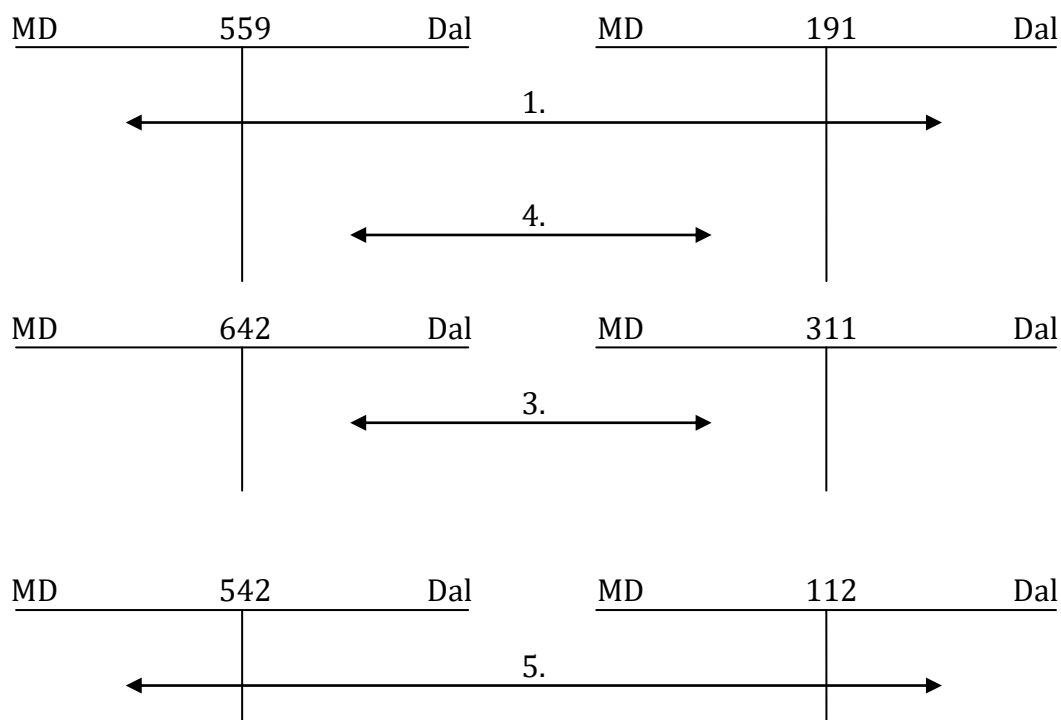
Zdroj: vlastní práce

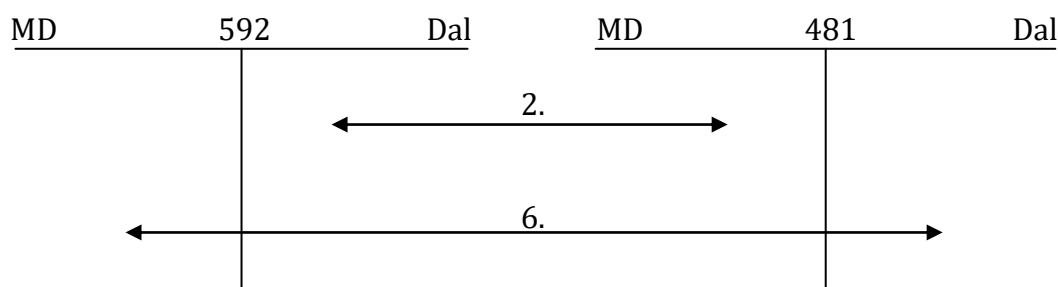
Účtování:**Běžné účetní období 2015**

1. Tvorba opravné položky k zásobám	100 000 Kč	559 / 191
2. Tvorba odložené daňové pohledávky	19 000 Kč	481 / 592

**Následující účetní období 2016**

3. Tržba z prodeje zásob	700 000 Kč	311 / 642
4. Rozpuštění OP k zásobám	100 000 Kč	191 / 559
5. Prodané zásoby v pořizovacích cenách	800 000 Kč	542 / 112
6. Zrušení odložené daňové pohledávky	19 000 Kč	592 / 481





Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2015		Pasiva
191	- 100 000,00	341	228 000,00
481	19 000,00	431	891 000,00
Ostatní aktiva	1 200 000,00		
<b>Celkem</b>	<b>1 119 000,00</b>	<b>Celkem</b>	<b>1 119 000,00</b>

Jestliže by se firma rozhodla odloženou daňovou pohledávku nevykazovat, vypadalo by to následně.

**Tabulka 9 - Nevykázání odložené daně u opravné položky k zásobám**

Situace při neúčtování o odložené dani v roce 2015	Dopad do účetního VH
Účetní VH (= základ daně)	1 200 000 Kč
Tvorba opravné položky k zásobám	-100 000 Kč
Daň z příjmu 19 %	(1,2 mil. * 0,19 =) 228 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 200 000 - 100 000 - 228 000)	<b>872 000 Kč</b>
Prodej zásob v následujícím období 2016	Dopad do účetního VH
Účetní VH	1 200 000 Kč
Tržba z prodeje zásob	700 000 Kč
Rozpuštění opravné položky	100 000 Kč
Prodané zásoby v PC (náklad)	-800 000 Kč
Základ daně (= 1 200 000 + 700 000 - 800 000)	1 100 000 Kč
Daň z příjmu 19 %	(1,1 mil. * 0,19 =) 209 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 200 000 + 700 000 + 100 000 - 800 000 - 209 000)	<b>991 000 Kč</b>

Zdroj: vlastní práce

Účtování:

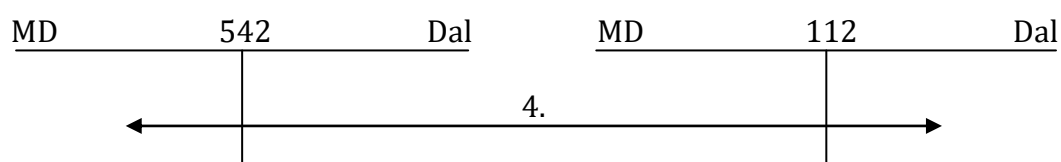
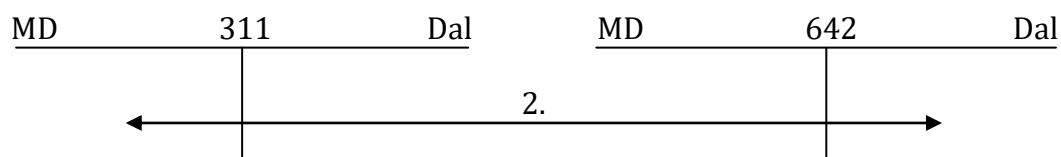
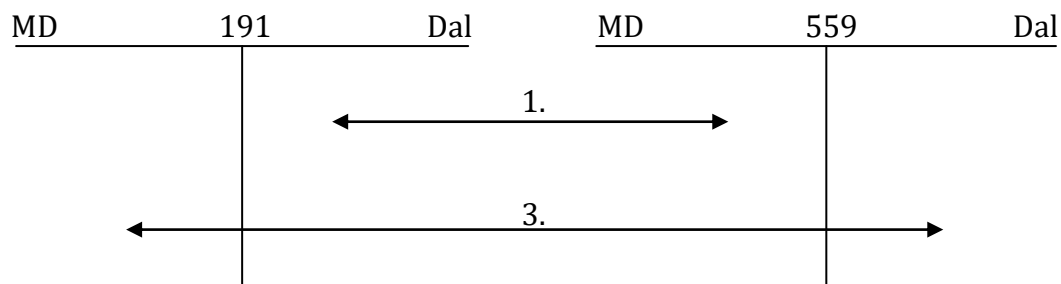
**Běžné účetní období 2015**

1. Tvorba opravné položky k zásobám      100 000 Kč      559 / 191



**Následující účetní období 2016**

2. Tržba z prodeje zásob	700 000 Kč	311 / 642
3. Rozpuštění OP k zásobám	100 000 Kč	191 / 559
4. Prodané zásoby v pořizovacích cenách	800 000 Kč	542 / 112



Aktiva	<b>Rozvaha k 31. 12. 2015</b>		Pasiva
191	- 100 000,00	341	228 000,00
Aktiva	1 200 000,00	431	872 000,00
Celkem	1 100 000,00	Celkem	1 100 000,00

Z předchozích dvou tabulek je patrné, že vykázáním odložené daňové pohledávky dojde v 1. roce ke zvýšení výsledku hospodaření běžného období. V příštím období, kdy dojde k prodeji zásob v reálné hodnotě, bude odložená daňová pohledávka uhrazena (z úspory splatné daně).

Účtováním o odložené daňové pohledávce dochází ke kompenzaci ztráty, která vznikla poklesem ceny zásob. Dochází též i k přerozdělení disponibilního zisku. V prvním období byl zvýšen v důsledku jejího vykázání a v druhém období snížen v rámci její úhrady.

### 5.1.3 Příklad č. 3 – Odložená daň z titulu opravné položky k pohledávkám

Firma XYZ má pohledávku z obchodního styku za firmou OPQ ve výši 400 000 Kč, která se však považuje za nedobytnou. Proto účtuje o 100 % účetní opravné položce, přičemž v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách, vytvořila daňově účinnou opravnou položku ve výši 20 % z hodnoty a v souladu s vnitřní směrnicí daňově neúčinnou opravnou položku na 80 % hodnoty pohledávky. Vzhledem k situaci firmy OPQ se očekává v nejbližší době vyhlášení jejího konkurzu. Předpokládána sazba daně příštího období, kdy se též předpokládá vyhlášení konkurzu, je 19 %.

Firma také dosáhla kladného výsledku hospodaření ve výši 1 500 000 Kč. Pro zjednodušení budeme předpokládat, že  $VH = ZD$  (základ daně).

Následující účetní období je podle předpokladu vyhlášen konkurz na firmu OPQ. Účetní jednotka se ve lhůtě přihlásila u správce konkurzní podstaty. Následně rozpustila daňově neúčinnou opravnou položku a dotvořila daňově účinnou opravnou položku do výše 100 %.

Tabulka 10 - Výpočet odložené daně - opravná položka k pohledávkám

Rok	Opravná položka	Daňový náklad	Rozdíl	Výpočet	Odložená daň
2015	400 000 Kč	80 000 Kč	- 320 000 Kč	- 320 000 * 0,19 =	- 60 800
2016	320 000 Kč	320 000 Kč	0 Kč	0 * 0,19 =	0

Zdroj: vlastní práce

MD	481	Dal	MD	592	Dal
60 800 Kč					60 800 Kč
		60 800 Kč	60 800 Kč		
60 800 Kč		60 800 Kč	60 800 Kč		60 800 Kč

Tabulka 11 - Vykázání odložené daně u opravné položky k pohledávkám

Situace při účtování o odložené dani v roce 2015	Dopad do účetního VH
Účetní VH (= základ daně)	1 500 000 Kč
Tvorba opravné položky k pohledávkám:	
• daňově účinná 20%	80 000 Kč
• daňově neúčinná 80%	320 000 Kč
Odložená daňová pohledávka	60 800 Kč
Daň z příjmu 19 %	(1,5 mil. * 0,19 =) 285 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 500 000 - 400 000 + 60 800 - 285 000)	<b>875 800 Kč</b>

Následující účetní období 2016	Dopad do účetního VH
Účetní VH (= základ daně)	1 500 000 Kč
Zrušení daňově neúčinné opravné položky	- 320 000 Kč
Tvorba daňově účinné opravné položky	320 000 Kč
Zrušení odložené daňové pohledávky	-60 800 Kč
Daň z příjmu 19 %	(1,5 mil. * 0,19 =) 285 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 500 000 + 320 000 - 320 000 - 60 800 - 285 000)	<b>1 154 200 Kč</b>

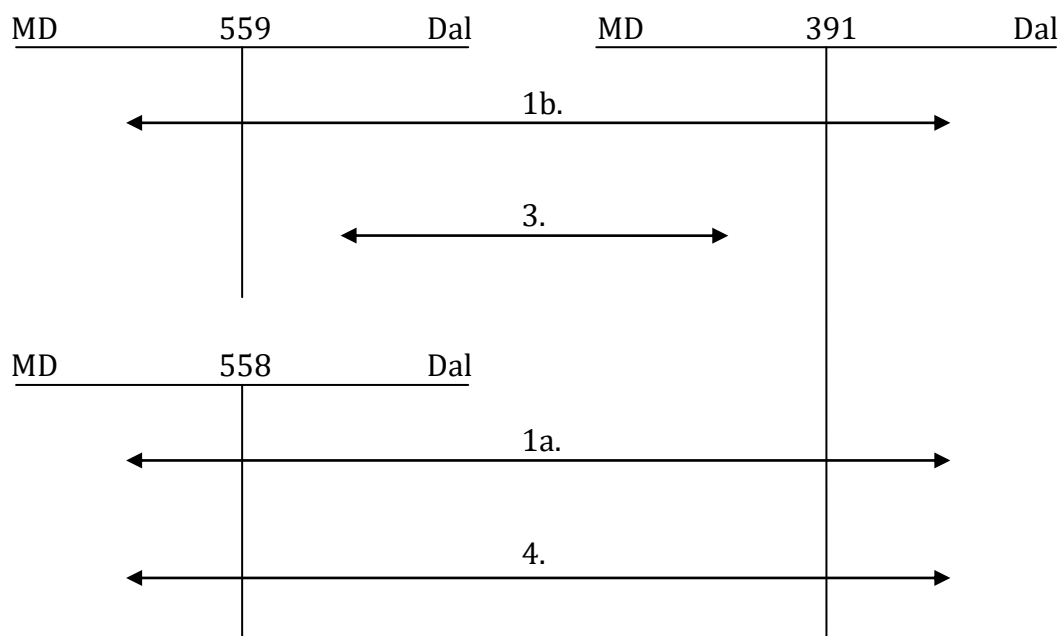
Zdroj: vlastní práce

Účtování:**Běžné účetní období 2015**

Pohledávka	400 000 Kč	311
1. Tvorba opravné položky:		
• a) daňově účinná 20%	80 000 Kč	558 / 391
• b) daňově neúčinná 80 %	320 000 Kč	559 / 391
2. Tvorba odložené daňové pohledávky	60 800 Kč	481 / 592

**Následující účetní období 2016**

3. Zrušení daňově neúčinné OP	320 000 Kč	391 / 559
4. Tvorba daňově účinné opravné položky	320 000 Kč	558 / 391
5. Zrušení odložené daňové pohledávky	60 800 Kč	592 / 481





V běžném období bude dopad do základu daně v záporné výši -80 000 Kč (daňově účinná opravná položka) a v následujícím období ovlivní základ daně vytvořená daňově účinná opravná položka a to ve výši -320 000 Kč.

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2015		Pasiva
311	400 000,00	341	285 000,00
391	- 400 000,00	431	875 800,00
481	60 800,00		
Ostatní aktiva	1 100 000,00		
Celkem	1 160 800,00	Celkem	1 160 800,00

Pokud by se firma rozhodla odloženou daňovou pohledávku nevykazovat, vypadalo by to následovně.

**Tabulka 12 - Nevykázání odložené daně u opravné položky k pohledávkám**

Situace při neúčtování o odložené dani v roce 2015	Dopad do účetního VH
Účetní VH (= základ daně)	1 500 000 Kč
Tvorba opravné položky k pohledávkám	
• daňově účinná 20%	80 000 Kč
• daňově neúčinná 80%	320 000 Kč
Daň z příjmu 19 %	(1,5 mil. * 0,19 =) 285 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 500 000 - 400 000 - 285 000)	<b>815 000 Kč</b>
Následující účetní období 2016	Dopad do účetního VH
Účetní VH (= základ daně)	1 500 000 Kč
Zrušení daňově neúčinné opravné položky	- 320 000 Kč
Tvorba daňově účinné opravné položky	320 000 Kč
Daň z příjmu 19 %	(1,5 mil. * 0,19 =) 285 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 500 000 + 320 000 - 320 000 - 285 000)	<b>1 215 000 Kč</b>

Zdroj: vlastní práce

Účtování:**Běžné účetní období 2015**

Pohledávka	400 000 Kč	311
Tvorba opravné položky:		
• a) daňově účinná 20%	80 000 Kč	558 / 391
• b) daňově neúčinná 80 %	320 000 Kč	559 / 391

**Následující účetní období 2016**

Zrušení daňově neúčinné opravné položky	320 000 Kč	391 / 559
Tvorba daňově účinné opravné položky	320 000 Kč	558 / 391

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2015		Pasiva
311	400 000,00	341	285 000,00
391	- 400 000,00	431	815 000,00
Ostatní aktiva	1 100 000,00		
Celkem	1 100 000,00	Celkem	1 100 000,00

Firma mohla účtovat o odložené daňové pohledávce, protože bylo pravděpodobné, že v budoucím období se pohledávka stane daňově uznatelnou. Pohledávka bude v následujícím účetním období kryta z úspory splatné daně. Pokud by však nastala situace, kdy je nepravděpodobné, že pohledávka bude daňově uznatelná, není možné účtovat o odložené dani.

V dané souvislosti je tedy nutné připomenout, že účtování odložené daňové pohledávky je povoleno jen za předpokladu využitelnosti v budoucnosti.

**5.1.4 Příklad č. 4 – Odložená daň z titulu tvorby rezerv**

Firma XYZ každý rok vytváří rezervu na záruční opravy. Výše rezervy je podle odhadu 200 000 Kč. Sazba daně z příjmu je 19 %. V budoucím období je očekáván kladný VH, je tedy splněna podmínka pro vykázání odložené daňové pohledávky.

Jedná se o účetní rezervu, tedy i daňově neuznatelný náklad. Daňově uznatelnou se stane až skutečně realizovaná záruční oprava (zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách).

Jelikož se jedná o daňově neuznatelný náklad, můžeme říct, že daňová hodnota je rovna nule, přičemž účetní hodnota bude rovna 200 000 Kč. Pro výpočet odložené daně je poté nutné zjistit výši přechodného rozdílu.

Firma dosáhla výsledku hospodaření ve výši 1 000 000 Kč. Pro zjednodušení budeme předpokládat, že  $VH = ZD$  (základ daně).

Tabulka 13 - Výpočet odložené daně - rezerva na záruční opravy

Rok	Účetní rezerva	Daňový náklad	Rozdíl	Výpočet	Odložená daň
2015	200 000 Kč	0 Kč	- 200 000 Kč	- 200 000 * 0,19 =	- 38 000
2016	200 000 Kč	200 000 Kč	0 Kč	0 * 0,19 =	0

Zdroj: vlastní práce

MD	481	Dal	MD	592	Dal
38 000 Kč					38 000 Kč
		38 000 Kč	38 000 Kč		
38 000 Kč		38 000 Kč	38 000 Kč		38 000 Kč

Tabulka 14 - Vykázání odložené daně z titulu tvorby rezerv

Situace při účtování o odložené dani v roce 2015	Dopad do účetního VH
Účetní VH (= základ daně)	1 000 000 Kč
Tvorba účetní rezerva na záruční opravy	200 000 Kč
Odložená daňová pohledávka	38 000 Kč
Daň z příjmu 19 %	(1 mil. * 0,19 =) 190 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 000 000 - 200 000 + 38 000 - 190 000)	<b>648 000 Kč</b>
Uskutečněná oprava v následujícím období 2016	Dopad do účetního VH
Účetní VH	1 000 000 Kč
Uskutečněná oprava	214 000 Kč
Zrušení rezervy na záruční opravy	200 000 Kč
Zrušení odložené daňové pohledávky	- 38 000 Kč
Základ daně (= 1 000 000 - 214 000)	786 000 Kč
Daň z příjmu 19 %	(786 tis. * 0,19 =) 149 340 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 000 000 - 214 000 + 200 000 - 38 000 - 149 340)	<b>798 660 Kč</b>

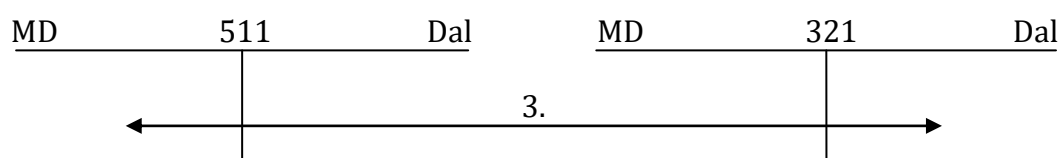
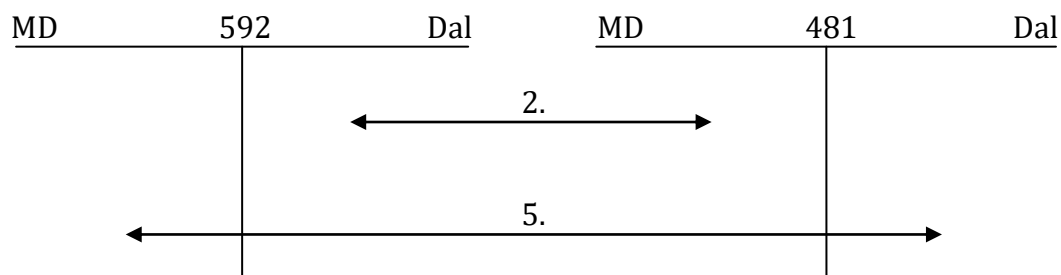
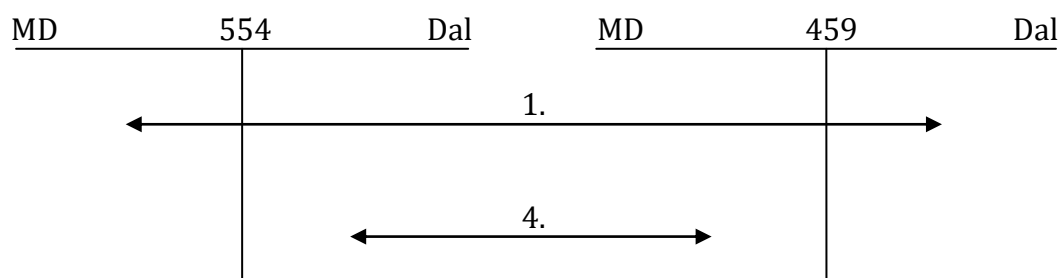
Zdroj: vlastní práce

Účtování:**Běžné účetní období**

1. Tvorba rezervy na záruční opravy	200 000 Kč	554 / 459
2. Tvorba odložené daňové pohledávky	38 000 Kč	481 / 592

**Následující účetní období**

3. Faktury od servisní firmy na záruční opravy	214 000 Kč	511 / 321
4. Zrušení rezervy na záruční opravy	200 000 Kč	459 / 554
5. Zrušení odložené daňové pohledávky	38 800 Kč	592 / 481



Aktiva	<b>Rozvaha k 31. 12. 2015</b>		Pasiva
481	38 000,00	341	190 000,00
Ostatní aktiva	1 000 000,00	431	648 000,00
		459	200 000,00
Celkem	1 038 000,00	Celkem	1 038 000,00

V běžném období dojde k odčerpání částky ve výši odložené daňové pohledávky, což povede ke snížení nákladů a tedy i ke zvýšení hospodářského výsledku běžného období.

Následující rok se do nákladů přenesou již daňově účinné náklady ze skutečně provedených záručních oprav a dojde k rozpuštění již vytvořené rezervy a odložené daňové pohledávky. V běžném období dojde ke zvýšení disponibilního zisku v důsledku vykázání odložené daňové pohledávky a následující období ke snížení z důvodu její úhrady.

Následně je vyobrazena situace, kdy by se účetní jednotka rozhodla pro nevykázání odložené daňové pohledávky.

**Tabulka 15 - Nevykázání odložené daně z titulu tvorby rezerv**

<b>Situace při neúčtování o odložené dani v roce 2015</b>	<b>Dopad do účetního VH</b>
Účetní VH (= základ daně)	1 000 000 Kč
Tvorba účetní rezervy na záruční opravy	200 000 Kč
Daň z příjmu 19 %	(1 mil. * 0,19 =) 190 000 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 000 000 - 200 000 - 190 000)	<b>610 000 Kč</b>
<b>Uskutečněná oprava v následujícím období 2016</b>	<b>Dopad do účetního VH</b>
Účetní VH	1 000 000 Kč
Uskutečněná oprava	214 000 Kč
Zrušení rezervy na záruční opravy	200 000 Kč
Základ daně (= 1 000 000 - 214 000)	786 000 Kč
Daň z příjmu 19 %	(786 tis. * 0,19 =) 149 340 Kč
<b>Účetní VH po zdanění</b> (= 1 000 000 - 214 000 + 200 000 - 149 340)	<b>836 660 Kč</b>

Zdroj: vlastní práce

#### Účtování:

##### **Běžné účetní období**

Tvorba rezervy na záruční opravy	200 000 Kč	554 / 459
----------------------------------	------------	-----------

##### **Následující účetní období**

Faktury od servisní firmy na zár. opravy	214 000 Kč	511 / 321
Zrušení rezervy na záruční opravy	200 000 Kč	459 / 554

Aktiva	<b>Rozvaha k 31. 12. 2015</b>		Pasiva
Ostatní aktiva	1 000 000,00	341	190 000,00
		431	610 000,00
		459	200 000,00
<b>Celkem</b>	<b>1 000 000,00</b>	<b>Celkem</b>	<b>1 000 000,00</b>

Ze simulace obou variant je patrné, že při vykázání odložené daňové pohledávky dojde ke zvýšení hospodářského výsledku běžného období oproti situaci, kdy by nebyla vykázána. V následujícím období, kdy dojde k zrušení odložené daňové pohledávky, se hospodářský výsledek sníží oproti variantě nevykázání.



### 5.1.5 Příklad č. 5 – Odložená daň z titulu daňové ztráty minulých let

Firma XYZ vykázala daňovou ztrátu ve výši 150 000 Kč. V následujícím období firma předpokládá, že dosáhne zdanitelného zisku v dostatečné výši, aby mohla daňovou ztrátu uplatnit. Sazba daně z příjmu je 19 % jak v běžném, tak i příštím období.

Tabulka 16 - Výpočet odložené daně - daňové ztráty

Rok	Daňová ztráta	Daňový náklad	Rozdíl	Výpočet	Odložená daň
2015	150 000 Kč	0 Kč	- 150 000 Kč	- 150 000 * 0,19 =	- 28 500
2016	150 000 Kč	150 000 Kč	0 Kč	0 * 0,19 =	0

Zdroj: vlastní práce

MD	481	Dal	MD	592	Dal
	28 500 Kč				28 500 Kč
		28 500 Kč	28 500 Kč		
	28 500 Kč	28 500 Kč	28 500 Kč		28 500 Kč

Účtování:

#### Běžné účetní období

1. Odložená daňová pohledávka 28 500 Kč 481 / 592

#### Následující účetní období

2. Zrušení odložené daňové pohledávky 28 500 Kč 592 / 481

MD	592	Dal	MD	481	Dal
		← 1. →			
			← 2. →		

Můžeme předpokládat, že společnost v následujícím roce dosáhla zdanitelného zisku ve výši 2 000 000 Kč (před uplatněním daňové ztráty). Poté by situace vypadala následně.

Účetní VH	2 000 000 Kč
Ztráta z předchozího zdaňovacího období	- 150 000 Kč
Upravený základ daně	1 850 000 Kč

V příkladu je vidět, že je možné o odložené daňové pohledávce účtovat. Dojde k úspoře na splatné dani v následujícím účetním období (uplatněním daňové ztráty), z které bude odložená pohledávka hrazena.

### 5.1.6 Příklad č. 6 – Odložená daň z titulu nezaplaceného pojistného na sociální a zdravotní pojištění

Firma XYZ vyúčtovala v souvislosti se zaměstnanci následující:

Hrubé mzdy	400 000 Kč	521 / 331
SP a ZP placené z příjmů ze závislé činnosti ze zaměstnancovy mzdy (ZP = 4,5 % a SP = 6,5 % => 11 %)	44 000 Kč	331 / 336
SP a ZP hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance – předpis závazku (ZP = 9 % a SP = 25 % => 34 %)	136 000 Kč	524 / 336
Úhrada pojistného – VBÚ	44 000 Kč	336 / 221

Jelikož se firma dostala do platební neschopnosti, odvedla z bankovního účtu pouze část sociálního a zdravotního pojištění, kterou srazila z mezd svých zaměstnanců. Do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období však nebyla zbývající část uhrazena. Podle zákona o daních z příjmů se nejedná o daňově účinnou položku, pokud není zaplacená do výše řečeného termínu.<sup>6</sup>

V následujícím období si je účetní jednotka jista, že odvede celkovou výši závazku vůči institucím zdravotního a sociálního zabezpečení a bude si tak moct snížit základ daně. Na základě této skutečnosti může zaúčtovat odloženou daňovou pohledávku. Sazba daně z příjmu se předpokládá pro následující období ve výši 19 %.

Tabulka 17 - Výpočet odložené daně - nezaplacené pojistné na SP a ZP

Rok	SP a ZP	Daňový náklad	Rozdíl	Výpočet	Odložená daň
2015	180 000 Kč	44 000 Kč	- 136 000 Kč	- 136 000 * 0,19 =	- 25 840
2016	136 000 Kč	136 000 Kč	0 Kč	0 * 0,19 =	0

Zdroj: vlastní práce

MD	481	Dal	MD	592	Dal
25 840 Kč					25 840 Kč
		25 840 Kč	25 840 Kč		
25 840 Kč		25 840 Kč	25 840 Kč		25 840 Kč

Účtování:

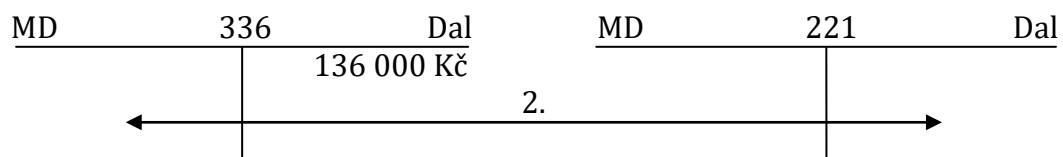
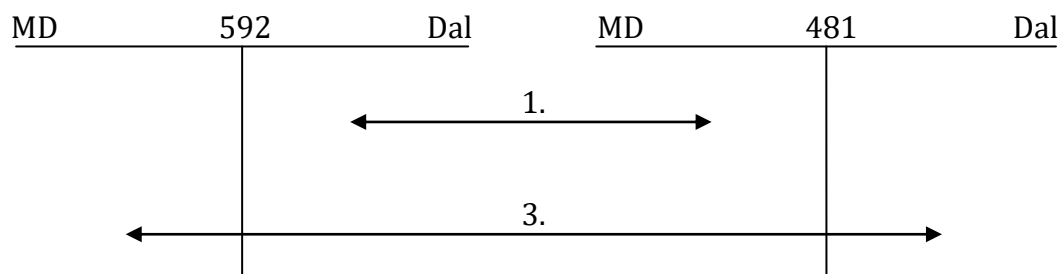
#### Běžné účetní období

1. Odložená daňová pohledávka 25 840 Kč 481 / 592

<sup>6</sup> Zákon č. 586/ 1992 Sb. o daních z příjmů, § 23 odst. 3 písm. a) bod 5.; § 24 odst. 2 písm. f)

**Následující účetní období**

2. Úhrada SP a ZP minulého období - VBÚ	136 000 Kč	336 / 221
3. Zrušení odložené daňové pohledávky	25 840 Kč	592 / 481



Podle předpokladu došlo v následujícím období k uhrazení doposud nezaplaceného SP a ZP z minulého období. Když firma dosáhne dostatečné výše zdanitelného zisku, může si snížit splatnou daň z příjmů o uhrazenou část pojistného. Odložená pohledávka poté bude hrazena z úspory na splatné dani.



## 6 Diskuse nad vykázáním a nevykázáním odložené daně

Na praktických příkladech byl nastíněn podrobný postup výpočtu, účtování a následný vliv na rozvahu nebo výkaz zisků a ztrát u některých vybraných titulů. V rámci okruhu příkladů bychom mohli říci, že k odložené daňové pohledávce dochází u většiny případů, zatímco odložený daňový závazek je pojen s menším množstvím titulů pro odloženou daň. Dovoluji si však říci, že z pohledu praxe je odložený daňový závazek vykazován častěji a to z důvodu rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku.

Pro shrnutí by se daly jednotlivé uvedené tituly rozdělit na ty, které vedou k odloženému daňovému závazku a ty, které vedou k odložené daňové pohledávce. Odložený daňový závazek, který účtujeme vždy:

- rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku ( $UZC > DZC$ ).

Odložená daňová pohledávka, kterou účtujeme jen při pravděpodobnosti její využitelnosti v budoucnu:

- rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého majetku ( $DZC > UZC$ ),
- tvorba opravných položek k zásobám, dlouhodobému majetku a pohledávkám,
- tvorba účetní rezervy,
- daňová ztráta minulých let,
- závazky z titulu nezaplaceného sociálního a zdravotního pojištění.

Příklad, kdy dojde ke vzniku odloženého daňového závazku, jsem vymodelovala z titulu tvorby odložené daně u přechodného rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku. V uvedeném případě docházelo v letech 2010 až 2012 k růstu hodnoty odloženého závazku na účtu 481. Vykázání odložené daně na účtu 592 vedlo k růstu nákladů na daň z příjmů a tím se snižovala výše disponibilního zisku. V následujících letech 2013 až 2016 jsme mohli zaznamenat snižování hodnoty odloženého daňového závazku souvztažně s vykazováním záporné nákladové položky odložené daně. Tím docházelo k snížení nákladů na daň z příjmů a k růstu výše disponibilního zisku účetní jednotky.

Uvedenému příkladu, jak jsem již zmínila, jsem věnovala největší pozornost. Důvodem je, že se jedná o nejčastější titul pro vykázání odložené daně v praxi. Ve své podstatě se jedná o závazek účetní jednotky, který bude v budoucím období platit. Výše daně z příjmů tak bude vyšší a nebude odpovídat dosaženému účetnímu výsledku hospodaření daného budoucího období.

Uvedenému odloženému daňovému dluhu je třeba věnovat pozornost především v případě nástupnické společnosti po rozdělení nebo fúzi. I když se v případě nástupnické společnosti nejedná o auditovanou společnost, je nezbytné o odložené dani účtovat a vykazovat ji. V případě přecenění majetku může dojít ke vzniku velkých rozdílů mezi daňovými základnami a účetními hodnotami. Dané skutečnosti

poté mohou vést k nárůstu odloženého daňového dluhu, který se poté stane velmi důležitou a nezanedbatelnou částkou. Nevykázání jeho výše v účetní závěrce by mohlo uvést uživatele účetní závěrky k omylu. Dodatečné dopočtení by v případě prodeje společnosti mohlo někdy vést k zásadnímu zásahu do prodejní ceny společnosti.

Situaci vzniku odložené daňové pohledávky jsem ilustrovala hned na několika příkladech věnujících se různým titulům pro vznik odložené daně. V podstatě se jednalo o podobné schéma vykazování i výpočtu výše odložené daňové pohledávky. Při zaměření na příklad věnující se vzniku odložené daně z titulu opravné položky k zásobám si můžeme povšimnout, že v roce 2015 vznikl přechodný rozdíl ve výši 100 000 Kč. Na jeho základě byla vypočtena odložená daň ve výši 19 000 Kč zaúčtovaná ve prospěch účtu 592. Tím došlo ke snížení nákladů na daň z příjmů a zvýšení výsledku hospodaření účetní jednotky. Následující rok 2016 je v důsledku prodeje zásob v reálné hodnotě odložená daňová pohledávka uhrazena. Jejím rozpuštěním dojde ke snížení výsledku hospodaření a k růstu nákladů na daň z příjmů. V dané souvislosti tedy dojde k přerozdělení disponibilního zisku účetní jednotky.

Při zaměření se na dopad na výsledek hospodaření a náklady na daň z příjmů, si můžeme povšimnout opačného vlivu vykázání odloženého daňového závazku a odložené daňové pohledávky a jejich korekcí. Jestli-že vykážeme odložený daňový závazek nebo korekci odložené daňové pohledávky, dojde ke snížení výsledku hospodaření a zvýšení nákladů na daň z příjmů. V případě odložené daňové pohledávky nebo snižování odloženého daňového závazku se výsledek hospodaření zvýší a náklady na daň z příjmů se sníží.

Vykázání odložené daňové pohledávky je nutné zvážit, jak již bylo několikrát zmiňováno. Odložená daňová pohledávka zlepšuje hospodářský výsledek hospodaření účetní jednotky, potažmo vlastní kapitál. Daná skutečnost může vést ke zkreslení např.: výsledků analýzy finančního zdraví. Je tedy nezbytné zvážit její reálné využití v budoucnosti. Proto se o odloženém daňovém závazku účtuje vždy a o odložené daňové pohledávce jen po zvážení.

Uváděním odložené daně má účetní závěrka lepší vykazovací schopnost. Účetní závěrka má v naší legislativě dvojí podobu, a to ve zjednodušeném rozsahu a v plném rozsahu. V účetní závěrce v plném rozsahu se odložená daň objevuje ve všech 3 základních výkazech (rozhaha, VZZ, příloha).

Jestli-že se jedná o účetní jednotku, která sestavuje účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu, její povinnost vykázání odložené daně se váže především na přílohu, jelikož ji nevidíme v VZZ a rozvaze. Jak je uvedeno v § 7 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jsou účetní jednotky povinny v příloze uvádět informaci o použitých metodách, popřípadě odchylkách od těchto metod s jejich řádným zdůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky. Účetní jednotka tedy musí odloženou daň

vždy uvést v příloze podle § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., aby nedocházelo k porušení základních zásad účtování dle § 7 a § 8 zákona o účetnictví.

Jak zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, stanovuje, účetní jednotka musí vést účetnictví, tak aby bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Pojem „správné“ je v zákoně vymezeno jako vedení účetnictví, které neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

Jestliže účetní jednotka nevykáže odloženou daň, porušuje tím především § 7 a § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Vzniká správní delikt uvedený v § 37 zákona o účetnictví a účetní jednotka se dopouští přestupku.





## 7 Závěr

Odložená daň je čistě účetní kategorie, avšak může být mylně považována za daňovou. Její vznik a vykazování je legislativně ukotveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, a Českým účetním standardem pro podnikatele č. 003 – Odložená daň.

V souladu se zákonem o účetnictví, musí účetní jednotka v podvojném účetnictví účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, zahrnout je do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Aby nedocházelo k rozporu, je nutné odloženou daň vykazovat už kvůli její podstatě. Odložená daň slouží k zařazení nákladů z titulu daně z příjmů do správného účetního období. Při jejím účtování dochází k naplnění základních účetních předpokladů, a to akruálního principu, zásady věrného zobrazení, zásady opatrnosti a předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky.

V případě vykazování odložené daně, se můžeme setkat s dvojí podobou – odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka. O povaze titulu pro vykázání odložené daně se rozhodne již při prvním výpočtu a účetním zachycením. V dalších letech se zůstatek pouze koriguje, dokud nedosáhne nuly. Nejlépe jde situaci popsat na rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku. Jestliže v prvním roce dojde k situaci, kdy  $UZC > DZC$ , vykážeme odložený daňový závazek. V dalších letech se může zvyšovat, ale účtovat budeme pouze změnu mezi původní hodnotou a současnou. Může však dojít i ke snižování, kdy se opět bude odložený daňový závazek korigovat o hodnotu změny závazku. Tím se odložený daňový závazek bude snižovat a jeho snížení bude mít stejný účetní předpis jako odložená daňová pohledávka.

Zatímco odložený daňový závazek snižuje výsledek hospodaření a zvyšuje náklady na daň z příjmů, odložená daňová pohledávka zvyšuje výsledek hospodaření a snižuje náklady na daň z příjmů. Jelikož odložená daňová pohledávka zlepšuje hospodářský výsledek hospodaření účetní jednotky, potažmo vlastní kapitál, je nutné její vykázání zvážit, neboť může dojít ke zkreslení např.: výsledků finanční analýzy. Je třeba zvážit její reálné využití v budoucnosti. Proto se o odložené daňové pohledávce účtuje jen po zvážení a o odloženém daňovém závazku vždy.

Při vykazování odložené daně z titulu přechodného rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku vznikl, jak jsem již uvedla, odložený daňový dluh. Jelikož se jedná o budoucí závazek na dani z příjmů, kdy společnost bude v budoucím období platit vyšší částku daně, která nebude odpovídat účetnímu hospodářskému výsledku dosaženému v daném budoucím účetním období, věnovala jsem jí největší pozornost.

Pozornost bych věnovala danému titulu pro vykázání odložené daně především v případě nástupnické společnosti po rozdělení nebo fúzi. V uvedených případech, i když nemá nástupnická společnost povinnost auditu, je velmi důležité o odložené dani účtovat. Při přeceňování majetku může dojít k velkým rozdílům mezi daňovými základnami a účetními hodnotami. V dané souvislosti by se poté

výše odloženého daňového dluhu mohla stát velmi významnou částkou. Neuvedení odloženého daňového dluhu v účetní závěrce by mohlo uvést uživatele, pro které je určena, k omylu. Následné dodatečné dopočtení by v případě prodeje mohlo někdy vést až k podstatnému zásahu do prodejní ceny společnosti. V souvislosti uvedených důsledků nevykázání odložené daně v účetnictví bych doporučila její vykázání, aby se předešlo případným problémům.

Dle české legislativy se můžeme setkat s dvojí podobou účetní závěrky. V případě účetní závěrky v plném rozsahu se odložená daň bude vykazovat v základních výkazech, a to rozvaze, výkazu zisku a ztráty a příloze. U účetní závěrky ve zjednodušeném rozsahu odloženou daň ve výkazu zisku a ztráty a rozvaze nevidíme, proto se povinnost váže především na přílohu, jejíž obsah vymezuje § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Nevykázáním odložené daně se účetní jednotka dopouští porušení § 7 a § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy. Porušením dané legislativy se účetní jednotka dopouští správního deliktu podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a náleží jí pokuta. Dále se nevykázáním odloženého daňového závazku dopouští umělého navýšení výsledku hospodaření. Může dojít poté k rozdělení zdrojů, které nemá - rozděluje cizí kapitál. Poruší tím péči řádného hospodáře. V nejhorším případě při neuváženém dlouhodobém rozdělování disponibilních zdrojů vše může vést až k úpadku. V neposledním případě, jak již bylo uvedeno výše, může mít nevykázání dané položky fatální důsledky při fúzi nebo přeměně.

Aby nedocházelo k výše zmíněným důsledkům nevykázání odložené daně, doporučila bych účetním jednotkám bez ohledu na povinnost vykazovat položku odložené daně o odložené dani účtovat a tím se nedostat do rozporu se zákonem. Jejím vykazováním se též zkvalitní vypovídací schopnost výkazů účetní závěrky a informací, které poskytuje svým uživatelům.

Práce je členěna do dvou hlavních částí. V první polovině práce jsem se věnovala odložené dani z teoretického hlediska. Zaměřila jsem se na podstatu odložené daně, její definici, důvod existence a její členění. Poté jsem svou pozornost zaměřila na důvod vzniku odložené daně, tedy na trvalé a přechodné rozdíly a metody jejího výpočtu. Důležitou součástí je též zaměření se na průběh harmonizace účetnictví a vymezení legislativní úpravy odložené daně v rámci mezinárodních účetních standardů, ale i českých předpisů. Největší pozornost jsem však věnovala samotnému výpočtu, účtování, vykazování v účetní závěrce a nastínění vybraných titulů pro vznik přechodných rozdílů.

Pro aplikaci získaných informací jsem využila řadu smyšlených praktických příkladů. Každý se zaměřil na jeden titul vzniku odložené daně. Každý z příkladů se podrobně věnoval vzniku přechodného rozdílu a výpočtu výše odložené daně. Důsledky jejího vykázání byly utříděny v přehledných tabulkách a následně okomentovány. Účtování jednotlivých účetních případů bylo nejen vyčísleno ve formě

předpisu, ale i názorně vyobrazeno. Pro srovnání byla u většiny použita i situace, zachycující nevykázání odložené daně. Všechny získané informace, které poskytly příklady, jsem poté shrnula a vyvodila závěry týkající se vlivu vykázání a nevykázání odložené daně.

Na začátku práce jsem si stanovila cíl, do něhož patřilo definovat na základě legislativních podkladů a odborné literatury pojem odložené daně, její podstatu, metody výpočtu, účtování a její vykazování. Objasnila jsem vývoj odložené daně na národní i mezinárodní úrovni. Vymezila jsem subjekty podléhající odložené dani a vybrané tituly pro vznik přechodných rozdílů jsem nastínila z teoretického hlediska. Pro aplikaci teoretických poznatků jsem vymodelovala řadu příkladů věnujících se vybraným titulům pro vykázání odložené daně. Uvedla jsem situaci při vykázání dané položky i nevykázání, provedla jejich komparaci a popsala vliv na vybrané položky účetní závěrky. Následně jsem provedla souhrn poznatků vyplývajících z praktických příkladů. V závěru jsem poté zhodnotila výsledky a vyvodila důsledky při nevykázání odložené daně. Na jejich základě jsem připojila doporučení. Vzhledem k jmenovanému výčtu stanoveného cíle, konstatuji, že byl splněn.



## 8 Literatura

- BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI 2008, 307 s.: ISBN: 978-80-7357-366-9.
- DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. rozšíř. a aktualiz. vyd. Brno: BizBooks 2014, 327 s.: ISBN: 978-80-265-0149-7
- GRODECKÁ, A. 2013, *ČÚS 003 – Odložená daň*. In: fucik.cz [online]. 24. 4. [cit. 20. 4. 2016]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/cus-003-odlozena-dan/?categoryId=outsourcing-ucetnictvi>.
- CHALUPA, R., KADLEC, J, PILÁTOVÁ, J., A KOL. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN: 978-80-7263-933-5.
- Iterational Accounting Standard 12 Income taxes* [online]. 31. 12. 2008 [cit. 11. 5. 2016]. Dostupné z: [http://dipifr.info/lib\\_files/standards/eng/eng\\_ifrs\\_010109/IAS12.pdf](http://dipifr.info/lib_files/standards/eng/eng_ifrs_010109/IAS12.pdf)
- JANOŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních standardů*. 1. vyd. Praha: Grada 2007, 86 s.: ISBN: 978-80-247-1852-1.
- KRUPOVÁ, L. *Odložená daň podle IFRS a návrh novely IAS 12 Daně ze zisku. Účetnictví v praxi 11/2009*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2009, s. 34 –38. ISSN 1211-7307.
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2016: úplná znění platná k 1. 1. 2016*. 25. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2016. ISBN: 978-80-271-0022-4.
- MÜLLEROVÁ, L. *Odložená daň – výmysl teoretiků účetnictví, nebo položka praktického významu?. Daňový expert 4/2005*. Praha: ASPI, a. s., 2005, s. 7 – 14. ISSN 1801-2779.
- PROCHÁZKOVÁ, D. A P. VLACH. *Vzorový účtový rozvrh, rozvaha a výsledovka: syntetické účty ke směrné účtové osnově, provázanost účtové osnovy s rozvahou a výsledovkou*. Ostrava: Sagit, 2005, ÚZ: ISBN: 978-80-7488-141-1.
- PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, P. A M. OTAVOVÁ. *Daň z příjmů srozumitelně*. 1. vyd. Ostrava:Key Publishing s.r.o., 2015. Ekonomie (Key Publishing), 168 s.: ISBN 978-80-7418-243-3.
- RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2015*. Olomouc: ANAG 2015, 1119 s.: ISBN: 978-80-7263-924-3.

SKÁLOVÁ, J. *Odložená daň při přeměnách. Český finanční a účetní časopis 3/2012*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2012, s. 28 – 41. ISSN: 1802-2200.

STROUHAL, J. *Účetnictví 2012: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2012, 760 s.: ISBN: 978-80-265-0008-7.

*Účetnictví podnikatelů: Audit: redakční uzávěrka k 1. 1. 2016*. Ostrava: Sagit, 2005, ÚZ. ISBN: 978-80-7488-142-8.

ŽÁROVÁ, M., D. PROCHÁZKA A J. ROE. *Financial reporting in the Czech Republic*. Prague: Oeconomica, 2011. ISBN: 978-80-245-1779-7.

# **Přílohy**





## A Příloha č.1

### **Podmínky uplatnitelnosti přechodných odpočitatelných rozdílů podle Dvořákové (2014, s. 259)**

Odložené daňové pohledávky vyústí v budoucích obdobích, jak již bylo řečeno, v odpočty při určování zdanitelného zisku. Ale užitek ve formě snížení budoucích daňových plateb bude mít účetní jednotka pouze tehdy, pokud dosáhne dostatečného zdanitelného zisku, s nímž bude možno odpočty kompenzovat.

*Účetní jednotka vykazuje odloženou daňovou pohledávku pouze tehdy, je-li pravděpodobné dosažení zdanitelného zisku, proti kterému bude možné využít odčitatelné přechodné rozdílů.*

Indikátory dosažení dostatečného zdanitelného zisku v obdobích, kdy dojde k uplatnění odčitatelných přechodných rozdílů, jsou následující.

1. Existence dostatečných zdanitelných přechodných rozdílů:
  - a) vztahujících se ke stejným daňovým úřadům a k téže zdaňovací jednotce (toto kritérium je splněno většinou v rámci individuálních účetních závěrek), a
  - b) jejichž zrušení je očekáváno ve stejném období jako zrušení odčitatelných přechodných rozdílů nebo uplatnění odpočitatelné daňové ztráty či daňového odpočtu.
2. Pravděpodobnost, že účetní jednotka bude mít dostatečný zdanitelný zisk vztahující se ke stejnému daňovému úřadu a téže zdaňované jednotce v tom období, kdy bude zrušen odčitatelný přechodný rozdíl (nebo v obdobích, kdy lze uplatnit daňovou ztrátu či daňový odpočet).

Při hodnocení, zda bude mít dostatečný zdanitelný zisk v budoucích obdobích, účetní jednotka nesmí do očekávaného zisku zahrnovat zdanitelné částky vznikající z odčitatelných přechodných rozdílů, u kterých se očekává, že vzniknou v budoucích obdobích. Na druhé straně může vzít v úvahu daňovou optimalizaci, která povede k vytvoření zdanitelného zisku v příslušných obdobích (například přerušením daňového odpisování apod.).



## B Příloha č.2

### Vzorový účtový rozvrh 2016

#### ÚČTOVÁ TŘÍDA 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 01 Dlouhodobý nehmotný majetek
- 012 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 Software
- 014 Ostatní ocenitelná práva
- 015 Goodwill
- 019 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 021 Stavby
- 022 Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 031 Pozemky
- 032 Umělecká díla a sbírky
- 04 Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 041 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 Pořízení dlouhodobého finančního majetku
- 05 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 051 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- 06 Dlouhodobý finanční majetek
- 061 Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 062 Podíly – podstatný vliv
- 063 Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 065 Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 068 Zápůjčky a úvěry – ostatní
- 069 Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 07 Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 Oprávky k softwaru
- 074 Oprávky k ostatním ocenitelným právům
- 075 Oprávky ke goodwillu
- 079 Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 081 Oprávky ke stavbám
- 082 Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 Opravné položky k dlouhodobému majetku
- 091 Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

#### ÚČTOVÁ TŘÍDA 1 – ZÁSoby

- 11 Materiál
- 111 Pořízení materiálu
- 112 Materiál na skladě
- 119 Materiál na cestě
- 12 Zásoby vlastní činnosti
- 121 Nedokončená výroba
- 122 Polotovary vlastní výroby
- 123 Výrobky
- 124 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- 13 Zboží
- 131 Pořízení zboží
- 132 Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 Zboží na cestě
- 15 Poskytnuté zálohy na zásoby
- 151 Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál

152	Poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata	314	Poskytnuté zálohy a závdavky - dlouhodobé a krátkodobé
153	Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží	315	Ostatní pohledávky
19	Opravné položky k zásobám	32	Závazky (krátkodobé)
191	Opravná položka k materiálu	321	Dluhy z obchodních vztahů
192	Opravná položka k nedokončené výrobě	322	Směnky k úhradě
193	Opravná položka k polotovarům vlastní výroby	324	Přijaté provozní zálohy a závdavky
194	Opravná položka k výrobkům	325	Ostatní dluhy
195	Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám	33	Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
196	Opravná položka ke zboží	331	Zaměstnanci
197	Opravná položka k zálohám a závdavkům na materiál	333	Ostatní dluhy vůči zaměstnancům
198	Opravná položka k zálohám a závdavkům na zboží	335	Pohledávky za zaměstnanci
199	Opravná položka k zálohám a závdavkům na zvířata	336	Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
<b>ÚČTOVÁ TŘÍDA 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY</b>		34	Zúčtování daní a dotací
21	Peněžní prostředky v pokladně	341	Daň z příjmů
211	Pokladna	342	Ostatní přímé daně
213	Ceniny	343	Daň z přidané hodnoty
22	Peněžní prostředky na účtech	345	Ostatní daně a poplatky
221	Peněžní prostředky na účtech	346	Dotace ze státního rozpočtu
23	Krátkodobé úvěry	347	Ostatní dotace
231	Krátkodobé dluhy k úvěrovým institucím	35	Pohledávky za společníky
232	Eskontní úvěry	351	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
24	Krátkodobé finanční výpomoci	352	Pohledávky – podstatný vliv
241	Emitované krátkodobé dluhopisy	353	Pohledávky za upsaný základní kapitál
249	Ostatní krátkodobé finanční výpomoci	354	Pohledávky za společníky při úhradě ztráty obchodní korporace
25	Krátkodobý finanční majetek	355	Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
251	Majetkové cenné papíry k obchodování	358	Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti
252	Vlastní podíly	36	Závazky ke společníkům
253	Dluhové cenné papíry k obchodování	361	Dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba
254	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	362	Dluhy – podstatný vliv
255	Vlastní dluhopisy	364	Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku
256	Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti	365	Ostatní dluhy ke společníkům obchodní korporace
257	Ostatní cenné papíry	366	Dluhy ke společníkům obchodní korporace ze závislé činnosti
259	Požizování krátkodobého finančního majetku	367	Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
26	Převody mezi finančními účty	368	Dluhy ke společníkům sdruženým ve společnosti
261	Peníze na cestě	37	Jiné pohledávky a závazky
29	Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	371	Pohledávky z prodeje obchodního závodu
291	Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku	372	Dluhy z koupě obchodního závodu
<b>ÚČTOVÁ TŘÍDA 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY</b>		373	Pohledávky a dluhy z pevných termínových operací
31	Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	374	Pohledávky z pachtu obchodního závodu
311	Pohledávky z obchodních vztahů		
313	Pohledávky za eskontované cenné papíry		

375	Pohledávky z emitovaných dluhopisů	47	Dlouhodobé závazky
376	Nakoupené opce	471	Dlouhodobé dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba
377	Prodané opce	472	Dlouhodobé dluhy – podstatný vliv
378	Jiné pohledávky	473	Emitované dluhopisy
379	Jiné dluhy	474	Dluhy z pachtu obchodního závodu
38	Přechodné účty aktiva pasiv	475	Dlouhodobé přijaté zálohy a závdavky
381	Náklady příštích období	478	Dlouhodobé směnky k úhradě
382	Komplexní náklady příštích období	479	Jiné dlouhodobé dluhy
383	Výdaje příštích období	48	Odložený daňový závazek a pohledávka
384	Výnosy příštích období	481	Odložený daňový dluh a pohledávka
385	Příjmy příštích období	49	Individuální podnikatel
388	Dohadné účty aktivní	491	Účet individuálního podnikatele
389	Dohadné účty pasivní		<b>ÚČTOVÁ TŘÍDA 5 – NÁKLADY</b>
39	Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování	50	Spotřebované nákupy
391	Opravná položka k pohledávkám	501	Spotřeba materiálu
395	Vnitřní zúčtování	502	Spotřeba energie
398	Spojovací účet při společnosti	503	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
	<b>ÚČTOVÁ TŘÍDA 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY</b>	504	Prodané zboží
41	Základní kapitál a kapitálové fondy	51	Služby
411	Základní kapitál	511	Opravy a udržování
412	Ážio	512	Cestovné
413	Ostatní kapitálové fondy	513	Náklady na reprezentaci
414	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů	518	Ostatní služby
416	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	52	Osobní náklady
417	Rozdíly z přeměn obchodní korporací	521	Mzdové náklady
418	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	522	Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti
419	Změny základního kapitálu	523	Odměny členům orgánů obchodní korporace
42	Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	524	Zákonné sociální a zdravotní pojištění
421	Rezervní fond	525	Ostatní sociální náklady
423	Statutární fondy	526	Sociální náklady individuálního podnikatele
426	Jiný výsledek hospodaření minulých let	527	Zákonné sociální náklady
427	Ostatní fondy	528	Ostatní sociální náklady
428	Nerozdělený zisk minulých let	53	Daně a poplatky
429	Neuhrazená ztráta minulých let	531	Daň silniční
43	Výsledek hospodaření	532	Daň z nemovitých věcí
431	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	538	Ostatní daně a poplatky
432	Zálohy na podíly na zisku	54	Jiné provozní náklady
45	Rezervy	541	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
451	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	542	Prodaný materiál
453	Rezerva na daň z příjmů	543	Dary
459	Ostatní rezervy	544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
46	Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	545	Ostatní pokuty a penále
461	Dlouhodobé dluhy k úvěrovým institucím	546	Odpis pohledávky
		547	Mimořádné provozní náklady
		548	Ostatní provozní náklady
		549	Manka a škody z provozní činnosti

55	Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	599	Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	<b>ÚČTOVÁ TŘÍDA 6 – VÝNOSY</b>	
552	Tvorba a zúčtování rezerv podle zvlášt- ních právních předpisů	60	Tržby za vlastní výkony a zboží
554	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	601	Tržby za vlastní výrobky
555	Tvorba a zúčtování komplexních nákla- dů příštích období	602	Tržby z prodeje služeb
557	Zúčtování oprávký k oceňovacímu roz- dílu k nabytému majetku	604	Tržby za zboží
558	Tvorba a zúčtování zákonných oprav- ných položek v provozní činnosti	64	Jiné provozní výnosy
559	Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti	641	Tržby z prodeje dlouhodobého nehmot- ného a hmotného majetku
56	Finanční náklady	642	Tržby z prodeje materiálu
561	Prodané cenné papíry a podíly	644	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
562	Úroky	646	Výnosy z odepsaných pohledávek
563	Kurzové ztráty	648	Ostatní provozní výnosy
564	Náklady z přecenění cenných papírů	649	Mimořádné provozní výnosy
565	Mimořádné finanční náklady	66	Finanční výnosy
566	Náklady z finančního majetku	661	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
567	Náklady z derivátových operací	662	Úroky
568	Ostatní finanční náklady	663	Kurzové zisky
569	Manka a škody na finančním majetku	664	Výnosy z přecenění cenných papírů
57	Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	665	Výnosy z dlouhodobého finančního ma- jetku
574	Tvorba a zúčtování finančních rezerv	666	Výnosy z krátkodobého finančního ma- jetku
579	Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti	667	Výnosy z derivátových operací
58	Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	668	Ostatní finanční výnosy
581	Změna stavu nedokončené výroby	669	Mimořádné finanční výnosy
582	Změna stavu polotovarů vlastní výroby	69	Převodové účty
583	Změna stavu výrobků	697	Převod provozních výnosů
584	Změna stavu zvířat	698	Převod finančních výnosů
585	Aktivace materiálu a zboží	<b>ÚČTOVÁ TŘÍDA 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY</b>	
586	Aktivace vnitropodnikových služeb	70	Účty rozvázné
587	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	701	Počáteční účet rozvázný
588	Aktivace dlouhodobého hmotného ma- jetku	702	Konečný účet rozvázný
59	Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	71	Účet zisků a ztrát
591	Daň z příjmů – splatná	710	Účet zisků a ztrát
592	Daň z příjmů – odložená	<b>PODROZVAHOVÉ ÚČTY</b>	
595	Dodatečné odvody daně z příjmů	75x	Majetek
596	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům obchodní korporace	76x	Pohledávky
597	Převod provozních nákladů	77x	Závazky
598	Převod finančních nákladů	78x	Finanční nástroje
		79x	Evidenční účty
		<b>ÚČTOVÉ TŘÍDY 8 A 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNIC- TVÍ</b>	

## **C Příloha č. 3**

**Rozvaha v plném rozsahu pro rok 2016**





dle vyhlášky  
č. 500/2002 Sb.,  
ve znění p. p.

**ROZVAHA**  
**v plném rozsahu**

ke dni .....  
(v celých tisících Kč)

IČ

Název účetní jednotky .....

Sídlo účetní jednotky .....

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007				
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013				
B. II. 1.	Pozemky	014				
2.	Stavby	015				
3.	Samostatné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016				
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023				
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení	A K T I V A	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva (f. 32 + 39 + 48 + 58)	031				
C. I.	Zásoby (f. 33 až 38)	032				
C. I. 1.	Materiál	033				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
3.	Výrobky	035				
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (f. 40 až 47)	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (f. 49 až 57)	048				
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054				
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055				
8.	Dohadné účty aktivní	056				
9.	Jiné pohledávky	057				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (f. 59 až 62)	058				
C. IV. 1.	Peníze	059				
2.	Účty v bankách	060				
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (f. 64 až 66)	063				
D. I. 1.	Náklady příštích období	064				
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066				

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 89 + 122)	067		
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87 + 88)	068		
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069		
A. I. 1.	Základní kapitál	070		
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073		
A. II. 1.	Ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077		
5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078		
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079		
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 81 až 82)	080		
A. III. 1.	Rezervní fond	081		
2.	Statutární a ostatní fondy	082		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 až 86)	083		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084		
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	085		
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087		
A. V. 2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	088		
B.	Cizí zdroje (ř. 90 + 95 + 106 + 118)	089		
B. I.	Rezervy (ř. 91 až 94)	090		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	092		
3.	Rezerva na daň z příjmů	093		
4.	Ostatní rezervy	094		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 96 až 105)	095		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	096		
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	097		
3.	Závazky - podstatný vliv	098		
4.	Závazky ke společníkům	099		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	100		
6.	Vydané dluhopisy	101		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	102		
8.	Dohadné účty pasivní	103		
9.	Jiné závazky	104		
10.	Odložený daňový závazek	105		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 107 až 117)	106		
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	107		
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108		
3.	Závazky - podstatný vliv	109		
4.	Závazky ke společníkům	110		
5.	Závazky k zaměstnancům	111		
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112		
7.	Stát – daňové závazky a dotace	113		
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114		
9.	Vydané dluhopisy	115		
10.	Dohadné účty pasivní	116		
11.	Jiné závazky	117		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 119 až 121)	118		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 123 až 124)	122		
C. I. 1.	Výdaje příštích období	123		
2.	Výnosy příštích období	124		

Pozn.:

Sestaveno dne:	Podpisový záznam:
Právní forma účetní jednotky	
Předmět podnikání účetní jednotky	



## **D Příloha č. 4**

### **Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu pro rok 2016**



dle vyhlášky  
č. 500/2002 Sb.,  
ve znění p. p.

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY  
v plném rozsahu**

ke dni .....  
(v celých tisících Kč)

IČ

Název účetní jednotky .....

Sídlo účetní jednotky .....

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
a	b	c	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (f. 01 – 02)	03		
II.	Výkony (f. 05 + 06 + 07)	04		
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05		
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (f. 09 + 10)	08		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09		
B. 2.	Služby	10		
+	Přidaná hodnota (f. 03 + 04 – 08)	11		
C.	Osobní náklady (f. 13 až 16)	12		
C. 1.	Mzdové náklady	13		
C. 2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15		
C. 4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f. 20 + 21)	19		
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III.2	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. maj. a mater. (f. 23 + 24)	22		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (f. 11 – 12 – 17 – 18 + 19 – 22 – (+/- 25) + 26 – 27 + 28 – 29)	30		

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
a	b	c	1	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 až 36)	33		
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		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - (+/- 41) + 42 - 43 + 44 - 45 + 46 - 47)	48		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49		
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49) (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q)	52		
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58		
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společnickům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný hospodářský výsledek - T)	60		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 48 + 53 - 54) (provozní hospodářský výsledek + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R)	61		

Sestaveno dne:

Podpisový záznam:

Právní forma účetní jednotky

Předmět podnikání

