

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Odložená daň z příjmů v účetnictví podnikatelských subjektů

Deferred income tax accounting of entrepreneurial subjects

Petra Bukovanská

Plzeň 2017

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petra BUKOVANSKÁ**

Osobní číslo: **K15B0048K**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**

Název tématu: **Odložená daň z příjmů v účetnictví podnikatelských subjektů**

Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Zpracujte teoretická východiska k danému tématu, vypracujte literární rešerši z dostupných zdrojů.
2. Komparujte řešení odložené daně dle právních předpisů ČR, SR, SRN, PL a RA.
3. Proveďte výzkum v oblasti odložené daně na vyhrazeném vzorku podniků ČR. Zjistěte, z čeho podnikům vzniká odložená daň a v jaké výši.
4. Analyzujte vliv odlišných řešení ČR, SR, SRN, PL a RA na výši disponibilního zisku.
5. Shrňte problematiku odložené daně a vypracujte závěr.



Rozsah grafických prací: **neuveden**

Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- **JANOUSHKOVÁ, Jana.** *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů.* Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1852-1
- **KOVANICOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví: světový koncept.* Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8
- *České účetní standardy: ČÚS č. 003 Odložená daň.* Ostrava: Sagit, 2016. ÚZ. ISBN 978-80-7488-157-2

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jana Hinke, Ph.D.


Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **21. října 2016**

Termín odevzdání bakalářské práce: **24. dubna 2017**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 21. října 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

"Odložená daň z příjmů v účetnictví podnikatelských subjektů"

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 24. 4. 2017

.....

Podpis autora

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí bakalářské práce paní Ing. Janě Hinke, PhD., za vedení mé práce, cenné připomínky, odborné rady a konzultace, které pomohly při vypracování této práce.

.....
Petra Bukovanská

Obsah

Úvod.....	7
Cíl práce a metodický postup.....	8
1. Charakteristika odložené daně z příjmů.....	9
1.1. Historie a vznik účtování o odložené dani v ČR.....	9
1.2. Definování odložené daně z příjmů	10
1.3. Úprava odložené daně z hlediska právních předpisů	12
1.4. Proces výpočtu odložené daně	13
1.4.1. Metoda odložení.....	14
1.4.2. Metoda závazková.....	14
1.4.3. Hybridní metoda.....	15
1.5. Odložená daň a její podstata v účetnictví.....	16
1.5.1. Rozdíly trvalé.....	17
1.5.2. Rozdíly přechodné	17
1.5.3. Odložený daňový závazek.....	18
1.5.4. Odložená daňová pohledávka	19
1.6. Účtování odložené daně v praxi.....	20
1.6.1. Účtování o odložené dani v prvním roce vykazování	20
1.6.2. Účtování o odložené dani v následujících letech	22
1.7. Daň z příjmů odložená versus splatná.....	22
1.8. Úprava odložené daně v Německu, Rakousku, na Slovensku a v Polsku.....	24
1.8.1. Německo	24
1.8.2. Rakousko.....	26
1.8.3. Slovensko	27
1.8.4. Polsko.....	28
1.9. Mezinárodní srovnání odložené daně.....	29

2. Výzkum odložené daně středních podniků v České republice.....	33
Střední podnik.....	33
Analýza podniků	33
2.1. Tituly vedoucí ke vzniku odložené daně společností.....	34
2.1.1. Tvorba odložené daně z příjmů z titulu dlouhodobého hmotného majetku	36
2.1.2. Tvorba odložené daně z příjmů z titulu dlouhodobého nehmotného majetku	36
2.1.3. Tvorba odložené daně z příjmů z titulu pohledávek	37
2.1.4. Tvorba odložené daně z titulu zásob	37
2.1.5. Opravné položky ostatní	38
2.2. Odložená daň a účetní závěrka.....	38
2.3. Inventarizace odložené daně	38
3. Komparace řešení a kvantifikace vlivu výkonnosti a finanční situace podnikajících subjektů	39
3.1. Vliv odložené daně na disponibilní výsledek hospodaření	39
3.2. Vliv odložené daně na bilanční sumu podniku	41
3.3. Vliv odložené daně na rentabilitu podniku	42
Závěr	45
Seznam tabulek	48
Seznam obrázků	48
Seznam zkratk	49
Seznam použité literatury.....	50
Seznam příloh	56
Abstrakt.....	75
Abstract.....	76

Úvod

Odložená daň není u účetních jednotek příliš v oblibě. Často je považována za zbytečnou. Avšak toto mínění není správné a opodstatněné. Odložená daň je důležitý prostředek, jak dodržet zásadu aktuálního principu v účetnictví. Ačkoliv termín odložená daň svádí k domněnce, že se jedná o pojem daňový, ve skutečnosti je odložená daň pojmem ryze účetním a pro podnik nepředstavuje žádný odklad závazku daň z příjmu zaplatit.

Důvodem, proč účtovat o odložené dani je skutečnost, že zákon o účetnictví umožňuje účtovat jak dle účetních pravidel, tak i dle pravidel daňových. Daňová pravidla je nutné dodržovat, avšak účetní pravidla mohou a většinou se tak stává, v závěru vykazovat oproti daňovým nemalé rozdíly. Tyto zůstatkové rozdíly se nazývají přechodné rozdíly a je nutné je vykázat.

Přechodné rozdíly vznikají např. při odpisování dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku, při tvoření rezerv, které jsou tvořeny nad rámec zákona, při tvorbě opravných položek k zásobám či pohledávkám.

Samotný výpočet odložené daně vychází z přechodného rozdílu a platné sazby daně v období, kdy je odložená daň vypočtena. Sazba daně je stanovena zákonem o dani z příjmů a pro uplatnění odložené daně se vychází ze sazby stanovené pro následující období.

Cíl práce a metodický postup

Téma bakalářské práce je zaměřeno na odloženou daň z příjmů v účetnictví podnikatelských subjektů. Pro správné pochopení samotného pojmu je vymezena krátká kapitola o historii vzniku odložené daně a jejího vývoje a vlivu na podnikatelské subjekty.

Pro lepší představu o výpočtu, vedení a celkové úpravě odložené daně je problematika rozšířena o hledisko komparace řešení odložené daně na Slovenku, v Rakousku, Německu a Polsku.

Cílem této práce je

1. Deskripce řešení výpočtu a zúčtování odložené daně v České republice, v Německu, Rakousku, Polsku a Slovensku.
2. Provést výzkum ve statisticky významném vzorku středních podniků v České republice, jehož cílem bude zjistit z jakých titulů jim vyplývá odložená daň.
3. Komparace řešení a kvantifikace vlivu výkonnosti a finanční situace podnikajících subjektů.

Deskripce řešení výpočtu a zúčtování odložené daně z příjmů bude provedena z literárních zdrojů a právních předpisů, zejména Českého účetního standardu 003 - Odložená daň.

Výzkum bude proveden analýzou účetních závěrek dostupných na oficiálním serveru českého soudnictví justice.cz. Analýza účetních závěrek bude prováděna z výkazů pro rok 2015.

Komparace řešení a kvantifikace vlivu výkonnosti a finanční situace podnikajících subjektů bude provedena pomocí maticové tabulky, která bude složena z mediánových hodnot zkoumaných podniků.

Závěrem je celá problematika shrnuta do konkrétního výsledku, kde je hodnoceno účtování o odložené dani a rozdíly mezi jednotlivými podniky a dále přínos odložené daně pro dané ekonomické subjekty. Celá problematika je zakončena krátkým shrnutím oblasti odložené daně a vymezení postupů jejího účtování.

1. Charakteristika odložené daně z příjmů

1.1. Historie a vznik účtování o odložené dani v ČR

Odložená daň je z hlediska jejího účtování velmi mladou kategorií zakotvenou v českém účetním právu. Vznik odložené daně se datuje rokem 1993, kdy vznikl nový zákon o účetnictví. Trvalo nějaký čas, než byla odložená daň jako pojem veřejností a podnikatelskými subjekty vzata na vědomost. Hlavním důvodem malé nebo žádné informovanosti byl malý okruh jednotek, které měly za povinnost o odložené dani účtovat (Janoušková, 2007).

Dle českého účetního a finančního časopisu, vydaného Vysokou školou ekonomickou v Praze bylo účtování o odložené dani minimalizováno jen na vykazování jediného přechodného rozdílu. Díky tomuto systému účtování docházelo k velmi minimálnímu dopadu na zisk společnosti. Další chybou, kterou podniky prováděly bylo, že nebraly v úvahu vznikající přechodné rozdíly a vzhledem k těmto skutečnostem byla odložená daň účtována chybně (Randáková, 2007).

V období od roku 1993 do roku 2000 měla povinnost účtovat o odložené dani jen malá skupina účtujících podniků. Mezi tyto podniky spadaly mateřské společnosti, podniky s podstatným vlivem a podniky s rozhodujícím vlivem. V roce 2001 došlo k první důležité změně ve způsobu účtování odložené daně. Důvodem k této velké změně byla skutečnost přiblížit se co nejvíce legislativě s úpravou v Mezinárodních účetních standardech. V roce 2002 nabylo účinnosti nové opatření Ministerstva Financí, kterým se stanovily nové postupy účtování a nová účtová osnova podnikatelů. Nové postupy stanovují zjišťování, vykazování a účtování o odložené dani (Janoušková, 2007).

Účtování odložené daně je zakotveno v zákoně o účetnictví a to konkrétně v zásadě věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. V roce 2002 bylo při sestavování účetní závěrky běžné vykazovat odloženou daň v pasivech jako rezervu. Rozdíl na této dani určovalo kladné nebo záporné znaménko. Kladné znaménko vykazovalo odloženou daňovou pohledávku. Záporné znaménko vykazovalo odložený daňový závazek (Randáková, 2007).

V roce 2002 byl rozšířen okruh jednotek, které o odložené dani měly povinnost účtovat. Tento okruh zahrnoval všechny účetní jednotky, které mají povinnost účtovat

o odložené dani stanovenou dle §20 zákona o účetnictví a zároveň mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Mezi tyto účetní jednotky tak spadaly akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné obchodní společnosti i družstva, která měla povinnost ověřování účetní závěrky auditorem dle § 20 zákona o účetnictví (Janoušková, 2007).

Účetní jednotky, kterým zákon o účetnictví v §20 nenařizuje ověřování účetní závěrky auditorem (splnění podmínek o ověřování účetní závěrky auditorem je v zákoně přesně specifikováno), mají možnost dobrovolného rozhodnutí (Müllerová, 2005).

V roce 2003 bylo změněno vykazování odložené daně v rezervách. Na místo toho došlo k účtování odložené daňové pohledávky do dlouhodobých pohledávek a odložený daňový závazek se začal účtovat do dlouhodobých závazků v pasivech (Randáková, 2007).

Od roku 2004 vyšla v platnosti nová legislativa. Touto legislativou byla vyhláška č. 500/2002 Sb., zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., a České účetní standardy (Janoušková, 2007).

V roce 2016 je odložená daň zakotvena v Českém účetním standardu č. 003 - Odložená daň. Tento standard přesně stanoví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb. o účetnictví, okruh jednotek, které jsou povinni účtovat o odložené dani. Vymezuje rozsah a povinnost, ze které odložená daň vyplývá. Stanoví zjišťování odložené daně, její pojmy a postup účtování (ČÚS-003).

1.2. Definování odložené daně z příjmů

V účetnictví je možné se setkat s daní z příjmů, která je vykazována ve dvou různých podobách - v podobě daně splatné a v podobě daně odložené (Müllerová,2005).

Ze zákona o dani z příjmu vyplývá daňová povinnost ze splatné daně. Daňová povinnost je zjištěna ze základu daně z příjmů. Základ daně z příjmů se vypočte přetvořením účetních nákladů a výnosů na daňové náklady a výnosy. Z tohoto hlediska vznikne závazek vůči finančnímu úřadu, který musí být v účetnictví vykázán a musí být v souladu s daňovým přiznáním podniku (Kovanicová, 2012).

Účetnictví má za úkol, podat věrný a poctivý obraz skutečnosti. V důsledku této zásady je tedy nutné, aby podniky rozlišovaly náklady a výnosy mezi obdobími, se kterými věcně souvisí (Kovanicová, 2003).

Odložená daň vyvolává u velkého množství podnikatelů dojem, že se jedná o termín daňového charakteru. Tato úvaha je ale mylná, neboť odložená daň je termín čistě účetní a nemá žádný vliv na platbu daní z příjmů. Odložená daň je vyčíslena z důvodu správného zařazení nákladů, které vzniknou při povinnosti zaplatit daň z příjmů ve správném účetním období (Janoušková, 2007).

Pokud dojde k neshodě mezi některými položkami aktiva a závazků z pohledu daňového a účetního, dochází ke vzniku odložené daně. Z důvodu této neshody dochází k jistým rozdílům, které je nutné vykazovat. Tyto rozdíly mají různé povahy - trvalou nebo dočasnou. Dočasná povaha vede k tomu, že je účetní položka daňově uznatelná, ale v období, ve kterém je účtována má jinou hodnotu, než kterou je možné vykázat. Podstatné na tomto principu je, že při zániku dané položky nedochází k žádným rozdílům, které jsou v předchozích obdobích vykazovány (Kovanicová, 2012).

Trvalý charakter těchto rozdílů může vzniknout např. ze sociálních nákladů, které jsou hrazené na rámec, mohou vzniknout z darovací daně, z daně z převodu nemovitostí nebo také z nákladů na reprezentaci. Dočasný charakter těchto rozdílů může vzniknout např. při rozdílném účtování odpisovaného dlouhodobého hmotného a odpisovaného dlouhodobého nehmotného majetku, a to v případě, kdy je účtován rozdíl mezi jeho účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou (Hinke, Bárková, 2012).

Odložená daň je vypočítávána na základě závazkové metody. Tato metoda vychází z rozvahového přístupu. Dle této metody je odložená daň ve spojitosti s výsledkem hospodaření uplatněna v pozdějším období. Vzhledem k těmto okolnostem je při výpočtu odložené daně používaná sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém bude uplatněna (Meritum, 2012).

Výpočet odložené daně vychází ze součinu výsledku přechodného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je dle zákona o daních z příjmů pro následující období stanovena. (Janoušková, 2007, s.35)

Účtování o odložené dani není u účetních jednotek příliš oblíbené a účtují o ní převážně podniky, kterým to nařizuje zákon. Tento problém vykazuje fakt, že jednoduchému

úctování předcházejí metody a postupy, které úctování v prvním roce komplikují. Nejdůležitější počátek je ve stanovení základny, ze které se odložená daň bude vypočítávat. Odložená daň má ale i přes počáteční komplikace svá opodstatnění a pro podnik ne vždy zanedbatelné důsledky. Hlavním smyslem úctování odložené daně by měly být především objektivní informace, které jsou účetní jednotce poskytnuty a tím i umožnění jistých "daňových" výhod (Ambrož, 2007).

1.3. Úprava odložené daně z hlediska právních předpisů

Odložená daň je čistě účetní kategorií. Poměrně podrobně se jí věnují i mezinárodní účetní normy. Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví byla převzata některá pravidla do národní úpravy Českých účetních standardů (Müllerová, 2005).

1.3.1. Odložená daň dle právních předpisů České republiky

Odložená daň je zakotvena v Českém účetním standardu 003 - Odložená daň, který ji definuje takto: "Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví"(ČÚS-003).

Hlavním cílem účetní závěrky je poskytování informací o finanční situaci v podniku a o změnách, které v této oblasti probíhají. K vyhodnocení finančního zdraví podniku je třeba seskupit informace o struktuře aktiv a pasiv, ne jenom současných, ale i minulých. Účetní závěrka nám poskytuje obraz, jak je účetní jednotka schopna optimalizace svých zdrojů a zároveň je schopná vytvářet určitý zisk (Dvořáková, 2014).

1.3.2. Odložená daň dle IAS/IFRS

Odložená daň je upravena Mezinárodním účetním standardem IAS/IFRS 12 - Daně ze zisku. Tento standard poskytuje pravidla, dle kterých musejí účetní jednotky evidovat daňové dopady v účetních závěrkách. Z praxe vyplývá nezbytnost komparace hodnot aktiv a pasiv v rozvaze nebo-li komparace účetního základu s daňovým (Janoušková, 2007).

Standard IAS 12 definuje vykazování a základní pojmy odložené daně z příjmů. Tento standard definuje nutnost vykázání odložených daňových závazků v podniku mimo výjimky, které jsou standardem specifikovány. Vzhledem k zásadě aktuálního principu je nutné vykazovat veškeré závazky nebo pohledávky, které v daném účetní období

podnikatelskému subjektu vzniknou. Tyto důsledky, které nám v budoucnosti povedou k úbytku nebo přínosu prostředků v souvislosti placení dně, je třeba zachytit již během daného účetního období. Vykazování odložené daně je možné několika metodami, např. metodou časového rozlišení nebo-li metodou odložení a nebo metodou závazkovou. Standard v roce 2016 umožňuje použití metody závazkové, která zdůrazňuje daňové dopady pohledávek a závazků. Tento standard definuje zdanění odložené daně v zemích, které mají progresivní sazbu daně způsobem průměrné sazby, která je platná pro dané zdaňovací období (Dvořáková, 2011).

Současný standard IAS/IFRS 12 stanoví vykazování odložené daně, která vzniká z dlouhodobých aktiv nebo z dlouhodobých závazků. Z těchto se odložená daň dle IFRS nediskontuje. Je to z důvodu vzniků přechodných rozdílů, které jsou různé mezi rozvahovými položkami a jejich daňovou základnou (Krupová, 2009).

1.4. Proces výpočtu odložené daně

Proces výpočtu odložené daně je stanoven na základě závazkové metody, a to dle platné právní úpravy. Jak již bylo uvedeno, odloženou daň účtují a vykazují účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem a mají povinnost tuto závěrku sestavovat v plném rozsahu (AZ Data, 2015).

Proces výpočtu odložené daně zná několik metod, které mají vliv na stanovení sazby daně. Těmito metodami jsou:

- **metoda odložení** (The deferral method) - tato metoda je založena na principu násobení přechodných rozdílů příslušnou daňovou sazbou, která je platná v době vzniku těchto uvedených přechodných rozdílů (AZ Data, 2015).
- **závazková metoda** (The liability method) - tato metoda se zaměřuje na skutečnost, že bude odložená daň zaplácena až v budoucím období. Sazba, která se použije, bude platná pro období, ve kterém bude uplatněna (Janoušková, 2007).
- **hybridní metoda** (The hybrid method) - tato metoda je založena na kombinaci metody odložení a závazkové metody. Její princip spočívá v rozdělení přechodných rozdílů na dvě skupiny, dle toho, v jakém okamžiku vstupují do daňového základu (AZ Data, 2015).

1.4.1. Metoda odložení

Tuto metodou nebylo možné dle českých účetních předpisů používat. Povolena byla dle Mezinárodního účetního standardu IAS 12 - Daně ze zisku. Proces metody odložení spočívá v tom, že dochází k přesunutí nákladů a výnosu zahrnovaných do základu daně z aktuálního období do období pozdějších. Sazba daně se používá z daného účetního období, ve kterém byl ovlivněn výsledek hospodaření (Janoušková, 2007).

Metoda odložení vykazuje výsledek hospodaření ve výsledovce přesně. Je tím určen rozsah vlivu přechodných rozdílů na výsledovku. Odložená daň se vypočítává násobením přechodných rozdílů příslušnou daňovou sazbou, která je platná v příslušném daňovém období, ve kterém přechodné rozdíly vznikly. Metoda je zaměřená na přesné vykázání odložené daně ve výsledovce, v rozvaze však tuto schopnost již nemá. Je to způsobeno tím, že nebere v úvahu změnu daňové sazby. Vlivem toho odložená daň neodpovídá v rozvaze částce, která bude v době, kdy dojde k převrácení přechodného rozdílu splatná. Mezinárodní účetní normy tuto metodu z tohoto nepřesného vykázání nedoporučují (Müllerová, 2005).

1.4.2. Metoda závazková

Závazková metoda oproti metodě odložení zdůrazňuje, že bude odložená daň placena až v pozdějším období. Použije se sazba daně platná pro toto budoucí období, ve kterém dojde k zohlednění nákladu nebo výnosu pro stanovení základu daně (Janoušková, 2007).

Dle Müllerové (Müllerová, 2005) si závazková metoda klade důraz na přesné vykázání odložené daně v rozvaze. Tato metoda má za cíl určit odloženou daň vzniklou jako závazek či pohledávku tak, jak bude splatná v budoucích obdobích nebo bude v budoucích obdobích zapláceno o tuto daň méně.

Dle Janouškové (Janoušková, 2007) naráží závazková metoda ve snaze o dodržení tohoto procesu na základní problémy. Uvádí, že není možné jednoznačně určit účetní období, ve kterém dojde k zohlednění daných položek v základu daně. Dále uvádí, že není sazba daně mimo následující období do budoucnosti s jistotou známa. Z tohoto důvodu je umožněno v závazkové metodě použít jistý reálný odhad daňové sazby v následujícím období.

1.4.2.1. Výsledkový přístup

Dle výsledkového přístupu se odložená daň počítá z časových rozdílů nákladů a výnosů, které vzniknou, a způsobují rozdíly mezi základem daně a účetním výsledkem hospodaření. Výsledkový přístup má své nevýhody. Velkou nevýhodou tohoto přístupu je nutnost přepočítávat zůstatek odložené daně v rozvaze, když dojde ke změně daňové sazby. Jsou i situace, při kterých se výsledkový přístup nedá použít (Müllerová, 2005).

1.4.2.2. Rozvahový přístup

Rozvahový přístup počítá odloženou daň z rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou vykazovanou v rozvaze (Janoušková, 2007).

U tohoto přístupu není nutné zůstatek odložené daně přepočítávat a stává se velkou výhodou tohoto přístupu. Může vzniknout např. při účtování odložené daně v prvním roce účtování (Müllerová, 2005).

1.4.3. Hybridní metoda

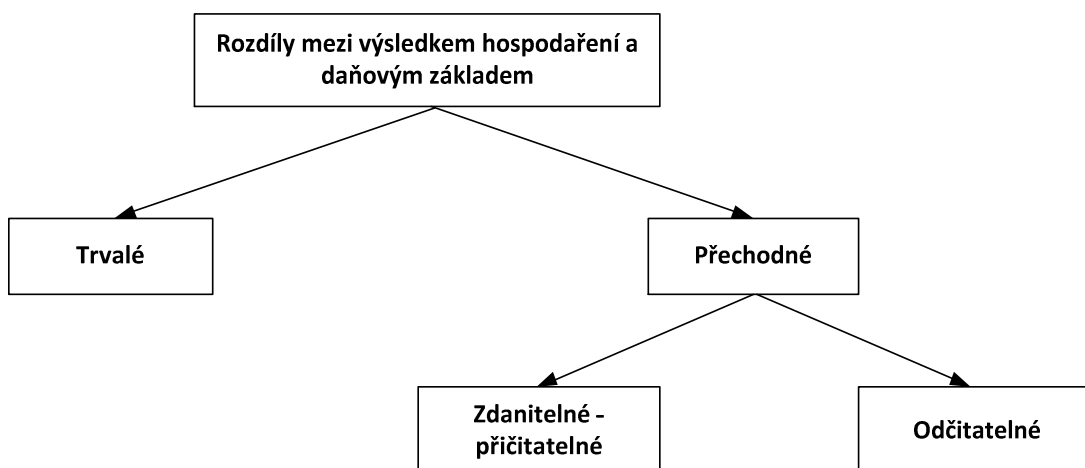
Hybridní metoda je kombinací předchozích dvou metod - rozvahové metody a metody odložení. Vzhledem k tomu, že je tato metoda poměrně komplikovaná, není v žádných standardech používána (Podzimková, 2007).

V této metodě se přechodné rozdíly projevují ve dvou podobách. V první skupině vstupují náklady s výnosy zaúčtované i vykázané v účetnictví do základu daně až v obdobích budoucích. V případě, že náklady a výnosy v účetnictví jsou známe, ale nejsou známe pro daňové účely, není možné odloženou daň správně určit. Tato situace vyplývá z hlediska období, ve kterém jsou vykázané, protože v aktuálním období není možné znát jejich zdanění v budoucnosti. Vzhledem k tomuto případu se metoda snaží najít co možná nejlepší odhad vzniklé odložené daně v budoucnosti, aplikací daňové sazby platné v době uplatnění odložené daně na přechodné rozdíly (je používána závazková metoda výpočtu odložené daně). Druhou možností vzniku přechodných rozdílů tvoří náklady a výnosy projevující se v základu daně dříve, než jsou v účetnictví vykázány a zaúčtovány. V tomto případě je daňový efekt odložené daně již přesně znám. Tento postup odpovídá účtování dle metody odložení (Müllerová, 2005).

1.5. Odložená daň a její podstata v účetnictví

Odložená daň umožňuje v účetnictví dodržet zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Podstatou účetnictví je časová a věcná souvislost a tím přiřazování veškerých nákladů a výnosů do období, se kterým věcně a časově souvisí. Některé daňové dopady účetních operací tuto podstatu však nemohou dodržet. Je to vlivem vzniku v různém období. Někdy vznikají tyto operace s předstihem, v některých případech se zpožděním. Odložená daň má za úkol tyto rozdíly rozlišovat (Obr. č. 1). Tímto rozlišením vznikají tzv. přechodné rozdíly. Tyto přechodné rozdíly je třeba v účetnictví evidovat v aktuálním účetním období včetně příslušných daňových dopadů, které s nimi souvisejí. Tato problematika se týká účetních operací, které již nastaly anebo nastanou v období budoucím (Meritum, 2012).

Obrázek 1: Rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem



Zdroj: (Janoušková, 2007).

Mnoho států Evropské unie, ale nejen zde, mají ve výběru odpisových metod velkou volnost. V České republice je však tento systém pevně stanovený a rozdíl je zde pouze v odlišnostech mezi odpisy daňovými a účetními. Tento rozdíl je možné také chápat tak, že účetní odpisy mají návaznost na ustanovení v IAS/IFRS, kdežto daňové odpisy musí být navázány s daňovými zákony platnými v dané zemi a v daném účetním období (Kovanicová, 2003).

1.5.1. Rozdíly trvalé

Některé účetní náklady nebo výnosy nejsou dle daňových předpisů součástí daňového základu ani v běžném a ani v ostatním zdaňovacím období. Tyto rozdíly vznikají rozdílem mezi daňovým základem a výsledkem hospodaření. Tyto rozdíly do výpočtu odložené daně nijak nevstupují a tudíž ji ani neovlivňují (Müllerová, 2005).

1.5.2. Rozdíly přechodné

Přechodné rozdíly mohou být zdanitelné a odčitatelné. Zdanitelné přechodné rozdíly neboli také připočitatelné, ovlivňují daňový základ směrem nahoru. To znamená, že se nám zvýší výsledek hospodaření. Tyto operace vedou ke vzniku odloženého daňového závazku. Odčitatelné přechodné rozdíly snižují daňový výsledek hospodaření v budoucích obdobích a tím dochází ke vzniku odložené daňové pohledávky (Janoušková, 2007).

Přechodné rozdíly vznikají v důsledku rozdílů mezi účetním a daňovým výsledkem hospodaření. Tvoří je rozdíl mezi daňovým základem příslušné operace a její účetní hodnotou, která je vykázána v účetnictví. Z velké části celé problematiky jsou přechodné rozdíly tvořeny rozdíly časovými¹ (Müllerová, 2005).

Účtování odložené daně probíhá pomocí pasivního účtu dlouhodobé povahy. Tento účet může vykazovat i aktivní zůstatky. Jedná se o účet 481 - Odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka. Tento účet nám umožňuje v závěrce vyrovnávat odložený daňový závazek s odloženou daňovou pohledávkou. V případě, že konečný zůstatek účtu 481 - Odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka bude vykazovat pohledávku, v aktivech rozvahy bude vykázán v části určené dlouhodobým pohledávkám. Vzhledem k účtování do nákladů se používají určené účty 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená a pak účet 594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená (Kovanicová, 2012).

¹ Časové rozdíly - rozdíl mezi daňovým základem a účetním výsledkem hospodaření, který vzniká v důsledku účtování operací jak v běžném tak v jiném účetním období. Základ daně ovlivňují vždy! (Skálová, 2016)

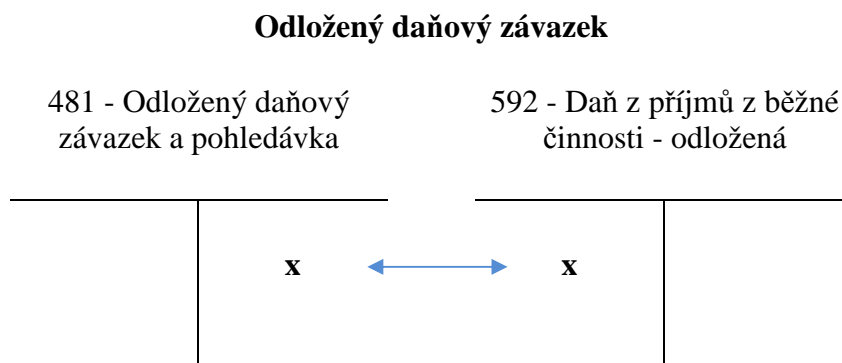
1.5.3. Odložený daňový závazek

Odložený daňový závazek vzniká z důvodu rozdílů, který je k úhradě v budoucích obdobích (Meritum, 2012).

O odloženém daňovém závazku účtujeme např. v případě, kdy dlouhodobý hmotný majetek má vyšší účetní hodnotu než je jeho hodnota daňová. Tento titul vedoucí k odložené dani je také mezi podnikatelskými subjekty nejčastější. V praxi tento rozdíl vzniká ohodnocením dlouhodobého majetku z pohledu účetního a z pohledu jeho skutečného opotřebení. Daňové zákony však stanoví pravidla, dle kterých je nutné tento majetek odepisovat. Tím vzniká rozdíl v účetních odpisech oproti daňovým, čímž účetní odpisy bývají zpravidla vyšší (Janoušková, 2007).

Účtování o odloženém daňovém závazku (Obr. č. 2) je na základě souvztáznosti účtů 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti odložené a účtu 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka, kde na účet 592 účtujeme na stranu MD a na účet 481 účtujeme na stranu Dal.

Obrázek 2: Schéma účtování odloženého daňového závazku



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Vznik odloženého daňového závazku je závislý na výpočtu splatné daně. Splatná daň je v tomto případě nižší než účetní zůstatková hodnota. Účetní jednotka tímto zvýší své náklady a účtuje o odloženém daňovém závazku. Tento proces je důležitý pro zachování zásady opatrnosti. Vytváří se tím jistá rezerva na placení v budoucnosti a současně tím dochází k narovnání výsledku hospodaření o část daně, která by dle účetních předpisů vstoupila do daňového základu (Kovanicová, 2012).

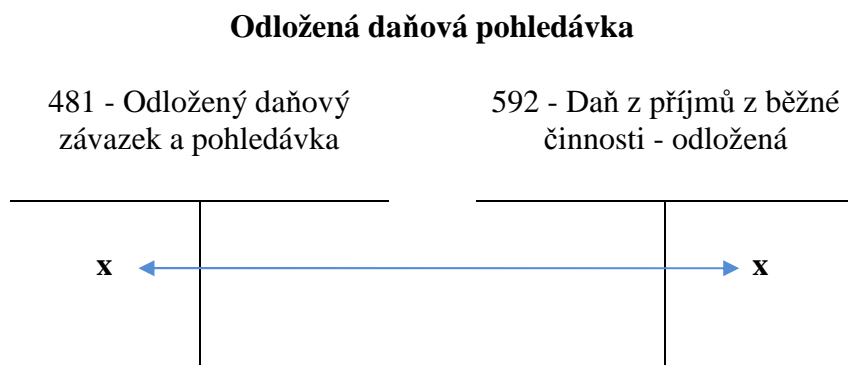
1.5.4. Odložená daňová pohledávka

Odložená daňová pohledávka vzniká z výpočtu odčitatelného přechodného rozdílu, který snižuje základ daně v dalších - budoucích obdobích. Její vznik nemusí nutně znamenat odčitatelné přechodné rozdíly, ale může vzniknout např. i z převedené doposud nevyužité daňové ztráty nebo daňových odpočtů (Podnikátor.cz, 2012).

Účtování o odložené daňové pohledávce je umožněno v případě, že je předpoklad vzniku zisku v budoucím období a tím vznikne určitý daňový základ, od kterého bude možné odloženou daňovou pohledávku odečíst. Pokud účetní jednotka nevykáže za dané zdaňovací období zisk, ale naopak ztrátu, je nutné dodržovat zásadu opatrnosti. Tím je třeba zajistit uplatnění odložené daňové pohledávky ve stanovené zákonné lhůtě tj. ne více jak pět zdaňovacích období, která po sobě bezprostředně následují. Odložená daňová pohledávka může v praxi vznikat např. z neuhrazených přijatých faktur za smluvní úroky. Další možností vzniku odložené daňové pohledávky jsou např. odčitatelné přechodné rozdíly nebo z důvodu možnosti převodu daňově uznatelných odpočtů do budoucna (Janoušková, 2007).

Účtování odložené daňové pohledávky je znázorněno na obrázku č. 3.

Obrázek 3: Schéma účtování odložené daňové pohledávky



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Účtování odložené daňové pohledávky je prováděno na základě zásady opatrnosti. Z toho vyplývá, že o této pohledávce lze účtovat pouze v případě, kdy existuje předpoklad k účtování i v dalším následujícím období. Odložená daňová pohledávka, která vznikla ze záporného rozdílu účetní a daňové zůstatkové ceny odepisovatelného majetku. Tato odložená daňová pohledávka se účtuje vždy (Strouhal, 2011).

1.6. Účtování odložené daně v praxi

Účtování o odložené dani je na počátku vykazování obecně komplikovanější a mnoho účetních subjektů tak děsí od samotného vykazování. Z tohoto důvodu o odložené dani z příjmu účtují zejména účetní jednotky, kterým to nařizuje zákon.

1.6.1. Účtování o odložené dani v prvním roce vykazování

Základním kamenem účtování odložené daně jsou dočasné rozdíly, které vznikají mezi účetním a daňovým účtováním aktiv nebo pasiv do nákladů nebo výnosů. Základním smyslem těchto rozdílů jsou náklady nebo výnosy zachycené v účetnictví a tyto vzniklé rozdíly jsou akceptovány zákonem o dani z příjmů 586/1992 Sb. a to i v budoucím období (Účetní souvztažnosti, 2008).

Počátek účtování o odložené dani znamená velmi výrazný dopad na ekonomickou situaci účetní jednotky. Tento dopad je hlavně vlivem nakumulovaných rozdílů, které vznikají za období existence účetní jednotky. Ve skutečnosti v praxi to vypadá tak, že dopady jsou spíše pozitivní a je vykazována odložená daňová pohledávka (Janoušková, 2007).

Výpočet odložené daně není vůbec složitý. Výpočet se provádí sečtením výsledku přechodného rozdílů a příslušné sazby daně z příjmů, která je platná pro následující období Zákonem o dani z příjmů 586/1992 Sb. (Účetní souvztažnosti, 2008).

Pokud výpočtem odložené daně dojde k odložené daňové pohledávce, vzniká dle Českých účetních standardů povinnost zjistit realizovatelnost odložené daňové pohledávky. Pokud dojde k závěru, že tato realizovatelnost není uskutečnitelná, není vykázání v aktivech společnosti umožněno. Důležité je, aby takto vykazovaná pohledávka neovlivnila hospodářský výsledek daného období (Mejzlík, 2011).

Pokud účetní jednotka o odložené dani začíná účtovat, má poněkud složitější situaci v tom, že je nutné provést výpočet odložené daně nejen v příslušném zdaňovacím období, ale také je nutný výpočet odložené daně, který se vztahuje k obdobím předchozím. V praxi to znamená rozdělení odložené daně dle vztahu k předchozím obdobím a k danému aktuálnímu období, ve kterém začínám účtovat o odložené dani (Janoušková, 2007).

Základem daně z příjmů je zjištěný rozdíl mezi výnosy a náklady účetní jednotky. Odložená daň z pohledu odloženého daňového závazku či pohledávky je účtován na účet 481 - Odložená daň.

Tabulka 1: Účtování odloženého daňového závazku/pohledávky v prvním roce účtování

	Má dáti	Dal
Odložený daňový závazek k 1.1.	426	481
Odložená daňová pohledávka k 1.1.	481	426
Odložený daňový závazek k 31.12.	481	592
Odložená daňová pohledávka k 31.12.	592	481

Zdroj: Vlastní zpracování 2017.

V prvním roce je účtování o odložené dani poněkud složitější. K 1.1. daného roku, kdy se začíná o odložené dani účtovat (Tab. č.. 1), dochází k průúčtování vypočítané odložené daně na účet 426 - Jiný výsledek hospodaření. Na konci účetního období je rozdíl odloženého daňového závazku znovu průúčtován. Tento rozdíl je odečten od původní hodnoty na počátku roku. Vzniklý rozdíl je zaúčtován na účet 481/592. Tímto postupem se účet 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka dorovná aktuálnímu stavu, na který navazují již následující účetní období. (Müllerová, 2013).

Dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 15a je stanoveno účtování části odložené daně dle § 59 zákona o, účtovat na účet 426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Účtování o odložené dani umožňuje podnikům dodržovat zásadu opatrnosti. V případě pořízení dlouhodobého majetku, který je odepisován dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, účtujeme pořízení tohoto majetku nad 40.tis. dle odpisového plánu. Odpisy je možné zvolit rovnoměrné nebo zrychlené. V případě pořízení např. automobilu dochází při rovnoměrném odpisování k odpisování tohoto automobilu po dobu 5 let. Podnik z pohledu opotřebení automobilu stanoví opotřebení automobilu např. na 8 let. Tímto dochází v odpisovém plánu k rozdílu, kdy jsou tvořené odpisy daňové - dle příslušného zákona a odpisy účetní, které si účetní jednotka stanoví dle svých vnitřních předpisů. V prvním roce odpisování se odložená daň vypočítá z rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou. V letech dalších dochází již pouze ke změně rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou. Tato částka, která vznikne z daného rozdílu je násobena příslušnou sazbou daně. Výsledkem je výše odložené

daně, která je zaúčtována na účet 481- Odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka (Účetní souvztažnosti, 2008).

Dle § 15a - Výsledek hospodaření minulých let, vyhlášky, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1911 Sb., zákona o účetnictví se první účtování odložené daně vykazuje v položce A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let. V této položce jsou uvedeny rozdíly odložené daně, které vznikají dle § 59 odst. 6 vyhlášky, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví a tyto rozdíly jsou z části účtovány na účty účtové skupiny 42 a z části na účty účtové skupiny 59. Účtová skupina 42 souvisí s předchozím obdobím, účtová skupina 59 souvisí s obdobím běžným. V dalších letech se již odložená daň účtuje na účty účtové skupiny 48 (Meritun, 2012).

1.6.2. Účtování o odložené dani v následujících letech

Účtování o odložené dani v následujících letech už je prakticky bezproblémové. Účtuje se na účty účtové skupiny 48 - Odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka. Účtuje se zde snížení nebo zvýšení odložené daně, která je meziročně vypočtená ze všech přechodných rozdílů (Kovanicová, 2003).

Tabulka 2: Účtování odloženého daňového závazku/pohledávky v dalších letech

	Má dāti	Dal
Odložený daňový závazek	592	481
Odložená daňová pohledávka	481	592

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Výsledkem účtování dle tabulky č. 2 je konečný zůstatek na účtu účtové skupiny 481 - Odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka, který je roven výslednému výpočtu odložené daně za každý počítaný rok. Pokud vyjde ve výsledku odložená daňová pohledávka, jsou zůstatky na účtu 481 - Odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka na straně MD. Pokud výpočtem zjistíme odložený daňový závazek, zůstatek na tomto účtu je na straně D (Meritum, 2012).

1.7. Daň z příjmů odložená versus splatná

Pokud by bylo možné definovat odloženou daň, jedná se vlastně o fiktivní daň, která vzniká z přechodných rozdílů a umožňuje tak zařadit účetní náklady podléhající dani z příjmů do odpovídajícího účetního období. Díky této dani dochází k regulaci účetních

a daňových rozdílů a je tím vykazován v účetnictví přesnější a úplnější obraz hospodaření podniku (Meritum, 2012).

Rozdíl mezi účtováním odložené daňové pohledávky a odloženého daňového závazku je ten, že o závazku je účtováno vždy. O pohledávce pouze v případech, kdy je nutné brát ohled na zásadu opatrnosti. Velkou pozornost je nutné brát v úvahu, kdy dochází ke změnám daňových sazeb. V tomto případě je nutné přepočítávat zůstatek odložené daně. Rozdíl, který vlivem této skutečnosti nastane, je nutné zaúčtovat na účet účtové skupiny 59 (Skálová, 2016).

Od vstupu do EU se stále více zvyšují potřeby harmonizovat účetnictví v celosvětovém měřítku. Existují různé odlišnosti účetních systémů, ke kterým je v různých zemích různě přistupováno. Hlavní oblastí tohoto systému je odlišování mezi účetnictvím a daňovým právem. Existují země, kde jsou daňové výkazy stejné jako výkazy účetní. Existují ale i takové, které vyhovují požadavkům daňových zákonů plně a mezi tyto země se řadí Německo (Kovanicová, 2003).

Při účtování odložené daně do nákladů vznikají poměrně často chyby. Těmito chybami například jsou:

- nezaúčtování účetních odpisů vůbec. Účetní jednotky si zjednodušují účtování a opotřebením majetku neřeší pomocí účetních odpisů, ale rovnou je považují za odpisy daňové,
- opravné položky, které nejsou tvořeny, ač ze situace vyplývá důvod jejich tvoření. Jedná se např. o dlouhodobý majetek, zásoby, pohledávky nebo finanční majetek,
- chyby, ke kterým dochází při oceňování majetku. Do nákladů se zahrnují i částky pořizovacích nákladů vedlejších. Tyto náklady by však měly být součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku nebo zásob. Některé náklady mohou být součástí technického zhodnocení,
- záměny, kdy účetní jednotka účtuje o tvorbě daňově uznatelných rezervách na opravy hmotného majetku, který by měl být technickým zhodnocením. Z většiny případů se tedy nejedná o opravu, kde rezervy lze tvořit, ale o technické zhodnocení, kde tvoření rezerv již není umožněno (Meritum, 2012).

1.8. Úprava odložené daně v Německu, Rakousku, na Slovensku a v Polsku

Úprava odložené daně v Německu, Rakousku, na Slovensku a v Polsku byla vybrána z důvodu, že sousedí s Českou republikou a zároveň jsou všechny tyto státy součástí Evropské Unie. Z tohoto důvodu bude provedena komparace vykazování odložené daně z příjmů a bude provedena analýza důvodů jejího vzniku.

1.8.1. Německo

Samotné zakotvení odložené daně je v § 274 obchodního zákoníku (§274 Latente Steuern) Handelsgesetsbuch § 274 Latente Steuern (Handelsgesetzbuch, 2016).

V Německém obchodním zákoníku je účetní závěrka zakotvena v §243 a dle tohoto paragrafu se sestavuje dle zásad řádného vedení účetnictví. Německé účetní předpisy prošly nedávno reformou, která se zaměřovala na cíle a poslání modernizace a zároveň usiluje o přiblížení se IFRS. V tomto případě však došlo k určitému kompromisu, díky kterému toto řešení převzalo pouze polovinu požadovaných předpisů a nedošlo tak ke striktnímu principu opatrnosti (Trytko, 2013).

Stejně jako v České republice je i v Německu možné použít dva způsoby přístupu

- Výsledkový přístup
- Rozvahový přístup

Pro účtování odložené daně z příjmů jsou používány dvě platné metody:

- metoda odložení tzv. *deferrend method*
- metoda závazková tzv. *liability method* (Institut für wissen in der wirtschaft)

Tak jako je tomu v České republice, tak i v Německu je odložená daň účtována dle závazkové metody (Reimus.Net, 2016).

V Německu je zdaňovací systém poměrně složitý. Některé postupy jsou ale v mnohých případech velmi podobné daňovému systému v České republice. Tak jako v České republice jsou v Německu běžné daně jako daň z příjmů fyzických a právnických osob. Zvláštností oproti České republice je v Německu živnostenská daň a k ní solidární příspěvek, který je počítán k daním (Webtrade, 2016).

Ačkoliv se v Německu daňová sazba posunula směrem dolů, při přepočtu celkového zatížení společností, patří Německo k zemím s nejvyšším zdaněním společností. Základní sazba daně v Německu je v roce 2016 15%, k této dani mají společnosti povinnost uhradit další příspěvky, jako např. příspěvek solidarity který je ve výši 5,5% a obchodní daň, která je ve výši 14%. V součtu těchto daní se zdanění právnických osob v Německu pohybuje v rozmezí mezi 29% - 34%. Právě tato skutečnost řadí Německo mezi státy s nejvyšším zdaněním (Gola, 2008).

Daň z příjmů v Německu má největší rozšíření. Z hlediska právnických osob dochází k rozlišování na právnické osoby soukromého práva tzv. korporace a právnické osoby veřejného práva. Právnické osoby veřejného práva jsou především veřejné subjekty. Díky své podnikatelské činnosti podléhají právnické osoby dani z obrátu (v České republice se jedná o DPH) (Smart Steuer, 2016).

Právnické osoby jsou součástí kapitálových společností. Tyto právnické osoby mají pro daň z příjmů jedinou lineární sazbu ve výši 15%. Toto není však konečný odvod daní do státního rozpočtu. Zisky právnických osob dále podléhají solidárnímu příplatku k dani z příjmů a také živnostenské dani. V součtu těchto daní dosahuje celkové daňové zatížení necelých 30% (Webtrade, 2016).

Povinnost účtovat odloženou daň mají v Německu:

- společnosti tvořící konsolidační celek,
- společnosti s povinností účetní závěrky v plném rozsahu (Reimus.Net, 2016).

Mezi společnosti, které mají povinnost účtovat o odložené dani jsou:

- akciové společnosti,
- společnosti s povinností ověření účetní závěrky auditorem (Reimus.Net, 2016).

Odložená daň se v Německu vykazuje jako aktivum nebo závazek v rozvaze. Již při této komparaci je zřetelné, že oba principy jak v České republice, tak v Německu jsou si velmi podobné. Vzhledem k autoritativnímu principu (Wirtschaftslexikon24, 2015) podle § 5 odst. 1 EStG² existuje v Německu malý rozdíl mezi evidencí daňovou a finanční. Toto je důvod, proč je kladen velký důraz na identifikaci veškerých rozdílů, které by mohly tvořit odloženou daň.

² Massgeblichkeitsprinzips § 5 odst. 1 EStG - autoritativní princip - zásada řádného vedení účetnictví. Einkommensteuergesetz - Zákon o dani z příjmů (Wirtschaftslexikon, 2015).

Odložená daň v Německu se v rozvaze vykazuje na straně aktiv a pasiv. Na straně aktiv jako odložená daňová pohledávka, na straně pasiv jako odložený daňový závazek. Obě tyto položky rozvahy jsou účtovány do oddílu D výkazu (Buchhaltung leicht gemacht, 2017).

1.8.2. Rakousko

Daň z příjmů v Rakousku je zakotvená v Obchodním zákoníku UGB § 258 Steuernagrenzung a sazba daně pro rok 2016 činí 25%. Podoba zákonů je mezi Rakouskem a Německem patrná. Odložená daň tak vzniká rozdílem mezi obchodními hodnotami aktiv, závazků a nákladů příštích období a jejich daňovým vykazovaným rozdílem. Výše výsledné daňové zátěže a úlevy je oceněna v jednotlivých daňových sazbách v době degradace rozdíl a nelze je tak vyloučit. Položky, které jsou vykazované mají být vykázány, jakmile dojde k daňové úlevě a nebo již s ní nelze počítat. Příjem nebo náklad ze změny uznané odložené daně je ve výsledovce vykazován odděleně (Deloitte, 2015).

Povinnost účtování odložené daně mají v Německu tyto jednotky:

- konsolidované účetní jednotky,
- společnosti s povinností auditu účetní závěrky,
- ostatní účetní jednotky dle vlastního uvážení (Kern, 2016).

V rozvaze se odložené daňové závazky vykazují jako rezerva. Oddíl D zajišťuje vyloučení odložené daně do nákladů příštích období (Tpa, 2017).

Dle zákona o účetnictví, který prošel změnou v roce 2014 jsou zavedeny dva přístupy odložené daně. Odložená daň je členěna na odložený daňový závazek o kterém se účtuje vždy a odloženou daňovou pohledávku, kterou mohou účtovat podnikatelské subjekty na základě zvážení a dodržení zásady opatrnosti. Dle časopisu Quick NEWS vydaného v září 2016 článek odložená daň v účetní uzávěrce se odložená daňová pohledávka jako aktive Latente Steuern účtuje do rozvahy do oddílu D na stranu aktiv. Toto vykazování je stejné jako vykazování v rozvaze v Německu. Stejně tak je vykazován i odložený daňový závazek (Kern, 2016).

1.8.3. Slovensko

Z hlediska daní je Slovenská republika ze všech komparovaných států České republiky nejbližší. Daň z příjmů je pro Slovenskou republiku zakotvena v Zákone o dani z příjmů - Zákon č. 595/2003 Z.z.(Zákon o dani z příjmů, 2016).

Odložená daň z příjmů vyjadřuje snížení nebo zvýšení nákladů účetní jednotky. Účtování o dani z příjmů upravuje Oznámení č. 740/2002 Z.z. §10 - Postupy účtování daně z příjmů (Oznamenie č. 740/2002 Z.z.).

Povinnost účtování o odložené dani nemají na Slovensku všechny účetní jednotky. Povinnost účtování mají účetní jednotky, které podléhají ověření účetní závěrky auditorem a jednotky tvořící konsolidovaný celek. Z tohoto vyplývá velká podobnost účtování o odložené dani v rámci Evropských států včetně České republiky. Hodnota odložené daně se vypočítá jako součin dočasného rozdílu a budoucí sazby daně. Ostatní účetní jednotky mohou účtovat o odložené dani dle vlastního rozhodnutí (S-Epi, 2013).

Výjimku tvoří jednotky, které již o odložené dani účtovaly a povinnost auditu jim zanikla. Tyto jednotky v účtování odložené daně musí pokračovat (Internet info, 2017).

Metody, které jsou používány k výpočtu odložené daně jsou:

- metoda závazková,
- metoda časového rozlišení,
- metoda odpočtu (Dibdiaková, 2013).

Účtování o dani z příjmů je součástí nákladů podnikatelského subjektu. Tyto náklady se účtují na účty účtové skupiny 59 - Daně z příjmů a převodové účty. Daň z příjmů splatná za běžné účetní období a daň z příjmů odložená do budoucích účetních období jsou účtovány zvlášť. Subjekty, kterým povinnost účtování odložené daně zanikla a o odložené dani dál neúčtuje, účtují odloženou daň z příjmů na účet 481 - Odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka. Na účtu 481 účetní jednotka odúčtuje odložený daňový závazek či pohledávku opačným účetním zápisem, než by se účtoval její vznik. Toto zaúčtování proběhne zároveň souvztažným zápisem na účet 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků nebo je možné zaúčtování na účet 429 - Neuhrazená ztráta minulých let nebo 428 - Nerozdělený zisk minulých let. Toto zaúčtování proběhne v případě, kdy docházelo k účtování odložené daně z příjmů na účet 592 - Odložená daň z příjmů. Dle § 10 Účtování daně z příjmů, Oznámení č.,

740/2002 Sb., o odložené dani neúčtují mikro účetní jednotky (Oznamenie č. 740/2002 Z.z.).

Daně na Slovensku mají různé sazby. Daň z příjmů je rozdělena na daně z příjmů fyzických osob a na daně z příjmů právnických osob. Z pohledu odložené daně je brána v úvahu sazba daně pro právnické osoby, která je v roce 2016 sjednocena na sazbu 22% (iSITA, 2016).

V případě výpočtu o odložené dani z příjmů se použije sazba daně z příjmů z období, ve kterém se předpokládá vyrovnání odložené daňové pohledávky nebo uplatnění odloženého daňového závazku. Pokud není sazba daně v budoucím období známá, vezme se v úvahu sazba daně z následujícího období (Oznamenie č. 740/2002 Z.z., 2016).

Novela zákona o dani z příjmů na Slovensku stanoví, že od roku 2017 se sazba daně z příjmů sníží z původních 22% v roce 2016 na 21% od roku 2017 (Zákon o dani z příjmů, 2016).

Se změnou sazby daně z příjmů dochází k rozdílu při výpočtu odložené daně v účetnictví. Zůstatek odložené daně je třeba přepočítat na účet 481 a rozdíl se zúčtuje dle charakteru zůstatku na vrub nebo ve prospěch účtu 592 - Odložená daň z příjmů (Gola, 2008).

1.8.4. Polsko

Daňový systém v Polsku je oproti ostatním komparovaným státům a celkově oproti celé Evropské unii mírně podprůměrný. Na rozdíl od předchozích uvedených států, proběhly v Polsku jisté změny ve vývoji daňové sazby. Tento vývoj byl pro podnikatele přínosný. Tento přínos spočívá v poklesu daňové sazby za posledních deset let. V roce 2016 činí daňová sazba 19%. Ač tato sazba je na stejné úrovni s porovnáním s Českou republikou, v minulých letech tomu tak nebylo. Již v roce 2000 byla daňová sazba v Polsku na neuvěřitelných 30% (Mladá Fronta, 2016).

Sazby daně z příjmů právnických osob jsou v souladu se zákonem o dani z příjmů právnických osob z 15. února 1992 v originále ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Tento zákon přesně definuje zdaňování právnických osob a výše platných sazeb daně z příjmů (Ministerswo Finansów, 2017).

Povinnost účtovat o odložené dani je v Polsku zakotvena v zákoně o účetnictví (Ustawa o rachunkowości) ze dne 29.09.2014 dle čl. 64 odst. 1. V případě, že roční závěrka nepodléhá auditu a zveřejnění v souladu s čl. 64 není nutné odloženou daň vykazovat (Ustawa o rachunkowości, 2011).

Výpočet odložené daně je velmi podobný výpočtu v České republice. Výpočet odložené daně je vázán na daňové zákony a zákon o účetnictví. Rozdílem mezi těmito zákony vznikají přechodné rozdíly, ze kterých se vypočte odložená daň. Tato daň je vytvořena ve výši daně z příjmu, která je splatná v budoucnosti (Gazeta prawna, 2013).

Pravidla pro stanovení a výpočet odložené daně je zakotveno v zákoně o účetnictví v § 37 odst. 1-10. O odložené dani účtují pouze právnické osoby. Tyto osoby zahrnují okruh účtujících jednotek, které podléhají auditu a jejímu zveřejnění dle ustanovení § 64 odst. 1 Zákona o účetnictví (Gofin.pl, 2013).

Od roku 2015 byla v Polsku zrušena povinnost účtování o odložené dani z příjmů u společností s ručením omezeným (Gofin.pl, 2015).

V Polsku je v zákoně o účetnictví uváděna pouze metoda závazková, další metody v legislativě nejsou vůbec zmiňovány. Jiná metoda než-li závazková v Polsku povolena není. Legislativa, která odloženou daň upravuje je zákon o účetnictví, národní účetní standard č. 2 a mezinárodní účetní standard č. 12. Závazková metoda, dle této legislativy bere v úvahu vzniklé rozdíly, které mají vliv na výsledek hospodaření běžného účetního období. Zákon o účetnictvím podnikatelským subjektům ukládá povinnost vytvářet kladné a záporné přechodné rozdíly vždy zvlášť. V rozvaze musí být jednoznačně odděleně. Výše odložené daně je zachycena ve výkazu zisku a ztrát jako změna aktiv a hospodářského výsledku během účetního období (Mddp outsourcing, 2011).

1.9. Mezinárodní srovnání odložené daně

Komparace jednotlivých států vede ke zjištění, že účtování o odložené dani je založeno na podobném principu.

Odložená daň u ekonomických subjektů v Německu, Rakousku, Slovensku i Polsku vykazuje stejné výsledky jako je tomu u subjektů v České republice. Legislativa České republiky je tak velmi podobná legislativě Evropských států.

Výše odložené daně závisí na sazbě daně, kterou jednotlivé státy mají. Sazba daně, která je pro výpočet použita je sazbou daně z příjmů právnických osob.

Tabulka 3: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob

	ČR	SR	PL	DE	AT
2017	19%	21%	19%	15%	25%
2013	19%	23%	19%	15%	25%
1999	35%	40%	34%	25%	34%

Zdroj: Vlastní zpracování dle ekonomických zdrojů jednotlivých států.

Z tabulky č. 3 je patrné, že sazba daně z příjmů se v posledních letech u většiny států snížila.

Dle získaných dat z legislativy jednotlivých států je vytvořena následující tabulka, která přehledně komparuje rozdíly v účtování odložené daně. Již prvním pohledem je patrné, že podobnost účtování odložené daně z příjmů je založena na stejném principu a podobě účtování. Z tohoto zjištění vyplývá, že státy Evropské Unie sjednocují svá účetní pravidla a postupy a přistupují k účtování dle mezinárodních standardů IFRS.

Povinnost účtovat o odložené dani je v následující tabulce. V tabulce jsou uvedeny základní skupiny účtující subjektů. Tabulka se zaměřuje především na porovnání osob povinných účtovat o odložené dani ze zákona, tak zmiňuje dobrovolné rozhodnutí, které si zvažuje každá účetní jednotka sama dle potřeby. V tomto případě je ponecháno rozhodnutí vykazování odložené daně plně na rozhodnutí daného podnikatelského subjektu.

Tabulka 4: Povinnost účtovat o odložené dani

	ČR	SR	PL	DE	AT
Účetní závěrka v plném rozsahu	x	x	x	x	x
Ověření účetní závěrky auditorem	x	x	x	x	x
Akciové společnosti	x	x	x	x	x
Konsolidační celek	x	x	x	x	x
Dobrovolné rozhodnutí	x	x	x	x	x

Zdroj: Vlastní zpracování dle zdrojů jednotlivých států, 2017

Povinnost účtovat o odložené dani je v následující tabulce, kde je uvedena povinnost jednotlivých zemí účtovat o odložené dani.

Tabulka 5: Komparace účtování a vykazování odložené daně z příjmů mezi jednotlivými státy

	ČR	SR	PL	DE	AT
Právní ustanovení	Český účetní standard 003 - Odložená daň	Oznámení č. 740/2002 Z.z. §10	Zákon o účetnictví §37	Obchodní zákoník §274	Obchodní zákoník §258
Metody	<ul style="list-style-type: none"> • závazková • odložení • hybridní 	<ul style="list-style-type: none"> • závazková • časového rozlišení • odpočtu 	<ul style="list-style-type: none"> • závazková 	<ul style="list-style-type: none"> • závazková • odložení 	<ul style="list-style-type: none"> • závazková • odložení
Přístup	<ul style="list-style-type: none"> • výsledkový • rozvahový 	<ul style="list-style-type: none"> • výsledkový • rozvahový 	<ul style="list-style-type: none"> • výsledkový • rozvahový 	<ul style="list-style-type: none"> • výsledkový • rozvahový 	<ul style="list-style-type: none"> • výsledkový • rozvahový
Sazba	19%	21%	22%	15%	25%
Způsob vykazování	<ul style="list-style-type: none"> • odložená daňová pohledávka • odložený daňový závazek 	<ul style="list-style-type: none"> • odložená daňová pohledávka • odložený daňový závazek 	<ul style="list-style-type: none"> • odložená daňová pohledávka • odložený daňový závazek 	<ul style="list-style-type: none"> • odložená daňová pohledávka • odložený daňový závazek 	<ul style="list-style-type: none"> • odložená daňová pohledávka • odložený daňový závazek
Povinnost účtování	<ul style="list-style-type: none"> • jednotky tvořící konsolidovaný celek • sestavování účetní závěrky v plném rozsahu 	<ul style="list-style-type: none"> • jednotky tvořící konsolidovaný celek • sestavování účetní závěrky v plném rozsahu 	<ul style="list-style-type: none"> • jednotky tvořící konsolidovaný celek • sestavování účetní závěrky v plném rozsahu 	<ul style="list-style-type: none"> • jednotky tvořící konsolidovaný celek • sestavování účetní závěrky v plném rozsahu 	<ul style="list-style-type: none"> • jednotky tvořící konsolidovaný celek • sestavování účetní závěrky v plném rozsahu

Zdroj: Vlastní zpracování dle platných právních předpisů jednotlivých států, 2017

Dle tabulky č. 5 je nejsložitější systém zdaňování v Německu, kde uvedené sazby daně nejsou konečné, ale jsou k nim přičítány další poplatky či daně, které daný subjekt musí do státního rozpočtu odvést. Mezi tyto povinné odvody patří např. příspěvek solidarity a obchodní daň.

Z tabulky č. 4 je patrné, že požadavky na účtování odložené daně jsou ve všech okolních státech stejné. Odlišností při výpočtu odložené daně je především daňová sazba, která je v jednotlivých státech odlišná. Daňové sazby platné pro dané účetní období, jsou přílohou této práce a slouží pro přehled výše sazby daně v jednotlivých letech a jednotlivých státech. Je tak možná komparace daňového zatížení České republiky vs. ostatní státy Evropské Unie.

Povinnosti účetních jednotek, účtovat o odložené dani jsou stanoveny téměř shodně. Vykazování odložené daně a její účtování probíhá na stejném principu, kdy jsou vzájemně hodnoceny daňové a účetní odpisy.

Mezinárodní srovnávání poskytlo mnoho informací z pohledu na vykazování odložené daně z příjmů. Metody, používané ke tvorbě odložené daně jsou v komparovaných státech totožné. Všechny vycházejí z rozvahového závazkového přístupu, ač uváděny jsou i metody ostatní. V Polsku se k jiné metodě nepřihlíží a tak nejsou jiné metody polskými účetními zdroji ani zmiňovány. Způsob vykazování odložené daně je u všech komparovaných států také stejný. Vždy je možná pouze tvorba odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového závazku.

Mezi jednotlivými státy je povoleno vykazování odložené daně dle metody závazkové. Ostatní metody, které jsou uváděny povoleny nejsou. Přístup odložené daně je ve všech státech stejný a to buď výsledkový nebo rozvahový, stejně tak je vykazována odložená daňová pohledávka a odložený daňový závazek. Poslední komparovaná je povinnost účtování o odložené dani, kde došlo k naprosté shodě daných států, při povinnosti podnikajících subjektů.

Z analýzy bylo zjištěno, že převážná část podniků tvoří odloženou daň z dlouhodobého hmotného majetku. Další poměrně častou položkou vedoucí k účtování odložené daně byl také dlouhodobý nehmotný majetek. Ostatní složky, které vedou k účtování o odložené dani, byly zjištěny jen v nepatrném množství a některé nikoliv. Například vznik odložené daně z důsledku tvorby rezerv, nebyl u zjišťovaných podniků vůbec zaznamenán.

2. Výzkum odložené daně středních podniků v České republice.

Z praxe vyplývá, že o odložené dani účtují především ty podniky, které mají tuto povinnost zákonem stanovenou. Tuto povinnost ekonomickým subjektům stanoví vyhláška č. 500/2002 Sb., §59, odst. 1, kde je stanoven okruh účtujících jednotek o odložené dani.

Střední podnik

Středním podnikem se dle zákona o účetnictví rozumí účetní jednotka, která nepřesáhne k rozvahovému dni alespoň dvě hodnoty, které jsou uvedeny v zákoně. Těmito hodnotami se rozumí překročení celkových aktiv 500 milionů, roční čistý obrat 1 miliarda Kč a průměrný počet zaměstnanců nepřesáhne 250 (Účetnictví podnikatelů, 2016).

Analýza podniků

Výzkum je prováděn na vzorku středních podniků v České republice. Tyto podniky mají maximální počet zaměstnanců 250. Hlavní činností podniků jsou především stavební práce, které se zabývají stavbou silnic, výrobou asfaltových směsí, stavbou budov (pro komerční i soukromé účely), pomocné stavební práce, výkopové práce, stavby pozemních komunikací, inženýrských staveb např. vodovodů, kanalizací a pod. Další skupinou zkoumaných podniků jsou takové společnosti, které se stavebnictvím souvisí tj. společnosti z oboru instalatérství, truhlářství a velkou částí jsou tvořeny společnostmi zabývajícími se telekomunikačními službami v souvislosti s výstavbou nemovitostí.

Zkoumaný výstup je prováděn během roku 2016/2017, kdy data z roku 2016 ještě nejsou společnostmi poskytnuta. Analýzu výkazů zkoumaných společností komplikovala situace, kdy některé společnosti nemají dokumenty uložené na soudu tak, jak jim nařizuje zákon. Problémem se stávalo, že ač vložené dokumentace za příslušné účetní období souhlasily, výkazy, ze kterých byla analýza zpracována však přiloženy nebyly. Povinnost ukládat výkazy a výroční zprávy na příslušný soud je pro tyto společnosti daná zákonem a její porušení může pro podnik znamenat nemalé pokuty. Komplikace ve výkazech z působily narušení plynulosti dat mezi jednotlivými

obdobími, popř. znemožnění zhodnocení titulů vedoucích k odložené dani z příjmů. Data jsou v závěru hodnocena statistickými výpočty, kdy je hodnocen převážně medián získaných hodnot.

Hodnocení zahraničních subjektů je provedeno v závěru kapitoly. Hlavním přínosem těchto získaných dat je umožnit českému podnikateli zhodnotit stav tvořené odložené daně v ČR v souvislosti se zahraničím.

Účtování odložené daně umožňuje podnikům vyrovnání rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou dané položky, kde odložená daň vzniká. Účtování odložené daně je pro větší podniky výhodné. Vzniklý odložený daňový závazek umožní společnosti "ušetřit" rozdělený zisk předčasně tím, že dojde ke snížení hospodářského výsledku. Střední a velké podniky tuto skutečnost rádi přivítají, neboť výsledek hospodaření těchto společností nabývá vyšších hodnot. Z tohoto titulu dochází při účtování odložené daně i ke značné úspoře v daném účetním období.

Z výsledků analýzy bylo zjištěno, že všechny zkoumané subjekty tvoří odložený daňový závazek vždy. Odloženou daňovou pohledávku účtují ekonomické subjekty s ohledem na zásadu opatrnosti. Příkladem odložené daňové pohledávky může být například neuhrazená ztráta z minulých let, kterou má společnost možnost uplatnit až pět let po zdaňovacím období, ve kterém vznikla, pokud k tomu bude z důvodu zisku společnosti v následujících letech důvod.

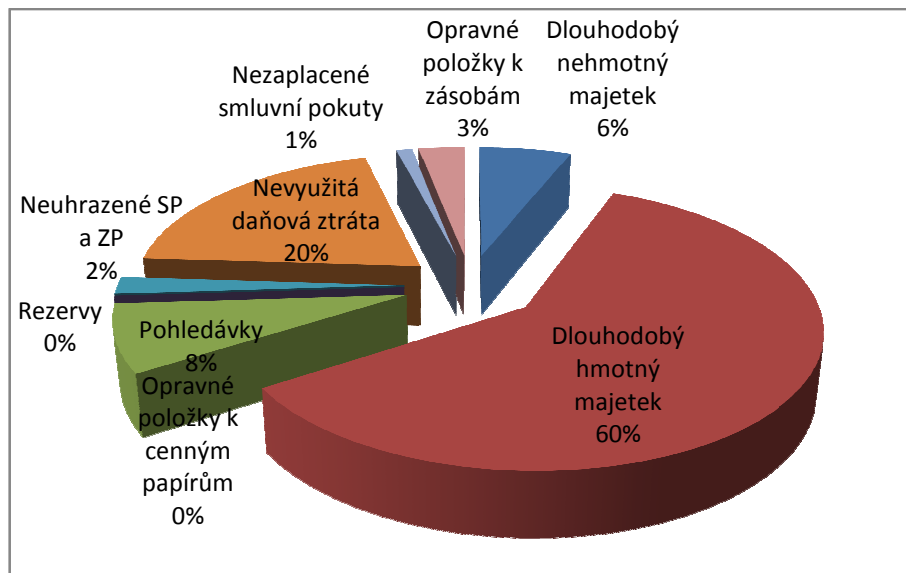
2.1. Tituly vedoucí ke vzniku odložené daně společností

Při posuzování vzniku odložené daně (Obr. 4) zkoumaných společností, dochází ke zjištění, že nejvíce odložené daně je tvořeno dlouhodobým odpisovatelným hmotným majetkem. Další část tvoří majetek dlouhodobý odpisovatelný nehmotný, pohledávky a zásoby. Tvorba odložené daně z cenných papírů u zkoumaných jednotek nebyla evidována, stejně tak jako tvorba odložené daně z titulu rezerv. Naopak byly ve výkazech uváděny hodnoty z titulu neuhrazeného zdravotního a sociálního pojištění nebo například tituly vzniklé neuhrazenými pohledávkami. Dalším titulem vedoucím k odložené dani je odložená daň ze zásob.

Zásoby mají většinou nižší hodnotu než je hodnota účetní. Účtování o odložené dani z pohledu zásob je pro společnosti výhodný. Tento rozdíl je pro společnosti daňovým

nákladem, výjimkou jsou pouze škody a manka, které se daňově uznat nedají (Janoušková, 2007).

Obrázek 4: Graf poměru titulů vedoucích k odložené dani zkoumaných subjektů



Zdroj: Vlastní zpracování dle výkazů společností, 2017

Vznik odložené daně právě z důsledku odpisů je z pohledu společností předvídatelný. Většina společností vlastní rozsáhlý majetek. K oboru, kterému se věnují, patří stavební vozidla, stavební technika a stavební stroje. Všechny tyto položky majetku jsou součástí odložené daně, kterou podniky tvoří.

Odložená daň se neustále u společností mění. Její výše je závislá na obnově stávajícího již odepsaného majetku. Vzhledem ke zkoumanému oboru podnikajících subjektů, je obnova majetku velmi častým jevem v účetnictví. Také výše odložené daně odpovídá nákupu dlouhodobého hmotného majetku, který je v rozvaze vykazován.

Tabulka 6: Medián výše odložené daně v letech 2011- 2015 zjištěný z výkazu zisku a ztráty

Medián výše odložené daně				
2011	2012	2013	2014	2015
247	-219	-429	310	506

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Hodnoty v tabulce č. 6 jsou měřeny mediánem mezi zkoumanými subjekty v daném účetním období. Data byla získána analýzou jednotlivých výkazů zisku a ztráty příslušných společností, které jsou veřejně dostupné na www.justice.cz. K těmto výkazům byla použita i příloha k účetní závěrce popř. výroční zpráva, ze které je patrné,

z čeho odložená daň vzniká a v jaké hodnotě. Z tabulky je zřetelné, že výše odložené daně kolísá např. vlivem nákupu dlouhodobého hmotného majetku popř. jeho ukončením odpisování. Kladná hodnota představuje pro společnost odložený daňový závazek. Záporná hodnota pak odloženou daňovou pohledávkou.

2.1.1. Tvorba odložené daně z příjmů z titulu dlouhodobého hmotného majetku

Oceňování dlouhodobého majetku je v převážné míře oceňováno pořizovací cenou. Část dlouhodobého majetku je pořízena vlastní činností. Tento majetek je oceňován cenou pořízení.

Účetní jednotky tvoří na dlouhodobý majetek daňové odpisy, dle zákona č. 586/1992 Sb., § 26 - Odpisy hmotného majetku až § 32a - Odpisy nehmotného majetku. Dále jsou tvořeny odpisy účetní. Tyto odpisy jsou tvořeny dle odhadované životnosti dlouhodobého majetku. Účetní odpisy jsou tvořeny dle zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví nebo dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., která obsahuje některá ustanovení týkající se účetních odpisů. Účetní odpisy jsou tvořeny z důvodu zachování zásady opatrnosti, kdy je třeba vyjádřit skutečnou hodnotu majetku.

Podniky počítají odpisy dlouhodobého majetku na základě pořizovací ceny.

Při vykazování účetních odpisů musejí jednotky dodržovat tzv. účetní plán, který je veden po celou dobu odepisování příslušného majetku. Účetní odpisy vykazují v rozvaze skutečný stav majetku. Daňové odpisy se zúčtují až v konečném daňovém přiznání podniku, kde dochází ke zúčtování rozdílu mezi odpisy daňovými a účetními.

2.1.2. Tvorba odložené daně z příjmů z titulu dlouhodobého nehmotného majetku

Opravné položky, které vedou ke vzniku odložené daně z titulu dlouhodobého nehmotného majetku, jsou tvořeny zejména z důvodu vlastnictví rozsáhlého software společností nebo různé technické stavební plány projektů.

Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. § 32a pojednává odpisy nehmotného majetku, stanoví postup odepisování technického zhodnocení a určuje pravidla pro daňové uplatnění těchto odpisů. (Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb.)

Vznik odložené daně z titulu nehmotného majetku, může být způsoben rozdílem zůstatkové ceny rozdílu účetních a daňových odpisů.

2.1.3. Tvorba odložené daně z příjmů z titulu pohledávek

Opravné položky, které jsou tvořeny k pohledávkám, jsou z velké části tvořeny k pohledávkám za dlužníky, kteří jsou především v konkurzním řízení nebo jsou pohledávky vymáhány soudně.

Hodnocení poměru tvorby odložené daně, nebylo z výkazů a výročních zpráv jednotlivých subjektů možné zjistit z důvodu, že společnosti uvádějí přednostně evidenci a vykazování odložené daně tvořené převážně z majetku. Tvorba odložené daně, vzniklé z titulu pohledávek, je velmi řídkým jevem mezi zkoumanými subjekty.

Skutečnost, proč společnosti neúčtují o odložené dani z titulu pohledávek, může být způsobena její poměrně velkou složitostí při účtování. Tvorba opravných položek z majetku je pro podniky pravidelným a velmi častým jevem. Tvorba opravných položek z pohledávek, je již ojedinělá a jistou neznalostí i společnostmi neoblíbená položka.

Tyto pohledávky je možné vykazovat v případě, kdy jsou pohledávky po době splatnosti. Tuto možnost stanoví účetním jednotkám zákon č. 586/1992 Sb. zákon o dani z příjmů.

2.1.4. Tvorba odložené daně z titulu zásob

Odložená daň vzniklá k zásobám, je v poměru k ostatní tvorbě odložené daně velmi zanedbatelná. Převážná část společností, velkou část zásob netvoří. V jejich hlavní činnosti jsou převážně služby a materiál, který je třeba k výstavbě je řešen smlouvami mezi dodavateli. Z tohoto titulu je odložená daň z titulu zásob zanedbatelná.

Tvorba opravné položky k zásobám vede ke snížení (či zvýšení) hospodářského výsledku společnosti. Z čeho ale takové opravné položky plynou? Opravné položky ze zásob, vznikají, když má společnost na skladě příliš mnoho materiálu, který je skladován delší dobu a jeho hodnota se za dané období již změnila.

Vzhledem k opravným položkám zkoumaných společností se jedná především o stavební materiál, který je skladován delší dobu. Tento materiál je tedy inventurou přeceňován. Vzhledem k tomu, že materiál nepodléhá ztrátám, je jeho budoucí hodnota

o dost vyšší než jeho původní hodnota pořízení. Z tohoto důvodu dochází k navýšení ceny zásob opravnou položkou a tím i k ovlivnění hospodářského výsledku směrem nahoru. Odložená daň, která tímto vzniká je kladná a vzniká tím odložená daňová pohledávka.

2.1.5. Opravné položky ostatní

Mezi ostatní opravné položky spadají opravné položky z titulu rezerv, nezaplacených smluvních pokut, nevyužité daňové ztráty nebo neuhrazeného sociálního a zdravotního pojištění.

Největší položkou, která je zde tvořena, je odložená daň z titulu neuplatněné daňové ztráty, kterou společnosti aktivně využívají. Mohou o ní účtovat v případě, kdy předpokládají v dalším období zisk, který bude tuto daňovou ztrátu převyšovat.

Ostatní položky v grafu uvedené, jsou z hlediska vykazování odložené daně z příjmů mezi podniky zanedbatelné. Mezi zkoumanými podniky nebyl nalezen subjekt, který by tvořil odloženou daňovou pohledávku z titulu rezerv.

2.2. Odložená daň a účetní závěrka

Součástí účetní závěrky je také příloha k účetní závěrce. V této příloze je uvedena z jakého titulu odložená daň vzniká, v jaké výši popř. její účtování a vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky. Příloha k účetní závěrce je nedílnou součástí účetní závěrky. Měla by doplňovat informace, které jsou uvedeny ve výkazech, v rozvaze a výkazu zisku a ztrát (Skálová, 2016).

2.3. Inventarizace odložené daně

Veškeré složky majetku a závazků podléhají povinné inventarizaci. Stejně tak podléhá inventarizaci i odložená daň. Při této inventarizaci je dohlíženo na skutečnosti vzniku odložené daně jako pohledávky či závazku. Tito tituly jsou pečlivě kontrolovány a je prověřeno, zda k odložené dani dochází správně. Dále dochází k ověřování možnosti a pravděpodobnosti dosažení určitého daňového základu. Tato problematika se týká pouze odložené daňové pohledávky, kdy dochází k navýšení hospodářského výsledku (Janoušková, 2007).

3. Komparace řešení a kvantifikace vlivu výkonnosti a finanční situace podnikajících subjektů.

Vliv odložené daně na hospodářský výsledek podniku záleží na výsledku výpočtu odložené daně jako závazek či pohledávka.

Hospodářský výsledek podniku je účtován na účet 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Zjišťuje se při uzavírání účetních knih na konci zdaňovacího období, kdy dochází i k zúčtování odložené daně (Účetní souvztažnosti, 2008).

Hospodářský výsledek je dle výkazu zisku a ztráty rozdělen na několik složek. Tento hospodářský výsledek je rozdělen na provozní hospodářský výsledek, který je uveden ve výkazu na řádku 30. Jsou zde sečteny veškeré provozní náklady a výnosy společnosti. Dalším hospodářským výsledkem je finanční výsledek hospodaření, kde jsou sečteny veškeré finanční výnosy a náklady společnosti. Posledním druhem hospodářského výsledku je výsledek hospodaření mimořádný, kde se zjišťují mimořádné výnosy a náklady. Odložená daň je účtována na řádku 51 pod označením položky Q.2.. viz. formulář výkazu zisku a ztráty.

V případě závazku dochází ke snížení hospodářského výsledku společnosti a tím i snížení rozdělení disponibilního zisku. Tímto ale také dochází k jisté "úspoře" podniku, kdy určitá část zisku zůstává jako "rezerva" v podniku. Závazek je ve výkazu zisku a ztráty vykazován kladnou částkou.

V případě pohledávky dochází k opačnému efektu a to ke zvýšení hospodářského výsledku, kdy je na řádku 51 vykazována záporná hodnota odložené daně a tím dochází ke zvýšení hospodářského výsledku společnosti.

Z analýzy vyplývá, že v roce 2012 - 2013 byl medián odložené daně společností vykazován jako odložená daňová pohledávka a tím docházelo ke zvyšování hospodářského výsledku společností. V následujících letech 2014 - 2015 byla společnostmi vykazována hodnota mediánu jako odložený daňový závazek a tím také docházelo ke snižování hospodářského výsledku společností.

3.1. Vliv odložené daně na disponibilní výsledek hospodaření

Tvorba opravných položek ovlivňuje hospodářský výsledek společností. V případě, kdy dochází ke tvoření odložené daňové pohledávky, dochází ke zvýšení

hospodářského výsledku účetní jednotky. Účetní jednotka tak vykazuje vyšší hodnotu ke zdanění, než by ve skutečnosti měla.

Při vzniku odloženého daňového závazku, dochází k opačnému efektu - tedy ke snížení hospodářského výsledku účetní jednotky. Tímto dochází ke snížení čistého zisku společnosti. Účtování o odloženém daňovém závazku je pro společnosti z tohoto pohledu velmi výhodný, protože dochází ke snížení čistého zisku k rozdělení a tím i vzniku "rezervy" prostředků společnosti na další období.

Analýzou byly zjištěny mediánové hodnoty, které umožňují výpočet vlivu odložené daně na výsledek hospodaření. Zjištěné hodnoty jednotlivých zkoumaných položek jsou v tabulce č. 7.

Tabulka 7: Analýzou zjištěné hodnoty uvedených položek k hodnocení vlivu odložené daně na disponibilní výsledek hospodaření - medián v tis. Kč

Aktiva celkem	Pasiva celkem	Vlastní kapitál	Výsledek hospodaření	Odložená daň celková	Odložená daň - roční	Splatná daň
125 722	125 722	94 986	13 693	3 719	506	2 509

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Vliv odložené daně z příjmů - odloženého daňového závazku na disponibilní výsledek hospodaření, je uváděn v celých tisících Kč. Je vypočítán mediánovými hodnotami získanými z výkazu zisku a ztráty jednotlivých společností za účetní období 2015.

Tabulka 8: Výpočet vlivu odloženého daňového závazku na disponibilní výsledek hospodaření se zaúčtováním odložené daně a bez zaúčtování odložené daně - medián v tis. Kč

Výsledek hospodaření před zdaněním	Daň	Odložená daň	Výsledek hospodaření - disponibilní
13 693	2 509	506	10 678
13 693	2 509	0	11 184

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z výpočtu uvedeného v tabulce č. 8 je patrný vliv na hospodářský výsledek při zaúčtování odložené daně a vliv na hospodářský výsledek bez jejího zaúčtování.

V tabulce je uvedena hodnota odloženého daňového závazku, kdy je od výsledku hospodaření před zdaněním odečtena vypočtená splatná daň ve výši 19%. Od tohoto výsledku je odečten odložený daňový závazek, který výsledek hospodaření snižuje.

Výsledek hospodaření po zdanění je uveden v posledním sloupci tabulky a je z něj patrný rozdíl výsledku hospodaření po zdanění se zaúčtováním odloženého daňového závazku a bez jeho zaúčtování.

Odložený daňový závazek ovlivňuje výši disponibilního zisku směrem dolů. Dochází tak ke snížení částky k rozdělení jednotlivým společníkům. Rozdíl částky mezi zaúčtovanou a nezaúčtovanou odloženou daní se použije jako "rezerva" do dalších období.

3.2. Vliv odložené daně na bilanční sumu podniku

Základem každého sestavení rozvahy je bilanční princip. Tento princip je základem vytvoření účetního výkazu rozvahy a stanoví, že veškerá aktiva podniku se musí rovnat veškerým pasivům podniku.

Při účtování odložené daně, dochází vlivem proúčtování nákladů, k ovlivnění disponibilního výsledku hospodaření. Tento disponibilní výsledek hospodaření, nebo-li také čistý zisk, se projeví v položce rozvahy na straně pasiv. Při zaúčtování odložené daně - závazku, dochází zároveň k proúčtování na rozvahový účet 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka. Tento účet ovlivní pasiva rozvahy, kdy dojde k vykázání tohoto účtu do položek B.I.4. Odložený daňový závazek.

Změny, které se po vykázání odložené daně promítnou do rozvahy, neovlivní samotná aktiva podniku. Ovlivní však pasiva podniku. Položky, které jsou ovlivněny jsou Vlastní kapitál, kde dochází ke změně výše Výsledku hospodaření. Dále dochází ke změně v položkách Cizích zdrojů, kde se zaúčtování odložené daně promítne zaúčtováním na účet 481 v položce B.I.4. Odložený daňový závazek nebo pohledávka.

Tato rezerva je způsobena přesunem prostředků v rozvaze z Vlastního kapitálu do cizích zdrojů, kde se promítne pomocí účtu účtové osnovy 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka. V případě pohledávky je celý proces opačný.

Při výpočtu bilanční sumy podniku, jsou opět použity hodnoty z analýzy účetních výkazů společností získané mediánem. Hodnota aktiv a pasiv se z pohledu na výkaz nijak nemění. Mění se pouze jednotlivé položky pasiv.

Tabulka 9: Bilanční suma rozvahy a vliv odloženého daňového závazku - medián v tis. Kč

Bilanční suma rozvahy		
Mediánové hodnoty		
	Při zaúčtování odložené daně	Bez zaúčtování odložené daně
Aktiva	125 722	125 722
Pasiva	125 722	125 722
Vlastní kapitál	91 267	94 986
Cizí zdroje	34 455	30 736
Odložený daňový závazek	3 719	3 719

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 9 je patrné, že při zaúčtování odloženého daňového závazku dochází ke snížení Vlastního kapitálu podniku a zároveň dochází ke zvyšování cizích zdrojů podniku. Pokud k vykazování odložené daně nedochází, snižují se oproti vykazovanému odloženému daňovému závazku Cizí zdroje a Vlastní kapitál společnosti stoupá. V případě, že budeme komparovat i odloženou daňovou pohledávku zůstává při nezaúčtování odložené daně Vlastní kapitál dle původního výpočtu a cizí zdroje také. K jejich změně dochází v případě vlivu odložené daně na rozvahové položky a to buď směrem dolů nebo nahoru, v závislosti na rozvahové položce a druhu odložené daně.

3.3. Vliv odložené daně na rentabilitu podniku

Při dodržování rizika budoucích ztrát podniku, pomocí již zmíněné zásady opatrnosti, dochází k úpravě hospodářského výsledku účtující jednotky (Internet Info, 2017).

Vlivem účtování o odložené dani, je uplatňována obecná zásada v účetnictví, zásada opatrnosti. Dodržováním této zásady, dochází k nutnosti vykazování odložené daně. Díky tomuto vykázání, dochází ke snížení čistého zisku, tím je možné vkládat menší množství do fondů či dividend (Účetní souvztažnosti, 2008).

Vznik odložené daňové pohledávky způsobují odčitatelné přechodné rozdíly. Účtování o odložené daňové pohledávce způsobí navýšení hospodářského výsledku (Internet Info, 2017).

Při posuzování rentability podniku, kdy je hodnocen vliv zisku na celková aktiva je patrné, že při zaúčtování odloženého daňového závazku dochází ke snižování rentability podniku. Pokud odložený daňový závazek není vykazován je rentabilita aktiv podniku vyšší.

Tabulka 10: Rentabilita podniku při vykazování odloženého daňového závazku - medián v tis. Kč

Rentabilita podniku při vykazování odložené daně z příjmů		
Mediánové hodnoty		
	Při zaúčtování odložené daně	Bez zaúčtování odložené daně
Zisk	10678	11184
Celková aktiva	125722	125722
Rentabilita	8,493342454	8,895817757

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky č. 10 je patrné, že výše splatné daně se nemění, výsledek hospodaření po zdanění je ale rozdílný. V případě účtování odloženého daňového závazku, dochází k "úspoře" zisku na další období, v případě, že by v dalších letech nebyl zisk společnosti tak příznivý. Zisk, který by byl společníky rozdělen, je tak ponížěn o odložený daňový závazek a tím dochází k dodržování zásady opatrnosti.

Vykazování odložené daně neovlivňuje pouze rentabilitu aktiv podniků, ale také rentabilitu vlastního kapitálu.

Tento ukazatel má velkou vypovídací hodnotu hlavně pro jednatele společností a také pro konkurenci. Z tohoto ukazatele je patrný vliv vlastního kapitálu na zisk podniku.

Tabulka 11: Rentabilita vlastního kapitálu při vykazování odloženého daňového závazku - medián v tis. Kč

Rentabilita vlastního kapitálu		
Mediánové hodnoty		
	Při zaúčtování odložené daně	Bez zaúčtování odložené daně
Zisk	10678	11184
Vlastní kapitál	94986	94986
Rentabilita	11,24165667	11,77436675

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet rentability vlastního kapitálu ukazuje, jak velký vliv má pro podnik zaúčtování odloženého daňového závazku. Při účtování odložené daňové pohledávky by docházelo k opačnému efektu, kdy by bylo patrné, že rentabilita vlastního kapitálu stoupá. V

tabulce je patrné, že díky účtování odloženého daňového závazku vychází výpočtem společnosti nižší hodnota rentability vlastního kapitálu, oproti skutečnosti, kdy odložený daňový závazek nebyl zaúčtován.

Z celkové analýzy výše uvedených tabulek a výpočtů vyplývá, že odložený daňový závazek snižuje disponibilní zisk společností a odložená daňová pohledávka tento disponibilní zisk naopak zvyšuje.

Odložený daňový závazek se ve výkazu zisku a ztráty promítá jako kladná hodnota, která je od výsledku hospodaření před ziskem, společně se splatnou daní odečítána. Do rozvahy je pak přenášena čistá hodnota disponibilního zisku.

V rozvaze se odložená daň z příjmů projeví účtováním na účet 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka v položce B.I.4. Odložený daňový závazek se projeví kladnou hodnotou vykazované daně, odložená daňová pohledávka se projeví hodnotou zápornou této daně. Vliv odložené daně na rozvahové položky pasiv je výrazný jak v položkách Vlastního kapitálu, tak v cizích zdrojích.

V případě účtování odloženého daňového závazku, dochází ke snížení Vlastního kapitálu a přesunem této hodnoty do cizích zdrojů. V případě odložené daňové pohledávky, Vlastní kapitál stoupá a cizí zdroje se snižují. V obou případech zůstávají aktiva podniku neměnná.

Závěr

Odložená daň z příjmů zavádí mylný dojem, že se jedná o terminologii daňového charakteru. Tato domněnka je bohužel mylná, neboť odložená daň je problematikou čistě účetní. Splatnou daň z příjmů znají veškeré podnikatelské subjekty, které vykazují během daného účetního období nějaký zisk. Odloženou daň však mnoho účetních jednotek opomíjí nebo dokonce zaměňují její význam. Mnoho menších podnikatelských subjektů tak nabývá dojmu, že odložená daň z příjmů umožňuje odložit daňový závazek účetní jednotky a tím tak posunout platbu daně z příjmů splatné.

Bohužel, odložená daň daňovou povinností podnikatelského subjektu nijak neodkládá a ani neumožňuje posunutí daně splatné do budoucích období.

Odložená daň je z hlediska účtování mladou kategorií, která prošla od jejího vzniku v roce 1993 určitým vývojem, který vedl k upřesnění okruhu účtujících účetních jednotek, které stanoví účetní standard č. 003 - Odložená daň.

Základem účtování odložené daně jsou vzniklé přechodné rozdíly, které vznikají mezi daňovou a účetní základnou aktiv nebo pasiv. Tyto přechodné rozdíly nevznikají pouze z titulu dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, ale také např. z titulu pohledávek, rezerv, nezaplacených smluvních pokut, daňové ztráty nebo opravných položek k zásobám.

Z analýzy vyplývá skutečnost, že odloženou daň tvoří podnikatelské subjekty převážně z dlouhodobého majetku, čímž dlouhodobý hmotný majetek tvoří převážnou část.

Dále odloženou daň z příjmů tvoří účetní jednotky z nevyužité daňové ztráty, pohledávek, zásob a v nepatrném množství byla shledána tvorba odložené daně z titulu neuhrazeného zdravotního a sociálního pojištění. Velmi častou formou tvorby odložené daně mezi subjekty je tvorba odložených daňových pohledávek vznikajících z titulu nevyužité daňové ztráty z minulých období. Účetní jednotky mají v případě zisku možnost odečíst neuplatněnou ztrátu od svého daňového základu. Tuto možnost mají až pět let po zdaňovacím období ve kterém vznikla a mohou ji uplatnit pouze v případě, že předpokládají v následujících účetních období zisk, od kterého si mohou daňovou ztrátu odečíst.

Vliv odložené daně na hospodářský výsledek společnosti závisí na vzniku odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového závazku. Odložená daňová pohledávka zvyšuje vzniklý kladný hospodářský výsledek společnosti. Odložený daňový závazek naopak vzniklý kladný hospodářský výsledek společnosti snižuje.

Odloženou daní se věnují také mezinárodní účetní normy. Tyto normy definují oproti českému účetnímu standardu odloženou daň důkladněji. Při bližším porovnání těchto dvou standardů je patrné, že vykazování odložené daně je založeno na závazkové metodě. Rozdíl mezi českým účetním standardem a mezinárodním standardem je ten, že mezinárodní standardy obsahují detailnější pojednání o odložené dani, kladou si za důraz na zveřejňování informací ohledně odložené daně z příjmů a důsledněji se zaměřují na konsolidace nebo goodwill, který v českém účetním standardu není definován téměř vůbec.

Komparace řešení odložené daně je jedním z prvků harmonizace účetních systémů mezi okolními státy České republiky. Z pohledu německého účetnictví je odložená daň zakotvená v §274 odst. 1 věta první HGB (občanský zákoník) a její účtování probíhá na podobné bázi jako v České republice. Vychází se ze vzniklých přechodných rozdílů a příslušné sazby daně stanovené pro následující období. Daň z příjmů právnických osob nebo-li také Körperschaftsteuer je v Německu progresivně stanovena ve výši 15%. Vzhledem ke složitosti daňového systému v Německu však vychází celkové daňové zatížení právnických osob na 31%.

V Rakousku je odložená daň zakotvená v § 235 UGB Inhalt der Bilanz (obchodní zákoník). Stejně tak jako v České republice a Německu se odložená daň účtuje z přechodných rozdílů. Sazba daně je v roce 2016 ve výši 25%. V Rakousku jsou k vykazování odložené daně z příjmů uváděny dvě metody závazková a metoda odložení. Povolena k vykazování je ale pouze metoda závazková, stejně jako u ostatních států.

Slovenská republika je daňovému systému v České republice nejbližší. Odložená daň je zakotvena v zákoně o dani z příjmů obdobně jako v České republice a výše daňové sazby v roce 2016 k ní náležící je 22%. K vykazování odložené daně je používána závazková metoda. V roce 2017 byla daňová sazba snížena na 21%

V Polsku je odložená daň zakotvena v zákoně o účetnictví a její proces vzniku i výpočtu je shodný s procesem vzniku v Německu, Rakousku, Slovensku i v České republice a sazba daně v roce 2016 je ve výši 19%. Používaná metoda k vykazování je stejně jako u předchozích uvedených států metoda závazková.

Z uvedené analýzy vyplývá, že státy Evropské Unie účetnictví velmi přibližují mezinárodním standardům dle IFRS. Závěrem výzkumu byla provedena komparační tabulka, která uvedené skutečnosti vzájemně uvádí. Všechny státy zjišťují a vykazují odloženou daň na základě závazkové metody, i přes skutečnost, že metod zjišťování odložené daně je více. Způsob vykazování a povinnost účtování o odložené dani je mezi státy shodný.

Rozbor jednotlivých ekonomických subjektů obsahoval zjištění výše hodnot odložené daně, její tvorba, vznik a evidence. Analýzu komplikovala neúplnost výročních zpráv.

Z výkazů, které jsou veřejně dostupné na justice.cz, byl použit především výkaz zisku a ztráty, ze kterého byla zjišťována odložená daň, dále rozvaha a výsledovka a jako základní informativní materiál výroční zprávy vybraných společností.

Tato práce si kladla za cíl, objasnit odloženou daň v praxi středních podniků v České republice. V rámci zpracování údajů, byly podrobně zkoumány výkazy společností, včetně výročních zpráv a výsledků hodnocení auditorů.

Informace obsažené v této práci vedou k rozšíření obzoru účtování odložené daně z příjmů nejen v České republice, ale i zahraničí. Umožňuje lepší pochopení nejen české legislativy v daném okruhu, ale také komparaci s legislativou v zahraničí. Víceúrovňový pohled na problematiku odložené daně z příjmů přináší zjištění podobnosti českého výkaznictví s mezinárodními standardy.

Závěrem této práce byla provedena komparace vlivu odložené daně na hospodářský výsledek společnosti a komparace vlivu na bilanční sumu podniku. Jako poslední komparační položkou byla hodnocena rentabilita podniku při zaúčtování odložené daně a bez jejího zaúčtování.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Účtování odloženého daňového závazku/pohledávky v prvním roce účtování.....	21
Tabulka 2: Účtování odloženého daňového závazku/pohledávky v dalších letech.....	22
Tabulka 3: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob.....	30
Tabulka 4: Komparace účtování a vykazování odložené daně z příjmů mezi jednotlivými státy	31
Tabulka 5: Povinnost účtovat o odložené dani	30
Tabulka 6: Medián výše odložené daně v letech 2011- 2015 zjištěný z výkazu zisku a ztráty.	35
Tabulka 7: Analýzou zjištěné hodnoty uvedených položek k hodnocení vlivu odložené daně na disponibilní výsledek hospodaření - medián v tis. Kč	40
Tabulka 8: Výpočet vlivu odloženého daňového závazku na disponibilní výsledek hospodaření se zaúčtováním odložené daně a bez zaúčtování odložené daně - medián v tis. Kč	40
Tabulka 9: Bilanční suma rozvahy a vliv odloženého daňového závazku - medián v tis. Kč...	42
Tabulka 10: Rentabilita podniku při vykazování odloženého daňového závazku - medián v tis. Kč.....	43
Tabulka 11: Rentabilita vlastního kapitálu při vykazování odloženého daňového závazku - medián v tis. Kč	43

Seznam obrázků

Obrázek 1: Rozdíly mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem	16
Obrázek 2: Schéma účtování odloženého daňového závazku	18
Obrázek 3: Schéma účtování odložené daňové pohledávky.....	19
Obrázek 4: Graf poměru titulů vedoucích k odložené dani zkoumaných subjektů	35

Seznam zkratek

OD	Odložená daň
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
ČR	Česká republika
PL	Polsko
SR	Slovenská republika
AT	Rakousko
DE	Německo
ČÚS	Český účetní standard
MD	Má dáti
D	Dal
Kč	Koruny české

Seznam použité literatury

Knižní zdroje

AMBROŽ, Jan. *Účetní závěrka od A do Z*. 1. vyd. Praha: Koršach, 2007. 176 s. ISBN 978-80-86296-15-9.

ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY. *Podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, příspěvkové organizace, organizační složky státu, státní fondy*. Ostrava: Sagit, 2016. 240 s. ISBN 978-80-7488-157-2.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: světový koncept*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 328 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 332 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

HINKE, Jana., BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. Praha: Grada, 2010. Dotisk 2012. 231 s. ISBN 978-80-247-3516-0.

JANOŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada, 2007. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 4. vyd. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8.

MERITUM. *Účetnictví podnikatelů*. 9. vyd. Praha: ASPI, 2012. 736 s. ISBN 978-80-7357-744-5.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2016*. 22. vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. 192 s. ISBN 978-80-271-0031-6.

ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ. *Účetnictví podnikatelů: Audit*. Ostrava: Sagit, 2016. ÚZ. 192 s. ISBN 978-80-7488-142-8.

ÚČETNÍ SOUVZTAŽNOSTI. Praha: ASPI, 2008. Meritum. 428 s. ISBN 978-80-7357-338-6.

Odborné časopisy

RANDÁKOVÁ, Monika. Český finanční a účetní časopis: *Odložená daň z příjmů v České republice* [online]. Praha: VŠE, 2007, 2007(4), 91 [cit. 10. 10. 2016]. ISSN 1805-4838. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/cislo.php?cislo=4&rocnik=2007>

Právní normy

Český účetní standard pro podnikatele č. 003 - Odložená daň

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb.

Internetové zdroje

AICON CS. Zákon č. 256/2004 Sb. *Zákon o podnikání na kapitálovém trhu* [online]. Aicon CS, 2017 [cit. 29. 3. 2017]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-256#cast9>

AZ Data: Odložená daň [online]. 2015 [cit. 2. 10. 2016]. Dostupné z: <http://www.az-data.cz/slovník/odlozena-dan>

CZECHTRADE. České účetní standardy pro podnikatele. BusinessInfo. Oficiální portál pro podnikání a export [online]. Praha: CzechTrade, 2017 [cit. 29. 3. 2017]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-tandardy/podnikatele/>

GOLA, Petr. Daně u našich sousedů. *Finexpert.e15* [online]. CN Invest, 2008 [cit. 27. 3. 2017]. Dostupné z: <https://finexpert.e15.cz/dane-u-nasich-sousedu>

INTERNET INFO. Odložená daň nemá vliv na placení daně z příjmů. *Podnikatel.cz* [online]. Internet info, 2017 [cit. 2. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/odlozena-dan-nema-vliv-na-placeni-dane-z-prijmu/>

KRUPOVÁ, Lenka. Odložená daň podle IFRS a návrh novely IAS 12 Daně ze zisku. *Účetní kavárna* [online]. Praha: Wolters KluverČR, 2009 [cit. 12. 4. 2017]. Dostupné z:

<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d7793v10425-odlozena-dan-%20podle-ifrs-a-navrh-novely-ias-12-dane-ze-zisku/>

MEDIA FACTORY CZECH REPUBLIC. Fučík a partneři Auditóři-Daňoví poradci: *ČÚS 003 - Odložená daň* [online]. Praha: Fučík a partneři, 2013 [cit. 30. 10. 2016]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/cus-003-odlozena-dan/>

MEJZLÍK, Ladislav Odložená daň - první vykázání. Účetní portál [online]. Oswald, 2011 [cit. 30. 10. 2016]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/odlozena-dan-prvni-vykazani-12-n.html>

MLADÁ FRONTA. Daně v Polsku. *Finance cz* [online]. Praha: Mladá fronta, 2016 [cit. 30. 10. 2016]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-polsku/>

MÜLLEROVÁ, Libuše. Portál daňových poradců a profesionálů: Odložená daň - výmysl teoretiků účetnictví, nebo položka praktického významu? [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2005 [cit. 19. 8. 2016]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9921v12798-odlozena-dan-vymysl-teoretiku-ucetnictvi-nebo-polozka-p/?search_query=\\$issue=17I4&search_results_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9921v12798-odlozena-dan-vymysl-teoretiku-ucetnictvi-nebo-polozka-p/?search_query=$issue=17I4&search_results_page=1)

MÜLLEROVÁ, Libuše. Portál daňových poradců a profesionálů: Jiný výsledek hospodaření minulých let [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013 [cit. 17. 4. 2017]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41365v52176-jiny-vysledek-hospodareni-minulych-let/>

NOVOTNÝ, R. Odložená daň-první zaúčtování. Svaz účetních [online]. Svaz účetních, 2014 [cit. 16. 4. 2017]. Dostupné z: <http://ucetni.cz/forum.php?otazka=1577>

PODNIKÁTOR CZ. Odložený daňový závazek a pohledávka [online]. Podnikátor.cz, 2012 [cit. 2. 11. 2016]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/n:17725/Odlozeny-danovy-zavazek-a-pohledavka>

STROUHAL, Jiří. Odložená daň v individuální účetní závěrce. Účetnictví v praxi [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011 [cit. 2. 11. 2016]. Dostupné z: <http://www.pravnickeforum.cz/archiv/dokument/doc-d33179v42577-odlozena-dan-v-individualni-ucetni-zaverce/>

TRYTKO, David. Portál daňových poradců. *Krátké srovnání německých Zásad řádného vedení účetnictví s českými a mezinárodními účetními principy* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013 [cit. 19. 8. 2016]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d42522v53540-kratke-srovnani-nemeckych-zasad-radneho-vedeni-ucetnic/?search_query=%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD%20p%C5%99edpisy|recept|instrukce

WEBTRADE. Export do SRN: *Typy daní v Německu* [online]. Praha: Web Trade CZ, 2016 [cit. 20. 9. 2016]. Dostupné z: (<http://www.expordosrn.cz/article/typy-dan%C3%AD-v-n%C4%9Bmecku>) [expordosrn.cz/article/typy-dan%C3%AD-v-n%C4%9Bmecku](http://www.expordosrn.cz/article/typy-dan%C3%AD-v-n%C4%9Bmecku) dne 20.9.2016

Internetové zdroje zahraniční

BUCHHALTUNG LEICHT GEMACHT. Inventar, Bilanz, GuV [online]. 2017 [cit. 19. 3. 2017]. Dostupné z: <http://buchhaltung-leicht-gemacht.de/inventar-bilanz-guv/>

DELOITTE. Unternehmensbesteuerung: Latente Steuern. *Deloitte* [online]. Wien: Dekiutte Tax GmbH., 2015 [cit. 30. 9. 2016]. Dostupné z: <http://www.deloittetax.at/2015/10/07/rag-2014-anderungen-bei-den-latenten-steuern/#.WPknKGslGUK>

GAZETA PRAWNA: Podatek odroczoney. *Gazeta prawna* [online]. 2013 [cit. 16. 2. 2017]. Dostupné z: <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/706663,podatek-odroczoney-w-jaki-sposob-go-ustalac.html>

GOFIN PL. Aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. *Gofin.pl* [online]. Gorzów: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, 2013 [cit. 30. 10. 2016]. Dostupné z: <http://www.gofin.pl/17,1,339,167168,aktywa-i-rezerwa-z-tytulu-odroczonego-podatku-dochodowego.html>

GOFIN.PL: Odstąpienie od ustalania odroczonego podatku dochodowego [online]. Gorzów: *Gofin.pl*, 2015 [cit. 16. 2. 2017]. Dostupné z: http://www.vademecumksiegowego.pl/artukul_narzedziowa,604,0,7966,odstapienie-od-ustalania-odroczonego-podatku-dochodowego.html

HANDELSGESETZBUCH. Latente Steuern. *Dejure.org* [online]. Deutschland, 2016 [cit. 29. 8. 2016]. Dostupné z: <https://dejure.org/gesetze/HGB/274.html>

INSTITUT FÜR WISSEN IN DER WIRTSCHAFT. Gestaltende Steuerberatung: Latente Steuern unter besonderer Betrachtung des § 7g EStG sowie des BilMoG. IWW [online]. IWW, 2017 [cit. 30. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.iww.de/gstb/archiv/bilanzierung-latente-steuern- unter-besonderer-%20betrachtung-des-7g-estg-sowie-des-bilmog-f29347>

ISITA. Daně na Slovensku. *Podnikam.sk: Daně na slovensku* [online]. iSITA, 2016 [cit. 1. 11. 2016]. Dostupné z: <http://podnikam.webnoviny.sk/dane-na-slovensku/>

MDDP OUTSOURCING. Rachunkowość [online]. Warszawa: MDDP Outsourcing, 2011 [cit. 30. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.mddp-outsourcing.pl/publikacje/rachunkowosc/art,165,tylko-jedna-metoda.html>

MINISTERSTWO FINANSÓW. *Stawki w podatku dochodowym od osób prawnych. Finanse* [online]. Ministerstwo Finansów, 2017 [cit. 16. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.finanse.mf.gov.pl/cit/stawki-podatkowe1>

REIMUS.NET. Latente Steuern. Rechnungswesen-Portal [online]. Reimus.NET, 2016 [cit. 19. 3. 2017]. Dostupné z: https://www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/Verbindlichkeiten/latente-Steuern.html?sphrase_id=9918526

S-EPI. Odložená a splatná daň z príjmov za účtovné obdobie. *Danové centrum 2013* [online]. S-EPI , 2013 [cit. 28. 10. 2016]. Dostupné z: <http://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/Odlozena-a-splatna-dan-z-prijmov-za-uctovne-obdobie-2013.htm>

SMARTSTEUER. Juristische Personen. *Smartsteuer.de: Juristische Personen* [online]. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2016 [cit. 30. 10. 2016]. Dostupné z: <https://www.smartsteuer.de/portal/lexikon/J/Juristische-Personen.html>

TPA. Latente Steuern in der Bilanz: neue Regelungen. tpa [online]. tpa Steuerberatung, 2017 [cit. 30. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.tpa-group.at/de/publikationen-news/newsletter/latente-steuern-der-bilanz-neue-regelungen>

USTAWA O RACHUNKOWOŚCI. [online]. Gorzów: Gofin.pl, 2015 [cit. 16. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,4,16,43,568,,20150115,ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci.html#P69857>

WIRTSCHAFTSLEXIKON24. Massgeblichkeitsprinzip. Wirtschaftslexikon24, 2015 [online] [cit. 12. 10. 2016] Dostupné z: <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/massgeblichkeitsprinzip/massgeblichkeitsprinzip.htm>

Odborné časopisy zahraniční

KERN, Michael. Latente steuern im Jahresabschluss idF RÄG 2014. *Quick News*. [online] Tax a Finance. 2016, 7 s. [cit. 4. 4. 2017] Dostupné z http://www.steuerundservice.at/fileadmin/user_upload/pdf/TAX_2016_09_Quick_News_latente_Steuern_MK.pdf

Právní normy zahraniční

Oznámenie č. 740/2002 Z.z.

Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov

Ostatní zdroje

DIBDIAKOVÁ, Lucia, *Vykazovanie a zverejňovanie odloženej dane z príjmu*. Banská Bystrica, 2013. Diplomová práca. Bankovní institut vysoká škola Praha, zahraniční vysoká škola Banská Bystrica. Katedra financií, účtovníctva a poisťovníctva.

PODZIMKOVÁ, Martina. *Odlodžená daň v ČR*. Praha, 2007. Bakalářská práce. 55 s. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví..

Seznam příloh

Příloha A: Ukázka rozvahy se zaúčtovanou odloženou daňovou pohledávkou

Příloha B: Ukázka výkazu zisku a ztráty - vykazování odložené daňové pohledávky

Příloha C: Vývoj sazby daně z příjmů v jednotlivých okolních státech

Příloha D: Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele 2016

Příloha A: Ukázka rozvahy se zaúčtovanou odloženou daňovou pohledávkou

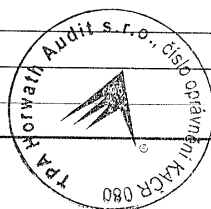
PRAGOPROJEKT, a.s.

IČ: 45 27 23 87
PSC 147 54 Praha 4, K Ryšánce 1668/16

ROZVAHA

k 31.12.2015
v celých tisících CZK

Řádek	Běžné období		Minulé období	
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	328 519	-85 458	243 061	451 651
B. Dlouhodobý majetek	106 836	-84 128	22 708	20 571
I. Dlouhodobý nehmotný majetek	39 671	-36 275	3 396	3 036
3 Software	36 764	-33 368	3 396	3 036
6 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	2 907	-2 907	0	0
II. Dlouhodobý hmotný majetek	61 313	-47 853	13 460	7 798
2 Stavby	244	-55	189	197
3 Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	59 899	-47 790	12 101	6 431
6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek	760		760	760
7 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	410		410	410
III. Dlouhodobý finanční majetek	5 852	0	5 852	9 737
1 Podíly - ovládaná osoba	35		35	277
2 Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	5 817		5 817	9 460
C. Oběžná aktiva	221 267	-1 330	219 937	430 754
I. Zásoby	16 121	0	16 121	17 086
1 Materiál	82		82	106
2 Nedokončená výroba a polotovary	16 039		16 039	16 980
II. Dlouhodobé pohledávky	2 712	0	2 712	864
1 Pohledávky z obchodních vztahů	2 565		2 565	498
8 Odložená daňová pohledávka	147		147	366
III. Krátkodobé pohledávky	59 532	-1 330	58 202	56 154
1 Pohledávky z obchodních vztahů	57 871	-1 330	56 541	48 568
3 Pohledávky - podstatný vliv	30		30	0
6 Stát - daňové pohledávky	0		0	5 327
7 Krátkodobé poskytnuté zálohy	967		967	950
8 Dohadné účty aktivní	0		0	475
9 Jiné pohledávky	664		664	834
IV. Krátkodobý finanční majetek	142 902	0	142 902	356 650
1 Peníze	91		91	148
2 Účty v bankách	142 811		142 811	356 502
D. Časové rozlišení	416	0	416	326
I. 1 Náklady příštích období	416		416	96
3 Příjmy příštích období	0		0	230



Rádek	Běžné období	Minulé období
PASIVA CELKEM	243 061	451 651
A. Vlastní kapitál	160 641	404 672
I. Základní kapitál	60 418	60 418
1 Základní kapitál	60 418	60 418
II. Kapitálové fondy	5 076	8 820
3 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	5 076	8 820
III. Fondy ze zisku	3 300	3 300
2 Statutární a ostatní fondy	3 300	3 300
IV. Výsledek hospodaření minulých let	59 651	327 346
1 Nerozdělený zisk minulých let	59 651	327 346
V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+/-/	32 196	4 788
B. Cizí zdroje	78 500	42 291
I. Rezervy	7 828	4 443
3 Rezerva na daň z příjmů	3 075	0
4 Ostatní rezervy	4 753	4 443
III. Krátkodobé závazky	70 672	37 848
1 Závazky z obchodních vztahů	24 835	13 183
4 Závazky ke společníkům	11 271	2 316
5 Závazky k zaměstnancům	6 773	5 801
6 Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	3 812	5 668
7 Stát - daňové závazky a dotace	10 243	6 003
8 Krátkodobé přijaté zálohy	15	15
10 Dohadné účty pasivní	13 381	3 630
11 Jiné závazky	342	352
C. Časové rozlišení	3 920	4 688
I. 1 Výdaje příštích období	3 629	4 688
2 Výnosy příštích období	291	0



Příloha B: Ukázka výkazu zisku a ztráty - vykazování odložené daňové pohledávky

PRAGOPROJEKT, a.s.

IČ: 45 27 23 87

PSC 147 54 Praha 4, K Ryšánce 1668/16

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

za období od 1.1.2015 do 31.12.2015

v celých tisících CZK

Řádek	Běžné období	Minulé období
II. Výkony	332 302	257 257
1 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	332 290	261 909
2 Změna stavu zásob vlastní činnosti	-941	-5 713
3 Aktivace	953	1 061
B. Výkonová spotřeba	-122 088	-103 547
1 Spotřeba materiálu a energie	-10 592	-8 745
2 Služby	-111 496	-94 802
+ Přidaná hodnota	210 214	153 710
C. Osobní náklady	-157 161	-138 537
1 Mzdové náklady	-109 673	-97 332
2 Odměny členům orgánů obchodní korporace	-6 000	-4 530
3 Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	-38 069	-33 311
4 Sociální náklady	-3 419	-3 364
D. Daně a poplatky	-877	-1 175
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-6 510	-4 889
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	154	363
1 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	149	349
2 Tržby z prodeje materiálu	5	14
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0	-39
1 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	-8
2 Prodaný materiál	0	-31
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-309	-264
IV. Ostatní provozní výnosy	1 951	1 823
H. Ostatní provozní náklady	-5 598	-5 413
* Provozní výsledek hospodaření	41 864	5 579



Rádek	Běžné období	Minulé období
VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	140	0
J. Prodané cenné papíry a podíly	-141	0
X. Výnosové úroky	129	1 047
XI. Ostatní finanční výnosy	0	284
O. Ostatní finanční náklady	-1 641	-504
* Finanční výsledek hospodaření	-1 513	827
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	-8 155	-1 618
1 Daň z příjmů za běžnou činnost (splatná)	-7 936	-1 618
2 Daň z příjmů za běžnou činnost (odložená)	-219	0
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost	32 196	4 788
*** Výsledek hospodaření za účetní období	32 196	4 788
Výsledek hospodaření před zdaněním	40 351	6 406



Příloha C: Vývoj sazby daně z příjmů v jednotlivých okolních státech

	ČR	SR	PL	DE	AT
2017	19%	21%	19%	15%	25%
2016	19%	22%	19%	15%	25%
2015	19%	22%	19%	15%	25%
2014	19%	22%	19%	15%	25%
2013	19%	23%	19%	15%	25%
2012	19%	19%	19%	15%	25%
2011	19%	19%	19%	15%	25%
2010	19%	19%	19%	15%	25%
2009	20%	19%	19%	15%	25%
2008	21%	19%	19%	15%	25%
2007	24%	19%	19%	25%	25%
2006	24%	19%	19%	25%	25%
2005	26%	19%	19%	25%	25%
2004	28%	19%	19%	25%	34%
2003	31%	25%	27%	27%	34%
2002	31%	25%	28%	25%	34%
2001	31%	29%	28%	25%	34%
2000	31%	29%	30%	25%	34%
1999	35%	40%	34%	25%	34%

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Příloha D: Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele 2016

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 - Software

014 - Ostatní ocenitelná práva

015 - Goodwill

019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 - Stavby

022 - Hmotné movité věci a jejich soubory

025 - Pěstitelské celky trvalých porostů

026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny

029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 - Pozemky

032 - Umělecká díla a sbírky

04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

051 - Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý nehmotný majetek

052 - Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek

053 - Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba
- 062 - Podíly - podstatný vliv
- 063 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 - Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv
- 068 - Zápůjčky a úvěry - ostatní
- 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ostatním ocenitelným právům
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku
- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám a závdavkům na dlouhodobý majetek

096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 - Zásoby

11 - Materiál

111 - Pořízení materiálu

112 - Materiál na skladě

119 - Materiál na cestě

12 - Zásoby vlastní činnosti

121 - Nedokončená výroba

122 - Polotovary vlastní výroby

123 - Výrobky

124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 - Zboží

131 - Pořízení zboží

132 - Zboží na skladě a v prodejnách

139 - Zboží na cestě

15 - Poskytnuté zálohy na zásoby

151 - Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál

152 - Poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata

153 - Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží

19 - Opravné položky k zásobám

191 - Opravná položka k materiálu

192 - Opravná položka k nedokončené výrobě

193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby

194 - Opravná položka k výrobkům

195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám

196 - Opravná položka ke zboží

197 - Opravná položka k zálohám a závdavkům na materiál

198 - Opravná položka k zálohám a závdavkům na zboží

199 - Opravná položka k zálohám a závdavkům na zvířata

Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

21 - Peněžní prostředky v pokladně

211 - Pokladna

213 - Ceniny

22 - Peněžní prostředky na účtech

221 - Peněžní prostředky na účtech

23 - Krátkodobé úvěry

231 - Krátkodobé dluhy k úvěrovým institucím

232 - Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoci

241 - Emitované krátkodobé dluhopisy

249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobý finanční majetek

251 - Majetkové cenné papíry k obchodování

252 - Vlastní podíly

253 - Dluhové cenné papíry k obchodování

254 - Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba

255 - Vlastní dluhopisy

256 - Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti

257 - Ostatní cenné papíry

259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 - Převody mezi finančními účty

261 - Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 - Pohledávky z obchodních vztahů

313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry

314 - Poskytnuté zálohy a závdavky - dlouhodobé a krátkodobé

315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky (krátkodobé)

321 - Dluhy z obchodních vztahů

322 - Směnky k úhradě

324 - Přijaté provozní zálohy a závdavky

325 - Ostatní dluhy

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 - Zaměstnanci

333 - Ostatní dluhy vůči zaměstnancům

335 - Pohledávky za zaměstnanci

336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací

341 - Daň z příjmů

342 - Ostatní přímé daně

343 - Daň z přidané hodnoty

345 - Ostatní daně a poplatky

346 - Dotace ze státního rozpočtu

347 - Ostatní dotace

35 - Pohledávky za společníky

351 - Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba

352 - Pohledávky - podstatný vliv

353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál

354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty obchodní korporace

355 - Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace

358 - Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti

36 - Závazky ke společníkům

361 - Dluhy - ovládaná nebo ovládající osoba

362 - Dluhy - podstatný vliv

364 - Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku

365 - Ostatní dluhy ke společníkům obchodní korporace

366 - Dluhy ke společníkům obchodní korporace ze závislé činnosti

367 - Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

368 - Dluhy ke společníkům sdruženým ve společnosti

37 - Jiné pohledávky a závazky

371 - Pohledávky z prodeje obchodního závodu

372 - Dluhy z koupě obchodního závodu

373 - Pohledávky a dluhy z pevných termínových operací

374 - Pohledávky z pachtu obchodního závodu

375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů

376 - Nakoupené opce

377 - Prodané opce

378 - Jiné pohledávky

379 - Jiné dluhy

- 38 - Přejíchné účet aktiv a pasiv
- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní
- 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při společnosti

Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy
- 411 - Základní kapitál
- 412 - Ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů
- 416 - Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
- 417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
- 419 - Změny základního kapitálu
- 42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 421 - Rezervní fond
- 423 - Statutární fondy
- 426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let

427 - Ostatní fondy

428 - Nerozdělený zisk minulých let

429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

432 - Zálohy na podíly na zisku

45 - Rezervy

451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů

453 - Rezerva na daň z příjmů

459 - Ostatní rezervy

46 - Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

461 - Dlouhodobé dluhy k úvěrovým institucím

47 - Dlouhodobé závazky

471 - Dlouhodobé dluhy - ovládaná nebo ovládající osoba

472 - Dlouhodobé dluhy - podstatný vliv

473 - Emitované dluhopisy

474 - Dluhy z pachtu obchodního závodu

475 - Dlouhodobé přijaté zálohy a závdavky

478 - Dlouhodobé směnky k úhradě

479 - Jiné dlouhodobé dluhy

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

481 - Odložený daňový dluh a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

4941 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - Náklady

50 - Spotřebované nákupy

501 - Spotřeba materiálu

502 - Spotřeba energie

503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 - Prodané zboží

51 - Služby

511 - Opravy a udržování

512 - Cestovné

513 - Náklady na reprezentaci

518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

521 - Mzdové náklady

522 - Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti

523 - Odměny členům orgánů obchodní korporace

524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění

525 - Ostatní sociální pojištění

526 - Sociální náklady individuálního podnikatele

527 - Zákonné sociální náklady

528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

531 - Daň silniční

532 - Daň z nemovitých věcí

538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

542 - Prodaný materiál

543 - Dary

544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

545 - Ostatní pokuty a penále

546 - Odpis pohledávky

547 - Mimořádné provozní náklady

548 - Ostatní provozní náklady

549 - manka a škody z provozní činnosti

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů

554 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů

555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období

557 - Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti

559 - Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti

56 - Finanční náklady

561 - Prodané cenné papíry a podíly

562 - Úroky

563 - Kursové ztráty

564 - Náklady z přecenění cenných papírů

565 - Mimořádné finanční náklady

566 - Náklady z finančního majetku

567 - Náklady z derivátových operací

568 - Ostatní finanční náklady

569 - Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 574 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
- 58 - Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace
- 581 - Změna stavu nedokončené výroby
- 582 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby
- 583 - Změna stavu výrobků
- 584 - Změna stavu zvířat
- 585 - Aktivace materiálu a zboží
- 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
- 59 - Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
- 591 - Daň z příjmů - splatná
- 592 - Daň z příjmů - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům obchodní korporace
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů
- 599 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

Účtová třída 6 - Výnosy

- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 601 - Tržby za vlastní výrobky
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží
- 64 - Jiné provozní výnosy
- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

642 - Tržby z rpedeje materiálu
644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
648 - Ostatní provozní výnosy
649 - Mimořádné provozní výnosy
66 - Finanční výnosy
661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
662 - Úroky
663 - Kursové zisky
664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
667 - Výnosy z derivátových operací
668 - Ostatní finanční výnosy
669 - Mimořádné finanční výnosy
69 - Převodové účty
697 - Převod provozních výnosů
698 - Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty

70 - Účty rozvažné
701 - Počáteční účet rozvažný
702 - Konečný účet rozvažný
71 - Účet zisků a ztrát
710 - Účet zisků a ztrát

Podrozvahové účty

75x - Majetek

76x - Pohledávky

77x - Závazky

78x - Finanční nástroje

79x - Evidenční účty

Účtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví

Abstrakt

BUKOVANSKÁ, Petra. *Odložená daň z příjmů v účetnictví podnikatelských subjektů*. Plzeň, 2017. 47 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: Odložená daň, metoda odložení, metoda závazková, metoda hybridní, odložená daňová pohledávka, odložený daňový závazek, oceňování

Předložená práce je zaměřena na Odloženou daň z příjmů podnikatelských subjektů v České republice s komparací odložené daně v okolních státech Německa, Rakouska, Slovenska a Polska.

V práci je zdůrazněna povinnost osob účtujících o odložené dani dle českého účetního standardu 003 - Odložená daň, vznik odložené daně a jejího vykazování. V práci je zhodnocen vliv odložené daně jako odložené daňové pohledávky či odloženého daňového závazku na hospodářský výsledek účtujících jednotek a jsou uvedeny důsledky při chybném vykazování odložené daně nebo jejího úplného vynechání v účetnictví.

V následující kapitole je provedeno mezinárodní srovnání odložené daně z příjmů mezi okolními státy a je provedena komparace řešení vlivu na finanční situaci podnikajících subjektů.

Závěr práce je zaměřen na shrnutí zjištěného výsledku analýzy a komparace prováděné pomocí statistických metod a účetních výkazů.

Abstract

BUKOVANSKÁ, Petra. *Deferred income tax accounting of entrepreneurial subjects*. Plzeň, 2017. 47 s. Bachelor Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: Deferred tax, method of postponement, liability method, hybrid method, deferred tax receivable, deferred tax liability, appraisalment

The purpose of this thesis is deferred income tax of entrepreneurial subjects in Czech republic and comparing deferred tax with Germany, Austria, Slovakia and Poland.

In this thesis is highlighted commitment of accountants to charge the deferred tax according to accounting standard 003 – deferred tax, commencement of deferred tax and its reporting. In this thesis is assessed the influence of deferred tax to a profit of charging unit by deferred tax receivable or by deferred tax liability. There are listed the consequences of misreporting deferred tax or its omission in accounting.

In next chapter is executed international comparison of deferred income tax with surrounding countries and it is also executed comparison of solving the impact on financial situation of entrepreneurial subjects.

Conclusion of this thesis is focused on summary of ascertained result of analysis and comparison executed by statistic method and financial statements.