



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**ODLOŽENÁ DAŇ Z PŘÍJMU V AUDITU ÚČETNÍ
ZÁVĚRKY**

DEFERRED INCOME TAX IN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Veronika Přidalová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Veronika Přidalová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.
Akademický rok:	2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Odložená daň z příjmu v auditu účetní závěrky

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Vymezení problému a upřesnění cíle práce diplomové práce, přehled metodických nástrojů.

Teoretická východiska práce – zhodnocení aktuálních zdrojů z oblasti tvorby odložené daně z příjmu a auditu účetní závěrky.

Analýza problému a současné situace ve vybraném podniku.

Vlastní návrhy řešení, zhodnocení přínosu návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Popište legislativní úpravu a postup tvorby odložené daně z příjmu a postupy auditu účetní závěrky v České republice.

Proveďte srovnání úpravy auditu s vybranou zahraniční oblastí.

Aplikujte část postupů ve vybrané účetní jednotce, zaměřte se na oblast vykazování odložené daně.

Základní literární prameny:

KAFKA, T. Průvodce pro interní audit a risk management. Praha: C. H. Beck, 2009. 168 s. ISBN 978-80-7400-121-5.

BRYCHTA I., M. BULLA a T. KRUPKOVÁ. Účetnictví podnikatelů . Praha: ASPI, a.s., 2015. 544 s. ISBN 978-80-7478-689-1.

KRÁLÍČEK, V. a L. MÜLLEROVÁ. Auditing. Oeconomica, 2014. 460 s. ISBN 978-80-2452-018-6.

MÜLLEROVÁ, L. Audit pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 2. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2013. 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3.

MORONEY, R. Auditing a practical approach. Austrálie: Ernst and Young, 2011. 455 s. ISBN 978--4216-5943.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na rozbor základních východisek problematiky odložené daně a následně výpočet odložené daně v podmínkách reálné výrobní společnosti. Práce je rozdělena na dva na sebe navazující celky, část teoretickou a praktickou. Praktická část má za úkol aplikaci popsaných teoretických východisek za použití dat z účetních výkazů zkoumané společnosti. Cílem této části je identifikace, analýza a vyhodnocení jednotlivých přechodných rozdílů, které vedou ke vzniku odložené daně a následně výpočet a zaúčtování této daně.

Abstrakt

The thesis is focused on the term of deferred tax and then calculation deferred tax on real conditions of a producing company. The thesis is split into two parts, theoretical and practical. The practical part examines existing knowledge about deferred tax by using accounts data in a particular company. The goal of this part is identification, analysis and classifying particular temporary differences which causes deferred tax, then calculation and accounting of a deferred tax.

Klíčová slova

Odložená daň z příjmů, daň z příjmů, přechodné rozdíly, účtování, audit, účetní závěrka, závazková metoda.

Key words

Deferred tax on income, income tax, temporary differences, accounting, audit, financial statements, liability method.

Bibliografická citace diplomové práce

PŘIDALOVÁ, V. *Odložená daň z příjmu v auditu účetní závěrky*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 75 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským, ve znění pozdějších předpisů).

V Brně, dne

.....

podpis studenta

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala paní Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D., vedoucí diplomové práce, za cenné rady a veškerou pomoc při zpracování diplomové práce. Dále bych ráda poděkovala rodině za podporu a trpělivost.

Obsah

Úvod	8
Cíl práce	10
1 Odložená daň z příjmů.....	11
1.1 Definice a smysl odložené daně	11
1.2 Rozdíly mezi základem daně a výsledkem hospodaření	13
1.2.1 Trvalé rozdíly	14
1.2.2 Přejícné rozdíly.....	14
1.2.3 Nezaplacené pojistné na sociálním zabezpečení a zdravotní pojištění.....	17
1.2.4 Daňové závazky	17
1.2.5 Ztráta	18
1.3 Právní úprava odložené daně	19
1.4 Metody zjišťování odložené daně	19
1.4.1 Závazková metoda.....	20
1.4.2 Přístupy závazkové metody.....	21
1.5 Výpočet odložené daně.....	22
1.6 Modelový příklad.....	23
1.7 Účtování o odložené dani.....	25
1.7.1 Účtování o odložené dani v prvním účetním období	25
1.7.2 Účtování o odložené dani v běžném účetním období.....	27
1.8 Odložená daň podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	28
2 Audit	30
2.1 Historie auditu.....	30
2.2 Definice, předmět a cíle auditu	31
2.3 Fáze auditu	32
2.4 Subjekty podléhající auditu a právní legislativa v České republice	35
2.5 Audit v zahraničí	36
3 Praktická část.....	38
3.1 Základní údaje o společnosti	38
3.2 Východiska pro výpočet odložené daně.....	39
3.3 Identifikované přechodné rozdíly.....	41
3.3.1 Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku	41
3.3.2 Opravné položky k pohledávkám	45
3.3.3 Opravné položky k zásobám.....	49

3.3.4	Rezervy nad rámec zákona o rezervách	51
3.3.5	Nezaplacené úroky z prodlení	53
3.4	Výpočet odložené daně	54
3.5	Zaúčtování odložené daně	57
3.6	Výpočet daně z příjmů.....	58
3.7	Efektivní daň.....	61
	Závěr.....	62
	Použité zkratky	65
	Použitá literatura.....	65
	Publikace	65
	Zákony	66
	Elektronické zdroje.....	66
	Seznam obrázků	66
	Seznam tabulek	67
	Seznam tabulek	67
	Přílohy.....	69

Úvod

Diplomová práce na téma „Audit odložené daně“ popisuje podstatu a význam odložené daně. Účtování o odložené dani je povinné pro účetní jednotky, které mají ze zákona povinnost auditu účetní závěrky. Takže jsou tyto oblasti úzce spojeny. Samotné téma odložené daně není ani u části odborné veřejnosti zcela známé a v praxi se této oblasti účetní jednotky spíše vyhýbají, pokud jim to vyloženě nenařizuje účetní legislativa. Podle mého názoru je tato oblast neprávem opomíjená a tento nástroj účetnictví by měly využívat účetní jednotky ve větší míře, než je tomu doposud.

Posláním a cílem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).¹ Historie auditorské profese v České republice oproti zahraničí měla opožděný vývoj. První zmínky auditorské praxe se datují kolem roku 1990, kdy tyto služby byly velmi žádané z důvodu povinnosti ověřování účetních a konsolidovaných účetních závěrek, právě v období rozkvětu podnikatelské sféry, jejíž příčinou byl vznik nových podnikatelských subjektů. Nyní se auditorská činnost řídí danými standardy a pravidly, které se aktualizují a vyvíjí dle vývoje současné doby, konkrétně dle zákona č.93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“).

Odložená daň je účetní termín, který vzniká odlišným pohledem na daň vykázanou v účetních výkazech a daň zjištěnou podle platné daňové a účetní legislativy. Jedná se tak o nástroj účetnictví, který vyrovnává nesoulad účetního a daňového pohledu na položky vykázané v účetnictví. Zjištěnou daň lze vyčíslit jako odloženou daňovou pohledávku nebo odložený daňový závazek. Odložená daň významně ovlivňuje pravdivý a věrný obraz účetnictví účetní jednotky, který je jedním ze základních požadavků kladených na účetnictví.

Naskytl se mi příležitost spolupracovat s ekonomickým oddělením akciové společnosti, která vystupuje v této práci pod pracovním názvem ABC, jelikož vedení společnosti si přálo zůstat v anonymitě v důsledku velkého konkurenčního boje na daném trhu a také kvůli poskytnutí

¹ Komora auditorů České republiky [online]. Dostupné na: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu> [].

některých citlivých ekonomických dat. Analyzovaná firma byla založena v roce 1995 a podniká v oblasti výroby válečkových ložisek. Své podnikatelské aktivity nabízí především na českém trhu, ale také se začíná rozrůstat do zahraničí. Daný podnik splňuje všechna tři kritéria ust. § 20 odst. 1 zákona č.593/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a proto, má povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem a sestavovat účetní výkazy v plném rozsahu. Z toho vyplývá, že společnost má povinnost na základě Českého účetního standardu č. 003 – Odložená daň účtovat o odložené dani. Což byla podmínka, abych mohla aplikovat mnou zvolené téma na konkrétní společnosti.

Před samotným vyčíslením odložené daně bylo nutné se podrobně seznámit se všemi účetními dokumenty, aby bylo možné identifikovat jednotlivé přechodné rozdíly sloužící k výpočtu odložené daně. Výpočet v současnosti lze provádět již pouze jednou možnou metodou, a to závazkovou metodou rozvahového přístupu, který se řídí několika právními předpisy, a to zákonem o účetnictví, vyhláškou č.500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (dále jen „vyhláška“) a již zmíněným standardem č. 003 – Odložená daň.

Cíl práce

Cílem mé diplomové práce je teoretický rozbor základních východisek problematiky odložené daně a následně v praktické části nalezení a ověření přechodných rozdílů a výpočet odložené daně v podmínkách reálné výrobní společnosti. Dílčím cílem je potvrzení principu odložené daně, která je spojena s existencí přechodných rozdílů. Což znamená, že v případě, kdy přechodné rozdílů existují, potom celková zaúčtovaná daň je součtem splatné a odložené daně. V případě, že by neexistoval časový posun v daňovém a účetním pohledu na zaúčtované náklady a výnosy, výše splatné daně by byla stejná jako součet splatné a odložené daně v předchozím případě.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

První teoretická část obsahuje dvě hlavní kapitoly, kdy první kapitola definuje odloženou daň, přechodné a trvalé rozdílů a jejich odlišný vliv na vznik odložené daně, právní úpravu, metody zjišťování, výpočet a zaúčtování odložené daně a také srovnání přístupu k odložené dani z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české právní úpravy. Druhá kapitola je věnována obecně auditu a popisuje historický vývoj auditu v zahraničí a v České republice, dále pak vysvětlení pojmu a předmětu auditu, jeho cíle, fáze, subjekty podléhající auditu a právní rámec auditu v České republice.

Druhá část, praktická, má za úkol aplikaci popsaných teoretických východisek, a to v podmínkách reálné výrobní společnosti a s použitím konkrétních dat. Cílem je identifikace, analýza a vyhodnocení jednotlivých přechodných rozdílů, které byly nalezeny a následný výpočet a zaúčtování odložené daně. Vypočtená odložená daň bude doplněna také o výpočet splatné daně a efektivní daně.

V diplomové práci byly použity následující metody:

1. metoda analytická – analýza teoretických východisek problematiky odložené daně,
2. metoda syntézy – aplikace teoretických poznatků do praktické části práce,
3. metoda komparace – srovnání pravidel pro vykazování odložené daně podle české legislativy a mezinárodních účetních standardů,
4. závazková metoda s rozvahovým přístupem – metoda pro samotný výpočet odložené daně.

1 Odložená daň z příjmů

1.1 Definice a smysl odložené daně

Odložená daň představuje odloženou daňovou povinnost, kterou lze mylně chápat jako daň z příjmů s pozdější splatností nebo s platbou na splátky. Odložená daň je účetní termín, který vzniká odlišným pohledem na daň vykázanou v účetních výkazech a daň zjištěnou podle platné daňové a účetní legislativy.

Jedná se tak o nástroj podvojného účetnictví, který vyrovnává nesoulad účetního a daňového pohledu na položky vykázané v účetnictví. Zjištěnou daň lze vyčíslit jako odloženou daňovou pohledávku nebo odložený daňový závazek. Odložená daň významně ovlivňuje pravdivý a věrný obraz účetnictví účetní jednotky, který je jedním ze základních požadavků kladených na účetnictví.

Dále smyslem odložené daně je dodržení zásady časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím, se kterým souvisí, naplňuje tak aktuální princip. Prostřednictvím odložené daně je dosahováno i dalších zásad podvojného účetnictví, a to zásady opatrnosti, také požadavku na nepřetržité trvání podniku a zásada objektivizace finanční analýzy. Uvedené účetní zásady jsou upraveny v zákoně o účetnictví, vyhlášce a samostatným Českým účetním standardem pro podnikatele č. 003 - Odložená daň.

Odložená daň pomáhá účetně řešit časové rozdíly dopadů některých účetních operací, které vznikají se zpožděním nebo naopak v předstihu ve srovnání s dopadem do daňového základu.

Předpokladem účtování o odložené dani je nutné trvání a výkonnost účetní jednotky v následujících obdobích. Pokud by tato zásada byla porušena, účtování o odložené dani pozbývá smysl. V případě, že vedení účetní jednotky si uvědomuje, že existují reálné předpoklady či události, které trvání účetní jednotky ohrožují, je nutné účtování o odložené dani zvážit, a tuto informaci zveřejnit v příloze k účetní závěrce. Praktickým příkladem účelu využití účtování o odložené dani prostřednictvím odloženého daňového závazku je možnost zabránit tak předčasného rozdělení disponibilního zisku. Díky tomu je možné korigovat např. vyplacení dividend, resp. podílů na zisku odpovídající hospodářskému výsledku za dané účetní období. Lze to současně považovat jako určitou dobu opravných položek a rezerv.²

² JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 9.

Již zmíněný časový rozdíl z důvodu existence rozdílných přístupů způsobuje, že prostřednictvím daňové legislativy vzniká splatná daň, která představuje povinnost odvodu daně z příjmů do státního rozpočtu, její výpočet je upraven zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Tato splatná daň je vypočtena z daňového základu, který uvedený zákon definuje. Nejdříve je vyčíslen účetní hospodářský výsledek, který účetní jednotka za příslušné období vykáže, následně dochází k transformaci na daňový základ. Tyto dvě kategorie se mohou významným způsobem lišit. Některé účetní položky zákon o dani z příjmů pro daňové účely neuznává. Rozdíl mezi výsledkem hospodaření a základem daně způsobují jednak rozdíly trvalého charakteru a rozdíly dočasného charakteru, ze kterých se vypočítává právě odložená daň. Výsledkem je, že ve výkazu zisků a ztráty pak lze vidět v oddíle daň z příjmů dvě složky, kterými jsou splatná daň a odložená daň. Součet splatné a odložené daně je daň vztahující se k výsledku hospodaření. Splatná daň se nevztahuje k účetnímu výsledku hospodaření, ale k daňovému základu. Nástrojem pro tento nesoulad je využití metody odložené daně. Vzniklé diference mezi daňovým základem a výsledkem hospodaření jsou přechodného anebo trvalého charakteru.³ Pokud účetní jednotka v případě dosaženého zisku účtuje o daňové povinnosti, tak výše splatné daně je vždy součtem vlastní daňové povinnosti včetně odložené daně. Jejich součet je upraven o daňově neuznatelné náklady a výnosy nepodléhající zdanění, tzn. trvalé rozdíly. Odložená daň vznikne z existence dočasných rozdílů.

Platí následující vztah:

Účetní výsledek před zdaněním

+ daňově neuznatelné náklady (trvalé rozdíly)

- výnosy nepodléhající zdanění (trvalé rozdíly)

+/- dočasné rozdíly

= **ZÁKLAD DANĚ**

x daňová sazba v %

= **splatná daň**

+/- dočasné rozdíly

x daňová sazba v %

= **odložená daň**

Splatná daň + odložená daň = **daňová povinnost**

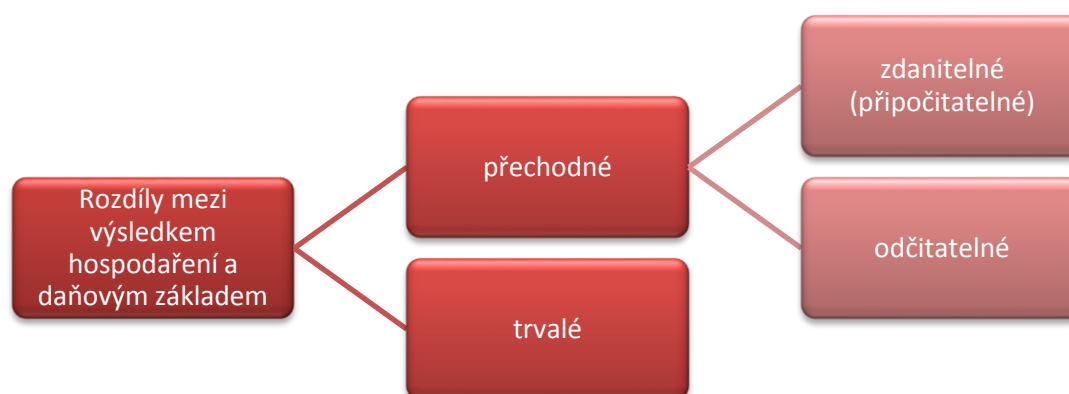
³ KYNCLOVÁ, D. *České účetní standardy pro podnikatele s komentářem*. s. 2.

„Odložená daň (obdobně jako splatná daň) se člení podle činnosti na činnost běžnou a mimořádnou. Do běžné činnosti se zahrnuje činnost provozní a činnost finanční. Pokud v účetním období vznikne v jedné činnosti (tzn. v činnosti běžné či mimořádné) odložená daňová pohledávka a ve druhé odložený daňový závazek, je třeba tuto skutečnost ve výkazu zisku a ztráty uvést. V rozvaze se vykazuje pohledávka a závazek po vzájemné vyúčtování jako zůstatek, jedná se o výjimku ze zákazu kompenzace.“⁴

1.2 Rozdíly mezi základem daně a výsledkem hospodaření

Z rozdílných účetních a daňových pohledů na náklady a výnosy účetní jednotky vyplývá možnost vyčíslení rozdílů ve více časových okamžicích. Vždy je nutné pracovat s náklady a výnosy v souladu se zákonem o účetnictví a o daních z příjmů. Posouzení a vyhodnocení účetních položek z časového, věcného a daňového pohledu může vyčíslit celou řadu významných rozdílů. Je prioritní stanovit, zda se jedná o rozdíl přechodného nebo trvalého charakteru výsledku hospodaření a daňového základu. S těmito rozdíly je nutné nadále v rámci účetní závěrky pracovat a vše důkladně vyhodnotit. Zejména respektování aktuálního principu nemusí být totožné se zohledněním platné daňové legislativy.⁵

Obrázek 1: Charakteristika rozdílů odložené daně



Zdroj: JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 11.

⁴ JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 35.

⁵ NOVOTNÝ, P., HALUSKOVÁ, M., KROUPOVÁ, B. *Odložená a splatná daň z příjmů*. s. 8.

1.2.1 Trvalé rozdíly

Tyto rozdíly představují takové náklady a výnosy, které daňové předpisy neuznávají pro účely výpočtu daně vůbec a jsou definovány zákonem o daních z příjmů – zejména v ust. § 25. Jako příklad daňově neuznatelných nákladů lze uvést výdaje na reprezentaci, cestovní náhrady přesahující limit nebo manka a škody přesahující náhrady apod. Tento typ nákladů a výnosů se účetně vztahuje k danému účetnímu období, ale do daňového základu se v souladu se zákonem o daních z příjmů nezahrnuje. Z těchto rozdílů se odložená daň nepočítá vůbec, neboť vycházíme z toho, že daňový zákon je neakceptuje, jsou považovány za definitivně neuznatelné náklady.⁶ **Pro trvalé rozdíly platí zásada, že se o odložené dani vůbec neúčtuje.**

1.2.2 Přechodné rozdíly

Nazývané temporary differences nebo také jako dočasné rozdíly, které literární zdroj definuje 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).*“⁷

Přechodné rozdíly pro účel odložené daně rozdělujeme na:⁸

- Zdanitelné - připočitatelné (taxable temporary differences), které vedou ke vzniku odloženého daňového závazku. Znamená to, že je nutné počítat s vyšší současnou daňovou povinností budoucího období, protože zdanitelné rozdíly zvyšují daňový základ, který slouží pro výpočet splatné daně. Vznikají tehdy, kdy je účetní hodnota aktiv vyšší, než je daňová hodnota anebo je účetní hodnota závazku nižší než jeho daňová hodnota - např. nezaplacená vystavená faktura na smluvní pokutu a úroky z prodlení (výnos bude zdaněn až v okamžiku jeho úhrady) anebo když jsou účetní odpisy nižší než odpisy daňové, tj. zůstatková cena účetní je vyšší, než zůstatková cena daňová.

⁶ KYNČLOVÁ, D. *České účetní standardy pro podnikatele s komentářem*. s. 2.

⁷ JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 10.

⁸ NOVOTNÝ, P., HALUSKOVÁ, M., KROUPOVÁ, B. *Odložená a splatná daň z příjmů*. s. 8.

- Odčitatelné (deductible temporary differences), které vedou ke vzniku odložené daňové pohledávky. Vznikají tehdy, kdy je účetní hodnota aktiv nižší, než je daňová hodnota anebo je účetní hodnota závazku vyšší než jeho daňová hodnota - např. nezaplacená přijatá faktura na smluvní pokuty a úroky z prodlení (náklad bude odečten od daňového základu až v okamžiku jeho úhrady), dále když jsou účetní odpisy vyšší než odpisy daňové, tj. zůstatková cena účetní je nižší, než zůstatková cena daňová anebo tvorba účetních rezerv a opravných položek, kdy náklady, na něž jsou rezervy vytvořeny, jsou v budoucnu daňově uznatelné. Zde je potřeba dodržet zásadu opatrnosti s tím, že odloženou daňovou pohledávku vykážeme pouze za podmínky, že účetní jednotka v budoucnu vytvoří takový zdanitelný zisk, aby mohla toto zvýhodnění uplatnit. Pokud tedy nebude přiměřená jistota dosažení daňového základu v následujících účetních, resp. zdaňovacích obdobích, doporučuje se odloženou daňovou pohledávku v aktivech nevykazovat a pouze popsat a vysvětlit v příloze k účetní závěrce.

Tabulka 1: Tituly, které vedou nejčastěji ke vzniku odložené daně

Přechodné rozdíly	Odložená daň	Příčina vzniku
ZDANITELNÉ	<i>Odložený daňový závazek</i> účtujeme vždy	<p><i>Vyšší účetní zůstatková cena</i> než daňová zůstatková cena (účetní odpisy jsou nižší než daňové)</p> <p>Nezaplacená vystavená penalizační faktura</p> <p>Odběratelem zaplacená penalizační faktura zaúčtovaná ve výnosech v minulém období</p> <p>Zaplacené zdravotní a sociální pojištění zaúčtované v nákladech v minulém období</p>
ODČITATELNÉ	<i>Odložená daňová pohledávka</i> účtujeme jen při pravděpodobnosti úhrady	<p><i>Nižší účetní zůstatková cena</i> než daňová zůstatková cena (účetní odpisy jsou vyšší než daňové)</p> <p>Tvorba účetních opravných položek</p> <p>Tvorba účetních rezerv</p> <p>Nevyužitý daňový odpočet aj. převoditelné daňové nároky (nároky převoditelné do budoucna)</p>

Nezaplacená přijatá penalizační faktura
Nezaplacené zdravotní a sociální pojištění
Daňová ztráta

Zdroj: JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 34.

Tabulka 2: Porovnání účetních a daňových hodnot a k jakému typu odložené daně vedou

Účetní hodnota		Daňová základna	Přechodný rozdíl	Odložená/ý daňová/ý
Aktivum	>	Aktivum	Zdanitelný	ZÁVAZEK
Aktivum	<	Aktivum	Odčitatelný	POHLEDÁVKA
Závazek	>	Závazek	Odčitatelný	POHLEDÁVKA
Závazek	<	Závazek	Zdanitelný	ZÁVAZEK

Zdroj: ŠRÁMKOVÁ, A. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace*. s. 199.

Možné příklady přechodných rozdílů, ze kterých se vypočítává odložená daň, jsou:

- rozdíl mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku,
- výnosy anebo náklady ze smluvních pokut a úroků z prodlení,
- ztráta,
- odčitatelné položky od základu daně,
- opravné položky:
 - k zásobám,
 - k pohledávkám,
 - k dlouhodobému majetku,
 - k cenným papírům,
 - k finančnímu majetku,
- účetní rezervy,
- nezaplacené pojistné na sociálním zabezpečení a zdravotní pojištění,
- daňové závazky,
- přečechování aktiv k rozvahovému dni reálnou hodnotou.

Z těchto příkladů jsou některé popsány v praktické části, protože se jedná o případy, které byly identifikovány ve společnosti ABC. Další uvádím v následujícím textu.

1.2.3 Nezaplacené pojistné na sociálním zabezpečení a zdravotní pojištění

Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které účetní jednotka odvádí, se skládá ze dvou složek. První složka pojistného je srážena z mezd zaměstnanců a je součástí účetních nákladů, které jsou vynakládány na mzdy. Druhá složka pak tvoří pojistné, které hradí zaměstnavatel v procentuální výši z hrubé mzdy každého zaměstnance.

Z daňového hlediska však uplatnění těchto účetních nákladů omezuje ustanovení § 23 odst. 3 a ust. § 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů a je vázán na jeho uhrazení nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části. To znamená, že jestliže je zdaňovacím obdobím účetní jednotky kalendářní rok, tak veškeré platby na pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění musí být uhrazeny nejpozději do konce ledna následujícího roku. V opačném případě se o neuhrazenou částku zvýší základ daně a tyto náklady tak nejsou daňově uplatněny.

Tím dochází ke vzniku přechodného rozdílu – odložené daňové pohledávky. A to znamená, že v okamžiku úhrady v některém z následujících období, dojde ke snížení splatné daně.

1.2.4 Daňové závazky

Tento pojem zahrnuje závazky, které vznikly z titulu povinnosti odvodu jednotlivých druhů daní. Z hlediska daňové uznatelnosti a potažmo vzniku přechodných nebo trvalých rozdílů je můžeme rozdělit do tří skupin:

1. Daň, která je považována a uznávána jako náklad z hlediska daně z příjmů vždy bez ohledu na to, jestli byla zaplacená. Jedná se o silniční daň.
2. Daně, které nejsou uznávány jako náklad z hlediska daně z příjmů vůbec a jedná se tedy o trvalý rozdíl, který nemá vliv na odloženou daň. Jedná se o daň z příjmů. Dříve to byly také daně dědická a darovací, ty však byly zrušeny a předměty tohoto zdanění se staly součástí daně z příjmů.
3. Daně, které jsou považovány a uznávány jako náklad z hlediska daně z příjmů, ale jejich daňová uznatelnost je podobně jako u výše uvedených plateb na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění vázána na jejich úhradu. Takže pokud nebyly uhrazeny ve zdaňovacím období, za které je vyčíslena splatná daň, nemohou být uplatněny a vzniká přechodný rozdíl – odložená daňová pohledávka, která bude

uplatněna po zaplacení. Jedná se o daň z nabytí nemovitých věcí, daň z nemovitých věcí a poplatky.

1.2.5 Ztráta

Zákon o daních z příjmů umožňuje v § 34 odst 1 možnost odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Je však potřeba upozornit na rozdíl mezi účetní ztrátou a daňovou ztrátou, protože mohou být tyto pojmy zaměňovány. Účetní ztráta neboli záporný hospodářský výsledek vychází výhradně z účetních hodnot, které v sobě zahrnují také položky, které jsem definovala výše jako trvalé nebo přechodné rozdíly.

Naproti tomu daňová ztráta je pojem čistě daňový. Výchozí hodnotou je sice účetní hospodářský výsledek, ten je však upraven (snížen/zvýšen) o položky definované jako trvalé nebo přechodné rozdíly a součtem může být základ daně anebo jestliže má základ daně zápornou hodnotu, označujeme jej jako daňová ztráta.

V praxi se často setkáváme se situacemi, že účetní hospodářský výsledek má kladnou hodnotu tzn., že se jedná o zisk, ale úpravami o přechodné a trvalé rozdíly dojdeme přesto k daňové ztrátě.

Jestliže účetní jednotka vykazuje v jednom účetním období daňovou ztrátu, má možnost tuto ztrátu uplatnit a platit tak nižší splatnou daň v následujících obdobích. V tomto případě hovoříme odložené daňové pohledávce, což znamená, že v budoucnu máme možnost snížit si svoji splatnou daň. Jak už bylo v předchozím textu zmíněno, u odložené daňové pohledávky je třeba vždy zvážit, zda je pravděpodobné, zda bude v budoucnu uplatněna a v jaké výši. Účetní jednotka je povinna prokázat vysokou míru pravděpodobnosti, že daňovou ztrátu bude moct uplatnit. Nesmíme zapomenout, že je možnost uplatnění daňové ztráty je časově ohraničena nejdéle pěti zdaňovacími obdobími následujícími bezprostředně po období, za které byla daňová ztráta vyměřena. V případě nejistoty uplatnění nelze o této odložené daňové pohledávce účtovat vůbec nebo alespoň eliminovat její výši.

1.3 Právní úprava odložené daně

Odložená daň a vymezení účetních jednotek, které o odložené dani účtují, jsou upraveny několika právními předpisy, a to zákonem o účetnictví, vyhláškou, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českým účetním standardem č. 003 – Odložená daň. Tento standard upravuje předmět odložené daně a postup účtování. Dále pak problematiku odložené daně a v souvislosti s ní stanovení trvalých a přechodných rozdílů pak vychází ze zákona o daních z příjmů.⁹

O odložené dani mají povinnost účtovat subjekty, které jsou vymezeny na základě ust. § 59 vyhlášky:

1. účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek
2. účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.

Z toho vyplývá, že o odložené dani účtují účetní jednotky, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem a dále všechny akciové společnosti, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu vždy bez ohledu na povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Všechny ostatní účetní jednotky se mohou rozhodnout, zda o odložené dani budou účtovat a vykazovat ji, či nikoli. Takové rozhodnutí by si měly upravit svým interním předpisem.

Okruh účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, upravuje zákon o účetnictví a to v ust. § 18 odst. 3.¹⁰

1.4 Metody zjišťování odložené daně

Pro zjištění a výpočet odložené daně existuje několik metod a jejich modifikace je znázorněna na obrázku níže.

Metodu stanovení odložené daně v České republice upravuje vyhláška.¹¹ Zde je striktně stanoveno, že *„výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu.“*¹²

Zvolení „metody odložení“, která spočívá v přesunu výnosů a nákladů zahrnovaných do základů daně z daného účetního období do následujícího, české účetní předpisy nikdy

⁹ JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 28.

¹⁰ MÜLLEROVÁ, L., SKÁLOVÁ, J. *Sbírka příkladů a testů na daně v účetnictví*, s. 41.

¹¹ KYNČLOVÁ, D. *České účetní standardy pro podnikatele s komentářem*. s. 5.

¹² Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. §59/1.

neumožňovaly. Při využití této metody pro výpočet odložené daně se použije sazba daně platná v období sestavení daňového přiznání a následně již nedochází k úpravě změny daňové sazby.¹³

Obrázek 2: Metody a přístupy výpočtu odložené dani



Zdroj: JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 11.

1.4.1 Závazková metoda

Závazkovou metodou se rozumí postup, „kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období.“¹⁴ Tedy tato metoda klade důraz na skutečnost, že odložená daňová pohledávka či závazek bude uplatněna až v pozdějších obdobích.

V rámci aplikace této metody mohou vzniknout určité komplikace, kterými jsou:

1. Může dojít k situaci, že není možné vždy určit zdaňovací období, ve kterém dojde k zahrnutí položky, která je předmětem odložené daně, do základu daně z příjmů.
2. Sazba daně souvisí často z nepředvídatelnými politickými rozhodnutími a obvykle není možné se spolehnout na její výši déle než následující zdaňovací období. Reálný odhad daňové sazby je někdy velmi obtížné stanovit. I když v současné době je v České republice daň z příjmů právnických osob již několik let poměrně stabilní,

¹³ JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 12.

¹⁴ Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, §59/2.

takže v posledních letech tento problém nevznikal. Daňová sazba daně z příjmů právnických osob je upravená v ust. § 21 zákona o daních z příjmů a od roku 2010 až dosud je ve výši 19 %.¹⁵

1.4.2 Přístupy závazkové metody

Do konce roku 2001 bylo možné v České republice pro stanovení odložené daně použít v rámci závazkové metody oba existující přístupy, ovšem se změnou legislativy již není možné volit mezi dvěma přístupy. Nová česká úprava vychází z úpravy Mezinárodního účetního standardu IAS 12 – Daně ze zisku, který povoluje také jen jeden možný přístup výpočtu odložené daně. Nyní je striktně používán pouze rozvahový přístup závazkové metody výpočtu odložené daně.

Druhý přístup, který už není možné použít, pro sestavení odložené daně byl výsledkový přístup. Vypočítá se z rozdílů mezi výsledkovými účty a daňovým základem, kdy je částka nákladů a výnosů daňově uznatelná, avšak v jiném období než je zaúčtovaná. Z důvodu vzniku časového nesouladu se pro výpočet používá sazba daně z příjmů platná pro budoucí období a zdrojem informací pro zjištění rozdílů je výkaz zisku a ztráty. Daň se počítala zejména z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy. Tento způsob stanovení odložené daně se od roku 2002 nepoužívá.

Rozvahový přístup závazkové metody je založen na přechodných rozdílech mezi účetní a daňovou základnou aktiv a závazků. Jednotlivé přechodné rozdíly jsou násobeny aktuální sazbou daně z příjmů pro sestavení výsledku odložené daně.¹⁶ „*Daňovou základnou aktiv je hodnota těchto aktiv, která ovlivní v budoucnu základ daně ve vztahu k ekonomickému užitku, který účetní jednotka v budoucnu realizuje. U pasiv je daňová základna dána jeho účetní hodnotou sníženou o položky, které budou v budoucnu odčitatelné od základu daně.*“¹⁷

¹⁵ JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 12.

¹⁶ NOVOTNÝ, P., HALUSKOVÁ, M., KROUPOVÁ, B. *Odložená a splatná daň z příjmů*. s. 9.

¹⁷ JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. s. 12.

1.5 Výpočet odložené daně

Pro samotný výpočet odložené daně je nutné nejdříve definovat a vyčíslit všechny přechodné rozdíly, které vznikly a až následně je možné stanovit samotnou výši odloženého daňového závazku či pohledávky.

Pro účely výpočtu odložené daně je vhodné sestavit dva přehledy vybraných položek rozvahy, kde vznikají přechodné rozdíly, které jsou podkladem pro výpočet daně. První soupis, který obsahuje účetní hodnoty aktiv a pasiv a druhý soupis, který obsahuje daňové hodnoty aktiv a pasiv.

Tento vztah \Rightarrow rozvahový přístup, lze vyjádřit jako:

$$PR = \sum \text{ÚZH} - \sum \text{DZH},$$

kdy PR = přechodný rozdíl

ÚZH = účetní hodnota aktiva/pasiva vykázaná v přehledu účetních hodnot – účetní hodnota

DZH = daňová hodnota aktiva/pasiva vykázaná v přehledu daňových hodnot – daňová hodnota¹⁸.

Po zadání hodnot do daného vzorce, může být výsledek vypočtených přechodných rozdílů:

- Kladný, a to v případě aktiv se jedná o odložený daňový závazek, nebo v případě pasiv se jedná o odloženou daňovou pohledávku.
- Záporný, a to v případě aktiv se jedná o odloženou daňovou pohledávku a v případě pasiv se jedná o odložený daňový závazek.

Následně po zjištění hodnoty přechodného rozdílu (PR), tento rozdíl vynásobíme sazbou daně. Pro výpočet použijeme sazbu daně pro období, kdy bude daň buď zohledněna anebo nárokována. Jestliže není možné budoucí sazbu zjistit, využívá se sazba známá pro příští účetní období. Kromě výše sazby v příštích účetních obdobích je také v některých případech velmi těžké zjistit a alokovat částky, které se týkají jednotlivých příštích účetních období, kdy bude odložená daňová pohledávka uplatněna anebo odložený daňový závazek čerpán. Vzhledem k tomu, že v současné době je daň z příjmů stabilní, můžeme vynásobit přechodné rozdíly platnou sazbou bez nutnosti přepočítávat počáteční stav. Pokud by se výše sazby daně měnila, je nutné přepočítat také počáteční stav odložené daně a rozdíl zaúčtovat. Současná sazba daně ve výši 19 % je neměnná již od roku 2010.

¹⁸ NOVOTNÝ, P., HALUSKOVÁ, M., KROUPOVÁ, B. *Odložená a splatná daň z příjmů*. s. 15.

Výši odložené daně vypočteme následujícím způsobem:

$$\mathbf{OD = PR \times SD,}$$

kdy OD = odložená daňová pohledávka/ odložený daňový závazek

SD = sazba daně dle zákona o daních příjmů.

Takto vypočtená odložená daň znamená hodnotu jejího konečného stavu. V běžném účetním období účtujeme o změně stavu odložené daně – tzn. porovnáme počáteční stav odložené daně s vypočteným stavem odložené daně ke konci období a účtujeme pouze o rozdílu.¹⁹

1.6 Modelový příklad

Vyčíslení odložené daně a následné zahájení účtování stejně jako změna způsobu výpočtu odložené daně může výrazně ovlivnit vykazovanou ekonomickou situaci daného subjektu. Ve sledovaném období lze vyčíslit v souhrnu celou řadu ekonomických a existenčních potíží, které je nutné eliminovat prostřednictvím odložené daňové povinnosti. Danou problematiku uvádím v modelovém případě.

Pro účely příkladu byla použita daňová sazba platná pro rok 2015 ve výši 19 %.

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

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

Výsledek hospodaření před zdaněním (účetní výsledek hospodaření) tvoří rozdíl mezi náklady z účetních odpisů (20) a výnosy z provozní činnosti (200), tzn. 180.

Z výše uvedených údajů vyplývá, že:

1. účetní zůstatková cena je vyšší než daňová cena (80>60),
2. daňové odpisy jsou uplatněny v daňovém základu ve vyšší částce, než je účtováno
3. vznikne zdanitelný přechodný rozdíl vedoucí k odloženému daňovému závazku

¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*. s. 247.

4. k uplatnění rozdílu, tj. k dodanění účetních odpisů, o něž byl navýšen daňový základ v běžném období (aniž bylo o tom účtováno) dojde v budoucím období (zúčtovaná bude vyšší částka odpisů, než částka daňově akceptovatelná, protože k daňové akceptaci došlo už dopředu). Postup se bude opakovat i v následujícím období, do doby, kdy dojde ke ztotožnění výše účetních a daňových odpisů.

Výpočet daňové povinnosti:

$$\begin{aligned} \text{Daň z příjmů splatná:} & \quad \text{Výnosy} - \text{odpisy} \\ & \quad 200 - 40 = 160 \\ & \quad 160 \times 0,19 = 30,40 \end{aligned}$$

Daň z příjmů odložená: účetní zůstatková cena – daňová zůstatková cena

$$\begin{aligned} & \quad 80 - 60 = 20 \\ & \quad 20 \times 0,19 = 3,80 \end{aligned}$$

Výsledná daňová povinnost: $30,40 + 3,80 = \mathbf{34,20}$

Odloženou daň z příjmů jsme dodanili rozdíl (20), který byl zahrnut do daňového základu pro výpočet splatné daně z příjmů. Avšak z účetního hlediska tam nepatří, protože o něm nebylo účtováno. Proto jej použijeme jako základ pro zdanění odloženou daň (v podobě odloženého daňového závazku). V konečném důsledku se projeví odložená daň v podobě zvýšení nákladů na daň z příjmů. Tím jsme docílili toho, že celková daňová povinnost vychází ze skutečných účetních nákladů. Zúčtovaná odložená daň prakticky sníží výsledek hospodaření běžného účetního období a v účetní jednotce tím bude „zadržena“ určitá část zisku, která může výrazně ovlivnit ekonomickou strategii účetní jednotky.

Výše uvedený závěr a z toho plynoucí ekonomický smysl odložené daně si můžeme ověřit:

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

Daň z příjmů celkem:

$$\begin{aligned} & \text{Výnosy} - \text{odpisy} \\ & 200 - 20 = 180 \\ & 180 \times 0,19 = \mathbf{34,20} \end{aligned}$$

1.7 Účtování o odložené dani²⁰

Účtování odložené daně upravuje Český účetní standard č. 003 – Odložená daň. Zůstatek odloženého daňového závazku či odložené daňové pohledávky sledujeme na účtu účtové skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka (viz Příloha č. 4 k vyhlášce - Směrná účtová osnova).

Konečný zůstatek účtu 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka je pak vykázán v rozvaze na dlouhodobých pohledávkách nebo dlouhodobých závazcích. Je zřejmé, že zůstatek obsahuje část, která bude uplatněna již v následujícím účetním období, takže by se v tomto případě mělo jednat o krátkodobý závazek nebo krátkodobou pohledávku. Tento způsob vykázání odložené daně v členění na dlouhodobé a krátkodobé pohledávky a závazky naše účetní předpisy nevyžadují a ve své podstatě ani neumožňují.

Odložená daň podobně jako ostatní složky majetku a závazků podléhá inventarizaci. Prověřuje se výše a další existence jednotlivých titulů pro vznik odložené daně (pohledávky, majetek a závazky) a pravděpodobnost dosažení dostatečného základu daně v případě vykázané odložené daňové pohledávky.

Pro účtování v prvním roce použití odložené daně se postupuje odlišně od účtování v období, kdy účetní jednotka navazuje na výpočet odložené daně minulých období. Jednotlivé postupy budou popsány dále samostatně.

1.7.1 Účtování o odložené dani v prvním účetním období

Postup účtování v prvním účetním období opět upravuje Český účetní standard č. 003 - Odložená daň a dále ust. § 59 odst. 6 Vyhlášky.

V prvním účetním období je nutné zaúčtovat přechodné rozdíly vzniklé v minulosti. Tyto rozdíly mají dopad i v následujících obdobích. Účetní jednotka musí tedy zjistit veškeré přechodné rozdíly, které vznikaly od počátku jejího vzniku a vyhodnotit, zda tyto přechodné rozdíly mají vliv na období, kdy bude vykazována odložená daň.

V prvním účetním období účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na účtech účtové skupiny 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření (viz Příloha

²⁰ MÜLLEROVÁ, L., JINDROVÁ, B., a kol. *Praktický průvodce účetnictvím*. s.2.

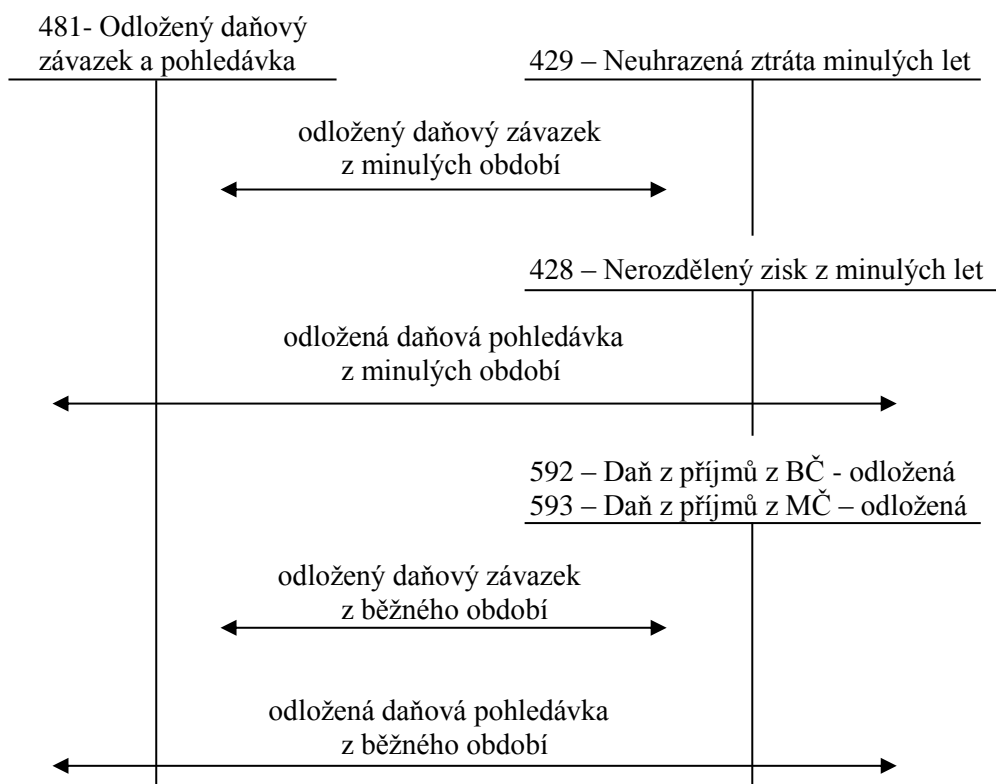
č. 4 k vyhlášce - Směrná účtová osnova). Stejným způsobem se postupuje v případech, kdy vzniknou přechodné rozdíly změnou metody. V tomto případě je ale nutné přidat popis a vysvětlení také do přílohy k účetní závěrce

Účtování odložené daně minulých účetních období na účty vlastního kapitálu znamená, že tyto účetní zápisy nejsou promítnuty do hospodářského výsledku běžného období. Na výsledkové účty účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (viz Příloha č. 4 k vyhlášce - Směrná účtová osnova) účtujeme pouze odloženou daň, která se vztahuje k přechodným rozdílům vzniklým v běžném období. Tato již hospodářský výsledek běžného účetního období ovlivní.

Účtování v prvním účetním období použití odložené daně je uvedeno na schématu níže, kde je kombinace účtování přechodných rozdílů vzniklých jak v běžném účetním období, tak v obdobích předcházejících prvnímu období vykázání odložené daně.

Účtování o odložené dani v prvním účetním období:

Obrázek 3: Účtování o odložené dani v prvním účetním období



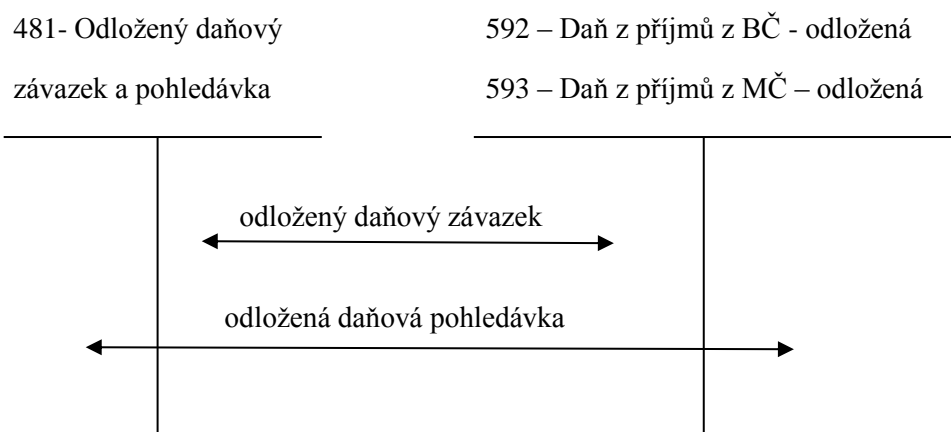
Zdroj: MÜLLEROVÁ, L., JINDROVÁ, B., a kol. *Praktický průvodce účetnictvím*. s.2.

1.7.2 Účtování o odložené dani v běžném účetním období

Jestliže účetní jednotka již v předchozím období odloženou daň vykázala, postupuje v běžném účetním období tak, že sečte veškeré vypočtené odložené daňové pohledávky a odložené daňové závazky a vypočte tak konečný stav odložené daně ke konci tohoto konkrétního běžného období. Poté porovná tento vypočtený konečný stav s počátečním stavem na účtu účetní skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka. Rozdíl zaúčtuje na účet účetní skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka tak, aby konečný stav odpovídal stavu vypočtené odložené daně ke konci příslušného běžného účetního období.

Podvojný zápis se provede na účet účtové skupiny 59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. Jedná se o výsledkový účet, který je promítnutý ve výsledku hospodaření a je vykázán ve výkazu zisku a ztráty.

Obrázek 4: Účtování o odložené dani v prvním účetním období



Zdroj: MÜLLEROVÁ, L., JINDROVÁ, B., a kol. *Praktický průvodce účetnictvím*. s.2.

V případě dosažení daňové ztráty se o odložené dani neúčtuje.

1.8 Odložená daň podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Z důvodu zabezpečení lepší srovnatelnosti finanční situace účetních jednotek a vzhledem k rostoucí globalizaci a propojování ekonomik dochází k harmonizaci účetnictví, což v praktickém významu znamená postupné přibližování účetních zásad a pravidel při vykazování v různých zemích nejen v Evropě, ale v celém světě.

Za účelem celosvětové harmonizace účetnictví vznikly Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS), kdy v roce 1973 byl založen Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (dále jen IASC) za účelem vývoje jediného souboru vysoce kvalitních globálních účetních standardů, jejichž použití zajistí, transparentní a srovnatelné účetní závěrky podniků. V roce 2001 roli IASC převzala Rada pro mezinárodní účetní standardy (dále jen IASB) se sídlem ve Velké Británii. Na činnost rady dohlíží Nadace pro mezinárodní účetní standardy se sídlem ve Spojených státech amerických. Některé úpravy standardů jsou rovněž vyvolávány sladováním IFRS s účetními standardy vydávanými ve Spojených státech amerických (US GAAP). „*Svaz účetních vyvinul společný soubor standardů a postupů známých jako všeobecně uznávané účetní principy (zkratka US GAAP). Tyto zásady vedení účetnictví slouží k získávání a podávání účetních informací.*“²¹

Pro účetní jednotky v České republice platí, že podle Nařízení o uplatňování IFRS, přijatých Evropskou komisí v roce 2002, musí společnosti, které mají cenné papíry kótované na regulovaných trzích, sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS, a to počínaje účetním obdobím začínajícím 1.1.2005 s tím, že je možné dřívější uplatnění.²²

Odloženou daň v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví upravuje standard IAS 12 – Daně ze zisku a ten ji definuje jako: „*Odložené daňové závazky jsou částky daně ze zisku splatné v budoucích obdobích z titulu zdanitelných přechodných rozdílů. Odložené daňové pohledávky jako částky daně ze zisku nahraditelných v příštích obdobích, jde-li o odčitelné přechodné rozdíly, převedené nevyužité ztráty a daňové odpočty.*“²³ Tento standard zahrnuje všechny tuzemské a zahraniční daně ze zdanitelného zisku a také srážkové daně účetní jednotky včetně požadavku na rozsah informací o splatné a odložené dani uváděných do přílohy k účetní závěrce. Z působnosti standardu je například vyloučeno účtování o odložené dani související s vládními granty nebo investičními daňovými úlevami

²¹ SAXUNOVÁ, D. *Financial statements under the US GAAP and IFRS*. s. 9-12.

²² ŠRÁMKOVÁ, A. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace*. s. 7-8.

²³ Deloitte IASPlus. Dostupné na: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12>

(tzv. investiční pobídky). Tuto problematiku řeší samostatný standard IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.

K IAS 12 byly vydány dále dvě interpretace:

1. SIC 21 – Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets – Daně ze zisku – Zpětná ziskatelnost přeceněných neodpisovatelných aktiv.
2. SIC 25 – Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders – Daně ze zisku – Změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů.

Standard IAS 12 pokrývá veškeré účtování o splatné a odložené dani ze zisku. Odložené daňové pohledávky a závazky se oceňují ve výši daňové sazby, která bude platná pro období, ve kterém pohledávka bude realizována nebo závazek splatný, a to na základě znalostí k rozvahovému dni. Odložené daňové závazky a pohledávky se nediskontují.

Stejně jako úprava české legislativy, také IFRS pro určení odložené daně používá závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu. Standard IAS 12 však na rozdíl od českých účetních předpisů obsahuje mnohem detailnější popis jednotlivých řešení a specifických situací – např. daňové aspekty vnitroskupinových eliminací a podnikových kombinací, prvotní vykázání aktiva či závazku nebo specifika použitých daňových sazeb.²⁴

²⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*. s. 245.

2 Audit

2.1 Historie auditu

Pojem audit pochází z latinského „auditus“ = slyšení. Je to proces systematického, nezávislého přezkoumání a zhodnocení účetních knih a příslušných dokumentů. Účelem je zjištění, zda předané doklady podávají platné a spolehlivé informace.

Útržkovité zmínky o formě kontroly pochází ze starověkého Egypta a Říma, kdy způsob kontroly a vedení účetních knih ještě nenaplňoval požadavky stávajícího auditu.

Základ současné podoby auditu se poprvé objevil v Evropě, ve Velké Británii v období průmyslové revoluce v roce 1844. V tomto období audit prováděli akcionáři dané společnosti, kteří kontrolovali správnost účetních výkazů. Akcionář je podílník společnosti, který koupil určitou část společnosti a tak získal podíl na majetku firmy v podobě akcií. Do roku 1948 dle platných zákonů o akciových společnostech, byl auditor volen z řad akcionářů nebo nezávislých osob mimo auditovanou společnost.

O mnoho let později, ve srovnání s Velkou Británií, se v USA objevila první právní úprava auditu, která je datována od roku 1917. Velký zlom nastal v roce 1929, kdy nově po stávající kontrole bilance (rozvahy) vznikla povinnost také kontrolovat výkaz zisků a ztrát, který blíže předával podklady pro kontrolu hospodaření auditovaných společností.

Velkou změnou se stal rok 1948, kdy všechny auditované společnosti musely předkládat své účetní výkazy nezávislému auditorovi. Audit mohla provádět pouze kvalifikovaná osoba, která kontrolovala úplnost a správnost všech účetních výkazů včetně konsolidovaných výkazů, a také správnost použitých metod. Závěrem auditu byla zpráva, která zahrnovala informace o finanční situaci podniku, možné odhalení chyb a nesrovnalostí k poslednímu dni sledovaného období.

Mnoho z těchto průlomů, které nastaly ve světě, se odrazily na podobě dnešního auditu v České republice. Například postavení auditora, důležitost všech účetních výkazů nebo také například sestavené auditorské standardy, které jsou nyní považovány za mezinárodní platnou úpravu auditorské činnosti. I přesto, že se ve světě auditorská činnost rozšiřovala, v České republice o ní nebyla zmínka až do roku 1989. První náznak auditorské praxe u nás nastal při vzniku Unie účetních ČSFR („ČSFR“ Česká socialistická federativní republika), která působila mezi rokem 1990 a 1991, a sdružovala kvalifikované osoby v účetní, finanční

a auditorské sféře. Členové Unie jsou považováni za předchůdce auditorské činnosti v České republice. Jelikož nastal velký rozvoj podnikatelské sféry a zákon o účetnictví stanovil povinnost ověřování účetních a konsolidovaných účetních závěrek, byl velký zájem o auditorské služby. V důsledku rozvoje, roku 1992, se Unie účetních přejmenovala na Unii auditorů ČR a vznikla Komora auditorů ČR řízená zákonem č. 524/1992 Sb. České národní rady o auditorech a Komoře auditorů ČR, ve znění pozdějších předpisů. Následně byly vytvořeny všechny orgány komory (sněm, výkonný výbor, prezident, dozorčí a kárná komise). Nyní se auditorská činnost řídí danými standardy a pravidly, které se aktualizují a vyvíjí dle aktuálních potřeb současné doby, konkrétně dle zákona 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů.²⁵

2.2 Definice, předmět a cíle auditu

Auditorská činnost je činnost, která znamená obecně kontrolu nezávislou osobou. Tato kontrola může být realizována v různých oblastech – např. ekonomické, personální, ekologické, technické, bezpečnostní atd. Podle toho, kdo audit provádí, můžeme ho rozdělit na vnitřní – prováděný vlastními zaměstnanci a vnější prováděný externí osobou.

V diplomové práci se zaměřuji na audit účetní závěrky se zaměřením na odloženou daň. Tento druh auditu je úzce spjat s účetnictvím, zejména s účetní závěrkou včetně příloh a výroční zprávou za předcházející účetní období, účetními knihami, vnitropodnikovými směrnicemi, statutárními dokumenty, daňovými přiznáními atd. Bez předložených podkladů nemůže být auditorská činnost uskutečňována. Nezávislá osoba (auditor) ověří, zda údaje v účetní závěrce, konsolidované účetní závěrce a ve výroční zprávě věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledky hospodaření. Dále pak ve své výsledné zprávě okomentuje určité nedostatky a chyby, které nastaly v souladu s danými zákony.

Posláním a cílem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření

²⁵ Auditorská profese v České republice. s. 9-10.

a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).²⁶

Po ověření závěrky osoba s odbornou způsobilostí vyjadřuje svůj názor na správnost předložené účetní závěrky prostřednictvím výroku, který může naplnit jednu z variant:

- *„výrok bez výhrad: účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz skutečnosti,*
- *výrok s výhradou: je podán věrný a poctivý obraz skutečnosti s výjimkou, které popíše,*
- *záporný výrok: podle názoru auditora účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz skutečnosti,*
- *odmítnutí výroku: auditor konstatuje, že byl ve své činnosti omezen do takové míry, že nebyl schopen vydat svůj výrok“.*²⁷

Informace získané z účetní závěrky, která byla ověřena auditorem, slouží k rozhodování uživatelům, kterými jsou například vlastníci podniků a společností, strategičtí partneři, případně investoři, bankovní sektor, zaměstnanci a široká veřejnost.²⁸

2.3 Fáze auditu

Před samostatným přijetím zakázky a zahájením auditu vybrané společnosti, auditor musí analyzovat daný podnik v oblasti rizikových faktorů. Těmi jsou například povaha podnikatelského prostředí a činnosti, organizační struktura účetní jednotky, struktura vedení účetní jednotky a jeho důvěryhodnost a jiné. Po prozkoumání a vyhodnocení rizik, auditor stanoví hladinu rizikovosti, tedy zda zakázka nese obvyklé riziko či riziko vyšší než obvyklé a rozhodne, zda auditorský výkon ve vybraném podniku uskuteční. Zvolenou hladinu rizika auditor přenesení i do následujících fází, tedy průběhu auditu. Toto riziko je nutné neustále kontrolovat v průběhu auditu, v důsledku zjištění nových skutečností a popřípadě ho přehodnotit.²⁹

²⁶ Komora auditorů České republiky [online]. Dostupné na: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu> [].

²⁷ Tamtéž.

²⁸ Tamtéž.

²⁹ MÜLLEROVÁ, L., KRÁLÍČEK, V., a kolektiv. *Auditing*. s. 229-230.

Po posouzení rizika zakázky a následné přijetí zakázky auditorem, sepsání smlouvy, ve které jsou stanoveny podmínky auditu, přichází na řadu další fáze uvedené v tabulce č. 3:

Tabulka 3 : Fáze auditu

Předběžné plánovací procedury	Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta
	- porozumění kontrolnímu prostředí,
	- porozumění účetnímu systému,
	- provádění předběžných analytických procedur,
	- stanovení plánovací hladiny významnosti.
Vytvoření plánu auditu	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností
	- plánování auditorského postupu,
	- plán testu vnitřních kontrol,
	- plán testu věcné správnosti,
	- shrnutí a projednání plánu auditu.
Provedení auditu	Provádění testu spolehlivosti vnitřních kontrol
	- provádění analytických testů věcné správnosti,
	- provádění testů detailních testů,
	- vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti,
	- posouzení účetní závěrky,
	- posouzení výroční zprávy,
	- posouzení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.
Závěr a vydání zpráv	Posouzení následných událostí
	- získání prohlášení vedení společnosti,
	- příprava shrnutí závěrů auditu,
	- revize a kontrola spisu auditu,
	- zprávy auditora.

Zdroj: MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. s. 72.

Důležitým krokem v průběhu auditorské činnosti je **sestavení plánované hladiny významnosti**, s kterou následně auditor pracuje.

Plánovanou hladinou významnosti se rozumí: „*Když si auditor stanoví pro konkrétní účetní závěrku v konkrétním účetním období hodnotu, kterou považuje za významnou z hlediska*

přípustnosti nesprávností v celé účetní závěrce, a pak ji používá jako mezní veličinu při posuzování účetní závěrky. ³⁰

Tato hladina je zpravidla vyjádřena jako rozpětí v procentech a při jejím sestavování auditor vychází především ze svého odborného úsudku, který nabyl analyzováním všech rizikových faktorů a detailním seznámením s danou společností. ³¹

Oborová doporučení při sestavování hladiny významnosti jsou například 3 - 7 % ze zisku, 1 - 3 % z výnosů nebo celkových aktiv, 3 - 5 % z vlastního kapitálu a další. Jelikož toto doporučení není pevně stanovené žádným standardem, a to znamená, že jej může auditor kdykoliv v průběhu své auditorské činnosti změnit, za předpokladu, že i menší nesprávnost by měla vliv na ekonomické rozhodnutí uživatelů, pak se hovoří o specifické významnosti. ³²

Testem spolehlivosti se zjišťuje fungování vnitřního kontrolního systému podniku. Kdy tento systém představuje: *„Soubor procesů, který je zaveden představenstvem společnosti, vedením a jinými pracovníky a jehož účelem je získání přiměřené jistoty týkající se dosažení cílů v jedné nebo více oblastech: efektivita a účinnost provozu, spolehlivost finančních informací a dodržování platných zákonů a nařízení.*“ ³³

Vedoucí pracovníci na základě monitorování zjišťují, zda za pomoci jednotlivých typů kontrol a prověrek je jejich vnitřní kontrolní systém účinný. Vedení společnosti se zajímá především, jestli kontroly fungují, tak jak požadují, byly použity včas, působily kontroly v průběhu celého období s požadovanou spolehlivostí nebo zda zahrnují všechny požadované transakce. Prostřednictvím monitorování podnik zjistí účinnost, ale také i nedostatky vnitřního kontrolního systému, kdy tyto informace předá auditorovi, který je zpracuje a následně testuje příslušné kontroly. ³⁴

Jedním z testů kontrol je testování účetního systému obecně, konkrétně je-li účetnictví vedeno dle zákona, úplně, věcně a průkazně. Dále pak zda mají účetní doklady všechny náležitosti,

³⁰ FEDOROVÁ, A., JAKUBCOVÁ, M., TOMANOVÁ, L. *Audit účetní závěrky: pro auditované podniky*. s. 13.

³¹ Tamtéž.

³² *Příručka pro provádění auditu*. s. 36 – 37.

³³ TICHÝ, D. *Audit – pro prezenční formu studia*. s. 32.

³⁴ TICHÝ, D. *Audit – pro prezenční formu studia*. s. 34-37.

zda jsou zápisy v účetních knihách vedeny průběžně. Následně pak testuje dílčí skupiny jako je dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, pohledávky a závazky a další.³⁵

Testem věcné správnosti auditor zjišťuje: „*Informace k jednotlivým tvrzením, která jsou implicitně obsažena v zůstatcích účtů a skupinách transakcí s cílem odhalit významné nesprávnosti.*“³⁶

Po zhodnocení testu vnitřní kontroly auditor rozhodne o riziku nesprávnosti v tomto systému, a toto riziko zahrnuje při volbě postupu testu věcné správnosti. Na základě toho se rozhodne o třech stupních rizika nesprávnosti (nízké, střední a vysoké riziko) a použití tří metod postupu testu věcné správnosti (analytický test, detailní test nebo jejich kombinace). Analytický test používá auditor, jedná-li se o soubor podobných operací, které se v rámci účetní závěrky opakují. Skutečné hodnoty těchto operací srovnáváme s hodnotou očekávanou. Prostřednictvím detailního testu auditor analyzuje zůstatky na definovaných účtech. Kdy kontroluje pouze některé položky či všechny položky, které byly zaúčtovány na zkoumaném účtu.³⁷

2.4 Subjekty podléhající auditu a právní legislativa v České republice³⁸

Právní legislativa se v průběhu vývoje auditu v České republice měnila, a s ní i podmínky pro ověření účetní závěrky auditorem. Hlavním předpisem, který upravuje povinnost auditu, je zákon o účetnictví, konkrétně §20. Tento zákon upravuje, které účetní jednotky mají povinnost provádět účetní audit. Audit účetní závěrky provádí auditor dle zákona o účetnictví. Samotný proces auditu je upraven zákonem o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy, auditorskými standardy a Etickým kodexem vydávanými Komorou auditorů ČR.

³⁵ MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. s. 84.

³⁶ MÜLLEROVÁ, L., KRÁLÍČEK, V., a kolektiv. *Auditing*. s. 262.

³⁷ MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. s. 87.

³⁸ *Auditorská profese v České republice*. s. 71 - 73.

Povinnému auditu podléhají účetní jednotky splňující kritéria dané zákonem o účetnictví případně tuto povinnost ukládá další zvláštní předpisy. Kritéria vymezena zákonem o účetnictví jsou:

- aktiva celkem netto více než 40 mil. Kč,
- čistý obrat činí více než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období činí více než 50.

Do konce roku 2015 bylo stanoveno, že účetní jednotky počítají celková aktiva v hodnotě brutto, ale s novým zněním zákona o účetnictví platným od 1.1.2016 se pro tyto účely počítají aktiva v netto hodnotě.

Kritéria jsou shodná pro obchodní společnosti i družstva a jedná se o posouzení: Pokud akciová společnost ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího **překročí nebo dosáhne alespoň jednoho ze tří uvedených kritérií, stává se povinně auditovanou účetní jednotkou.** U ostatních obchodních společností, fyzických osob, které jsou účetní jednotkou, a družstev je třeba překročit nebo dosáhnout alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií a také se stávají povinně auditovanou účetní jednotkou.

2.5 Audit v zahraničí

Cíl a princip auditu účetní závěrky je pro Českou republiku a zahraničí chápán obdobně, a to především z důvodu, že audit je silně globalizovaná profese. Jedná se tedy o výrok auditora, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s příslušnou právní normou, kdy auditor provádí svou činnost na základě etického kodexu.

Auditorská činnost v Austrálii probíhá na základě Australských auditorských standardů (dále jen ASA), které vydává Mezinárodní výbor pro audit a ověřovací standardy (dále jen IAASB), a to vše v souladu s IFRS. Obecné cíle jsou popsány v ASA 200, postup auditu plánovací činnost ASA 300, získávání důkazních informací ASA 500 a formulace výroku a zpráva auditora je obsažena ve směrnici ASA 700. V rámci srovnání postupu průběhu auditu v Austrálii a v České republice dochází pouze k menším odchylkám, kdy například australský audit při plánování bere v potaz pojmy plán a strategie, v české úpravě se setkáme s pojmem plán a program auditu. Lze tedy říct, že úprava auditu se liší především v terminologii.

Australské standardy jsou srovnatelné s Mezinárodními auditorskými standardy označené zkratkou ISA, které jsou vyznačovány při použití auditu v rámci EU.³⁹

³⁹ MORONEY, R. *Auditing a practical approach*. s. 30-35.

3 Praktická část

Tato část práce navazuje na teoretický rámec problematiky odložené daně, který byl popsán v předchozích kapitolách. Na praktickém příkladu skutečné společnosti ukážu, jak probíhá a z čeho vychází konkrétní výpočet odložené daně, vyhodnotím, zda společnost vzala v potaz všechny možné přechodné rozdíly, které z jejího účetnictví mohou vycházet. Dále ukážu vliv odložené daně na výsledek hospodaření a také jak správný propočet odložené daně zapadá do výpočtu daně z příjmů právnických osob.

Společnost, se kterou spolupracuji, si nepřála být v této diplomové práci jmenovitě prezentována, takže nebude zveřejněn její název ani vlastnická struktura a jiné konkrétní údaje, které by ji mohly identifikovat. Nicméně mi byla pro moji práci poskytnuta veškerá součinnost a potřebné podklady. Data a veškeré informace v praktické části vychází z finančních výkazů, přílohy k účetní závěrce, výroční zprávy, vnitřních účetních směrnic a dalších interních informací poskytnutých ekonomickým oddělením společnosti.

3.1 Základní údaje o společnosti

Analyzovaná společnost s pracovním názvem ABC je akciovou společností a byla založena v roce 1995. Společnost se zabývá výrobou válečkových ložisek a je součástí středně velké skupiny společností. Mateřská společnost, která je právnickou osobou, v naší společnosti vlastní 100 % podíl na základním kapitálu.

Společnost nemá vlastní organizační složku v zahraničí, avšak má dceřinou společnost se sídlem v Maďarsku, která pro ni zajišťuje distribuci výrobků na trhy v jižní a jihovýchodní Evropě.

Společnost ABC dosahuje obrátu přesahujícího 3 mld. Kč za rok a k 31.12.2015 zaměstnává 456 zaměstnanců, z toho 8 řídicích pracovníků.

V roce 2015 společnost významně investovala do přístavby výrobní haly a do nových technologií, které přinesou rozšíření výrobního programu. Investice byla přibližně z 30 % financována z dotací.

Účetním obdobím společnosti je kalendářní rok. Pro účely diplomové práce budou využity údaje za účetní období roku 2015.

Protože se jedná o akciovou společnost, která splňuje všechna tři kritéria ust. § 20 odst. 1 zákona o účetnictví, má povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem a sestavovat účetní výkazy v plném rozsahu. Z toho vyplývá, že společnost má povinnost na základě Českého účetního standardu č. 003 – Odložená daň také povinnost účtovat o odložené dani.

Společnost není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie a sestavuje účetní výkazy podle platné české legislativy.

3.2 Východiska pro výpočet odložené daně

V současné době se daňová sazba několik po sobě následujících let nezměnila a neexistují žádné předpoklady pro její změnu, takže při výpočtu daně použijeme sazbu platnou pro zdaňovací období roku 2015 ve výši 19 %.

Pro výpočet odložené daně se budeme držet platné legislativy a metodiky, kterou určuje § 59 vyhlášky, tzn., že použijeme závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu.

Byla předložena obratová předvaha společnosti k 31.12.2015, kde jsem měla k dispozici veškeré prvotní podklady pro identifikaci přechodných rozdílů.

Po vyhodnocení údajů z obratové předvahy jsem si vyžádala další podrobnější informace:

1. registr hmotného a nehmotného majetku, který obsahuje informace:

- inventární číslo,
- název majetku,
- datum aktivace,
- životnost,
- pořizovací cena,
- dodatečné náklady v roce pořízení,
- technické zhodnocení v následujících účetních obdobích po období aktivace,

- účetní oprávky,
- účetní odpisy,
- účetní zůstatková cena,
- daňové oprávky,
- daňové odpisy,
- daňová zůstatková cena.

2. Registr pohledávek, který obsahuje informace:

- název odběratele,
- číslo faktury nebo jiného dokladu,
- datum splatnosti,
- nezaplacená částka.

3. Evidence opravných položek k zásobám

- materiálu,
- náhradních dílů,
- výrobků.

4. Analytická evidence k účtu 544 – smluvní pokuty a penále, která obsahuje informace:

- číslo dokladu,
- název dodavatele,
- částka,
- datum úhrady,
- uhrazená částka.

5. Evidence k vytvořeným rezervám:

- na zaměstnanecké požitky,
- na nevyčerpanou dovolenou,
- na odměny.

6. Daňová přiznání za přecházejících pět let – pro zjištění, zda společnost nevykázala daňovou ztrátu a v případě, že ano – jak a kdy byla uplatněna a jaká část zbývá k případnému čerpání.

7. Úhrady zdravotního a sociálního pojištění v lednu 2016 za účelem ověření, zda byly uhrazeny do 31.1.2016. Aby se náklady na sociální a zdravotní pojištění staly daňově uznatelnými, musí být podle §24 odst. 2 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zaplacený do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období.

8. Veškeré interní účetní směrnice.

3.3 Identifikované přechodné rozdíly

Z podkladů popsaných v předcházející kapitole jsem identifikovala následující přechodné rozdíly, které společnost musí zohlednit při výpočtu odložené daně:

- rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou,
- opravné položky k pohledávkám,
- opravné položky k zásobám,
- rezervy nad rámec zákona o rezervách,
- nezaplacené úroky z prodlení na straně nákladů.

Jednotlivým přechodným rozdílům se budu věnovat v následujících kapitolách.

3.3.1 Rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku

Tento rozdíl vzniká v důsledku rozdílné doby odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle zákona o dani z příjmů a odlišné doby životnosti, která byla účetní jednotkou stanovena pro účely účetních odpisů. Účetní odpisy by měly vyjadřovat skutečné opotřebení konkrétního majetku a životnost by měla být stanovena na základě skutečně předpokládané doby, po kterou bude účetní jednotka majetek využívat.

Zatímco zákon o daních z příjmů předepisuje výši odpisů, které lze uplatnit jako daňový náklad v obecné rovině bez přihlídnutí ke konkrétní situaci a konkrétnímu danému majetku a jeho využití v podmínkách společnosti, která ho využívá.

Tyto rozdíly musí nutně vzniknout vždy ve všech účetních jednotkách, které dodržují základní účetní zásady.

Interní předpis společnosti ABC předepisuje obecný rámec životnosti pro jednotlivé kategorie dlouhodobého majetku. Ke stanovení životnosti u konkrétního majetku se ale přistupuje vždy individuálně s posouzením veškerých vlivů a okolností. Životnost je takto vždy stanovena při zařazení majetku do používání. Je posuzována výrobním a technickým oddělením, které jsou zodpovědné za využívání majetku.

Interní předpis společnosti dále stanoví, že každoročně musí být vyhodnocena zbytková doba životnosti a v případě změn v předpokládané době použitelnosti se životnost mění. Změny v odhadech zbytkové doby životnosti jsou promítány prospektivně a v příloze k účetní závěrce jsou popsány rozdíly, které byly vyvolány touto změnou.

Tabulka 4: Stanovení rámce životnosti dlouhodobého majetku společnosti ABC

Kategorie majetku	Rámec životnosti
Budovy a stavby	20 - 50 let
Stroje a zařízení	5 - 20 let
Dopravní prostředky	4 - 10 let
Inventář	3 - 5 let
Drobný hmotný majetek (1000-40000 Kč)	2 - 4 roky
Software	3 - 5 let
Jiný nehmotný majetek	3 - 6 let
Drobný nehmotný majetek (1000-60000 Kč)	2 - 4 roky

Zdroj: Interní směrnice společnosti (vlastní zpracování).

Účetní odpisy jsou ve společnosti ABC vypočteny a zaúčtovány měsíčně, vždy k poslednímu dni měsíce. Pro účely výpočtu měsíčních účetních odpisů společnost postupuje podle vzorce:

$$O = VC/t$$

O měsíční odpis

VCvstupní cena (pořizovací cena + dodatečné náklady v roce pořízení + technické zhodnocení v následujících letech)

t životnost vyjádřená v počtu měsíců

Způsob výpočtu daňových odpisů je stanoven na základě zařazení každého jednotlivého majetku do odpisové skupiny v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů. Společnost využívá daňové odpisy jak rovnoměrné, tak i zrychlené. Zařazení je provedeno u každého majetku v souladu se zákonem o daních z příjmů a s použitím klasifikace majetku podle CZ-CPA kódu klasifikace produkce zavedené sdělením Českého statistického úřadu č. 275/2008 Sb., o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA).

Účetní hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku společnosti ABC k 31.12.2015 (hodnoty v Kč) jsou vyčísleny v následující tabulce č. 5.

Tabulka 5: Účetní hodnoty dlouhodobého majetku

Druh majetku	Pořizovací cena účetní	Oprávký účetní	Zůstatková cena účetní
Budovy a stavby	502 062 076,00	174 570 269,00	327 491 807,00
Pronajaté nemovitosti	35 540 562,00	11 370 217,00	24 170 345,00
Stroje a zařízení	1 227 364 002,83	1 091 732 520,84	135 631 481,99
Dopravní prostředky	32 725 164,00	24 481 799,00	8 243 365,00
Inventář	2 734 818,00	2 656 097,00	78 721,00
Software (před rokem 2004)	10 409 405,00	10 409 405,00	0,00
Software	19 193 972,00	14 420 047,00	4 773 925,00

Ostatní nehmotný majetek (před rokem 2004)	34 997 251,00	34 997 251,00	0,00
Ostatní nehmotný majetek	2 338 640,00	2 101 334,00	237 306,00
Celkem	1 867 365 890,83	1 366 738 939,84	500 626 950,99

Zdroj: Registr hmotného a nehmotného majetku (vlastní zpracování).

Daňové hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku společnosti ABC k 31.12.2015 (hodnoty v Kč) jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 6: Účetní hodnoty dlouhodobého majetku

Druh majetku	Pořizovací cena daňová	Oprávkový daňový	Zůstatková cena daňová
Budovy a stavby	502 062 076,00	248 181 691,00	253 880 385,00
Pronajaté nemovitosti	35 540 562,00	15 679 633,00	19 860 929,00
Stroje a zařízení	1 227 364 002,83	1 141 141 317,88	86 222 684,95
Dopravní prostředky	32 725 164,00	27 841 209,00	4 883 955,00
Inventář	2 734 818,00	2 672 413,00	62 405,00
Software (před rokem 2004)	10 409 405,00	10 409 405,00	0,00
Software	19 193 972,00	14 273 703,00	4 920 269,00
Ostatní nehmotný majetek (před rokem 2004)	34 997 251,00	34 997 251,00	0,00
Ostatní nehmotný majetek	2 338 640,00	2 087 684,00	250 956,00
Daňová ZC vyřazeného majetku	0,00	29 699,00	0,00
Celkem	1 867 365 890,83	1 497 314 005,88	370 081 583,95

Zdroj: Registr hmotného a nehmotného majetku (vlastní zpracování).

Porovnání zůstatkové ceny daňové a účetní (hodnoty v Kč):

ZC účetní k 31.12.2015	500 626 950,99
ZC daňová k 31.12.2015	370 081 583,95
Rozdíl	130 545 367,04

V případě společnosti ABC vidíme, že účetní zůstatková cena je vyšší než daňová zůstatková cena. Z toho vyplývá, že daňově společnost odepisuje majetek rychleji, než účetně, tj. účetně stanovená životnost je delší, než je životnost připadající na jednotlivé složky majetku v souladu se zařazením do příslušných odpisových skupin podle zákona o daních z příjmů.

Společnosti tedy vzniká **zdanitelný přechodný rozdíl** a tím **odložený daňový závazek**. Při použití sazby 19 % dojdeme k výsledné hodnotě odloženého daňového závazku z rozdílu účetní a daňové zůstatkové ceny ve výši **24 803 619,74 Kč** (130 545 367,04 Kč x 0,19).

Znamená to, že byly dosud uplatněny vyšší daňové odpisy, a proto musíme počítat s vyšší daňovou povinností v budoucích obdobích. Tím, že účtujeme o odloženém daňovém závazku, snižujeme hospodářský výsledek a zabráníme tak neúměrnému přidělování do fondů společnosti anebo nadměrné výplatě dividend.

Zákon o daních z příjmů ze své podstaty výpočet daňových odpisů velmi omezuje, protože skutečná doba životnosti majetku často vůbec neodpovídá počtu let odpisování stanovených zákonem. Přitom se velmi často taky jedná o významnou složku aktiv stejně jako je to v případě společnosti ABC, kdy hodnota dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku činí dokonce 49 % na celkových aktivech společnosti.

3.3.2 Opravné položky k pohledávkám

Účetní jednotky vytvářejí opravné položky k pohledávkám v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách) anebo na základě vlastního interního předpisu, který zajišťuje dodržení základní zásady věrného zobrazení bez ohledu na daňovou uznatelnost.

Toto však vede k opatrnosti, kdy společnost musí zvážit každou jednotlivou pohledávku a tvorbu opravné položky k ní – zda byla vytvořena v souladu se zákonem o rezervách anebo

na základě interního předpisu. Dalším aspektem je, zda se pohledávka v dalších letech může stát daňově uznatelnou formou tvorby zákonné opravné položky, a pak je vhodné počítat odloženou daň. Anebo se může jednat i o tzv. trvalý rozdíl, tj. kdy nepředpokládáme budoucí daňovou uznatelnost opravné položky k pohledávce, a pak není možné počítat odloženou daň.

Jestliže by se jednalo o tvorbu opravné položky k pohledávkám, které jsou zákonem o rezervách výslovně uvedeny jako neuznatelné, pak není možné takovou opravnou položku vůbec zahrnovat do výpočtu odložené daně. Jedná se například o pohledávky z půjček, úvěrů nebo záloh.

Je třeba zvážit tři typy opravných položek k pohledávkám:

1. daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám,
2. účetní opravné položky k pohledávkám, které v budoucnu budou daňově účinné,
3. účetní opravné položky k pohledávkám, které nemohou být nikdy daňově účinné.

Zákon o rezervách ve znění platném pro rok 2015 určuje tři kategorie daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám:

I. podle § 8 – opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení,

II. podle § 8a – kdy opravné položky k nepromlčeným pohledávkám jsou daňově uznatelné, jestliže od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- a) 18 měsíců – pak je možné vytvořit opravnou položku ve výši 50 % rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 30 měsíců – pak je možné vytvořit opravnou položku ve výši 100 % rozvahové hodnoty pohledávky,

III. podle § 8c – 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky, která nepřesáhne 30 000,- Kč vůči jednomu dlužníkovi.

Společnost ABC upravuje tvorbu účetních opravných položek k pohledávkám interním předpisem a tvorba je znázorněna v níže uvedené tabulce.

Tabulka 7: Tvorba opravných položek k pohledávkám

Počet měsíců po splatnosti	% opravné položky
12 až 17 měsíců	30 %
18 až 24 měsíců	50 %
24 až 30 měsíců	80 %
30 měsíců a více	100 %

Zdroj: Interní směrnice společnosti (vlastní zpracování).

Z tabulky „Výpočet opravné položky k pohledávkám“ vyplývá, že k 31.12.2015 společnost ABC eviduje opravné položky k pohledávkám, které splňují kritéria ust. § 8, § 8a a § 8c zákona o rezervách a to ve výši 1 149 212,37 Kč. Tyto opravné položky tak nemají vliv na odloženou daň, protože jsou tvořeny v souladu se zákonem o dani z příjmů. To v praxi znamená, že takto tvořené opravné položky jsou jak účetním nákladem, tak i daňovým nákladem ve stejné hodnotě.

Dále tabulka obsahuje položky pohledávek, které byly vytvořeny v souladu s interní směrnicí, tj. po splatnosti v rozmezí 12 – 17 měsíců a byly vytvořeny do výše 30 %. Pohledávky jinak splňují všechny zákonné předpoklady, aby na ně mohly být uplatněny zákonné opravné položky dle zákona o rezervách po dosažení počtu měsíců 18 měsíců a více po splatnosti. Takže je pravděpodobné, že daňová uznatelnost v tomto okamžiku nastane, pokud nedojde k úhradě pohledávek. Jedná se tedy o opravné položky k pohledávkám, které mají přechodný charakter, a společnost je eviduje ve výši 44 100,- Kč.

Tabulka 8: Výpočet opravných položek k pohledávkám k 31.12.2015 (údaje v Kč)

Odběratel	2014		2015		změna tvorby OP	% OP
	Částka v Kč	Zbývá uhradit v Kč	Částka v Kč	Zbývá uhradit v Kč		
8	1 041 332,00	852 536,14	852 536,14	849 599,87	-2 936,27	
odběratel 1	62 952,00	58 055,06	58 055,06	58 055,06	0,00	100,00%
odběratel 2	24 889,00	24 889,00	24 889,00	24 603,03	-285,97	100,00%
odběratel 3	90 981,00	90 981,00	90 981,00	88 330,70	-2 650,30	100,00%
odběratel 4	485 458,00	367 413,08	367 413,08	367 413,08	0,00	100,00%
odběratel 5	377 052,00	311 198,00	311 198,00	311 198,00	0,00	100,00%
8a	420 036,00	400 062,00	370 747,00	316 273,20	-83 788,80	
odběratel 6	13 329,00	10 636,00	10 636,00	0,00	-10 636,00	0,00%
odběratel 7	272 970,00	263 456,00	263 456,00	192 816,20	-70 639,80	100,00%
odběratel 8	24 990,00	17 223,00	17 223,00	14 710,00	-2 513,00	100,00%
odběratel 9	37 970,00	37 970,00	37 970,00	37 970,00	0,00	100,00%
odběratel 10	58 630,00	58 630,00	58 630,00	58 630,00	0,00	50,00%
odběratel 11	12 147,00	12 147,00	12 147,00	12 147,00	0,00	100,00%
8c	28 537,00	28 537,00	28 537,00	12 654,30	-15 882,70	
odběratel 12	28 537,00	28 537,00	28 537,00	12 654,30	-15 882,70	100,00%
Celkem ZÁKONNÉ opravné položky	1 489 905,00	1 281 135,14	1 251 820,14	1 178 527,37	-102 607,77	
odběratel 13			55 200,00	55 200,00	16 560,00	30,00%
odběratel 14	439 851,00	131 956,00	56 189,00	91 800,73	-28 649,00	30,00%
odběratel 15	10 387,17	10 387,17	5 193,59		-5 193,59	0,00%
Celkem ÚČETNÍ opravné položky	450 238,17	142 343,17	61 382,59	147 000,73	-17 282,59	
CELKEM OPRAVNÉ POLOŽKY	1 940 143,17	1 423 478,31	1 313 202,73	1 325 528,10	-119 890,36	

Zdroj: Účetní oddělení společnosti ABC.

U opravných položek k pohledávkám se jedná o připočitatelný rozdíl, tj o odloženou daňovou pohledávku, protože k daňovému uplatnění tohoto nákladu dojde až v následujících účetních obdobích při splnění zákonných podmínek.

Společnosti tedy vzniká **připočitatelný přechodný rozdíl** a tím **odložená daňová pohledávka**. Při použití sazby 19 % dojdeme k výsledné hodnotě odložené daňové pohledávky z opravných položek k pohledávkám ve výši **8 379,- Kč** (44 100,- Kč x 0,19).

Společnost může o odložené daňové pohledávce účtovat, protože ta bude v následujícím účetním období pokryta z úspory na splatné dani, neboť dojde ke splnění podmínek zákona o rezervách a tím k daňově uznatelné tvorbě opravné položky. Na jedné straně bude existovat daňově účinný náklad, který povede ke snížení základu daně a náklad na splatnou daň bude nižší. Zároveň bude rozpuštěna odložená daňová pohledávka – což vede ke zvýšení nákladu na odloženou daň. To znamená, že dojde ke vzájemné kompenzaci celkově vykázaného nákladu na daň.

3.3.3 Opravné položky k zásobám

Tvorba a rozpuštění opravné položky k zásobám jsou daňově neúčinné. Představují ale klasický a relativně vcelku jistý přechodný rozdíl. V případě tvorby opravné položky k zásobám se jedná o připočitatelný přechodný rozdíl, tj o odloženou daňovou pohledávku, neboť se do budoucna jedná o náklady spojené s realizací zásob v některém z následujících účetních období, kde spotřeba anebo prodej jsou daňově účinné. Odložená daňová pohledávka tak bude pokryta z úspory na splatné dani z příjmů v následujícím účetním období.

Jednou z výjimek u zásob mohou být jen manka a škody, které jsou daňově neúčinným nákladem a jedná se tedy o trvalý rozdíl.

Zaúčtováním odložené daně vzniklé z opravných položek k zásobám dojde ke zohlednění daně z příjmů jako nákladové položky účetnictví a kompenzuje se tak ztráta vzniklá poklesem aktuální ceny zásob. A jakmile v příštím období dojde k prodeji zásob za reálnou (nižší) cenu, bude odložená daňová pohledávka uhrazena z úspory splatné daně z příjmů.

Společnost ABC má pro tvorbu a rozpuštění opravných položek k zásobám interní předpis.

Interní předpis stanoví, že opravné položky jsou tvořeny zejména k zásobám důležitým z hlediska jejich významnosti v těchto případech:

- zásoby budou realizované se ztrátou,
- účetní hodnota nedokončené výroby vykázané ke konci účetního období je vyšší, než je plánovaná výše (nebo podíl plánované výše) v návaznosti na očekávanou realizační cenu.

Interní předpis stanoví, že pro vytvoření opravné položky musí být uveden důvod a konkrétní způsob stanovení její výše. Jako závazný podklad pro stanovení opravných položek k zásobám bude vždy k 31.12. daného roku vydán v rámci společnosti seznam významných komodit s jejich předpokládaným cenovým vývojem v dalším období na základě jejich cenové úrovně za 4. čtvrtletí běžného roku.

Z tabulky č. 9: výpočet opravných položek k zásobám k 31.12.2015 vyjádřeno v Kč, vyplývá rozdělení opravných položek po jednotlivých typech zásob, které společnost eviduje a kde bylo identifikováno a vyčísleno snížení hodnoty zásob.

Tabulka 9: Výpočet opravných položek k zásobám

Opravné položky k zásobám	Počáteční stav	Tvorba	Rozpuštění	Konečný stav
Náhradní díly	18 531 817,41	2 825 985,00	1 653 340,47	19 704 461,94
Materiál	1 230 956,72	258 985,00	951 102,91	538 838,81
Výrobky	30 233 213,81	3 585 259,00	6 576 020,56	27 242 452,25
Celkem	49 995 987,94	6 670 229,00	9 180 463,94	47 485 753,00

Zdroj: Evidence opravných položek k zásobám společnosti ABC (vlastní zpracování).

U opravných položek k zásobám se jedná o připočitatelný rozdíl, tj o odloženou daňovou pohledávku, protože k daňovému uplatnění nákladů vyvolaných poklesem hodnoty zásob dojde v následujících účetních obdobích při splnění zákonných podmínek.

Společnosti tedy vzniká **připočitatelný přechodný rozdíl** a tím **odložená daňová pohledávka**. Při použití sazby 19 % dojdeme k výsledné hodnotě odložené daňové pohledávky z opravných položek k zásobám ve výši **9 022 293,- Kč** (47 485 753,- Kč x 0,19).

Jestliže tvoříme odloženou daňovou pohledávku, snižujeme náklad na odloženou daň a výsledek hospodaření je vyšší, než kdyby odložená daňová pohledávka díky opravným položkám k zásobám vytvořena nebyla. Ta kompenzuje ztrátu vzniklou poklesem aktuální ceny zásob. V příštím účetním období, kdy dojde k prodeji zásob za reálnou cenu, bude úspora splatné daně kompenzována rozpuštěním odložené daňové pohledávky.

3.3.4 Rezervy nad rámec zákona o rezervách

Zákon o rezervách vymezuje určité typy rezerv, které jsou daňově uznatelné. Nejznámější a nejvyužívanější takovou rezervou je rezerva na opravy majetku.

V praxi se z důvodů pokrytí budoucích rizik vytváří ale také rezervy, které zákon o rezervách neupravuje a tvorba těchto rezerv, a po té jejich následné rozpouštění je daňově neúčinné. Tyto rezervy jsou však tvořeny na budoucí daňově uznatelné náklady. Může se jednat o rezervy na záruční opravy, rezervy na úroky z prodlení, rezervy na odměny zaměstnanců, rezervy na zaměstnanecké požitky (pracovní jubilea), rezervy na nevyčerpanou dovolenou a další.

V těchto případech je opět opodstatněný výpočet odložené daňové pohledávky k takové tvorbě rezervy. V případě, že by rezerva byla tvořena na daňově neuznatelný náklad, nelze pak počítat odloženou daň a jednalo by se o trvalý rozdíl.

Z tabulky č. 10: Výpočet účetních rezerv nad rámec zákona o rezervách k 31.12.2015, vyplývá rozdělení jednotlivých typů rezerv, které společnost vytváří a je zřejmé, že v budoucnu dojde k vynaložení nákladů. Veškeré rezervy, které společnost vytváří je spojena s odměňováním zaměstnanců.

Rezerva na zaměstnanecké požitky obsahuje výplatu částek zaměstnancům u příležitosti životních a pracovních jubileí a odchodu do starobního důchodu. Pravidla vyplácení těchto zaměstnaneckých požitků jsou stanovena kolektivní smlouvou a každoročně jsou vyhodnocována. Rezerva je rozdělována na dlouhou (výplata za více než 1 rok) a krátkou část (výplata do 1 roku) a zohledňuje mimo jiné pravděpodobnost setrvání v pracovním poměru,

procentuální růst mezd, vývoj fluktuace a diskontní sazbu, kterou stanovuje pro každé čtvrtletí mateřská společnost.

Rezerva na nevyčerpanou dovolenou je počet dní dovolené, na kterou měli nárok zaměstnanci společnosti k 31.12.2015 a nevyčerпали ji. Tato dovolená se vztahuje k danému účetnímu období, avšak bude čerpána a hrazena až v následujícím období. Je propočtena počtem dní nevyčerpané dovolené a průměrnou výší mzdy daného zaměstnance.

Rezerva na odměny je stanovena na základě výsledku hospodaření daného účetního období, v tomto případě roku 2015. Odměny však ještě nebyly schváleny valnou hromadou společnosti, takže nelze účtovat o závazku, ale o rezervě. Opět se jedná o náklad související s běžným účetním obdobím, ale ve skutečnosti vznikne až v období následujícím.

Tabulka 10: Souhrn účetních rezerv nad rámec zákona

Účetní rezervy	Počáteční stav	Tvorba	Rozpuštění	Konečný stav
Na zaměstnanecké požitky	1 200 589,00	258 985,00	606 589,00	852 985,00
Na nevyčerpanou dovolenou	652 869,00	525 898,00	652 869,00	525 898,00
Na odměny	1 672 537,00	490 468,00	1 672 537,00	490 468,00
Celkem	3 525 995,00	1 275 351,00	2 931 995,00	1 869 351,00

Zdroj: Evidence rezerv nad rámec zákona společnosti ABC (vlastní zpracování).

Účtování o rezervách nad rámec zákona o rezervách způsobuje připočitatelný rozdíl, tj. odloženou daňovou pohledávku, protože k daňovému uplatnění nákladů souvisejících s vytvořenými rezervami dojde v následujících účetních obdobích při splnění zákonných podmínek.

Společnosti tedy vzniká **připočitatelný přechodný rozdíl** a tím **odložená daňová pohledávka**. Při použití sazby 19 % dojdeme k výsledné hodnotě odložené daňové pohledávky z účetních rezerv ve výši **355 177,- Kč** (1 869 351,- Kč x 0,19).

Také u odložené daňové pohledávky z titulu vytvořených rezerv musíme mít jistotu, že budoucí náklady budou daňově uznatelné a povedou ke snížení splatné daně v budoucích účetních obdobích. Toto bylo u výše uvedených rezerv společnosti ABC ověřeno a lze to s určitostí potvrdit.

3.3.5 Nezaplacené úroky z prodlení

Smluvní pokuty a úroky z prodlení ze závazkových vztahů účtuje společnost ABC v souladu s účetními předpisy ve věcné a časové souvislosti. Zákon o daních z příjmů však váže jejich daňovou uznatelnost až na okamžik, kdy bude taková smluvní pokuta nebo úroky uhrazeny.

V případě faktur za vystavené smluvní pokuty a úroky z prodlení jsou daňově uznatelným:

- nákladem – u přijatých faktur,
- výnosem – u vydaných faktur.

O fakturách na smluvní pokuty a penále účtujeme v souvislosti se zásadou věrného zobrazení finanční situace ke dni jejich vystavení. Základ daně ale tyto položky ovlivní až po zaplacení.

Jestliže se jedná o nezaplacené smluvní pokuty a penále u přijatých faktur, pak účtujeme o odložené daňové pohledávce. Naopak jestliže se jedná o nezaplacené smluvní pokuty a penále u vydaných faktur, pak účtujeme o odloženém daňovém závazku.

K tomuto účelu společnost předložila položkový rozpis účtů 544 a 644, který obsahoval jednak stranu zaúčtovaných faktur a jednak stranu úhrad.

Z předložené dokumentace, která byla předložena společností bylo zjištěno, že k 31.12.2015 je evidována pouze jedna neuhrazená faktura za úrok z prodlení. Jedná se o přijatou fakturu za pozdní úhradu, kterou vystavila dodavatelská firma. Výše nezaplaceného úroku z prodlení činí 13 494,- Kč.

Smluvní úroky anebo pokuty se účtují ve věcné a časové souvislosti podle zásady věrného zobrazení finanční situace tak, jak nám ukládají účetní předpisy, tj. v okamžiku jejich vystavení. Do základu daně se však promítnou z hlediska zákona o daních z příjmů až v okamžiku úhrady. Podle ustanovení § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů se základ daně upraví o neuhrazené smluvní úroky a pokuty.

Protože se jedná o nákladovou tj. přijatou fakturu, jedná se o připočitatelný rozdíl, z kterého vyplývá odložená daňová pohledávka, protože k daňovému uplatnění nákladů souvisejících s úhradou faktury na smluvní úrok z prodlení dojde v následujícím účetním období.

Společnosti tedy vzniká **připočitatelný přechodný rozdíl** a tím **odložená daňová pohledávka**. Při použití sazby 19 % dojdeme k výsledné hodnotě odložené daňové pohledávky z nezaplacených úroků z prodlení ve výši **2 564,- Kč** (13 494,- Kč x 0,19).

3.4 Výpočet odložené daně

V následující tabulce je vyobrazena vypočtená odložená daň, kterou poskytlo ekonomické oddělení společnosti.

Tabulka 11: Přehled výpočtu odložené daně ekonomickým oddělením

Obsah položky	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl	Sazba daně v %	Odložená pohledávka (+) či závazek (-)
ZC dlouhodobého majetku	500 626 950,99	370 081 583,95	-130 545 367,04	19	-24 803 620,00
ZC Goodwillu	0,00	0,00	0,00	19	0,00
ZC dlouhodobého finančního majetku	0,00	0,00	0,00	19	0,00
Budoucí odpočitatelné daňové ztráty	x	0,00	0,00	19	0,00
Budoucí odpočitatelné daňové ztráty z prodeje CP	x	0,00	0,00	19	0,00
Opravné položky k pohledávkám	44 100,00	0,00	44 100,00	19	8 379,00
Opravné položky k zásobám	47 485 753,00	x	47 485 753,00	19	9 022 293,00
Opravné položky k jiným aktivům	0,00	x	0,00	19	0,00
Rezervy nad rámec zákona o rezervách	1 869 351,00	x	1 869 351,00	19	355 177,00
Nezaplacené úroky z prodloužení nákladové	13 494,00	x	13 494,00	19	2 564,00
Neinkasované úroky z prodloužení výnosové	0,00	x	0,00	19	0,00
Nezaplacené pojistné sociální a zdravotní	0,00	x	0,00	19	0,00
Nezaplacené úroky věřiteli bez PÚ	0,00	x	0,00	19	0,00
CELKEM	550 039 648,99	370 081 583,95	-81 132 669,04	19	-15 415 207,00

Zdroj: Ekonomické oddělení společnosti.

Výpočet odložené daně je uveden v tabulce č. 12 a je vyjádřen v Kč. Výsledná odložená daň vzniká kompenzací dílčích odložených daňových pohledávek a dílčích odložených daňových závazků.

Tabulka 12: Výpočet odložené daně

Obsah položky	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl	Odložená pohledávka (+) závazek (-)	Sazba daně v %
ZC dlouhodobého majetku	500 626 950,99	370 081 583,95	-130 545 367,04	-24 803 619,74	19,00
Opravné položky k pohledávkám	44 100,00	x	44 100,00	8 379,00	19,00
Opravné položky k zásobám	47 485 753,00	x	47 485 753,00	9 022 293,07	19,00
Rezervy nad rámec zákona o rezervách	1 869 351,00	x	1 869 351,00	355 176,69	19,00
Nezaplacené úroky z prodlení nákladové	13 494,00	x	13 494,00	2 563,86	19,00
Celkem	550 039 648,99	370 081 583,95	-81 132 669,04	-15 415 207,12	

Zdroj: Vlastní zpracování.

Kladné hodnoty v tabulce vyjadřují odčitatelný přechodný rozdíl, tj. odloženou daňovou pohledávku. Záporné hodnoty vyjadřují zdanitelné přechodné rozdíly, tj. odložený daňový závazek.

Vzhledem k tomu, že není žádný důvod, který by mohl bránit kompenzaci dílčího odloženého závazku s dílčími odloženými daňovými pohledávkami, výsledkem součtu všech hodnot z jednotlivých titulů přechodných rozdílů je odložený daňový závazek ve výši 15 415 207,12 Kč.

3.5 Zaúčtování odložené daně

Po vypočtení odložené daně je možné přistoupit ke kontrole zaúčtování. K tomu je zapotřebí znát také výchozí počáteční stav odložené daně k 1.1.2015 – tj. k počátku účetního období. Následující tabulka zobrazuje stav odložené daně na počátku a na konci období vyjádřeno v Kč.

Tabulka 13: Stav odložené daně na počátku a na konci období

Obsah položky	Stav odložené daně k 1.1.	Stav odložené daně k 31.12.	Rozdíl odložené daně v roce 2015
ZC dlouhodobého majetku	-20 310 736,00	-24 803 620,00	-4 492 884,00
Opravné položky k pohledávkám	0,00	8 379,00	8 379,00
Opravné položky k zásobám	9 499 238,00	9 022 293,00	-476 945,00
Rezervy nad rámec zákona o rezervách	669 939,00	355 177,00	-314 762,00
Nezaplacené úroky z prodlení nákladové	-2 396,00	2 564,00	4 960,00
Celkem	-10 143 955,00	15 415 207,00	-5 271 252,00

Zdroj: Evidence odložené daně (vlastní zpracování).

Hodnota 5 271 252,- Kč představuje rozdíl mezi zůstatkem odložené daně k 31.12.2015 a počátečním stavem k 1.1.2015 – v našem případě znamená zvýšení odloženého daňového závazku.

Na obrázku níže lze vidět, jak byla odložená daň zaúčtována na účtu 481 – Odložené daňové pohledávky a závazky a 592 – Daň z běžné činnosti – odložená, částky jsou vyjádřeny v Kč.

Obrázek 5: Zaúčtování odložené daně

<p>481 - Odložená daňová pohledávka a závazek</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">PS 10 143 955,-</td> <td style="padding: 5px;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">5 271 252,-</td> <td style="padding: 5px; text-align: center;">←</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">KS 15 415 207,-</td> <td style="padding: 5px; text-align: center;">→</td> </tr> </table>	PS 10 143 955,-		5 271 252,-	←	KS 15 415 207,-	→	<p>592 - Daň z běžné činnosti - odložená</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">5 271 252,-</td> </tr> </table>	5 271 252,-
PS 10 143 955,-								
5 271 252,-	←							
KS 15 415 207,-	→							
5 271 252,-								

Zdroj: Vlastní zpracování.

Vypočtená odložená daň k 31.12.2015 ve výši 15 415 207,- Kč musí odpovídat konečnému stavu účtu 481 – Odložená daňová pohledávka a závazek.

Na účtu 592 – Daň z běžné činnosti – odložená je zaúčtovaný rozdíl mezi počátečním a konečným stavem odložené daně ve výši 5 271 252,- Kč. Prakticky se jedná o odloženou daň ze změny stavu jednotlivých základů přechodných rozdílů.

3.6 Výpočet daně z příjmů

V kapitole 1.6 jsem popisovala modelový příklad fungování odložené daně v rámci výpočtu splatné daně a celkové zaúčtované daně z příjmů. Nyní tento propočet provedu na konkrétních hodnotách společnosti ABC za účetní období roku 2015, které je zároveň zdaňovacím obdobím.

V případě, že by společnost ABC *nevykazovala žádné přechodné rozdíly* a ve všech případech dříve jmenovaných titulů pro výpočet odložené daně by daňová základna byla totožná s účetní základnou, společnost by za zdaňovací období roku 2015 vykazovala daň z příjmů ve výši 29 556 329,58 Kč. Tato daňová povinnost by byla zároveň splatnou daní. Odloženou daň by společnost nevykazovala.

Tabulka 14: Daň z příjmů bez přechodných rozdílů

Řádek		Kč
1	Výsledek hospodaření před zdaněním – zisk	159 016 062,21
2	Trvalé rozdíly (ř.3 + ř.4)	-3 456 432,84
3	Daňově neúčinné náklady (připočitatelné)	1 157 441,95
4	Daňově neúčinné výnosy (odčitatelné)	-4 613 874,79
5	Základ daně bez dočasných rozdílů (ř.1 + ř. 2)	155 559 629,37
6	Sazba daně z příjmů	19,00 %
7	Daň z příjmů (ř.5 * ř.6)	29 556 329,58

Zdroj: Vlastní zpracování.

Ve druhém případě společnost ABC vykazuje přechodné rozdíly a ty jsou níže vyčísleny v tabulce č. 15: Výpočet změny stavu přechodného rozdílu v roce 2015, vyjádřený v Kč. Přechodný rozdíl, resp. změna stavu přechodného rozdílu připadající na rok 2015 je vypočten jako rozdíl mezi stavem odložené daně k 31.12.2015 a k 1.1.2015. Hodnota přechodného rozdílu připadajícího na rok 2015 bude pak zahrnuta do výpočtu splatné daně za rok 2015.

Tabulka 15: Výpočet změny stavu přechodného rozdílu v r. 2015

Obsah položky	Stav odložené daně k 1.1.	Stav odložené daně k 31.12.	Rozdíl odložené daně v roce 2015	Přechodný rozdíl v roce 2015
ZC dlouhodobého majetku	-20 310 736,00	-24 803 620,00	-4 492 884,00	-23 646 757,89
Opravné položky k pohledávkám	0,00	8 379,00	8 379,00	44 100,00
Opravné položky k zásobám	9 499 238,00	9 022 293,00	-476 945,00	-2 510 236,84
Rezervy nad rámec zákona o rezervách	669 939,00	355 177,00	-314 762,00	-1 656 642,11
Nezaplacené úroky z prodlení nákladové	-2 396,00	2 564,00	4 960,00	26 105,26
Celkem	-10 143 955,00	-15 415 207,00	-5 271 252,00	-27 743 431,58

Zdroj: Vlastní zpracování.

Níže uvádím výpočet splatné daně se zahrnutím přechodných rozdílů připadajících na účetní období roku 2015, které mají vliv na výpočet splatné daně za rok 2015.

Tabulka 16: Výpočet splatné daně

Řádek		Kč
1	Výsledek hospodaření před zdaněním – zisk	159 016 062,21
2	Trvalé rozdíly (ř.3 + ř.4)	-3 456 432,84
3	Daňově neúčinné náklady (připočitatelné)	1 157 441,95
4	Daňově neúčinné výnosy (odčitatelné)	-4 613 874,79

5	Přechodné rozdíly – změna stavu základny pro OD (ř.6 + ř.7 + ř.8 + ř.9 + ř.10)	-27 743 431,58
6	ZC dlouhodobého majetku	-23 646 757,89
7	Opravné položky k pohledávkám	44 100,00
8	Opravné položky k zásobám	-2 510 236,84
9	Rezervy nad rámec zákona o rezervách	-1 656 642,11
10	Nezaplacené úroky z prodlení nákladové	26 105,26
11	Základ daně (ř.1 + ř.2 + ř.5)	127 816 197,79
12	Sazba daně z příjmů	19,00 %
13	Daň z příjmů splatná (ř.11 * ř.12)	24 285 077,58

Zdroj: Přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 (vlastní zpracování).

Tabulka 17: Vykázání daně z příjmů ve výkaze zisku a ztráty

	Kč
Daň z příjmů za běžnou činnost	29 556 329,58
- splatná	24 285 077,58
- odložená	5 271 252,00

Zdroj: Výkaz zisku a ztráty za účetní období roku 2015 (vlastní zpracování).

Porovnáním výpočtu daňové povinnosti v případě, že by neexistovaly přechodné rozdíly ve výši 29 556 329,58 Kč a součtu splatné a odložené daně, ke kterým jsem došla při vyčíslení přechodných rozdílů tak, jak je společnost vykazuje, docházíme ke stejným hodnotám.

Poznámka:

Pro účely tohoto výpočtu jsem nezaokrouhlila základ daně na tisíce dolů, tak jak je správný postup při výpočtu daňové povinnosti. Zaokrouhlením by vznikl rozdíl mezi celkovou daní a z výpočtu součtu splatné daně a odložené daně, tak jak je uvedeno v tabulkách č. 13 a 16.

3.7 Efektivní daň

Součástí auditu účetnictví je také výpočet efektivní daně, tj. procenta skutečného daňového zatížení dané společnosti.

Efektivní daň lze definovat jako průměrnou daňovou sazbu, která je vypočtena jako procentní podíl daňové povinnosti k hrubému příjmu.

$$\text{Efektivní daňová sazba (v \%)} = (T/Y) \cdot 100$$

T..... je daňová povinnost

Y je hrubý příjem (výsledek hospodaření před zdaněním)

Jestliže zákon o dani z příjmů definuje výjimky ze zdanění, tj. tituly, které se nezahrnují do základu daně, daňové slevy, nezdánitelné částky, odčitatelné částky apod., pak je zřejmé, že sazba daně definovaná zákonem o dani z příjmů (v našem případě nyní 19 %) nemůže být nikdy totožná s efektivní daní.

Tabulka 18: Efektivní daň společnosti ABC

		Kč	Kalkulace dopadů trv. rozdílů na efekt. daň	Vliv na sazbu daně
1	Výsledek hospodaření před zdaněním – zisk	159 016 062,21		19,000 %
2	Trvalé rozdíly (ř.3 + ř.4)	-3 456 432,84		-0,413 %
3	Daňově neúčinné náklady (připočitatelné)	1 157 441,95	219 913,97	0,138 %
4	Daňově neúčinné výnosy (odčitatelné)	-4 613 874,79	-876 636,21	-0,551 %
5	Efektivní sazba daně	18,587 %		18,587 %
6	Daň z příjmů splatná	29 556 329,58		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo zpracování tématu odložené daně, která je součástí účetní závěrky. Účetní závěrka jako taková je u vybraných společností předmětem auditu a tyto společnosti mají povinnost o odložené dani účtovat.

Odložená daň je jedním z nástrojů účetnictví, který má za úkol přiřazení nákladů vynaložených na daň z příjmů ke správnému účetnímu období. Prostřednictvím odložené daně se tak uplatňuje zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření.

Cílem teoretické části práce bylo analyzovat celkovou problematiku odložené daně a vysvětlit východiska pro správné stanovení přechodných rozdílů, které mají dopad na výpočet odložené daně a následný popis samotného výpočtu a zaúčtování odložené daně.

V teoretické části jsem definovala smysl a využití odložené daně a vymezila rozdíly mezi splatnou a odloženou daní. Dále jsem specifikovala právní úpravu, která se týká odložené daně a definovala účetní jednotky, na které se vztahuje povinnost auditu a účtování o odložené dani. Stěžejní částí bylo definování trvalých a přechodných rozdílů mezi hospodářským výsledkem a základem daně z příjmů. Trvalé rozdíly mají vliv pouze na splatnou daň. Přechodné rozdíly mají vliv na splatnou daň také, avšak především jsou základem pro výpočet odložené daně. Ve své práci definuji dva druhy přechodných rozdílů (odčitatelné a zdanitelné) a uvádím jejich možné příklady – a to jak v teoretické části, tak i v praktické. Dále popisuji metody a způsob výpočtu odložené daně a jejich konečné zaúčtování a promítnutí do hospodářského výsledku.

V teoretické části jsem se také dotkla úpravy odložené daně v mezinárodních standardech účetního výkaznictví a uvedla jsem, v čem se odlišují od české právní úpravy.

Závěrečná část teoretické části se věnuje auditu, kde je popsána jeho historie a podstata. Jsou zde popsány jednotlivé fáze a cíle auditu.

V praktické části jsem aplikovala poznatky z teoretické části na konkrétní akciové společnosti s pracovním názvem ABC. Vedení společnosti, se kterou jsem spolupracovala, si nepřálo zveřejnění identifikace společnosti, avšak poskytlo veškerou součinnost, data a informace potřebné pro zpracování diplomové práce. Z předložených podkladů jsem identifikovala pět přechodných rozdílů – rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku, opravné položky k pohledávkám, opravné položky k zásobám, účetní rezervy a nezaplacené úroky z prodlení. Z přechodných rozdílů jsem vypočítala odloženou daň

a popsala jsem zaúčtování odložené daně. Výpočty odložené a splatné daně jsem doplnila také o vysvětlení podstaty a výpočet efektivní daně u společnosti ABC za účetní období roku 2015.

Odložená daň je součástí hospodářského výsledku společnosti a má za následek, že má zároveň vliv na disponibilní zisk, který často zásadně ovlivňuje. Účtováním o odložené dani je naplněna zásada věrného zobrazení finanční situace společnosti a to je důležité pro akcionáře, věřitele a další uživatele účetní závěrky. V dnešní době je mnoho subjektů, které mají zájem o investování finančních prostředků do jiných společností a ti čerpají ze zveřejněných účetních závěrek a je pro ně důležitý mimo jiné také vykazovaný výsledek hospodaření, na jehož základě usuzují jak o současném, tak také o budoucím vývoji finanční a ekonomické situace společnosti. Pokud společnost o odložené dani neúčtuje, může často dojít k významnému zkreslení.

Dílním cílem práce bylo srovnání výpočtů a poskytnutí důkazu, že kdyby společnost ABC v jednom případě nevykazovala žádné přechodné rozdíly a ve druhém případě přechodné rozdíly a odloženou daň vykazovala, že v obou případech za zdaňovací období roku 2015 vykáže ve výkazu zisku a ztráty daň z příjmů ve stejné výši 29 556 329,58 Kč. V případě, že by společnost nevykazovala přechodné rozdíly, pak by tato daňová povinnost byla zároveň splatnou daní. Odloženou daň by společnost nevykazovala. Ve druhém případě, jestliže společnost vykazuje přechodné rozdíly, kdy daňový dopad do základu daně je v jiném účetním období než dopad účetních nákladů - tak jejich hodnota, resp. změna stavu základny odložené daně připadající na rok 2015, vstupuje do výpočtu splatné daně za rok 2015. Pak by výše splatné daně dosáhla nižší hodnoty 24 285 077, 58 Kč a z přechodných rozdílů je vypočten odložený daňový závazek ve výši 5 271 252,00 Kč. Součet vypočtené splatné a odložené daně je 29 556 329,58 Kč, což je stejná hodnota jako v prvním případě. Tato hypotéza je tedy potvrzena i v praktické části diplomové práce.

Na základě poznatků a faktů předložených v diplomové práci bych zároveň doporučila i účetním jednotkám, na které se nevztahuje povinnost účtovat a vykazovat odloženou daň, aby tento opomíjený nástroj účetnictví začaly využívat. Mnoho účetních jednotek, které nesplňují kritéria pro povinnost vykazování odložené daně, účtuje o majetku, rezervách a opravných položkách, takže ve svém účetnictví mají přechodné rozdíly a jestliže o odložené dani neúčtují, dochází často i k významnému zkreslení hospodářského výsledku. Pokud bychom přistoupili na hypotézu, že na společnost ABC se nevztahuje zákonná povinnost

vykazování odložené daně a společnost by o odložené dani neúčtovala, potom by vykázala celkovou daň pouze ve výši 24 285 077, 58 Kč, protože přechodné rozdíly vykazuje, odloženou daň ale ne. Znamenalo by to zvýšení hospodářského výsledku a potažmo disponibilního zisku o 5 271 252,00 Kč. Jenže v budoucnu úhrada této daně v podobě reálné daňové povinnosti společnost čeká, avšak tato daň se vztahuje k hospodářskému výsledku tohoto období, přičemž v následujících obdobích společnost může vygenerovat mnohem horší výsledek hospodaření. V případě, že by došlo k rozdělení veškerého disponibilního zisku, mohly by společnosti chybět finanční prostředky k úhradě splatné daně v budoucích obdobích.

Na závěr bych ráda zdůraznila, že kromě úpravy disponibilního zisku, dochází v důsledku snížení nebo zvýšení výsledku hospodaření o odloženou daň také k ovlivnění ukazatelů finanční analýzy (např. rentability aktiv a vlastního kapitálu), což může mít často významný vliv na další rozhodování vedení společnosti o dalším vývoji do budoucnosti – například v oblasti investic.

Použité zkratky

IASB - Rada pro mezinárodní účetní standardy

IASC - Výbor pro Mezinárodní účetní standardy

IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Zákon o auditorech - Zákon č.93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů

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

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

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

Vyhláška – Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Použitá literatura

Publikace

[1] *Auditorská profese v České republice*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013. ISBN 978-80-86679-25-9.

[2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: Albatros Media, 2014. 327 s. 4. ISBN 978-80-265-0149-7.

[3] FEDOROVÁ, A., JAKUBCOVÁ, M., TOMANOVÁ, L. *Audit účetní závěrky: pro auditované podniky*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2012. ISBN 978-80-7204-778-9.

[4] JANOUŠKOVÁ, J. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních standardů*. Praha: Grada publishing, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

[5] KYNCLOVÁ, D. *České účetní standardy pro podnikatele s komentářem*. Brno: CP Books, 2005, 112 s. ISBN 80-251-0655-1.

[6] MORONEY, R. *Auditing a practical approach*. 1. vyd. Austrálie: Ernst and Young, 2011. 455 s. ISBN 9781742165943.

[7] MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 179 s. ISBN.

[8] MÜLLEROVÁ, L., JINDROVÁ, B., a kol. *Praktický průvodce účetnictvím*. Praha: Verlag Dashöfer, 2009, 1346 s. ISBN .

[9] MÜLLEROVÁ, L., KRÁLÍČEK, V., a kolektiv. *Auditing*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 460 s. ISBN 978-80-245-2018-6.

- [10] MÜLLEROVÁ, L., SKÁLOVÁ, J. *Sbírka příkladů a testů na daně v účetnictví*, Praha: Nakladatelství VŠE, 2014, 104 s. ISBN 978-80-245-2021-6.
- [11] NOVOTNÝ, P., HALUSKOVÁ, M., KROUPOVÁ, B. *Odložená a splatná daň z příjmů*. Praha: Svaz účetních, 57 s. ISBN 1211-4138.
- [12] *Příručka pro provádění auditu*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1.
- [13] SAXUNOVÁ, D. *Financial statements under the US GAAP and IFRS*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 192 s. ISBN 978-80-7478-646-4.
- [14] STROUHAL, J. *Slovník pojmů IFRS*. 2.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 216 s. ISBN: 978-80-7478-545-0.
- [15] ŠRÁMKOVÁ, A. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace*. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. 480 s. ISBN 978-80-8616-61-9.
- [16] TICHÝ, D. *Audit – pro prezenční formu studia*. Opava: Slezská univerzita v Opavě, 2012, 140 s. ISBN 978-80-7248-746-2.

Zákony

- [1] Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- [2] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
- [3] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Elektronické zdroje

- [1] *Komora auditorů České republiky* [online]. Dostupné na: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu> .
- [2] *Deloitte IASPlus*[online]. Dostupné na: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12> .

Seznam obrázků

Obrázek 1: Charakteristika rozdílů odložené daně	13
Obrázek 2: Metody a přístupy výpočtu odložené dani.....	20
Obrázek 3: Účtování o odložené dani v prvním účetním období.....	26
Obrázek 4: Účtování o odložené dani v prvním účetním období.....	27
Obrázek 5: Zaúčtování odložené daně	57

Seznam tabulek

Tabulka 1: Tituly, které vedou nejčastěji ke vzniku odložené daně	15
Tabulka 2: Porovnání účetních a daňových hodnot a k jakému typu odložené daně vedou....	16
Tabulka 3 : Fáze auditu	33
Tabulka 4: Stanovení rámce životnosti dlouhodobého majetku společnosti ABC	42
Tabulka 5: Účetní hodnoty dlouhodobého majetku	43
Tabulka 6: Účetní hodnoty dlouhodobého majetku	44
Tabulka 7: Tvorba opravných položek k pohledávkám	47
Tabulka 8: Výpočet opravných položek k pohledávkám k 31.12.2015 (údaje v Kč)	48
Tabulka 9: Výpočet opravných položek k zásobám.....	50
Tabulka 10: Souhrn účetních rezerv nad rámec zákona.....	52
Tabulka 11: Přehled výpočtu odložené daně ekonomickým oddělením.....	54
Tabulka 12: Výpočet odložené daně	56
Tabulka 13: Stav odložené daně na počátku a na konci období.....	57
Tabulka 14: Daň z příjmů bez přechodných rozdílů	58
Tabulka 15: Výpočet změny stavu přechodného rozdílu v r. 2015.....	59
Tabulka 16: Výpočet splatné daně	59
Tabulka 17: Vykázání daně z příjmů ve výkaze zisku a ztráty	60
Tabulka 18: Efektivní daň společnosti ABC	61

Seznam tabulek

Příloha 1: Rozvaha v plném rozsahu společnosti ABC, a.s.	69
Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu společnosti ABC, a.s.	73

Přílohy

Příloha 1: Rozvaha v plném rozsahu společnosti ABC, a.s.

<p>ROZVAHA v plném rozsahu ke dni <u>31.12.2015</u> (v celých tisících Kč)</p>	<p>Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky ABC, a.s. Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště</p>		
<table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <td style="padding: 5px;">IČ</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">11111111</td> </tr> </table>	IČ	11111111	
IČ			
11111111			

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM(ř. 02 + 03 + 31 + 63) = ř. 67	001	2 596 005	-1 422 282	1 173 723	1 154 301
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	1 949 065	-1 373 604	575 461	562 973
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	66 939	-61 928	5 011	4 107
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005			0	
	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
	Software	007	29 603	-24 829	4 774	1 365
	Ocenitelná práva	008			0	
	Goodwill (+/-)	009			0	
	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	37 336	-37 099	237	630
	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	2 112
	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	1 882 126	-1 311 676	570 450	558 866
B. II. 1.	Pozemky	014	69 472		69 472	69 019
	Stavby	015	537 603	-185 941	351 662	338 203
	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	1 262 824	-1 118 870	143 954	113 317
	Pěstitelské celky trvalých porostů	017			0	
	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	
	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	6 865	-6 865	0	59
	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	4 308		4 308	18 083
	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	1 054		1 054	20 185
	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022			0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024			0	
	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027			0	
	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	643 688	-48 678	595 010	589 496
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	282 833	-47 485	235 348	236 583
C. I.	1. Materiál	033	89 035	-20 243	68 792	65 235
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	50 411		50 411	23 418
	3. Výrobky	035	143 166	-27 242	115 924	146 243
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
	5. Zboží	037	221		221	1 687
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
	4. Pohledávky za společníky	043			0	
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
	6. Dohadné účty aktivní	045			0	
	7. Jiné pohledávky	046			0	
	8. Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	276 987	-1 193	275 794	275 246
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049	251 096	-1 193	249 903	251 655
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
	4. Pohledávky za společníky	052			0	
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
	6. Stát - daňové pohledávky	054	22 103		22 103	17 243
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	3 763		3 763	5 730
	8. Dohadné účty aktivní	056			0	488
	9. Jiné pohledávky	057	25		25	130
C. VI.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	83 868	0	83 868	77 667
C. IV.	1. Peníze	059	396		396	386
	2. Účty v bankách	060	83 472		83 472	77 281
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	3 252	0	3 252	1 832
D. I.	1. Náklady příštích období	064	3 252		3 252	1 832
	2. Komplexní náklady příštích období	065			0	
	3. Příjmy příštích období	066			0	

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 89 + 122) = ř. 001	067	1 173 723	1 154 301
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87 + 88)	068	640 573	545 319
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	15 280	15 280
A. I. 1.	Základní kapitál	070	15 280	15 280
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	-3 785	-3 682
A. II. 1.	Ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076	-3 785	-3 682
	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 (± 416)	079		
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	3 374	3 306
A. III. 1.	Rezervní fond	081	3 056	3 056
	2. Statutární a ostatní fondy	082	318	250
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 85 + 86)	083	496 244	436 852
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	496 244	436 852
	2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	085		
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.1	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - 69 - 73 - 80 - 83 - 89 - 122) = ř. 80 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu	087	129 460	93 563
A.V.2	Rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	088		
B.	Cizí zdroje (ř. 90 + 95 + 106 + 118)	089	532 300	607 862
B. I.	Rezervy (ř. 91 až 94)	090	1 869	9 919
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	092		
	3. Rezerva na daň z příjmů	093	0	6 393
	4. Ostatní rezervy	094	1 869	3 526
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 96 až 105)	095	15 415	10 144
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	15 415	10 144

Označení a	PASIVA b	Císlo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 107 až 117)	106	448 988	500 214
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	107	368 111	429 673
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108		
3.	Závazky - podstatný vliv	109		
4.	Závazky ke společníkům	110		
5.	Závazky k zaměstnancům	111	7 626	8 377
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	4 164	4 021
7.	Stát - daňové závazky a dotace	113	851	2 157
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114	176	
9.	Vydané dluhopisy	115		
10.	Dohadné účty pasivní	116	68 060	55 986
11.	Jiné závazky	117		0
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 119 až 121)	118	66 028	87 585
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120	66 028	87 585
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 123 až 124)	122	850	1 120
C. I. 1.	Výdaje příštích období	123		0
2.	Výnosy příštích období	124	850	1 120

Sestaveno dne: 14. 2. 2016	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Jiří Novák
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání obráběčství

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu společnosti ABC, a.s.

<p>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu</p> <p>ke dni <u>31.12.2015</u> (v celých tisících Kč)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: 150px;"> <p style="text-align: center;">IČ</p> <p style="text-align: center;">11111111</p> </div>	<p>Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky</p> <p>ABC, a.s.</p> <hr/> <p>Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště</p>
--	--

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	0	0
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	0	0
II.	Výkony (ř. 05 + 06 + 07)	04	3 080 389	3 440 110
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	3 067 800	3 341 825
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	12 589	98 285
II. 3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	2 699 212	3 101 487
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	2 408 589	2 828 586
B. 2.	Služby	10	290 623	272 901
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	381 177	338 623
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	179 414	163 373
C. 1.	Mzdové náklady	13	125 172	112 570
C. 2.	Odměny členům orgánu obchodní korporace	14	8 854	8 866
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	41 679	38 952
C. 4.	Sociální náklady	16	3 709	2 985
D.	Daně a poplatky	17	2 589	2 986
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	44 258	48 596
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	27 813	14 683
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	231	11 096
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	27 582	3 587
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	28 023	911
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	124	122
F.2	Prodaný materiál	24	27 899	789
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	-4 287	17 898
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	4 527	5 892
H.	Ostatní provozní náklady	27	4 395	22 468
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 - 12 - 17- 18 + 19 - 22 - (+/-25) + 26 - 27 + (-28) - (-29))	30	159 125	102 966

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených 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	33	25
L.	Náklady z přecenění majetkových papírů a derivátů	40	1	5
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42	0	12
N.	Nákladové úroky	43	587	597
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	6 258	22 905
O.	Ostatní finanční náklady	45	5 812	5 698
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	-109	16 642
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	29 556	26 045
Q. 1.	- splatná	50	24 285	26 258
Q. 2.	- odložená	51	5 271	-213
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	129 460	93 563
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S.1.	- splatná	56		
S.2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	129 460	93 563
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	159 016	119 608

Pozn.:

Sestaveno dne: 14. 2. 2016	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Jiří Novák
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání obráběčství